

VD_OMNI EF.2008.0008 vom 1. Dezember 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-12-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_EF.2008.0008

FR: VD_OMNI EF.2008.0008 du 1 décembre 2008

IT: VD_OMNI EF.2008.0008 del 1 dicembre 2008

Regeste

X. /Commission d'estimation fiscale des immeubles du district d'Oron | Lorsqu'elle invoque un élément susceptible de renverser la présomption consacrée à l'art. 6 al. 2 LMSD qui s'applique in casu par analogie, l'autorité fiscale doit supporter le fardeau de la preuve; le contribuable doit en revanche rendre vraisemblable qu'il n'existe aucune relation particulière entre les parties au contrat et que le libre marché a fonctionné. Acquisition d'un immeuble aux enchères publiques sans que l'acquéreur soit créancier gagiste au sens de l'art. 9 REFI. La Commission d'estimation ne pouvait s'écarter sans autres motifs du prix d'adjudication. En l'espèce elle aurait dû retenir le prix fixé par l'expert désigné par l'Office des poursuites comme valeur vénale et non pas une ancienne estimation surévaluée. Sauf le cas de circonstances particulières où le propriétaire se trouve dans une relation étroite avec le locataire, il y a lieu de prendre en considération pour calculer la valeur de rendement de l'immeuble le loyer effectif à l'exclusion d'un loyer estimé ne correspondant pas à la réalité.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours prévu par l'art. 15 al. 2 de la loi vaudoise du 18 novembre 1935 sur l'estimation fiscale des immeubles (LEFI; RSV 642.21), le recours est intervenu en temps utile. Il est au surplus recevable en la forme.

E. 2

L'art. 36 let. a LJPA prévoit que le recourant peut invoquer devant l'autorité de recours la violation du droit, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation. Il ne peut invoquer l'inopportunité que si la loi spéciale le prévoit (art. 36 let. c LJPA). La LEFI ne comportant aucune disposition étendant le pouvoir de l'autorité de recours au contrôle de l'opportunité, le pouvoir d'examen du Tribunal administratif est donc limité au contrôle de la légalité en matière d'estimation fiscale. Le tribunal renonce ainsi à corriger l'estimation fiscale lorsque la différence entre la valeur contestée et celle à laquelle il aboutit est inférieure à 5%, marge en deçà de laquelle il considère qu'il n'y a pas d'abus du pouvoir d'appréciation (cf. notamment arrêts TA EF.1998.0006 du 17 juin 1998; EF.1994.0083 du 28 février 1995; EF.1993.0029 du 8 septembre 1993; EF 1992.0039 du 1er juillet 1993)

E. 3

Conformément à l'art. 20 LEFI, à partir de la mise en vigueur de ladite loi, la commission procède périodiquement à la mise à jour des estimations. Cette opération a pour but de revoir l'estimation des immeubles lorsqu'il est constaté notamment par demande motivée des propriétaires, par mutations, réunion ou division de biens-fonds, construction ou démolition de bâtiments, constitution ou radiation de servitudes, ou par d'autres opérations que la valeur fiscale de ces immeubles a notamment augmenté ou diminué. Dans le cas

présent, la parcelle litigieuse a été vendue au recourant le 8 février 2006, dans une vente aux enchères publiques. Cette mutation justifiait dès lors la mise à jour de son estimation fiscale. On précisera d'emblée que les valeurs auxquelles la loi se réfère pour déterminer l'estimation fiscale (valeur de rendement, valeur vénale, taux de capitalisation, éléments déterminants du marché immobilier) devront être fixées à la date déterminante pour la mise à jour à entreprendre. En l'occurrence, la date décisive est celle de la conclusion de la vente, soit le 8 février 2006, et non pas la date à laquelle l'autorité intimée a statué. En effet, la mise à jour intervient à la suite de faits déterminés et postule par conséquent une estimation à une date donnée, soit celle de la vente dans le cas présent. Elle a pour but de cerner de plus près, à une date donnée, la valeur cadastrale d'un immeuble dont on présume qu'elle a notablement varié par rapport à l'estimation portée au registre (v. dans ce sens arrêt TA EF.1998.0006 du 17 juin 1998 plus les réf. cit.).

E. 4

Aux termes de l'art. 2 LEFI, "L'estimation fiscale est faite par biens-fonds en prenant la moyenne entre sa valeur de rendement et sa valeur vénale (al. 1). Toutefois, la valeur fiscale ne peut pas être supérieure à la valeur vénale (al. 2). La valeur de rendement d'un immeuble correspond au rendement brut ou net capitalisé à un taux tenant compte du loyer de l'argent et des charges annuelles et périodiques (al. 3). La valeur vénale d'un immeuble représente la valeur marchande de celui-ci (al. 4)." En l'espèce, la contestation porte aussi bien sur la valeur vénale (cons. 5 et 6) que sur la valeur de rendement (cons. 7).

E. 5

a) Selon l'art. 8 du règlement du 22 décembre 1936 sur l'estimation fiscale des immeubles (RLEFI; RSV 642.21.1), "la valeur vénale d'un immeuble représente la valeur marchande de celui-ci, en tenant compte de l'offre et de la demande. Cette valeur est établie en prenant notamment pour bases la situation, la destination, l'état et le rendement de l'immeuble (al. 1). A défaut d'indications (prix d'achat, éléments de comparaison, etc.), la valeur vénale est obtenue en capitalisant le rendement brut à un taux qui varie selon le genre d'immeuble, la nécessité d'amortissement, les risques de placement sur ces immeubles (al. 2)". Pour déterminer la valeur vénale d'un immeuble à la suite d'une vente, l'autorité peut, en l'absence de circonstances particulières réservées à l'art. 9 RLEFI, présumer que celle-ci correspond au prix convenu entre les parties. Il paraît au demeurant normal d'admettre que la fortune de l'acquéreur n'a pas varié en raison de cette opération immobilière, l'immeuble remplaçant les montants versés dans la composition de ce patrimoine; dès lors, la prise en considération du prix de vente dans la détermination de la valeur vénale est d'autant moins critiquable que celle-ci n'est pas le seul élément entrant dans le calcul de l'estimation fiscale et que cette dernière a généralement été arrêtée à un chiffre inférieur au prix précité du fait de la prise en considération de la valeur de rendement (arrêt TA EF.1994.0017 du 6 juin 1994 déjà cité).

E. 6

Selon l'art. 9 RLEFI, "Les ventes qui ont eu lieu dans des circonstances extraordinaires et lors desquelles les prix ont été fixés sous l'influence des conditions particulières (vente entre parents, vente juridique dont l'acquéreur a qualité de créancier, expropriation, achats extraordinaires dans des buts de spéculation, etc.) ne sont dans la règle pas prises en considération." En l'espèce l'autorité intimée soutient que la vente a eu lieu dans des circonstances extraordinaires au sens de cette disposition.

E. 7

a) Selon la jurisprudence, par " ventes qui ont eu lieu dans des circonstances extraordinaires ", il faut entendre les ventes dont le prix est manifestement trop bas, mais également celles dont le prix est nettement trop élevé (CCEF du 3 juin 1969, cité dans l'arrêt du TA EF.1994.0017 du 6 juin 1994). On relèvera ici qu'il paraît logique de cerner au plus près la valeur marchande de l'immeuble, l'estimation fiscale constituant une procédure incidente par rapport à la taxation de fortune des intéressés. Les autorités d'estimation n'ont donc pas à s'en tenir au prix d'achat indiqué lorsque celui-ci ne correspond pas à la valeur du marché. Mis à part les hypothèses visées par l'art. 9 RLEFI, de tels cas peuvent également se produire en présence de vente entre amis (cf. arrêt TA EF.1993.0035 du 4 octobre 1994). Ainsi, la commission est-elle fondée, si elle constate, sans procéder à d'amples investigations, que le prix convenu est inférieur à la valeur marchande de l'immeuble, soit que la loi du marché a été manifestement entravée par une circonstance extraordinaire (comme par exemple l'obligation du vendeur de vendre à tout prix lors d'une vente aux enchères où l'acquéreur se voit adjuger l'immeuble à un prix à l'évidence inférieur à la valeur objective arrêtée par l'expert), à abandonner ce critère pour se fonder sur d'autres indications de nature essentiellement comparative. L'art. 8 al. 2 RLEFI mentionne d'ailleurs expressément, outre le prix d'achat, des éléments de comparaison (cf. arrêt susmentionné). Il a ainsi été jugé que la commission était autorisée à s'écarter du prix de vente convenu lorsqu'à l'issue de ses calculs elle parvenait à une différence supérieure à 20 % entre le prix de vente et la valeur vénale calculée. Cette jurisprudence a été confirmée dans plusieurs arrêts où les écarts étaient de l'ordre de 24 et 25 % entre le prix d'adjudication de l'immeuble aux enchères publiques et la valeur vénale calculée par la commission (cf. arrêts TA EF.1997.0007 du 14 juillet 1997; EF.1998.0006 du 17 juin 1998 et EF.1999.0002 du 7 mai 1999; voir également arrêt TA EF.1998.0009 du 10 août 1998, affaire dans laquelle le tribunal s'est écarté du prix d'acquisition pour le motif que la valeur de liquidation après faillite du vendeur avait été fixée sans l'accord du vendeur, partant en l'absence de négociations).

b) En matière de LMSD, dont la jurisprudence s'applique par analogie, les transferts immobiliers résultant d'une réalisation forcée sont considérés, selon l'art 6 al. 6 LMSD, comme des mutations juridiques ordinaires. Toutefois, le prix d'adjudication n'est pas forcément égal au prix qui aurait pu être obtenu en cas de vente ordinaire, ce d'autant plus quand il a été acquis par le créancier hypothécaire. En effet, la réalisation dans le cadre d'une poursuite n'est pas un simple contrat de droit privé. Elle obéit à des principes propres. Si le prix d'adjudication à un tiers peut, en principe, être considéré comme l'expression ou le résultat de la situation actuelle du marché, il n'en va pas nécessairement de même en cas de reprise de l'immeuble par le créancier hypothécaire (arrêt du Tribunal administratif fribourgeois du 28 mai 1999, RFJ 1999 p. 165). En effet, les ventes aux enchères forcées se caractérisent par le fait que l'aliénation a un caractère involontaire et que le débiteur dont les biens sont mis en vente n'a aucune influence sur la fixation du prix d'adjudication, qu'il n'a pas la faculté de choisir le moment de la vente, ou de refuser des offres qu'il estimerait trop basses. Quant au préposé des offices de poursuite ou de faillite, il ne peut être considéré comme le vendeur au sens du droit civil, mais doit se conformer aux dispositions du droit d'exécution forcée. Le caractère particulier de la vente aux enchères forcées se révèle d'ailleurs dans l'absence de garantie pour les défauts, sauf promesses formelles ou dol commis à l'égard des enchérisseurs. L'achat de l'immeuble hypothéqué par le créancier peut ainsi constituer une opération fructueuse même si la créance de l'adjudicataire n'est pas entièrement couverte par le prix d'adjudication. Il n'est pas rare, dans un cas de ce genre,

qu'en misant pour se couvrir, celui-ci devienne à bon compte propriétaire d'un immeuble et qu'il vende ultérieurement ce dernier pour récupérer sa créance, voire réaliser un bénéfice (arrêt du Tribunal administratif fribourgeois du 10 juin 1994, publié in RFJ 1994, p. 408, not. cons. 3a et b; in casu, l'établissement bancaire s'était fait adjudger pour 100'000 fr. l'immeuble saisi). Lorsque le prix convenu paraît inférieur à la valeur réelle du bien aliéné, en raison précisément des circonstances particulières dans lesquelles s'est déroulée la transaction, l'autorité fiscale a la faculté de renverser la présomption instituée par l'art. 6 al. 2 LMSD (art. 6 al. 5 LMSD; cf. par exemple, arrêts FI.1994.0115 précité, montant revu à la hausse; FI.1995.0075 du 10 janvier 1996, publié in RDAF 1996, p. 91 et ss, not. 97-98, montant revu à la baisse; cf. en outre, FI.1997.0060 du 17 novembre 1997 et FI.1992.0005 du 30 mars 1993). L'adjudication faite au créancier gagiste constitue ainsi en règle générale un indice sérieux de ce que le marché libre n'a pas fonctionné; cette circonstance ne permet toutefois pas encore, à elle seule, de dire que l'autorité fiscale doit s'écarter du prix d'adjudication (arrêt FI.2004.0034 du 5 avril 2005). En effet, l'art. 6 al. 5 LMSD, s'il permet à l'autorité de taxation de s'écarter du prix stipulé dans l'acte de transfert et institue une procédure analogue à la taxation d'office (BGC printemps 1963, p. 1040), doit, en tant qu'il constitue une exception par rapport au système de taxation sur la base du prix convenu entre les parties, être appliqué de manière restrictive. L'autorité fiscale ne saurait de façon générale être habilitée à corriger le prix de chaque transaction du même type. Elle doit au contraire apporter la preuve, d'une part, que le transfert générant le droit de mutation est la résultante d'une opération qui ne s'est pas déroulée dans un marché libre, et d'autre part, que ces circonstances ont eu pour conséquences que l'immeuble a été aliéné à un prix ne correspondant pas à sa valeur réelle. Ainsi, l'autorité fiscale ne prendra en compte la valeur vénale de l'immeuble transféré au lieu du prix convenu que s'il s'impose à elle que le prix ne correspond manifestement pas à la valeur réelle de l'immeuble (cf. jurisprudence zurichoise citée par Thomas, op. cit., p. 221, note 3, in fine; l'autorité de céans va dans le même sens: cf. arrêt FI.1992.0005 déjà cité, FI.1995.0120 du 5 mars 1996; cf. encore la jurisprudence rendue en application de l'art. 9 du règlement du 22 décembre 1936 sur l'estimation fiscale des immeubles qui applique des critères analogues: cf. notamment arrêts EF.1999.0011 du 18 octobre 1999; EF.1999.0002 du 7 mai 1999; EF.1998.008 du 10 août 1998; FI.1993.0035 du 4 octobre 1994). S'il est démontré par l'autorité fiscale que la valeur vénale ainsi arrêtée s'écarte du prix d'acquisition convenu, ce montant servira à déterminer l'assiette du droit de mutation. Lorsqu'elle invoque un élément susceptible de renverser la présomption consacrée par l'art. 6 al. 2 LMSD, l'autorité fiscale doit supporter le fardeau de la preuve; le contribuable doit en revanche rendre vraisemblable qu'il n'existe aucune relation particulière entre les parties au contrat et que le libre marché a fonctionné (arrêt FI.1998.0034 du 3 mai 2000 consid. 2; arrêt du Tribunal administratif fribourgeois du 28 mai 1999, in RFJ 1999, p. 155, cons. 2d). c) En l'espèce, le recourant a acquis l'immeuble par vente aux enchères publiques. Il n'était toutefois pas le créancier gagiste de l'immeuble, au sens de l'art. 9 RLEFI. Dès lors, la vente aux enchères à elle seule n'autorisait pas la commission à s'écarter sans autres motifs, comme elle l'a fait, du prix d'adjudication. La réponse à cette question dépend de l'écart constaté, de circonstances particulières comme la présence d'aucun autre enchérisseur que l'acquéreur (EF 1997.0030 du 4 septembre 1998) ou le calcul d'un important écart entre l'expertise et le prix d'adjudication. La commission devait justifier son écart, en démontrant que le prix d'adjudication était sensiblement inférieur à la valeur vénale prise en considération (cf. arrêts TA EF.1997.0007 du 14 juillet 1997; EF.1998.0006 du 17 juin 1998 et EF.1999.0002 du 7 mai 1999; voir également arrêt

TA EF.1998.0009 du 10 août 1998, affaire dans laquelle le tribunal s'est écarté du prix d'acquisition pour le motif que la valeur de liquidation après faillite du vendeur avait été fixée sans l'accord du vendeur, partant en l'absence de négociations). Sur ce point, le tribunal relève que l'expertise faite par le bureau d'ingénieurs A. _____ ingénieurs civils SA sur requête de l'office des poursuites détermine la valeur de l'immeuble à 654'000 francs. Il en découle que le prix d'adjudication était certes inférieur à la valeur vénale de l'immeuble. La différence avec le prix de mise étant supérieur à 20%, il se justifie de s'écarter de la valeur d'adjudication qui ne peut être retenue comme valeur vénale déterminante. Cependant, le calcul de l'expertise démontre que, même si finalement, c'est à juste titre que la commission s'est écartée du prix d'acquisition de l'immeuble, elle s'est basée sans fondement sur une ancienne estimation fiscale surévaluée. Aucun élément ne justifie de fixer à 760'000 fr. la valeur vénale actuelle de l'immeuble. Le Tribunal est d'avis qu'il faut retenir, comme valeur vénale, la valeur déterminée par l'expertise exécutée par le bureau d'ingénieurs A. _____ ingénieurs civils SA sur requête de l'office des poursuites, soit 654'000 francs.

E. 8

Quant à la valeur de rendement, l'art. 5 du règlement sur l'estimation fiscale des immeubles (RSV 642.21.1 ; ci-après REFI) prévoit que "la valeur de rendement d'un immeuble correspond au rendement net ou brut capitalisé à un taux tenant compte du loyer de l'argent et des charges annuelles et périodiques (al. 1). Dans le calcul du rendement, les jouissances réservées aux propriétaires pour ses besoins personnels sont estimées d'après l'usage ordinaire. Les intérêts des dettes et des impôts ne peuvent pas être déduits (al. 2)". La valeur de rendement d'un immeuble locatif s'obtient en capitalisant le revenu brut normal à un taux variant suivant le genre de construction, la situation et l'état de l'immeuble. Pour le revenu brut, la justification du taux employé sera établie en partant du taux de 5 % auquel seront ajoutés en pour-cent les frais généraux et les frais d'entretien, ce revenu variant dans la règle de 6 à 9 % (art. 21 al. 1 et 2 RLEFI). Les instructions établies par le Chef du département des finances pour les commissions de district d'estimation fiscale des immeubles le 20 novembre 1992 (ci-après: les instructions CEFI) prévoient qu'à défaut de loyer ou si celui-ci ne correspond pas aux loyers normaux de la région, le revenu locatif d'une villa est déterminé par la surface habitable et le prix unitaire par m². Les revenus locatifs supputés devront correspondre aux loyers normaux de la région. Afin d'éviter de trop fortes disparités, les commissions de districts voisins se consulteront. En l'espèce, l'autorité intimée a retenu un loyer mensuel hypothétique de 4'200 fr. pour calculer la valeur de rendement du bien-fonds acquis par les recourants. Toutefois, ce loyer ne correspond pas à celui réellement convenu entre le recourant et le locataire. Le bail à loyer du 1^{er} mars 2006 prévoit un loyer mensuel de 3'000 fr. (36'000 fr. par année). Il est certes assorti d'une réserve d'augmentation de 1'200 fr. par mois suivant l'évolution du chiffre d'affaire et du résultat de l'exploitation. Toutefois, cette perspective éventuelle d'augmentation ne s'est pas concrétisée. Il n'y a pas lieu de la prendre en considération pour calculer la valeur de rendement de l'immeuble qui doit être calculée sur le loyer effectif, à l'exclusion d'un loyer estimé ne correspondant pas à la réalité. Il faut réserver le cas de circonstances particulières où le propriétaire se trouve dans une relation étroite avec le locataire, ce qui toutefois n'est pas le cas dans cette affaire. Contrairement à ce que soutient la recourante, la détermination d'un loyer inférieur à celui ressortant de l'expertise résulte ici de la prise en considération des circonstances économiques générales dont le propriétaire ne peut faire abstraction, sous peine de ne pas trouver de locataire. L'application du taux de capitalisation de 8% est

conforme à l'art. 21 RLEFI et n'est au demeurant pas contesté. Il doit donc être appliqué sans modification au rendement locatif de l'immeuble corrigé, pour déterminer la valeur de rendement. En conclusion, le revenu locatif déterminant étant de 36'000 fr. par année, montant auquel il convient d'appliquer le taux de capitalisation de 8%, la valeur de rendement est fixée par le tribunal à 450'000 francs.

E. 9

Le tribunal parvenant à une valeur de rendement de 450'000 fr. et une valeur vénale de 654'000 fr., l'estimation fiscale doit être fixée, conformément à l'art. 2 al. 1 LEFI à 552'000 francs. Le résultat obtenu par le tribunal, représentant une différence de 208'000 fr., soit 27% par rapport à l'estimation de la commission, la décision attaquée doit être corrigée dans ce sens.

E. 10

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours. Vu l'issue du pourvoi, un émolument réduit sera mis à la charge de la recourante (art. 55 LJPA).

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