

# VD\_OMNI FI.2011.0068 vom 14. November 2012

VD Tribunal cantonal, 2012-11-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2011.0068](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2011.0068)

FR: VD\_OMNI FI.2011.0068 du 14 novembre 2012

IT: VD\_OMNI FI.2011.0068 del 14 novembre 2012

## Regeste

A. X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Vente du capital-actions d'une société immobilière. Assiette de l'impôt sur le gain immobilier. Le prix d'acquisition doit être déterminé sur la base de la convention passée entre les parties. Le fait que le prix convenu serait inférieur à la valeur objective de l'immeuble n'est pas déterminant. Recours rejeté. Recours au TF déclaré irrecevable, faute de motivation suffisante (arrêt 2C\_1243/2012 du 20 décembre 2012).

## Erwägungen

### E. 1

Déposé dans le délai imparti à cet effet, selon les formes requises, le recours est recevable.

### E. 2

a) L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble, situé dans le canton, qui fait partie de la fortune privée du contribuable; qui est destiné à l'exploitation agricole ou sylvicole du contribuable; qui appartient à un contribuable exonéré de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (art. 61 al. 1 let. a à c de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux – LI; RSV 642.11). Constitue une aliénation imposable tout acte qui transfère la propriété d'un immeuble, telle que la vente, l'expropriation ou la cession d'une part de propriété commune (art. 64 al. 1 LI). Est assimilé à l'aliénation de tout ou partie de l'immeuble le transfert d'actions ou de parts de sociétés immobilières (art. 64 al. 2 let. d LI). b) En principe, le gain immobilier imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des dépenses d'investissement (ou impenses, art. 66 al. 1 LI; cf. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>ème</sup> éd., Lausanne 1998, p. 496; Bernhard Zwahlen, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle/Genève/ Munich 2002, ad art. 12 LHID, n° 43). La base d'imposition ainsi déterminée s'applique à un immeuble demeuré le même entre son acquisition et son aliénation, quant à sa contenance et ses qualités juridiques ("Kongruenzprinzip" ; Zwahlen, n° 45; Peter Locher, Das Objekt den bernischen Grundstückgewinnsteuer, thèse, Berne 1976, p. 67). Selon l'art. 67 LI, le prix d'acquisition est le prix qu'avait payé l'aliénateur (al. 1). Le contribuable peut invoquer l'estimation fiscale de l'immeuble, en lieu et place du prix payé, si elle a été notifiée après l'acquisition et qu'elle est en vigueur depuis au moins dix ans, lors de l'aliénation (al. 2). L'art. 70 LI énumère les dépenses du contribuable considérées comme impenses au sens de la disposition précitée. On y trouve notamment les commissions et frais de courtage effectivement payés pour l'achat et la vente (al. 1 let. b), les dépenses donnant une plus-value à l'immeuble (al. 1 let. c) ainsi que les frais des emprunts hypothécaires contractés au moment de l'achat, de même que les frais des emprunts contractés pour des

transformations et réparations (al. 1 let. f). Les frais donnant une plus-value à l'immeuble s'opposent aux frais nécessaires à l'entretien des immeubles (privés) du contribuable, lesquels sont déductibles du revenu (art. 36 let. b LI; cf. également art. 32 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct, ci-après: LIFD) car ils sont considérés comme des frais d'acquisition du revenu immobilier, même si le contribuable habite l'immeuble dont il est propriétaire car, dans cette hypothèse, le propriétaire est imposé sur la valeur locative de son immeuble. (Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 439-440). Le produit de l'aliénation est le montant total des prestations pécuniaires ou appréciables en argent que l'acquéreur verse ou s'engage à verser à l'aliénateur ou à des tiers au profit de ce dernier (art. 71 al. 1 LI). c) Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 2A.461/2001 du 21 février 2002 in Revue fiscale 57/2002, p. 816, consid. 2; RF 54 p. 118 consid. 9a p. 126; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les arrêts cités). Dès lors, l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6<sup>ème</sup> édition, Zurich 2002, p. 416 et les références citées). Les dépenses d'investissement sont un facteur qui conduit à réduire la charge fiscale. Par conséquent, le contribuable supporte le fardeau de la preuve des faits y relatifs (arrêt 2C\_288/2007 du 19 décembre 2007 consid. 5.2, in RtiD 2008 I p. 971).

### E. 3

La recourante conteste le prix d'acquisition (ou prix de revient) du capital-actions de la Y. \_\_\_\_\_ SA retenu par l'autorité intimée. a) Selon le chiffre 1 de cette convention, le capital-actions de la Y. \_\_\_\_\_ SA a été vendu à la recourante pour le prix de un franc. Selon le chiffre 3, la recourante s'engageait également à financer l'accord que B. Z. \_\_\_\_\_ ou la Y. \_\_\_\_\_ SA passerait avec la BCV. A cet égard, selon les chiffres I, II et IV de la convention passée le 20 août 1996 entre la BCV et la Y. \_\_\_\_\_ SA, cette dernière se reconnaissait la débitrice de la BCV de la somme de 3'005'736 fr., avec intérêts à 5 % l'an dès le 20 août 1996, montant remboursable par réguliers acomptes mensuels de 20'000 fr, affectés en premier lieu au paiement de l'intérêt courant et ensuite à l'amortissement de la dette. L'autorité intimée a décidé de retenir dans un premier temps ce montant de 3'005'736 fr. comme prix de revient, puis de le réduire à 2'649'000 fr. dans le cadre de sa réponse du 2 février 2012, correspondant à la valeur attribuée à l'immeuble lors de l'achat des actions de la Y. \_\_\_\_\_ SA le 25 mai 1981 par B. Z. \_\_\_\_\_; cette somme était aux yeux de l'autorité intimée la seule à avoir été rendue vraisemblable. b) La recourante fait valoir que le montant de 3'005'736 fr. initialement retenu par l'autorité intimée, qui correspond au montant des dettes hypothécaires de la BCV, créancier-gagiste, lors de l'acquisition du capital-actions le 15 juillet 1996, ne prend pas en considération la valeur effective de l'immeuble à la date de son acquisition. Elle relève notamment que l'autorité intimée n'a pas tenu compte de la construction d'un second bâtiment sur la parcelle litigieuse, ni de l'exécution de nombreux travaux à plus-value. Ce moyen doit être rejeté. En effet, la recourante perd de vue que le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses (art. 66 al. 1 LI). S'agissant de ce dernier, il doit correspondre à la valeur attribuée à l'immeuble [et aux actions de la Y. \_\_\_\_\_ SA] par les parties à la convention de cession; peu importe en définitive que la valeur objective de l'immeuble serait supérieure à celle retenue dans l'acte

de cession. Par ailleurs, selon les pièces produites par la recourante, les travaux auxquels il est fait référence sont antérieurs au 15 juillet 2006, date de l'acquisition du capital-actions de la Y. \_\_\_\_\_ SA par la recourante. La recourante l'admet elle-même sous chiffre 21, page 24, de son recours. Elle a aussi admis dans ses écritures du 26 septembre 2012 qu'entre 1996 et 2006, il n'y avait eu aucun travaux. Ainsi, les pièces produites concernent en réalité une période durant laquelle c'était B. Z. \_\_\_\_\_ qui détenait le capital-actions de la société. Il ne saurait par conséquent en être tenu compte pour augmenter la valeur de la Y. \_\_\_\_\_ SA au jour de l'acquisition de son capital-actions par la recourante. De surcroît, il sied de relever qu'il n'est nullement établi que c'est bien la recourante qui aurait financé lesdits travaux, les explications données par la recourante et B. Z. \_\_\_\_\_ à ce sujet ne pouvant être retenues faute de justificatif – décompte bancaire, garantie en faveur de la recourante du fait des prêts prétendument consentis, etc. – permettant de prouver le bien-fondé de ces allégations. c) La recourante fait grief à l'autorité intimée de ne pas avoir pris en considération les emprunts contractés les 30 juin 1994 et 23 février 1996 par la Y. \_\_\_\_\_ SA, de respectivement 706'000 fr. et 1'500'000 fr., portant à 4'570'000 fr. l'intégralité de la dette de la société envers elle. Ce moyen n'est pas fondé. Tout d'abord, il résulte des pièces produites par la recourante (pièces 9 et 10) que les prêts en question ont été accordés à B. Z. \_\_\_\_\_ personnellement. Les pièces précitées ont été dactylographiées dans ce sens. Certes, une référence à la Y. \_\_\_\_\_ SA y figure. Mais il s'agit d'une annotation manuscrite, dont on ne sait pas quand elle a été apposée. On peut au surplus douter que ces prêts concernaient bien la Y. \_\_\_\_\_ SA, dès lors qu'ils n'apparaissent absolument pas dans les comptes de la société produits par la recourante. Cette dernière n'apporte dès lors pas la preuve du bien-fondé de son moyen. Enfin et en tout état de cause, on ne voit pas en quoi ces prêts – à supposer qu'ils aient effectivement existé –, et leurs intérêts estimés par la recourante à 41'417 fr., devraient être pris en considération dans le cadre de la détermination du prix d'acquisition par la recourante du capital-actions de la Y. \_\_\_\_\_ SA, s'agissant dans ce cas d'une créance de la recourante contre la société, et non contre son aliénateur – B. Z. \_\_\_\_\_ – à laquelle la recourante aurait renoncé dans le cadre de l'acquisition du capital-actions de la société. d) La recourante reproche aussi à l'autorité intimée de ne pas avoir tenu compte dans la détermination du prix d'acquisition du capital-actions de la Y. \_\_\_\_\_ SA du montant de 100'000 fr. qu'elle a versé à la BCV en exécution de l'art. 4 de la convention transactionnelle conclue en 2001. L'autorité intimée a expliqué dans ses écritures avoir considéré que ce montant de 100'000 fr. était inclus dans le montant de 3'005'736 fr. correspondant à la dette hypothécaire de la BCV au 15 juillet 1996, qui apparaît sous chiffre I de la convention transactionnelle conclue le 20 août 1996. Il ressort toutefois de l'art. 5 de la convention transactionnelle conclue en 2001 que le paiement de ce montant de 100'000 fr. a été affecté à l'amortissement partiel de l'acte de défaut de biens du 8 octobre 1999 délivré à la BCV contre B. Z. \_\_\_\_\_. Contrairement à ce que soutient l'autorité intimée, il n'a donc pas servi à l'amortissement de la dette hypothécaire de 3'005'736 francs. Dès lors que le versement de cette somme a permis de libérer définitivement en faveur de la recourante le capital-actions de la société, et que le versement a été effectué par la recourante en faveur de B. Z. \_\_\_\_\_ et non de la société, il convient d'admettre que ces 100'000 fr. entraient bien dans le prix d'acquisition du capital-actions de la Y. \_\_\_\_\_ SA. Le moyen de la recourante est bien fondé sur ce point et il conviendra d'augmenter de 100'000 fr. le prix d'acquisition des actions de la société. e) La recourante considère en outre que c'est à tort que l'autorité intimée n'a pas tenu compte dans la détermination du prix d'acquisition du capital-actions de la Y. \_\_\_\_\_

SA de la charge d'intérêts de la dette hypothécaire de 3'005'736 fr au taux de 5% l'an dès le 20 août 1996, selon chiffre I de la convention transactionnelle du 20 août 1996. La recourante estime que cette charge d'intérêts s'élevait à 854'961 fr. au 31 mars 2003, date de la reprise de la dette hypothécaire par E. \_\_\_\_\_ SA. Ce moyen n'est pas fondé. Tout d'abord, la recourante allègue elle-même que c'est la Y. \_\_\_\_\_ SA qui a remboursé la BCV à concurrence de 20'000 fr. par mois, jusqu'au montant de 1'560'000 fr. valeur au 31 mars 2003 (cf. chiffres 76 à 81 de son mémoire complémentaire du 27 avril 2012). Il s'ensuit qu'à défaut d'avoir payé elle-même les charges d'intérêts comprises dans ces 20'000 fr., la recourante ne saurait les inclure dans le prix d'acquisition du capital-actions. Par ailleurs, ces intérêts correspondent à des charges commerciales de la société, déductibles en tant que telles. Il paraît dès lors douteux qu'elles puissent entrer en ligne de compte une seconde fois, cette fois-ci dans le cadre de la détermination d'acquisition du capital-actions de la société. f) La recourante se plaint également de ce que l'autorité intimée n'aurait pas tenu compte, au titre d'impenses, des pertes locatives subies entre 1996 et 2006 par la Y. \_\_\_\_\_ SA sur le second bâtiment construit sur la parcelle en raison de défauts l'affectant. A tort, dès lors que ces pertes locatives, qui concernent la Y. \_\_\_\_\_ SA et non pas la recourante elle-même, n'entrent pas en considération dans la détermination du prix d'acquisition du capital-actions de la société. g) L'autorité intimée entend aggraver sa décision en retenant finalement comme prix d'acquisition du capital-actions de la Y. \_\_\_\_\_ SA le montant de 2'647'799 fr. 60, correspondant à la somme payée par B. Z. \_\_\_\_\_ pour l'acquisition dudit capital-actions et dont le paiement a pu être établi, en lieu et place des 3'005'736 fr. initialement retenus, dont le paiement n'avait pas été rendu vraisemblable par la recourante. On ne saurait suivre l'autorité intimée sur ce point. En effet, dans le cadre de sa décision sur réclamation du 28 octobre 2011, l'autorité intimée a expressément reconnu que le montant de 3'005'736 fr. représentait le montant total des frais mis à la charge de la recourante, sans qu'il ait été question de doutes quant au paiement de cette somme par la recourante. A défaut d'éléments nouveaux qui permettraient de revoir ce point, l'autorité de céans considère que c'est bien ce dernier montant qu'il convient de retenir comme prix d'acquisition au sens de l'art. 66 LI, auquel il convient d'ajouter les 100'000 fr. à prendre en considération selon lettre d ci-dessus. Ainsi, le prix d'acquisition total par la recourante du capital-actions de la Y. \_\_\_\_\_ SA s'est élevé à 3'105'736 francs.

#### **E. 4**

La recourante ne conteste pas le prix de vente retenu par l'autorité intimée, à savoir 8'655'800 fr., ni l'impense constituée par la commission de courtage dûment acquittée à hauteur de 251'784 francs. Elle requiert toutefois qu'il soit aussi tenu compte, au titre d'impenses, du montant de 19'389 fr. correspondant à des factures acquittées par elle pour le compte de la Y. \_\_\_\_\_ SA après la vente du capital-actions de cette société, ainsi que du montant de 720'000 fr. correspondant à la perte locative découlant de l'impossibilité de louer le second immeuble érigé sur la parcelle no 2\*\*\*\*\*. S'agissant de ce dernier poste, il a déjà été expliqué sous lettre f ci-dessus les motifs pour lesquels il ne saurait en être tenu compte au titre d'impenses. Quant au montant de 19'389 fr., il est justifié par toute une série de récépissés postaux édités au nom de la Y. \_\_\_\_\_ SA, représentée par B. Z. \_\_\_\_\_. La recourante a expliqué cela par le fait que B. Z. \_\_\_\_\_ étant l'administrateur de la société, il était normal qu'il apparaisse comme représentant de cette dernière. Cela étant, ce montant ne saurait entrer en ligne de compte en l'espèce au titre d'impenses. En effet, la recourante n'apporte pas la preuve qu'elle s'est acquittée elle-même des factures justifiées par les récépissés postaux produits. Par ailleurs, à supposer même que tel ait été le cas, la

recourante bénéficierait d'une créance contre la Y. \_\_\_\_\_ SA à hauteur des montants payés au nom et pour le compte de cette société. Il s'ensuit que ce décompte est sans pertinence pour l'établissement du gain immobilier.

#### **E. 5**

Pour le surplus, les postes retenus par l'autorité intimée dans le cadre du calcul du gain immobilier doivent être confirmés. Il s'agit de la garantie pour charges diverses, par 144'200 fr., de la reprise par l'acquéreur du compte créancier-actionnaire par 2'247'454 fr., de la prise en compte des fonds propres, par 261'005 fr. et de la valeur comptable de l'immeuble, figurant aux comptes de la société au montant de 2'020'602 fr., selon bilan intermédiaire au 1<sup>er</sup> novembre 2006.

#### **E. 6**

En définitive, le calcul du gain immobilier doit s'articuler de la manière suivante:

Prix de vente des actions	CHF 8'800'000.00	./. garantie pour charges diverses
diverses	CHF 144'200.00	./. compte créancier-actionnaire
créancier-actionnaire	CHF 2'247'454.00	./. fonds propres
propres	CHF - 261'005.00	+ valeur comptable de l'immeuble
l'immeuble	CHF 2'020'602.00	Valeur attribuée à l'immeuble au moment de la vente
CHF 8'689'953.00	Commission de courtage (H. _____)	CHF 251'784.00
Valeur de l'immeuble au moment de l'acquisition		CHF 3'105'736.00
Gain immobilier imposable	CHF 5'332'433.00	Le gain immobilier imposable doit ainsi être arrêté à 5'332'433 fr., ce qui conduit à l'admission très partielle du recours.

#### **E. 7**

Il résulte des considérants qui précèdent que très partiellement fondé, le recours doit être admis et la décision attaquée réformée. Dès lors que la recourante n'obtient en sa faveur qu'une très faible réduction de 1,8 % de l'assiette du gain immobilier imposable (100'000 fr. sur 5'432'433 fr.), il y a lieu de laisser à sa charge l'intégralité des frais de justice. Pour les mêmes motifs, il ne lui sera pas alloué de dépens.

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