

# VD\_OMNI FI.2009.0041 vom 11. August 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-08-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2009.0041](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0041)

FR: VD\_OMNI FI.2009.0041 du 11 août 2009

IT: VD\_OMNI FI.2009.0041 del 11 agosto 2009

## Regeste

A.X.\_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts | 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. Il faut encore que l'autorité apporte la preuve que l'immeuble a bien été aliéné en-dessous de sa valeur vénale. Preuve rapportée en l'espèce; prix en-dessous notamment de la valeur d'acquisition en 1991 et de l'estimation fiscale non contestée de 1996. Les deux conditions cumulatives de l'art. 6 al. 5 LMSD sont remplies.

## Erwägungen

### E. 1

Déposé dans le délai de trente jours prévu par l'art. 53 de la loi concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations du 27 février 1963 (LMSD; RSV 148.11) et 200 de la loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI; RS 642.11) le recours est intervenu en temps utile. Il est au surplus recevable en la forme.

### E. 2

En matière de LMSD, 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 11.\*\*\*\*\* du 10 juin 1994, publié in RFJ 1994, p. 408, not. cons. 3a et b; in casu, l'établissement bancaire s'était fait adjuger 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 11.\*\*\*\*\* du 28 mai 1999, in RFJ 1999, p. 155, cons. 2d).

### **E. 3**

En l'espèce, la situation de la recourante comme épouse du co-propriétaire de l'autre part de la parcelle acquise s'apparente dans les faits à celle du créancier hypothécaire qui, pour sauvegarder la valeur de son gage se fait adjuger un immeuble dans le cadre d'une vente forcée; elle diffère en ce sens que, d'une part, il s'agit d'une vente de gré à gré librement consentie, d'autre part, la recourante a repris l'immeuble avec l'accord des créanciers hypothécaires. Cette constatation, si elle est constitutive d'un indice qui pourrait donner à penser que l'on est en présence d'une transaction immobilière conclue sous l'empire de circonstances s'écartant des conditions ordinaires, n'est toutefois pas encore déterminante; il

faut, par surcroît que l'on soit en présence de circonstances exceptionnelles et que celles-ci aient été déterminantes pour la conclusion de la transaction (FI.1990.0034). Dans le cadre d'une vente par exécution forcée d'une part de co-propriété, il faut que l'acquéreur potentiel ait la volonté d'entrer dans un régime d'une propriété commune sur une chose qui limite fortement ses possibilités d'utilisation, les actes importants devant en particulier faire l'objet d'une décision unanime (646 et suivants CC). Dans ce contexte, il est dans le cours ordinaire des choses qu'une tierce personne ne connaissant pas le ou les autres co-proprétaires ne soit guère portée à entrer dans une relation aussi contraignante. Force est dès lors de constater qu'en pratique seuls des co-proprétaires, des proches de co-proprétaires ou éventuellement un créancier hypothécaire pour sauvegarder la valeur de son gage peuvent être intéressés par une telle transaction. C'est la raison pour laquelle en règle générale les préposés aux offices de poursuite procèdent par la voie de la vente de gré à gré car les enchères publiques de part de co-propriété ne sont pas attractives pour les tiers. In casu, il y a encore lieu de relever que la part d'un 1/6<sup>ème</sup> acquise fait elle-même partie d'un immeuble soumis au régime de la copropriété par étages (art. 712 a et ss CC), ce qui tend à en diminuer encore l'attractivité commerciale. Par contre tant la créancière gagiste, qui a vu par la transaction intervenue sa part reprise par une personne solvable, que l'administration de la faillite de feu Y. \_\_\_\_\_, qui s'est vu attribuer un montant de 10'000 fr. dans la transaction avaient un intérêt à l'aboutissement de cette dernière. On retire ainsi de ce qui précède que des circonstances exceptionnellement favorables qui sont celles de la liquidation d'une part de co-propriété dans le cadre d'une faillite déclarée à la suite d'une répudiation de succession, ont présidé à la signature, par les différents intéressés, de l'acte de vente du 23 avril 2008; or, ces circonstances ne s'apparentent guère à celles dans lesquelles se déroule en général le cours ordinaire d'une transaction immobilière où chacun défend ses propres intérêts. En conséquence, le transfert générant le droit de mutation est, en regard des circonstances susmentionnées, pas le résultat d'une opération qui s'est déroulée dans un marché libre.

#### **E. 4**

Les circonstances exceptionnelles démontrées, il reste à déterminer si l'autorité intimée a dans le cas d'espèce apporté la preuve que l'immeuble a bien été aliéné en-dessous de sa valeur vénale. a) B.X. \_\_\_\_\_ est Y. \_\_\_\_\_ ont acquis le 25 juillet 1991 l'intégralité de la parcelle non construite, soit ses 6/6<sup>ème</sup> pour le prix de 300'000 francs. Il est notoire qu'au moment de l'acquisition, les prix de l'immobilier en Suisse étaient au plus bas suite à la crise et la correction qui s'en est suivie à la fin des années 1980. Le prix de 50'500 fr. retenu comme prix de vente dans l'acte du 23 avril 2008 correspond dès lors, pour un 1/6<sup>ème</sup>, au même prix que celui d'acquisition de 1991. Depuis cette date, le prix des terrains a plus que doublé, voire pratiquement triplé dans certaines régions. La parcelle acquise par la recourant au prix d'environ 70 fr. le m<sup>2</sup> (50'500 fr. pour env. 722 m<sup>2</sup>) apparaît de surcroît totalement sous-évaluée par rapport au prix actuellement pratiqué dans la région. b) 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. Thomas, *ibid.*, 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 directs ou indirects 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. Ce mode de calcul reprend, dans les grandes lignes, celui servant à l'estimation fiscale d'un immeuble (art. 2 LEFI). Or, selon le

registre foncier, l'estimation fiscale pour les 2/6 ème de la parcelle no 8.\*\*\*\*\* de 3.\*\*\*\*\* a été fixée en 1996 pour cette part de l'immeuble non construit à 270'000 fr., soit 135'000 fr. pour la part acquise par la recourante représentant 1/6 ème de co-propriété . A l'époque, où le prix des terrains était inférieur à celui pratiqué en 2008, cette estimation n'a pas fait l'objet d'une contestation. Là encore, et de façon totalement inhabituelle, il y a disproportion entre le prix de vente de la part de co-propriété et son estimation fiscale pourtant établie douze ans auparavant. c) Les pièces du dossier établissent encore qu'en 2006 deux transactions concernant chacune une part 1/6 ème de la co-propriété par étage se sont effectuées pour des prix respectifs de 640'000 fr. et 615'000 francs. Même si ces parts de co-propriété de la parcelle 5.\*\*\*\*\* étaient bâties, la valeur du sol ne pouvait représenter 8% environ de la valeur de l'objet, ce d'autant plus que les terrains sont situés dans une zone d'habitation à faible densité donc avec une valeur supérieure à la moyenne. d) On relèvera encore par surabondance et toujours selon le registre foncier qu'une cédula hypothécaire au porteur de 200'000 fr. est inscrite comme gage immobilier sur les 2/6 ème de l'immeuble no 8.\*\*\*\*\* , propriété actuelle des époux X.\_\_\_\_\_. Là encore, les coefficients d'usage entre la valeur vénale du bien grevé et la valeur du gage ne sont pas respectés. A la lumière des points susmentionnés, il apparaît évident que le prix de 50'500 fr. retenu dans l'acte de vente du 23 avril 2008 est disproportionné, tant en regard du prix payé lors de son acquisition en 1991, de l'estimation fiscale établie en 1996, du prix des immeubles vendus en 1996 dans la même co-propriété que de la valeur vénale des terrains à bâtir dans la région en 2008. L'estimation fiscale de la parcelle no 8.\*\*\*\*\* de 3.\*\*\*\*\* laisse apparaître un prix au m2 de l'ordre de 190 fr. alors que la recourante dans l'acte de vente du 23 avril 2008 a acquis sa part de terrain pour un prix de l'ordre de 70 fr. le m2. En fixant à 100'000 fr. l'assiette de l'impôt sur les droits de mutation, soit environ 140 fr. le m2, l'autorité intimée n'est en tout cas pas tombée dans l'arbitraire puisqu'elle aurait également pu prendre comme prix minimal la moitié de l'estimation fiscale. La recourante n'est en conséquence nullement lésée puisque si l'autorité intimée avait procédé par une expertise consistant à établir les prix de vente des terrains en zone d'habitation à faible densité de la région, il est patent dans la conjoncture actuelle, que la valeur vénale réelle du bien-fonds aurait été supérieure. Il convient donc de confirmer le calcul retenu par l'ACI dans sa décision sur réclamation du 26 février 2009.

## **E. 5**

Les deux conditions dans l'art. 6 al. 5 LMSD sont donc réalisées dans le cas d'espèce. Dès lors l'autorité intimée a été fondée à s'écarter, pour fixer l'assiette du droit de mutation, du prix résultant de l'acte de vente du 23 avril 2008, dès lors que ce dernier a été obtenu à l'issue d'une transaction dont on sait que les conditions ne sont pas celles du marché, et dont la valeur réelle n'est plus présumée correspondre à la valeur de l'immeuble aliéné. Peu importe à cet égard que la recourante ait ou non été consciente de cette situation.

## **E. 6**

Il découle des considérants qui précèdent que le recours est mal fondé. Il doit ainsi être rejeté aux frais de la recourante qui n'a pas droit à des dépens (art. 49 et 55 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative-LPA; RSV 173.36).