

VD_OMNI FI.1997.0060 vom 17. November 1997

VD Tribunal cantonal, 1997-11-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0060

FR: VD_OMNI FI.1997.0060 du 17 novembre 1997

IT: VD_OMNI FI.1997.0060 del 17 novembre 1997

Regeste

c/ACI | L'art. 6 al. 2 LMSD institue une présomption selon laquelle le prix convenu correspond à la valeur vénale de l'immeuble au moment du transfert; in casu cette présomption n'est pas renversée par l'ACI, ce d'autant plus qu'elle est renforcée par la constatation du mauvais état et de la dégradation de l'immeuble transféré. Recours admis.

Erwägungen

E. 2

al. 2 LMSD étant réservées; dans l'arrêt FI 95/075 du 10 janvier 1996, le Tribunal administratif a rappelé, références à l'appui, qu'en droit fiscal vaudois, la base légale permettant de soumettre à l'impôt toutes les opérations équivalant économiquement au transfert de l'immeuble faisait en revanche défaut (cons. 3c, aa). L'assiette du droit de mutation est la contrepartie du transfert au sens juridique (ibid., cons. 4c); à teneur de l'art. 6 al. 1 LMSD, le droit se calcule "(...)sur la valeur de l'immeuble y compris les accessoires (art. 644 CCS), ou sur celle du droit constitué, transféré ou éteint". Seule est litigieuse dans le cas d'espèce l'assiette du droit de mutation dû. Tant la commission d'impôt que l'autorité intimée se sont écartées du prix convenu pour le transfert de l'immeuble sis *****; pour chacune d'elles, ce dernier montant est apparu de loin inférieur à la valeur vénale. Au contraire, le recourant soutient que le prix convenu reflète l'état réel de l'immeuble au jour de la transaction et que l'autorité fiscale ne pouvait, dans ces conditions, s'écarter de ce dernier montant. b) L'art. 6 LMSD précise, à ses alinéas premier à 5: "Le droit de mutation se calcule sur la valeur de l'immeuble y compris les accessoires (art. 644 CCS), ou sur celle du droit constitué, transféré ou éteint. Les parties ont l'obligation d'indiquer dans l'acte le prix réellement convenu; celui-ci est présumé représenter la valeur de l'immeuble ou du droit. Les prestations accessoires mises à charge de l'acquéreur s'ajoutent au prix d'achat, sauf si elles ont donné lieu à la perception d'un droit de mutation. Au cas où un immeuble est vendu en même temps que le commerce ou l'industrie qui y est exploité, le contrat de vente doit porter à la fois sur l'immeuble, le mobilier de l'entreprise et les valeurs immatérielles de celle-ci. L'ensemble de ces éléments est soumis au droit sans déduction. Si la valeur de l'immeuble ou du droit n'est pas déterminée, ou si le prix convenu paraît inférieur à la valeur réelle, l'autorité de taxation l'apprécie sur la base des données qu'elle peut réunir." aa) Le prix convenu est certes présumé correspondre à la valeur réelle de l'immeuble et déterminer l'assiette du droit (art. 6 al. 2 LMSD, deuxième phrase, v. également BGC printemps 1963, p. 1032 et ss, not. 1040), mais, comme l'alinéa 5 le laisse entendre, cette présomption n'est pas irréfragable; elle peut être renversée, notamment par l'autorité fiscale, lorsque le prix convenu paraît inférieur à la valeur réelle du bien aliéné (cf. par exemple arrêt FI 94/115 précité, où il a été jugé que, dans l'hypothèse de l'art. 673 CCS, il est parfaitement cohérent de percevoir le droit de mutation en prenant pour assiette de ce

dernier la valeur brute de l'immeuble, au moment du transfert, distincte du prix convenu; v. aussi arrêt FI 92/005 du 30 mars 1993). Mais ce montant devra également être revu à la baisse, lorsque le prix convenu inclut, sans les distinguer, des constructions futures, non encore réalisées au jour de l'inscription du transfert au registre foncier (v. arrêt FI 95/075 du 10 janvier 1996, publié in RDAF 1996, p. 91 et ss, not. 97-98). bb) Par prestations accessoires mises à la charge de l'acquéreur au sens de l'art. 6 al. 3 LMSD, on entend en règle générale toutes les prestations en relation causale avec le transfert, mais qui ne sont pas incluses dans le prix de vente tout en constituant une contrepartie dudit transfert. La doctrine en cite plusieurs exemples parmi lesquels on retiendra surtout le préjudice résultant du transfert de propriété, ainsi l'indemnité versée par l'acheteur à un tiers locataire pour obtenir son départ, ou la reprise d'une dette du précédent propriétaire (cf., pour la casuistique, Thomas, op. cit., pp. 218-219; Reimann/Zuppinger/Schärner, op. cit., ad art. 165 ZHStG, notes 2 à 13; le droit zurichois diffère cependant du droit vaudois sur des points importants, de sorte que les exemples donnés par ces derniers auteurs ne sont pas nécessairement transposables dans le cadre de la LMSD). Ces contreprestations font partie de l'assiette du droit; en sont en revanche exclues celles dont la cause diffère de celle du transfert immobilier, et qui relèvent d'un autre rapport contractuel, juxtaposé audit transfert, de telle sorte que l'on est confronté à un contrat composé; on songe ici à la rémunération d'un contrat d'entreprise conclu dans le cadre d'une vente immobilière (arrêt FI 95/075, déjà cité), ou à un rapport analogue à un contrat de bail, né de la prise de possession anticipée de l'immeuble vendu (cf. arrêt FI 96/123 du 4 avril 1997). cc) Cela étant, l'art.

E. 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 qui ne correspondrait pas exactement au prix moyen pratiqué pour des transactions du même type. 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: v. arrêt FI 92/005 déjà cité, 95/120 du 5 mars 1996; v. encore la jurisprudence rendue en application de l'art. 9 du règlement du 22 décembre 1936 sur l'estimation fiscale des immeubles - ci-après: REFI - qui applique des critères analogues: arrêts EF 97/007 du 14 juillet 1997, cons. 4b et EF 93/035 du 4 octobre 1994). Il importe peu en revanche que l'écart constaté trouve ou non une justification (contra l'arrêt FI 92/005, déjà cité, au demeurant isolé sur ce point); le seul élément subjectif à prendre en considération dans le cadre d'une transaction à un prix en-dessous de la valeur vénale est, mais dans le cadre d'une donation mixte et de la taxation d'un impôt sur les donations, l'*animus donandi* (v. ATF 118 Ia 497, cons. 2b, bb; cf. aussi arrêt FI 93/138 du 16 mai 1994). 2. Les parties ont, dans le cas d'espèce, arrêté à 160'000 francs, d'un commun accord, le montant de l'objet de leur transaction. Le recourant n'a pas précisé, et du reste l'autorité intimée ne le soutient pas, s'être vu attribué une partie de l'immeuble à titre de donation; ce dernier prix est donc présumé correspondre à la valeur de l'immeuble au moment de la conclusion de l'acte. L'autorité fiscale estime cependant avoir réuni plusieurs éléments qui ébranleraient cette présomption et démontreraient au contraire que ce montant est inférieur à la valeur réelle de l'objet, de sorte

que, partant, elle serait autorisée à s'en écarter dans sa décision de taxation. a) Dans la décision dont est recours, l'autorité intimée se fonde essentiellement sur le montant de l'estimation fiscale, telle qu'arrêté par la CEFI en 1992, soit 400'000 francs, d'une part, et sur le loyer annuel dû par le recourant jusqu'au transfert, soit 36'360 francs, d'autre part; ramenant cependant, au vu de l'état des locaux, ce dernier montant à 24'000 francs, elle retient finalement pour cet immeuble, sur la base d'une capitalisation du loyer annuel à 8,5%, une valeur vénale de 280'000 francs. Ainsi, la question qui se pose est celle de savoir si, au vu des éléments apportés par l'autorité fiscale, l'immeuble a été aliéné à un prix nettement inférieur à sa valeur vénale, auquel cas il subsiste entre cette dernière valeur et le prix de vente une différence telle que l'autorité fiscale est autorisée à s'écarter de ce montant, ou si, au contraire, le prix de vente correspond plus ou moins à la valeur vénale au moment du transfert. aa) Au préalable, on ne saurait inférer de la fixation, dans le cas d'espèce, d'un prix de vente sans aucune garantie offerte par le vendeur l'existence d'une prestation accessoire spécifique à la charge de l'acheteur. Il ne s'est pas agi pour les parties de transférer sur la tête du recourant une obligation née de la possession de l'immeuble; un tel cas de figure aurait pu se présenter si le recourant avait, par exemple, repris les contrats d'entreprise passés par l'hoirie venderesse. On a plutôt affaire, dans le cas d'espèce, à une circonstance exceptionnelle qui contribue à la baisse réelle de la valeur de l'objet transféré. bb) A l'issue d'une vision locale, l'ACI est, certes, partiellement entrée dans les vues du recourant en ramenant à 280'000 francs l'assiette du droit de mutation, initialement fixée par la commission d'impôt à 400'000 francs. Trois considérations ont toutefois empêché l'ACI d'accueillir en totalité les conclusions du recourant tendant à ce que le droit de mutation soit calculé sur le prix de vente convenu. Tout d'abord, l'autorité intimée s'est fondée sur le fait que, lors de la révision générale de 1992, l'estimation fiscale de l'immeuble en question avait été portée à 400'000 francs. Cette estimation a pourtant, immédiatement après le transfert, été ramenée à 160'000 francs, ce dont ni la commission d'impôt ni l'ACI n'ont tenu compte; or, si cette décision ne lie pas l'autorité de taxation, celle-ci ne saurait toutefois en faire totalement abstraction sans motifs sérieux. Cela dit, le calcul de la CEFI n'échappe pas à la critique, en particulier lorsqu'il retient un chiffre d'affaires annuel de 128'000 francs, alors que le recourant lui-même annonce un chiffre de l'ordre de 225'000 francs par an; dite décision indique expressément qu'elle vise à arrêter une estimation ne dépassant pas le prix fixé, présumé (v. art. 9 REFI) correspondre à la valeur vénale de l'objet (selon l'art. 2 al. 2 LEFI, l'estimation ne peut en effet être supérieure à la valeur vénale). En second lieu, l'autorité intimée prend en considération, dans son calcul, un loyer annuel de 24'000 francs, soit 19'800 francs pour le café au rez-de-chaussée et 4'200 francs pour les locaux sis dans les étages supérieurs. Or, de l'avis du tribunal, ce dernier montant paraît excessif et ne tient pas suffisamment compte de la dégradation et de l'état de vétusté des locaux. S'agissant, par exemple, de la salle de café, le recourant a en effet rappelé, sans être contredit, les menaces de fermeture qui pesaient sur son établissement, ce qui l'a contraint à engager des travaux pour que ce dernier reste exploitable; dans ces conditions, il aurait été déraisonnable d'exiger d'un locataire qu'il paie un loyer de 1'650 francs par mois pour des locaux insalubres et inexploitable sans travaux, même pour un établissement au demeurant fort bien situé. Quant aux locaux situés dans les étages supérieurs, le tribunal a pu de lui-même constater qu'eu égard à leur état, ils ne pouvaient être remis à bail. Par ailleurs, les représentants de l'ACI ont, en audience, invoqué le fait qu'au jour de la vente, une cédula hypothécaire de 172'000 francs en 1er rang restait inscrite au Registre foncier. Le recourant a du reste précisé qu'il avait financé son acquisition par un emprunt à hauteur de 160'000

francs, montant garanti par cette cédula. L'ACI voit dans le fait qu'en règle générale les banques limitent à 60% de la valeur vénale d'un immeuble le montant du gage constitué en premier rang, la preuve que l'immeuble en question a été aliéné en-dessous de sa valeur vénale. Or, dans le cas d'espèce, le recourant aurait bénéficié au demeurant d'une pratique bancaire plus généreuse. b) Bien qu'ils ne soient pas dénués de pertinence, ces différents éléments ne permettent toutefois pas de renverser in casu la présomption que le prix convenu est bien celui de la valeur vénale de l'immeuble au moment du transfert. Cette présomption est du reste renforcée par plusieurs constatations qui contrebalancent en quelque sorte les indices fournis par l'autorité intimée. aa) Il faut en premier lieu bien voir dans cet immeuble un outil de travail qui, par manque d'entretien de ses propriétaires successifs, ce que le tribunal a du reste pu constater, a pratiquement perdu toute sa valeur. Invité à fournir le détail des travaux devisés et entrepris dans l'immeuble en distinguant les dépenses d'amélioration, d'une part, des interventions s'inscrivant dans l'entretien et la remise en état, d'autre part, le recourant a finalement produit une liste de travaux pour un total de 21'851 fr.25, dont l'autorité intimée extrait le montant de 9'670 fr.75 qui seul, selon elle, représente les frais d'entretien engagés par le recourant pour maintenir la valeur de son immeuble. Or, à l'issue de la vision locale, le tribunal acquiert la conviction qu'il s'est simplement agi pour le recourant de faire en sorte que son établissement, menacé de fermeture, soit exploitable; en revanche, la remise en état des étages supérieurs et de la toiture serait susceptible d'engendrer des dépenses beaucoup plus importantes. bb) A cela s'ajoute le fait qu'il est de notoriété que les établissements publics sont actuellement très difficiles à remettre; a fortiori si l'immeuble les abritant est, en dépit d'une situation centrale favorable, en mauvais état. A lire du reste les explications du conseil de l'hoirie Delasoie à la commission d'impôt, on tient pour acquis que la venderesse a voulu se débarrasser de cet immeuble, principalement au vu de son état. Le constat effectué le 9 mars 1995 par l'agence immobilière ***** SA, gérante de l'immeuble, dont le contenu ne semble guère avoir été mis en doute par les parties au contrat, fait état de défauts importants, parmi lesquels on retiendra essentiellement la toiture en mauvais état, les problèmes d'étanchéité et l'état général vétuste des locaux. Comme l'avocat Ramel l'a fort bien relevé, le recourant aurait du reste pu, en sa qualité de locataire, vu les articles 259a et ss CO, exiger de la part de son bailleur aussi bien la remise en état de la chose louée et la réparation de ces défauts, dus pour l'essentiel à un manque général d'entretien, que la réduction du loyer pour perte de jouissance; en outre, le recourant avait clairement laissé entendre qu'il se réservait, au cas où sa requête n'était pas suivie d'effet, le droit de consigner le loyer. Enfin, l'autorité intimée elle-même a reconnu que le loyer payé par le recourant jusqu'à la vente, 36'360 francs par an, était trop élevé au regard de l'état de l'immeuble. cc) Certes, la fixation du prix de vente a également pour origine l'incertitude pour l'hoirie venderesse née de la situation juridique nouvelle, puisque le bail du recourant, annoté au Registre foncier, venait d'être renouvelé tacitement; il est certain que cette circonstance, au demeurant favorable à l'acheteur puisqu'elle le place dans une position de force vis-à-vis de ses interlocuteurs dans les discussions précontractuelles, a également influé sur la détermination du prix par les parties; du reste, le recourant ne l'a pas nié. Cela étant, elle n'affaiblit que dans une mesure limitée la constatation principale selon laquelle la dégradation de l'immeuble était, au moment du transfert, telle qu'en fixant à 160'000 francs le prix de vente, les parties ne se sont pas écartées, sinon dans une mesure trop insignifiante pour être prise en considération, de la valeur vénale. dd) On relèvera encore que la CEFI de X._____, certes dans le cadre d'autres dispositions et notamment de l'art. 9 REFI, a considéré que la présomption de

correspondance entre prix fixé par les parties et valeur vénale n'était pas renversée. Or, cette autorité, composée d'un représentant communal et du conservateur du registre foncier, apparaît comme disposant, en règle générale, d'une bonne connaissance du marché immobilier local. c) Il apparaît donc, en définitive, que l'immeuble dont le transfert a généré la taxe incriminée, n'a pas été aliéné à un prix nettement inférieur à ceux pratiqués, pour la vente d'un objet semblable, sur le marché (on se réfère ici aux articles 2 al. 4 LEFI et 8 al. 1 REFI). 3. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à admettre le recours; la décision attaquée sera réformée en ce sens que l'assiette du droit de mutation dû est ramenée à 160'000 francs. Au surplus, le présent arrêt sera rendu sans frais.

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