

VD_OMNI FI.1994.0058 vom 15. März 1995

VD Tribunal cantonal, 1995-03-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1994.0058

FR: VD_OMNI FI.1994.0058 du 15 mars 1995

IT: VD_OMNI FI.1994.0058 del 15 marzo 1995

Regeste

c/CCPM | Prestation appréciable en argent faite par la sté à son actionnaire à l'occasion de la vente d'un immeuble; détermination de la valeur vénale d'un bien-fonds riverain du lac Léman; recours rejeté.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 15.03.1995 FI.1994.0058

c/CCPM | Prestation appréciable en argent faite par la sté à son actionnaire à l'occasion de la vente d'un immeuble; détermination de la valeur vénale d'un bien-fonds riverain du lac Léman; recours rejeté.

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF - A R R E T - du 15 mars 1995

_____ sur le recours interjeté par la A. _____ S.A. , à _____, représentée par Roger Lugrin, expert-comptable diplômé, à Lausanne, contre la décision sur réclamation rendue le 22 mars 1994 par la Commission cantonale des personnes morales (bénéfice net soumis à l'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 1989-1990).

***** Statuant à huis clos, le Tribunal administratif, composé de MM. E. Poltier, président O. Liechti, assesseur R. Bech, assesseur Greffier : M. C. Parmelin, sbt constate en fait : _____ A. _____ Feu A.

B. _____ était propriétaire de la parcelle n° 1***** du cadastre de la Commune de C. _____, au lieu-dit "*****". Situé au bord du lac, ce bien-fonds de 32'600 mètres carrés accueille une maison de maître de deux étages sur rez construite en 1895, communément appelée "D. _____", et plusieurs dépendances au nombre desquelles figure la maison du jardinier (ECA n° 2*****), le solde étant en nature de place-jardin.

B. _____ Dans le cadre du partage de la succession de feu A. B. _____, son épouse, B. B. _____, et ses quatre enfants, C. B. _____, D. B. _____, E.

B. _____ et F. B. _____ ont divisé la parcelle n° 1***** en quatre lots, la parcelle n° 3*****, de 7'929 m², supportant la maison du jardinier, étant attribuée à D.

B. _____, la parcelle n° 4*****, de 10'343 m², à F. B. _____, les parcelles n os 5***** et 6*****, de 4'621 m², respectivement 4'770 m², à C. B. _____, alors que B. B. _____ est restée propriétaire du solde de la parcelle n° 1*****, à raison de 4'890 m². La parcelle n° 1***** était alors classée en zone de villas B, selon le plan des zones de la Commune de C. _____ alors en vigueur, laquelle autorisait la construction de villas sur des parcelles de 3'000.-- mètres carrés au minimum, à raison d'une villa par 3'000 m². C.

Par actes du 4 septembre 1979, E. _____ a conclu avec les héritiers concernés plusieurs promesses de vente portant sur les parcelles n os 1***** , 6***** et 3*****. Le promettant-acquéreur se réservait la possibilité de " désigner toute autre personne physique ou morale pour en ses lieu et place se rendre acquéreur aux clauses et conditions de la présente promesse de vente et d'achat ". Lors de la séance finale,

E. _____ a expliqué que son intention première était de transformer la maison du jardinier pour l'occuper avec sa famille, de louer le D. _____ à un tiers intéressé, puis de lotir et de vendre le solde de la parcelle n° 3*****. Lors des discussions engagées avec la banque en vue de l'octroi des crédits nécessaires à l'achat définitif des diverses parcelles, la nécessité s'est faite sentir de séparer les débiteurs de la parcelle n° 1*****, destinée à la location, et de la parcelle n° 3*****, que E. _____ entendait garder en propre. C'est dans cette optique que la A. _____ S.A. (ci-après, A. _____ S.A.) a été constituée. Inscrite le 7 novembre 1979 au registre du commerce, elle a pour but l'achat, la vente, la construction et l'exploitation d'immeubles et de tous droits immobiliers de quelque nature que ce soit. Le capital-actions de Fr. 500'000.-- entièrement libéré était détenu dans sa totalité par la F. _____ S.A., à *****, dont l'actionnaire unique est E. _____.

D. _____ Par acte du 13 décembre 1979, B. B. _____ a vendu à la A. _____ S.A. la parcelle n° 1***** pour la somme de Fr. 1'150'000.--. La recourante s'est également portée acquéreur d'une surface de 3'335 m² de la parcelle n° 6*****, propriété de C. B. _____, qu'elle a réunie à la parcelle n° 1*****. Par acte du même jour, E. _____ a acquis la parcelle voisine n° 3*****, qu'il a divisée en trois lots de 3'000 m² (parcelle n° 8*****), respectivement 3'013 m² (parcelle n° 7*****) et 1'798 m² (parcelle n° 3***** actuelle comprenant le bâtiment ECA n° 2*****), pour la somme de Fr. 620'000.-- et une surface de 1'435 mètres carrés de la parcelle n° 6*****, qu'il a réunie au dernier lot de la parcelle n° 3*****, pour la somme de Fr. 30'000.--. Afin d'éviter l'édification d'une construction risquant de lui cacher la vue dont il jouissait depuis la maison du jardinier, E. _____ a obtenu de la A. _____ S.A. qu'elle constitue à titre gratuit en faveur de la parcelle n° 3***** une servitude frappant d'une interdiction de bâtir la bande de terrain de 1'809 mètres carrés de la parcelle n° 1***** située entre le lac et la parcelle n° 3*****; il s'est également ménagé un accès direct au lac par l'inscription d'une servitude de passage à pied concédée à titre gratuit par la société recourante en faveur de la parcelle n° 3*****, puis la jouissance d'un ponton par le biais d'une servitude d'usage pour bateaux. E. _____ Par la suite, E. _____ a vendu les parcelles n os 8***** et 7***** nouvellement constituées pour plus d'un million de francs. Il a également entrepris d'importants travaux sur la maison du jardinier pour la rendre habitable. A la suite de ces travaux, l'estimation fiscale de la parcelle n° 3***** a été portée à Fr. 763'000.--, la valeur vénale du bâtiment ECA n° 2***** étant augmentée du coût des transformations estimé à Fr. 520'000.--.

F. _____ Par acte du 22 janvier 1987, la A. _____ S.A. a vendu à E. _____ la surface de 1'809 m² de la parcelle n° 1***** frappée de la servitude d'interdiction de bâtir pour la somme de Fr. 130.-- le mètre carré et une surface complémentaire de 140 m² pour le prix de Fr. 150.-- le mètre carré. Ces surfaces ont été réunies à la parcelle n° 3*****. Le montant de la vente a été comptabilisé directement en amortissement de l'immeuble et des terrains acquis en 1979 pour le prix de Fr. 1'750'000.--. Les servitudes qui grevaient cette surface en faveur de la parcelle n° 3***** ont été radiées au registre foncier le 30 janvier 1987. A la suite de cette opération, l'estimation fiscale de la parcelle n° 3***** a été portée à Fr. 1'075'000.--, sa valeur vénale étant augmentée du prix du terrain aliéné estimé à Fr. 320.-- le mètre carré pour une valeur de rendement inchangée. L'estimation fiscale de la parcelle n° 1***** a été réduite de Fr. 2'880'000.-- à Fr. 2'752'000.--, compte tenu d'une valeur vénale du terrain aliéné de Fr. 130.-- le mètre carré.

G. _____ Roger Lugin s'est renseigné sur les conséquences fiscales d'un éventuel transfert par la F. _____ S.A. des actions de la A. _____ S.A. à son actionnaire unique E. _____.

L'Administration

cantonale des impôts lui a répondu le 15 juillet 1987 qu'à cette occasion, elle fixerait la valeur de transfert des actions à Fr. 1'500'000.-- sur la base d'une valeur de l'immeuble de Fr. 6'500'000.--. Elle l'informait également du fait que " la valeur fixée pour le transfert le 22.1.1987 d'un terrain de 1949 m2 de la A. _____ au chapitre de M. E. _____ ne sera pas admise par notre section des personnes morales, le prix de sortie de ce terrain sera fixé à Fr. 450.- le m2, lors de la taxation ordinaire de cette société pour 1987-1988 [recte 1989-1990]". Il n'est pas établi que E. _____ ait finalement donné suite à cette opération. Toujours est-il que les actions de la A. _____ S.A. ont été transférées le 1er décembre 1988 à ***** qui les a cédées à son tour le 29 mai 1989 à l'occupant actuel du D. _____, *****.

Ce dernier s'est enquis des conséquences fiscales d'une liquidation de la A. _____ S.A. et d'un éventuel transfert de la parcelle n° 1***** au chapitre privé de l'actionnaire. Dans sa réponse du 12 décembre 1989, l'Administration cantonale des impôts a notamment précisé qu'elle fixerait le prix de sortie de l'immeuble à Fr. 5'760'000.--. H. La A. _____ S.A. a déposé le 16 mai 1989 sa déclaration d'impôt 1989-1990; celle-ci fait état d'un bénéfice net imposable égal à zéro et d'un capital imposable de Fr. 500'000.--. Par décision du 4 octobre 1989, l'Administration cantonale des impôts a modifié la déclaration d'impôt de la contribuable et a arrêté à Fr. 105'000.-- le bénéfice net imposable de la A. _____ S.A., le capital soumis à l'impôt cantonal et communal étant porté à Fr. 1'538'000.--, selon le calcul suivant :

1987	1988	Bénéfice net selon déclaration	9'028.--	Perte selon	
déclaration				./. 63'418.--	Bénéfice sur la
vente de terrain à E. _____ à fr. 450.-- le m2					620'880.--
Résultat taxation ordinaire			629'908.--	./. 63'418.--	
Décompte des intérêts passifs non admis : - intérêts débités à P.P.			204'407.--		232'449.-- - intérêts
calculés selon les dettes admises (2/3 de fr. 4'615'728.-, soit fr. 3'077'152.-					169'243.--
./. 169'243.-- à 5,5%) - intérêts provenant d'actifs autres que					2'661.-- les
immeubles Totaux					662'411.--

./. 212.-- Somme des deux années 662'199.-- Moyenne annuelle 331'099.-- Somme des pertes moyennes des 3 périodes de calcul précédentes 226'020.-- Bénéfice net imposable 105'079.-- Capital imposable, 1/3 de la valeur comptable de fr. 4'615'728.-- (l'estimation fiscale est de fr. 2'752'000.-) 1'538'576.-- Agissant par l'intermédiaire de Roger Lugrin, la A. _____ S.A. a recouru le 26 octobre 1989 contre cette décision en concluant à son annulation; ce recours, traité comme une réclamation à la suite de l'entrée en vigueur de la LJPA et de la modification simultanée de la LI, a été rejeté le 22 mars 1994 par la Commission cantonale des personnes morales; cette dernière considère en substance que le prix de vente ne correspond pas au prix du marché et qu'il représente une prestation appréciable en argent versée à l'actionnaire que la société n'aurait pas consentie à des tiers dans les mêmes circonstances. C'est contre cette décision qu'est dirigé le présent recours au terme duquel la A. _____ S.A. conclut, avec dépens, à l'annulation de la décision attaquée et à une taxation conforme à la déclaration d'impôt qu'elle a déposée en date du 16 mai 1989. Le 19 novembre 1991, l'Administration cantonale des impôts a notifié à la contribuable les bordereaux de contribution correspondants tant en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct, le bordereau valant décision de taxation définitive pour cette dernière matière. Une réclamation, dont la recevabilité est mise en cause par l'autorité fiscale, a également été formée contre cette décision et sera traitée à réception du présent arrêt. I. On relèvera encore qu'en date du 10

septembre 1991, E. _____ a vendu à ***** la parcelle n° 3***** pour la somme de Fr. 3'000'000.-- A la suite de cette vente, la Commission d'estimation fiscale des immeubles du district de G. _____ a porté la nouvelle estimation fiscale de la parcelle à Fr. 1'075'000.-- en tenant compte d'une valeur vénale du terrain nouvellement acquis de Fr. 320.-- le m2. N'ayant pas déposé dans le délai prolongé imparti à cet effet de déclaration pour l'impôt sur le gain immobilier dû à la suite de cette vente, E. _____ a fait l'objet, en date du 8 mai 1992, d'une taxation d'office arrêtant à Fr. 2'076'000.-- le gain immobilier imposable. Une réclamation a été déposée le 25 mai 1992 contre cette décision, dont on ignore l'issue à ce jour. La Commission d'impôt du district de G. _____ a notifié au recourant en date du 4 juin 1992 un bordereau frappant ce gain au taux de 18 %, avec le détail des éléments de la taxation d'office, qui a également été frappé d'opposition.

J. La Commission cantonale des personnes morales s'est déterminée le 26 mai 1994 en concluant au rejet du recours. Les parties ont complété leurs arguments à la faveur d'écritures déposées les 16 juin et 5 juillet 1994, dont le contenu sera repris plus loin dans la mesure utile. K. Sur requête du Juge instructeur, le Registre foncier

du district de G. _____ a produit en date du 25 juillet 1994 la liste d'une quinzaine de transactions intervenues entre le 7 mars 1986 et le 7 novembre 1989 relatives à des parcelles non bâties riveraines du lac ou à proximité immédiate de celui-ci sur le territoire de la Commune de C. _____; le terrain se négociait selon sa situation et ses dimensions sur la base de prix au mètre carré variant entre Fr. 92.-- pour une parcelle non riveraine de 808 m2 en zone de villas C (requérant 2'000 m2 de terrain pour être constructible) aliénée en juillet 1988 et Fr. 679.-- pour une parcelle riveraine de 3'043 m2 en zone de villas B vendue en novembre de la même année. L.

Le Tribunal administratif a tenu audience à C. _____ le 23 août 1994 en présence de E. _____, accompagné de Roger Lugrin et ***** qui représentaient la société recourante, ainsi que d'un représentant de la Commission cantonale des personnes morales. A cette occasion, la société recourante a précisé que le recours tendait à remettre en cause la détermination du bénéfice imposable soumis à l'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 1989-1990 à l'exclusion de celle du capital imposable. M.

Dans le cadre d'un complément d'instruction, la A. _____ S.A. a encore produit le 29 novembre 1994 un extrait de la police d'assurance complémentaire "dégats d'eau" conclue le 1er février 1991 et couvrant l'ancienne maison du jardinier sise sur la parcelle n° 3*****. Elle a également versé au dossier la police d'assurance de ce bâtiment en vigueur avant l'acquisition de celle-ci, ainsi qu'une expertise immobilière de la parcelle n° 3***** établie le 16 novembre 1994 par l'architecte Pierre-Claude Thévenaz, à Lausanne, arrêtant à Fr. 1'055'737.80 le montant consenti en 1982 dans la transformation de la maison du jardinier et l'agrandissement du garage. Considérant que ces pièces n'apportaient aucun élément nouveau, l'Administration cantonale des impôts a renoncé à se déterminer à leur sujet. Cette dernière a versé au dossier le 14 décembre 1994 les pièces justificatives produites par la société recourante à l'appui des montants portés au compte transformation dans ses déclarations d'impôt 1983-1984 et 1987-1988. Considère en droit : _____ 1.

Le litige porte essentiellement sur la détermination du bénéfice réel qui a été réalisé par la A. _____ S.A. à l'occasion de la vente du 22 janvier 1987 et qui doit être pris en considération dans le calcul du bénéfice net imposable de la société pour la période fiscale 1989-1990. La société recourante estime que l'on devrait tenir compte du montant effectivement convenu par les parties à l'acte de vente, alors que l'autorité considère que ce dernier ne correspond pas à la valeur réelle du bien aliéné, la différence entre la valeur marchande de l'immeuble et le prix

de vente payé par E. _____ représentant une prestation appréciable en argent faite à ce dernier qui doit être rajoutée au bénéfice imposable de la société pour la période considérée.

2. a) Le siège de la matière se trouve à l'art. 54 al. 1 lit. a et b de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI), dont la teneur est identique à celle de l'art. 49 al. 1 lit. a et b de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD). Selon cette disposition, le bénéfice imposable des sociétés anonymes se détermine d'après le solde du compte de pertes et profits, y compris le solde reporté de l'année précédente. A ce solde sont ajoutés tous les prélèvements opérés avant le calcul de celui-ci, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial. Comptent notamment au nombre des prélèvements qui s'ajoutent au solde du compte de pertes et profits, les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ou encore à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faites dans les mêmes circonstances à des tiers non participants (ATF 119 Ib 117; Archives 60, 558; ATF 107 Ib 325). Une société anonyme fait une prestation imposable de ce genre lorsqu'elle cède à son actionnaire ou à un établissement contrôlé par celui-ci des biens pour un prix sensiblement inférieur à leur valeur vénale (Archives 49, 333 = RDAF 1981, p. 227 cité par C. Stockar, in Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé, 3è éd., p. 104). Le montant qui doit alors être pris en compte au titre du bénéfice imposable est égal à la différence entre la valeur comptable et le produit de réalisation calculé selon sa valeur vénale (ATF 76 I 211, JT 1951 I 216; ATF 79 I 363, JT 1954 I 505). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral et la doctrine dominante, trois conditions doivent être réunies pour admettre l'existence d'une prestation appréciable en argent imposable au titre de l'impôt ordinaire sur le revenu (ATF 113 Ib 24; Archives 53, 57; Ernst Höhn, Steuerrecht, 7ème éd., § 28, note 10 et § 24 note 4; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, Neuchâtel 1980, p. 224; Christian de Mestral, La notion de prestation appréciable en argent en matière de droit de timbre sur les coupons et d'impôt anticipé, thèse, 1966, p. 56 ss), à savoir : - la société fait une prestation sans recevoir une contre-prestation correspondante, de telle manière que la prestation faite apparaît comme un prélèvement diminuant le résultat du compte de pertes et profits; - un actionnaire, une personne ou une entreprise touchant de près la société bénéficie de cette prestation qui n'aurait pas été accordée, ou du moins pas dans la même mesure, à une personne étrangère à la société; - la disproportion entre la prestation accordée et celle qui est faite en retour était reconnaissable pour les organes de la société. En revanche, il n'est pas nécessaire que le fait d'avantager l'actionnaire ait pour but d'éluider l'impôt (Archives 25, 188 = ATF 82 I 290/291 = RDAF 1957, 252). La Commission cantonale de recours en matière d'impôt a repris cette jurisprudence à son compte dans l'application de l'art. 54 lit. b LI (RDAF 1962, 61; RDAF 1963, 29; prononcé CCRI M. Co. SA, du 13 novembre 1984). Vu l'identité des dispositions applicables sur le plan fédéral et sur le plan cantonal, le Tribunal administratif ne voit, à l'instar d'autres cantons d'ailleurs (pour un arrêt fribourgeois, voir StE 1993 B 72.13.22 N° 26), aucun motif pertinent de s'écarter, sur le plan cantonal, de cette jurisprudence qui tend à rétablir une taxation correcte et complète du contribuable. aa) La première question à résoudre est celle de l'existence d'une prestation appréciable en argent faite par la société sans contre-prestation correspondante de celui qui en bénéficie. Pour trancher cette question, il faut fixer d'abord la valeur du terrain que la société a aliéné à E. _____. A cet égard, c'est la valeur vénale qui est déterminante, soit le produit qui aurait pu être réalisé en vendant au jour dit l'objet à un tiers non apparenté (ATF 76 I 211 = JT 1951 I 216; ATF 79 I

363 = JT 1954 I 505; Archives 50, 300 = RDAF 1982, 262; ATF 107 Ib 331 consid. 3c; StE 1988 B 72.13.22 N° 10). Si le prix effectivement payé ne s'écarte de la valeur réelle de l'immeuble que dans des proportions insignifiantes, le fisc ne pourra alors présumer l'existence d'une prestation imposable, le caractère reconnaissable étant alors difficile à admettre en pareille hypothèse. aaa) Pour déterminer la valeur vénale d'un immeuble, la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en application de l'art. 49 al. 1 lit. b AIFD se réfère aux critères établis par le Département fédéral des finances à l'art. 6 de l'ordonnance du 31 juillet 1986 sur l'estimation des immeubles en matière d'impôt fédéral direct (Archives 46, 116 = RDAF 1978, 96; Archives 50, 300 = RDAF 1982, 262). Selon cette disposition, il faut considérer comme valeur vénale d'un immeuble non agricole le prix moyen atteint au cours des transactions faites, dans la même région, pendant les deux années précédant la période de taxation, pour des immeubles comparables dans une situation semblable, sans tenir compte de prix exceptionnels obtenus sous l'influence de circonstances insolites (al. 1). Pour déterminer la valeur vénale des terrains à bâtir, on tiendra compte des circonstances locales, des probabilités de construction, des voies d'accès, de l'adduction d'eau, des canalisations, du réseau électrique, etc (al. 2). La jurisprudence rendue en matière d'expropriation utilise la même méthode pour calculer l'indemnité à payer en cas d'expropriation d'un immeuble (ATF 106 Ib 228 consid. 3a = JT 1982 I 62; ATF 113 Ib 41 consid. 2a = JT 1989 I 317; JAB 1994, p. 261 consid. 2b; Moor, Droit administratif, vol. III, p. 417; Hess/Weibel, Das Enteignungsrecht des Bundes, Berne 1986, vol. I, n° 80 ss ad art. 19 LExp, p. 263). Dans le domaine des droits de timbre sur les coupons et de l'impôt anticipé, l'autorité compétente a également recours à la méthode comparative pour déterminer la valeur marchande des immeubles lorsque l'autorité soupçonne l'existence d'une prestation appréciable en argent que la société aurait faite à ses actionnaires ou à des personnes les touchant de près sans contre-prestation correspondante de celui-ci (Christian de Mestral, op. cit., p. 67). La jurisprudence fédérale et la doctrine sont d'accord pour appliquer la méthode comparative entre fonds semblables pour dégager la valeur vénale d'un bien-fonds. Le tribunal a d'autant moins de raison de s'écarter de cette méthode qu'elle est également préconisée sur le plan cantonal par la législation applicable en matière d'estimation fiscale des immeubles pour déterminer la valeur vénale des immeubles, qu'ils soient bâtis ou non (sur l'ensemble de ces points, voir les art. 2 al. 4 de la loi du 18 novembre 1935 sur l'estimation fiscale des immeubles, LEFI, 8, 21, 22 et 23 de son règlement d'application du 22 décembre 1936, REFI). Pour constituer une base d'estimation fiable, le recours à la méthode comparative suppose l'existence de transactions récentes en nombre suffisant pour des terrains comparables, c'est-à-dire présentant la même situation, la même dimension, le même stade d'équipement et les mêmes possibilités de mise en valeur que le terrain à estimer (ATF 114 Ib 295 consid. 7; ATF 115 Ib 410 consid. 2c; Tribunal administratif, arrêt EF 93/069, du 27 juin 1994). L'art. 9 REFI précise qu'en effectuant ces comparaisons, l'autorité ne tiendra pas compte des cas où des vendeurs, tirant parti de circonstances particulières, ont obtenu de certains acheteurs un prix manifestement trop élevé ou au contraire ont cédé l'immeuble à un prix de faveur. Une liste des transactions intervenues sur le territoire de la Commune de C. _____ entre le 7 mars 1986 et le 7 novembre 1989 relatives à des parcelles non bâties, riveraines du lac ou qui lui sont avoisinantes, a été versée au dossier. Il n'est pas contesté que les surfaces transférées par la recourante, prises isolément, ne permettent pas la construction d'une villa en raison de leur dimension et de l'interdiction de bâtir qui caractérise la plus importante des deux. La recourante en déduit qu'il faut prendre comme base de comparaison des parcelles

inconstructibles sises en zone de villas B, à l'instar de la parcelle n° 1***** dont sont issues les surfaces concernées. Selon elle, la valeur vénale du terrain devrait se rapprocher du prix de Fr. 92.-- consenti pour l'achat d'une surface de 808 m² en zone de villas C. La recourante ne saurait toutefois être suivie sur ce point. bbb) Dans l'estimation de la valeur vénale des surfaces considérées, on ne peut pas ignorer le fait que le transfert du 22 janvier 1987 permettait leur réunion avec la parcelle n° 3***** que E. _____ possédait déjà en propre. Cette acquisition a conféré à la parcelle n° 3***** une plus-value indéniable en lui assurant un accès direct au lac sur toute son étendue en pleine propriété, une extension de son jardin d'agrément et une protection accrue d'une série d'arbres plantés en limite de propriété. L'enrichissement découlant pour E. _____ de l'achat de ces surfaces est donc nécessairement plus élevé que le prix qu'un tiers aurait concédé dans les mêmes conditions pour acquérir ces surfaces constituées en parcelles indépendantes; les experts immobiliers relèvent d'ailleurs que le prix au mètre carré d'une parcelle ne présentant pas les dimensions suffisantes pour être construite peut varier du simple au double selon l'intérêt que représente l'achat d'une telle surface pour l'acquéreur (Naegeli/Hungerbühler, Handbuch des Liegenschaftenschätzers, p. 146). La référence au transfert opéré au prix de Fr. 92.-- le mètre carré pour une parcelle de petite dimension n'est donc pas pertinente dans la mesure où celle-ci n'a pas été acquise par un propriétaire voisin pour arrondir un terrain qu'il possédait déjà. La comparaison doit au contraire se faire avec des biens-fonds constructibles dans la même situation que la parcelle n° 3*****. La jurisprudence rendue en matière d'estimation fiscale des immeubles, en application de l'art. 20 LEFI, traite au demeurant les opérations de division et réunion de biens-fonds restant en mains d'un même propriétaire de la même manière que les transformations partielles. Lorsque, comme en l'espèce, la division et réunion de biens-fonds ne change pas la nature de l'immeuble et crée notamment de nouvelles possibilités d'affectation, seule la plus-value ou la moins-value provoquée par l'éventuelle modification de surface des parcelles concernées doit être prise en considération dans la nouvelle estimation (prononcé CCEF M. Du., du 14 décembre 1990 et les références citées). C'est d'ailleurs ainsi que la Commission d'estimation fiscale des immeubles du district de G. _____ a procédé en ajoutant à l'estimation fiscale existante la moitié de la valeur vénale des surfaces aliénées, estimée par elle à Fr. 320.-- le m². ccc) L'autorité fiscale qui doit déterminer le bénéfice imposable d'une société réalisé à l'occasion de la vente d'un immeuble faisant partie de sa fortune commerciale n'est pas liée par l'estimation fiscale de la Commission d'estimation fiscale des immeubles utilisée pour l'imposition sur la fortune (art. 33 LI). Le Tribunal fédéral s'est clairement prononcé en ce sens en jugeant que l'autorité cantonale n'était pas liée par la valeur d'estimation de l'immeuble établie pour le calcul de l'impôt sur la fortune en application de l'art. 9 de l'ordonnance (ATF 105 Ib 84). Dans ces conditions, l'autorité fiscale pouvait s'écarter du prix de Fr. 320.-- le m² arrêté par la Commission d'estimation fiscale des immeubles du district de G. _____ pour déterminer la valeur vénale des surfaces litigieuses. Il constitue toutefois un indice que le prix arrêté par les parties à l'acte de vente du 22 janvier 1987 n'a pas été reconnu comme équivalent au prix du marché de l'époque par cette autorité. Un premier examen des transactions figurant sur la liste transmise par le Registre foncier du district de G. _____ met en évidence l'absence de différence fondamentale qui existe entre le prix du terrain situé en zone de villas B et celui classé en zone de villas C. Il n'y a dès lors pas lieu d'écarter les transactions opérées en zone de villas C des bases de comparaison comme le demande la recourante. On constate également que les deux ventes portant sur des parcelles riveraines du lac, soit celle du 27

mai 1987 relative à la parcelle n° 9***** et celle du 8 novembre 1988 relative à la parcelle n° 4*****, se sont négociées à des prix de Fr. 600.-- le m², respectivement de Fr. 680.-- le m², qui sont d'environ un tiers supérieurs au prix moyen des transactions opérées à la même période relatives à des parcelles non riveraines dans la même zone. Cela démontre l'attractivité supplémentaire que présentent les parcelles riveraines du lac par rapport aux autres parcelles constructibles situées en retrait de celui-ci et l'influence insignifiante de l'interdiction de bâtir, résultant du plan d'extension cantonal N° 10***** frappant les rives du lac, sur leur valeur marchande (du même avis, voir Yves Bonnard, *Marchepied et passages publics au bord des lacs vaudois*, thèse Lausanne 1990, p. 114). On constate d'ailleurs d'une manière générale qu'un terrain classé en zone inconstructible conserve une valeur certaine lorsqu'il sert de surface de dégagement d'un bâtiment existant, ce qui est le cas en l'occurrence (Tribunal administratif, arrêt EF 94/013, du 15 août 1994). L'estimation attaquée de Fr. 450.-- se situe à mi-chemin entre les prix pratiqués pour l'époque pour des terrains à bâtir riverains et non riverains du lac; elle correspond en outre au prix moyen du terrain immédiatement constructible à C._____ en zone riveraine du lac pour la période considérée, si l'on fait abstraction de la transaction négociée au prix de Fr. 92.-- qui ne répond pas à ce critère. On relèvera également que E._____ a revendu la parcelle n° 3***** à un tiers le 10 septembre 1991 pour la somme de Fr. 3'000'000.--. Si l'on déduit du total de la vente un montant de Fr. 100'000.-- au titre de mobilier et la valeur des bâtiments qui s'y trouvent selon la valeur d'assurance incendie à l'indice du jour, la valeur du terrain au moment de la vente se situait à Fr. 320.-- environ (même si l'on retenait les chiffres arrêtés par l'expertise privée produite tardivement par la recourante, le prix au m² du terrain atteindrait encore près de Fr. 300.--). Compte tenu de la baisse des prix du terrain constructible constatée sur le marché immobilier dès l'année 1989, un prix au mètre carré du terrain constructible de Fr. 450.-- au 1er janvier 1987 apparaît correct. L'estimation à laquelle parvient l'autorité intimée représente donc bien la valeur marchande de l'immeuble lors de son aliénation. Dans la mesure où la A._____ S.A. n'a reçu aucune contre-prestation de E._____ de nature à compenser la différence entre le prix de vente fixé entre parties et la valeur réelle des surfaces aliénées, les conditions permettant à l'autorité de présumer l'existence d'une vente à un prix de faveur sont donc réunies. bb) Le jour de la vente, les actions de la société recourante étaient détenues dans leur totalité par la F._____ S.A., dont l'administrateur unique n'était autre que E._____. La vente a donc eu lieu en faveur d'une personne touchant de près l'actionnaire de la recourante (sur ce point, voir de Mestral, *op. cit.*, p. 41 ss, spéc. p. 45-46 et les références citées). La seconde condition posée à l'existence d'une prestation appréciable en argent imposable au titre de l'impôt sur le revenu est donc réalisée. Il reste à examiner si c'est à dessein que la société a voulu avantager son actionnaire unique E._____. bc) La jurisprudence admet que l'élément subjectif, soit la volonté d'avantager l'actionnaire, est réalisé lorsque la disproportion entre la prestation et la contre-prestation était reconnaissable pour les organes de la société de manière que l'on puisse admettre que l'avantage accordé par la société l'a été intentionnellement (ATF 82 I 292), une différence supérieure à 20 % entre le prix convenu dans l'acte de vente et la valeur vénale calculée permettant à l'autorité d'estimation de s'écarter du prix retenu par les parties à l'acte (arrêt EF 93/035, du 4 octobre 1994). Dans le cas particulier, E._____ et le notaire Burnier ont justifié la valeur vénale des surfaces aliénées en se référant à des prix applicables à des terrains inconstructibles, alors qu'elle aurait dû être déterminée selon le prix d'un terrain constructible compte tenu de leur réunion à la parcelle voisine, propriété de l'acquéreur. La

recourante admet d'ailleurs que le prix du terrain aurait été plus élevé si l'estimation avait été faite en fonction de parcelles constructibles. Ainsi, la disproportion entre la valeur du terrain arrêtée par les parties à l'acte de vente et la valeur réelle de celui-ci résulte de la méthode d'estimation, choisie consciemment par celles-ci; l'élément subjectif est ainsi assurément réalisé. c) Vu ce qui précède, on doit admettre que la société a fait bénéficier E. _____ d'un avantage qui ne s'expliquait que par sa position d'actionnaire dominant de la F. _____ S.A., elle-même actionnaire unique de la A. _____ S.A. Partant, c'est à bon droit que l'autorité intimée a considéré la différence entre le prix de vente arrêté par les parties à l'acte de vente du 22 janvier 1987 et la valeur marchande de l'immeuble comme une recette imposable de la recourante selon l'art. 54 al. 1 lit. b LI. La décision attaquée doit dès lors être confirmée dans son intégralité. 2. Le considérant qui précède conduit ainsi au rejet du recours formé par la A. _____ S.A. Conformément à l'art. 55 LJPA, un émolument que le tribunal arrête à Fr. 1'000.-- doit être mis à la charge de la recourante qui succombe. Vu l'issue du recours, il ne sera pas alloué de dépens. Par ces motifs, le Tribunal administratif a r r ê t e : I. Le recours est rejeté.

II. La décision sur réclamation rendue le 22 mars 1994 par la Commission cantonale des personnes morales est maintenue. III. Un émolument de Fr. 1'000.-- (mille francs) est mis à la charge de la A. _____ S.A. IV. Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 15 mars 1995 Au nom du Tribunal administratif : Le président

: Le greffier : Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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