

# VD\_OMNI FI.2009.0104 vom 2. September 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-09-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2009.0104](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0104)

FR: VD\_OMNI FI.2009.0104 du 2 septembre 2010

IT: VD\_OMNI FI.2009.0104 del 2 settembre 2010

## Regeste

X. \_\_\_\_\_ SA, Y. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Vente par un particulier d'une part de la PPE à une société anonyme dont le vendeur était administrateur. Selon la SA, recourante, le lot ne trouvait pas preneur en raison de sa vétusté. En raison de ces circonstances, la vente n'est pas le résultat d'une opération qui s'est déroulée dans un marché libre. Pour fixer l'assiette de l'impôt, l'autorité intimée a eu tort de prendre comme base la moyenne du prix de vente des autres lots de la PPE, trop dissemblables. Il se justifie de fixer l'assiette au montant de l'estimation fiscale, postérieure à la vente. Recours partiellement admis.

## 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

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. [...]

### E. 5

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.

### E. 6

Les dispositions qui précèdent s'appliquent, par analogie, en cas d'acquisition d'un immeuble ou d'une part d'immeuble aux enchères publiques." b) 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 (cf. 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 (cf. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème édition, Lausanne 1998, p. 505; Manuel d'estimateur de l'Union des experts cantonaux en matière

d'évaluation des immeubles, édition août 1990, ch. 3.2.2.1). Dans ce contexte, n'entreront en particulier en compte ni le prix d'amateur (Liebhaberei), ni celui obtenu lors d'une vente urgente ou spéculative (cf. Reimann/Zuppinger/Schärner, ad 165 ZHStG, nos 60 et ss), ni celui résultant d'une procédure d'assainissement. 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; cf. pour la doctrine, Reimann/Zuppinger/Schärner, *ibid.*, références citées; Grüniger/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). Lorsqu'il correspond à la valeur du marché, le prix convenu détermine toujours l'assiette du droit (art. 6 al. 2 LMSD, deuxième phrase; cf. également les travaux préparatoires de la loi, in BGC printemps 1963, p. 1032 et ss, not. 1040). 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; in casu, l'établissement bancaire s'était fait adjuger pour 100'000 francs l'immeuble saisi). 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). 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. d) 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.1994.115 précité, montant revu à la hausse; FI.1995.075 du 10 janvier 1996, publié in RDAF 1996, p. 91 et ss, not. 97-98, montant revu à la baisse; cf. en outre, FI.1997.060 du 17 novembre 1997 et FI.1992.005 du 30 mars 1993). 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.1992.005 déjà cité, FI.1995.120 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.1999.011 du 18 octobre 1999; EF.1999.002 du 7 mai 1999; EF.1998.008 du 10 août 1998; FI.1993.035 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.1998.034 du 3 mai 2000 consid. 2; arrêt du Tribunal administratif fribourgeois du 28 mai 1999, in RFJ 1999, p. 155, cons. 2d). En l'espèce, la recourante expose que la créancière gagiste de l'immeuble objet de la PPE a, en 2005, requis la vente de l'immeuble. Ce dernier a alors été divisé en quatre lot, dont trois ont pu trouver acquéreurs. Le quatrième, objet de la présente vente, n'a en revanche pas trouvé preneur, en raison de sa vétusté aux dires de la recourante. Dans cette mesure, l'autorité intimée a admis l'existence d'une vente s'étant déroulée dans des circonstances analogues à une procédure d'exécution forcée. Cependant, il convient de relever que le dossier ne contient aucune pièce (acte de poursuite, correspondance de la créancière gagiste, etc) pouvant accréditer cette thèse. Au surplus, antérieurement à la vente litigieuse, comme en témoigne l'acte de vente, les cédules hypothécaires avaient été entièrement libérées, et un nouvel établissement bancaire a, de toute évidence, financé l'achat du bien par la recourante. En tout état de cause, les circonstances ayant présidé à la vente litigieuse demeurent peu claires, sur la base du dossier du moins. De plus, il faut constater que le vendeur, Y.\_\_\_\_\_, occupe la fonction d'administrateur avec signature collective à deux de la recourante. Ainsi, il existe à tout le moins des intérêts communs entre le vendeur et l'acheteuse, qui laisse penser que la fixation du prix a pu se faire sur des bases autres que celles qui président la conclusion ordinaire d'une vente immobilière. En conséquence, le transfert générant le droit de mutation n'est, en regard des circonstances susmentionnées, pas le résultat d'une opération qui s'est déroulée dans un marché libre. 3. 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) Selon la recourante, la parcelle de base a été divisée en quatre lots et fait l'objet de la constitution d'une PPE en 2005. La recourante fait valoir, sans être formellement contredite, que le prix des parts a été fixé par la créancière gagiste d'alors, soit la Banque Cantonale Vaudoise. Deux de ces parcelles ont été cédées facilement. La troisième, comprenant un restaurant, l'a été avec plus de difficultés selon la recourante. La parcelle en cause, vétuste toujours selon la recourante, n'a

pas trouvé acquéreur. Elle comprendrait notamment un appartement dont la mise en location est impossible sans rénovation. La recourante produit, à l'appui de ses dires, deux devis estimatifs concernant la remise en état de la parcelle, qui ascendent respectivement à 210'000 fr. (rénovation légère) et 400'000 fr. (rénovation complète). 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). En l'espèce, l'autorité intimée se fonde sur le prix moyen de vente des trois autres lots de la PPE, soit 2'000 fr./m<sup>2</sup>. Or, la recourante fait valoir de manière convaincante que d'importantes disparités existent entre les lots. Il suffit pour s'en convaincre de constater que l'un de ceux-ci comprend un restaurant, ce qui a de toute évidence une influence majeure sur le prix de vente. En revanche, la recourante n'expose pas comment le prix de 430'000 fr. a été fixé. Il n'est à cet égard pas suffisant de faire état d'une exigence posée par la créancière hypothécaire de 2005. Il convient de relever qu'invitée tant par l'autorité intimée que par le magistrat instructeur soussigné à produire un document tel qu'une expertise propre à prouver ses dires, la recourante n'y a pas donné suite. C'est le lieu de constater que, postérieurement à la vente, l'estimation fiscale a été fixée, sans être contestée, à 534'000 francs. En l'absence, au dossier, d'éléments permettant de reconstituer de manière fiable la valeur vénale du bien, il y a lieu de prendre cette valeur comme assiette de l'impôt. 4. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à admettre partiellement le recours; la décision attaquée sera réformée en ce sens que l'assiette du droit de mutation dû est ramenée à 534'000 francs. La recourante supportera un émolument de justice ramené à 500 fr., et n'a pas droit à des dépens.

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