

VD_OMNI FI.2008.0127 vom 31. August 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-08-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0127

FR: VD_OMNI FI.2008.0127 du 31 août 2010

IT: VD_OMNI FI.2008.0127 del 31 agosto 2010

Regeste

A.X. _____ c/Administration cantonale des impôts | Vente par une société à son actionnaire d'un terrain en zone villas. La société était débitrice de son actionnaire et le prix de vente a été payé, par compensation partielle avec le solde du compte-courant actionnaire. Il y a donc lieu d'admettre que cette vente a été conclue sous l'empire de circonstances exceptionnelles, étrangères au marché libre. Le prix convenu au mètre carré avoisine 218 fr.; or, ce montant n'entre pas en considération, en raison précisément de conditions inhabituelles ayant présidé à sa fixation. La parcelle est de forme quasi rectangulaire, orientée nord-sud, s'étend au sud-ouest du territoire communal, en zone constructible, au milieu d'un quartier bâti de villas, individuelles pour la plupart. Le terrain est plat et le dégagement sur les Alpes est légèrement obstrué par les villas situées immédiatement en aval. Elle est au bénéfice d'un droit de passage et l'accès y est relativement aisé. Confirmation de la prise en considération d'un montant de 500 fr. le mètre carré comme assiette du droit de mutation.

Erwägungen

E. 1

Sur le plan procédural, le recourant soutient que l'autorité intimée ne disposait pas de la faculté de réformer la décision de taxation du 18 juin 2008 à son détriment, ce qu'elle a pourtant fait en l'occurrence. a) A titre préliminaire, on écartera l'argumentation du recourant selon laquelle les conditions de la révision n'étaient pas remplies in casu. Les articles 54 de la loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD; RSV 648.11) et 203 et ss de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; 642.11) trouvent en effet application lorsqu'il s'agit de modifier une décision de taxation entrée en force. Or, tel n'était pas le cas de la décision du 18 juin 2008, qui a été frappée de réclamation. Au surplus, qualifier une décision de taxation définitive n'indique pas si elle est entrée en force de chose jugée (ATF 2A.429/2006 du 27 novembre 2006, consid. 3.1). A cet égard, il convient de rappeler que la procédure de rappel d'impôt ne s'ouvre que dans le cas où la taxation effectuée est entrée en force (art. 151 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct – LIFD ; RS 642.11) . Le rappel est, en effet, le pendant, en faveur du fisc, de la révision (Klaus A. Vallender in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Martin Zweifel/Peter Athanas éditeurs, 2ème éd., ad. art. 53 LHID, p. 831 ss, ch. 1 à 4). b) La problématique évoquée par le recourant a en réalité trait aux procédures de taxation et de réclamation. Par renvoi de l'art. 49 al. 5 LMSD, les dispositions générales de la LI concernant ces procédures sont applicables par analogie. La procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale; elle porte avant tout sur l'établissement des faits et l'autorité de taxation doit établir d'office les faits déterminants pour une taxation conforme

et correcte du contribuable (Denis Berdoz/Marc Bugnon, in: Les procédures en droit fiscal, OREF, 2^{ème} éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2005, p. 591; Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Martin Zweifel/Peter Athanas éditeurs,

E. 2

Sur le fond, le recourant critique la valeur du terrain retenue par l'autorité intimée pour déterminer l'assiette imposable. Aucun élément ne permettait, selon lui, à l'autorité de s'écarter du prix de vente. a) Le droit de mutation est en principe prélevé sur le prix d'acquisition de l'immeuble. Son assiette constitue la contrepartie du transfert au sens juridique (arrêt FI.1995.0075 du 10 janvier 1996). 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) En règle générale, le prix convenu est présumé correspondre à la valeur réelle de l'immeuble au jour du transfert générant l'imposition. Selon la doctrine, la valeur réelle ou valeur vénale est réputée celle que tout un chacun peut obtenir au cours d'une transaction portant sur l'aliénation d'un élément de l'actif se déroulant selon le cours normal des affaires (v. Emanuel Grüninger/Walter Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, p. 385). Cette valeur doit être déterminée sur la base d'éléments objectifs, les conditions inhabituelles ou personnelles, soit tous les éléments subjectifs, ne pouvant être pris en considération (v. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} édition, Lausanne 1998, p. 505; Manuel d'estimateur de l'Union des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles - ci-après: manuel -, édition août 1990, état 1998, ch. 3.2.2.1). Dans ce contexte, n'entreront en particulier en compte ni le prix d'amateur (Liebhaberpreis), ni celui obtenu lors d'une vente urgente ou spéculative (cf. August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bern 1966, ad 165 ZHStG, nos 60 et ss), ni celui résultant d'une procédure d'assainissement (v. arrêt FI.1998.0034 du 3 mai 2000). Cette valeur se confond avec la valeur du marché, prise en considération par la pratique lorsque le prix convenu entre les parties ne correspond en rien à la valeur vénale de l'immeuble transféré (Verkehrswert; v. sur ce point pour la doctrine, Reimann/Zuppinger/Schärner, ibid., références citées; Grüninger/Studer, ibid.; v. également la jurisprudence du Tribunal fédéral, publiée in StE 1998 A 23.1 n° 1, cons. 6a; ATF 107 III 40, cons. 3). Ainsi, lorsqu'il correspond à la valeur du marché, le prix convenu entre les parties détermine toujours l'assiette du droit (art. 6 al. 2 LMSD, deuxième phrase; v. également les travaux préparatoires de la loi, in BGC printemps 1963, p. 1032 et ss, not. 1040). bb) Dans de nombreux cas toutefois, les parties à l'acte peuvent, dans certaines circonstances, s'être mises d'accord sur un prix qui, précisément, n'aurait pas été obtenu dans les conditions ordinaires d'une transaction immobilière; dans une situation de ce genre, il n'est pas rare que le prix finalement obtenu par l'acheteur s'écarte plus ou moins sensiblement de la valeur réelle de l'objet (v. Reimann/Zuppinger/Schärner, op. cit., ad art.

165 ZHStG, n° 60). Il peut alors s'agir d'un indice selon lequel le prix convenu n'est pas la résultante d'un marché libre. Tel sera notamment le cas lorsque les relations personnelles ou d'affaires que les parties entretiennent ont influencé à la baisse la fixation du prix ou lorsque celles-ci sont convenues d'autres contre-prestations, non expressément indiquées dans leur transaction. On peut également être confronté à une situation de ce genre dans une exécution forcée, bien que l'aliénation ait un caractère involontaire et que le débiteur saisi n'ait aucune influence sur le prix d'adjudication, lorsque le créancier gagiste poursuivant se fait adjuger l'immeuble mis aux enchères forcées; il n'est en effet 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 (v. arrêt du Tribunal administratif fribourgeois du 10 juin 1994, publié in RFJ 1994, p. 408, not. cons. 3a et b). Le champ d'application de l'art. 6 al. 5 LMSD n'est cependant, dans la jurisprudence, pas limité aux réalisations forcées. Ainsi, il a été jugé qu'une vente ayant pour but d'assainir un groupe d'entreprises obérées, rendue possible parce que les banques créancières de celui-ci consentaient à fournir un effort important dans la fixation à la baisse du prix de vente des actifs, avait été conclue dans des circonstances favorables justifiant que l'on s'écarte de ce prix (cf. arrêt FI.1998.0034, déjà cité). En outre, une vente aux enchères volontaire privée, par laquelle deux sociétés issues de la libéralisation du marché de la télécommunication aliènent l'ensemble de leur parc immobilier en Suisse (190 immeubles dont 17 dans le canton), à l'issue d'un appel d'offres mondial où deux lots de 28, respectivement 162 immeubles, ont été acquis par deux groupes de sociétés distincts est une vente conclue sous l'empire de circonstances extraordinaires. Dès lors, le prix obtenu ne peut pas être considéré comme étant celui obtenu par le marché libre (arrêt FI.2004.0034 du 5 avril 2005, confirmé par ATF 2P.133/2005 du 10 janvier 2006). Par ailleurs, dans un régime de copropriété, le transfert d'une part de l'immeuble à l'épouse d'un copropriétaire s'apparente dans les faits à la situation du créancier hypothécaire qui, pour sauvegarder la valeur de son gage se fait adjuger un immeuble dans le cadre d'une vente forcée; en regard des circonstances du transfert, ce dernier n'est pas le résultat d'une appréciation qui s'est déroulée dans un marché libre (arrêt FI.2009.0041 du 11 août 2009). Dans la plupart des cas précités où le tribunal a confirmé l'application de l'art. 6 al. 5 LMSD, les vendeurs se trouvaient dans une situation obérée ou quasi-obérée, de sorte qu'ils étaient contraints, d'un point de vue économique, à réaliser leur bien pour assainir leur situation. Le contexte d'urgence dans lequel ces ventes ont été conclues apparaît ainsi comme leur dénominateur commun; peu importe qu'il s'agisse d'une réalisation forcée ou non, dès lors que, du point de vue économique, le vendeur ne disposait pas de sa pleine liberté d'agir ou de renoncer à la vente. Corollaire de ce qui précède, l'acheteur doit, pour que l'on puisse considérer que l'opération s'est déroulée sous l'empire de circonstances extraordinaires, avoir réalisé en contrepartie une affaire plutôt intéressante. Cet élément constitue alors un indice sérieux que le marché libre n'a pas fonctionné dans la transaction (arrêt FI.2004.0034). c) La transaction peut donc avoir été conclue sous l'empire de circonstances exceptionnelles, étrangères au marché libre. Cet élément, qui constitue un indice sérieux, ne permet toutefois pas à lui seul à l'autorité fiscale de s'écarte du prix convenu pour fixer l'assiette du droit de mutation; il faut, par surcroît, que l'immeuble ait été aliéné à un prix s'écartant de sa valeur vénale. Ainsi, dans une vente forcée, si l'adjudication faite au créancier gagiste constitue en règle générale un indice de ce que le marché libre n'a pas fonctionné, cette circonstance ne permet pas encore, à elle seule, de dire que l'autorité fiscale doit s'écarte du prix d'adjudication (v. arrêt FI.1999.0071 du 6 avril 2000). Dans des

hypothèses de ce genre, lorsqu'il lui apparaît que le prix convenu est 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 (cf. par exemple, arrêts FI.2009.0041 et FI.1994.0115 précités, 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; v. en outre, FI.1997.0060 du 17 novembre 1997 et FI.1992.0005 du 30 mars 1993; v. enfin FI.1999.0071, déjà cité, dans lequel il est apparu que le prix résultant des enchères n'était manifestement pas inférieur à la valeur réelle des immeubles aliénés). aa) Lorsqu'elle invoque un élément susceptible de renverser la présomption consacrée par l'art. 6 al. 2 LMSD, c'est-à-dire un élément susceptible d'augmenter l'impôt, l'autorité fiscale doit supporter le fardeau de la preuve (arrêt FI.2009.0041, déjà cité). Selon la pratique de certains cantons, une disproportion manifeste (25% selon la pratique zurichoise) entre la valeur vénale estimée et le prix stipulé crée cependant une présomption qui aboutit à un renversement du fardeau de la preuve. Ainsi, lorsqu'elle constate une différence de plus de 50% entre le prix de vente de chaque immeuble et sa valeur vénale, l'autorité fiscale est fondée à s'écarter de ce prix de vente pour déterminer elle-même l'assiette du droit de mutation (FI.2004.0034, déjà cité). Le contribuable doit alors rendre vraisemblable, d'une part, qu'il n'existe aucune relation entre les parties au contrat et, d'autre part, que le libre marché a fonctionné (cf., par comparaison, arrêt du Tribunal administratif fribourgeois du 28 mai 1999, publié in RFJ 1999, 155, cons. 2d, références jurisprudentielles citées). Il importe peu en revanche que l'écart constaté trouve ou non une justification (contra l'arrêt FI.1992.0005, 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.1993.0138 du 16 mai 1994). Pour démontrer que le prix d'acquisition convenu et payé s'écarte de la valeur vénale de l'immeuble, l'autorité fiscale doit chercher à reconstituer en quelque sorte la valeur du marché (cf. Olivier Thomas, *Les droits de mutation, étude des législations cantonales*, thèse Lausanne 1991, p. 220). Lorsque la parité avec le prix d'achat n'entre, en raison précisément de conditions inhabituelles ayant présidé à sa fixation, pas en considération, la valeur vénale se détermine soit par comparaison de prix directe ou indirecte avec d'autres immeubles présentant des caractéristiques analogues ayant fait l'objet d'une transaction, soit, lorsque cette comparaison n'est pas possible, par un calcul de la moyenne pondérée de la valeur de rendement avec la valeur intrinsèque (v. manuel, ch. 3.2.2; André Bender/Philippe Favarger/Martin Hoesli, *Evaluation et rentabilité des biens immobiliers dans les institutions de prévoyance*, in: *L'expert comptable suisse*, 1995/2, p. 899 et ss, not. 901). bb) Cela étant, 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 qui ne correspondrait pas exactement au prix moyen pratiqué pour des transactions 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, d'autre part, que ces circonstances ont eu pour conséquence que l'immeuble a été aliéné à un prix ne correspondant pas à sa valeur réelle (v. arrêts FI.1999.0071; FI.1998.0034;

FI.1997.0060, déjà cités). S'il est en revanche démontré par l'autorité fiscale que le prix d'acquisition convenu s'écarte de la valeur vénale ainsi déterminée, ce dernier montant servira alors à déterminer l'assiette du droit de mutation (cf. jurisprudence zurichoise citée par Thomas, op. cit., p. 221, note 3, in fine; l'autorité de céans va dans le même sens: v. arrêts FI.1992.0005 déjà cité, FI.1995.0120 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 - REFI; RSV 642.21.1 - qui applique des critères analogues: v. notamment arrêts EF.2003.0005 du 9 septembre 2003; EF.2000.0006 du 2 novembre 2000; EF.1999.0011 du 18 octobre 1999; EF.1999.0002 du 7 mai 1999; EF.1998.0008 du 10 août 1998; EF.1993.0035 du 4 octobre 1994). Ainsi, dans l'arrêt FI.2004.0034, déjà cité, l'autorité intimée aurait été fondée à retenir, comme assiette des droits de mutation, les valeurs vénales fournies par la contribuable; elle s'est limitée à prendre les estimations fiscales en considération, montant toujours inférieur à la valeur vénale des immeubles, soit la solution la plus favorable au contribuable, confirmée par le Tribunal administratif.

E. 3

Il importe en premier lieu de se pencher sur les circonstances dans lesquelles s'est déroulée la vente de l'immeuble du ***** au recourant. Dans l'hypothèse où, en effet, le tribunal parvenait à la conclusion inverse de l'autorité intimée, à savoir que cette vente s'est déroulée dans des conditions analogues à celle du marché libre, il devrait alors en tirer comme conséquence logique l'admission du recours; la cause serait alors renvoyée à l'autorité intimée, afin qu'elle retienne le prix de vente de l'immeuble comme assiette du droit de mutation litigieux dans le cas d'espèce. Si en revanche, le tribunal aboutissait à la même conclusion que l'autorité intimée, il lui resterait encore à s'assurer que la valeur retenue par cette dernière peut effectivement servir d'assiette à l'impôt. a) En l'espèce, l'opération du 23 avril 2008 s'est déroulée dans des circonstances particulières. Le recourant a approché la Banque Raiffeisen afin qu'elle reprenne les crédits qui lui avaient été accordés par la Banque cantonale vaudoise et le Crédit Suisse, garantis par des hypothèques sur la parcelle n° 1*****. La Banque Raiffeisen a subordonné cette reprise d'engagements à la condition que l'immeuble en question, propriété de X. _____ SA, soit transféré au recourant, actionnaire de dite société. Or, au 30 septembre 2007, X. _____ SA elle-même était débitrice du recourant à hauteur de 277'426 fr.33, solde du compte-courant actionnaire au passif du bilan. X. _____ SA a donc aliéné l'immeuble à son actionnaire, à sa valeur comptable telle qu'elle figure au bilan au 30 septembre 2007, soit 250'000 fr. Le prix de vente a été payé, par compensation partielle avec le solde du compte-courant actionnaire. Dès lors, on doit admettre, avec l'autorité intimée, que les conditions de cette vente s'écartent de celles du marché libre. Le recourant, qui concentre ses critiques sur la détermination de l'assiette imposable, n'apporte du reste aucun élément sérieux de nature à ébranler cette constatation. b) X. _____ SA a aliéné l'immeuble au recourant à un prix avoisinant 218 fr. le mètre carré. Pour l'autorité intimée, ce montant n'entrerait pas en considération, en raison précisément de conditions inhabituelles ayant présidé à sa fixation. Certes, encore doit-elle déterminer la valeur du marché. L'autorité intimée indique à cet égard que le prix pratiqué lors des ventes récentes dans le même quartier ou dans les quartiers avoisinants se situerait entre 500 et 700 le mètre carré. Elle a produit les copies caviardées de deux actes de vente, conclus en 2008 et 2009, de terrains vierges de construction sur la commune du *****; des prix de 650, respectivement 550 fr. le mètre carré ont été convenus entre les parties. Elle a fait état, dans ses déterminations finales, de ventes d'immeubles situés à proximité de la parcelle du recourant, toujours au *****;

ces ventes, conclues en 2008 et 2009, ont fait apparaître des prix du terrain au mètre carré allant de 481 fr.70 à 574 francs. Dès lors, la valeur du terrain aliéné se situe, selon elle, à un montant qui n'est pas inférieur à 500 fr. le mètre carré. Le recourant, qui s'est exprimé au sujet de ces différentes ventes, conteste l'approche de l'autorité intimée; pour lui, la valeur vénale est celle retenue par les parties à l'acte du 23 avril 2008, soit 250'000 fr. Il s'appuie à cet effet sur la décision de la CEFI, laquelle, sans explication aucune, a maintenu, nonobstant cette vente, l'estimation fiscale de l'immeuble remontant à 1994, soit 143'000 fr. La parcelle n° 1***** est de forme quasi rectangulaire; orientée nord-sud, elle s'étend au sud-ouest du territoire communal, en zone constructible, au milieu d'un quartier bâti de villas, individuelles pour la plupart. Le terrain est plat et le dégagement sur les Alpes est légèrement obstrué par les villas situées immédiatement en aval. Cette parcelle est au bénéfice d'un droit de passage sur le chemin d'accès au chemin de 3*****, côté ouest. L'accès y est relativement aisé, la largeur permettant les manœuvres des véhicules. La villa du recourant est érigée immédiatement au nord de la parcelle. Les droits à bâtir dans ce secteur permettent à son propriétaire d'y bâtir une villa comprenant au moins un logement, voire même deux. Sans doute, un projet de construction sur cette parcelle pourrait susciter les oppositions des voisins immédiatement riverains durant l'enquête publique. Quoi qu'il en soit, le droit à la vue n'est pas protégé et les éventuels opposants ne pourront de toute façon efficacement résister à la réalisation d'un projet conforme à la réglementation applicable. Contrairement aux explications du recourant, cette parcelle peut donc aisément être mise en valeur par son propriétaire, de sorte que l'on peut légitimement s'étonner de la mansuétude de la CEFI à l'égard du recourant, celle-ci ayant maintenu, dans sa décision du 25 août 2008, une valeur fiscale remontant à 1994. Au terme de l'inspection locale, le Tribunal arrive par conséquent à la conclusion qu'en retenant une valeur vénale de 500 fr. le mètre carré, soit plus du double du prix convenu entre les parties à l'acte du 23 avril 2008, l'autorité intimée n'a certainement pas versé dans l'arbitraire. C'est donc à juste titre que le montant de 572'500 fr. a été pris en considération comme assiette du droit de mutation litigieux.

E. 4

Au vu de ce qui précède, le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Vu le sort du recours, un émolument judiciaire sera mis à la charge du recourant (art. 49 et 91 LPA-VD). En outre, l'allocation de dépens ne saurait entrer en ligne de compte (articles 55 al. 1, a contrario, 56 al. 3 et 91 LPA-VD).

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