

VD_OMNI FI.2018.0042 vom 7. Januar 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-01-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0042

FR: VD_OMNI FI.2018.0042 du 7 janvier 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0042 del 7 gennaio 2019

Regeste

A. _____, B. _____ /Administration cantonale des impôts | Recours d'acheteurs d'un lot de PPE contre la décision de l'ACI rejetant leur réclamation formée contre la décision de taxation relative au droit de mutation suite à l'achat d'un lot de PPE. - Le droit de mutation est en principe prélevé sur le prix d'acquisition de l'immeuble (6 al. 2 LMSD). Si le prix convenu paraît inférieur à la valeur réelle, l'autorité de taxation apprécie sur la base des données qu'elle peut réunir (6 al. 5 LMSD). - La vente d'un immeuble par une société anonyme à son actionnaire constitue une circonstance extraordinaire de nature à renverser la présomption légale selon laquelle le prix stipulé équivaut à la valeur réelle. - Lorsque le prix d'achat ne peut être retenu comme valeur vénale, celle-ci se détermine notamment par comparaison de prix avec d'autres immeubles présentant des caractéristiques analogues ayant fait l'objet d'une transaction. - En l'occurrence, bien que la vente immobilière se soit déroulée dans des circonstances particulières (vente par la SA à son actionnaire), l'autorité intimée ne pouvait sans autre examen se fonder sur le prix de vente moyen des autres lots de PPE pour déterminer l'assiette de l'impôt. Il convenait, pour déterminer la valeur réelle, de tenir compte des spécificités du lot en question (manque d'ensoleillement, lot donnant sur la route bruyante, etc.), de l'estimation fiscale du logement et des travaux de construction supplémentaires effectués par les acheteurs. Recours admis.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36), applicable par renvoi de l'art. 53 de la loi vaudoise du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD; BLV 148.11), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

de 7'300 fr. hors place de parc, l'intimée estimait avoir fait preuve de mesure.

E. 3

a) L'impôt sur les mutations est un impôt indirect frappant les transactions juridiques immobilières, c'est-à-dire le transfert de droits sur un immeuble d'un sujet de droit à un autre et non l'effet économique qui en résulte, ce qui le distingue notamment de l'impôt sur les gains immobiliers (cf. Olivier Thomas, Les droits de mutation, étude des législations cantonales, thèse Lausanne 1991, p. 29; August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Berne 1966, ad art. 19 à 32, note préliminaire no 43, ad art. 178, note 1). A teneur de l'art. 2 al. 1 LMSD, le droit de mutation

est perçu sur les transferts entre vifs à titre onéreux de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble situé dans le canton. Tant la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après: CCRI; par exemple arrêt 90/024 du 2 octobre 1991) que le Tribunal administratif (arrêts FI.2004.0034 du 5 avril 2005 et FI.1998.0034 du 3 mai 2000) ont précisé à réitérées reprises qu'il s'agissait d'un impôt formel frappant toute opération conclue qui réunit les deux conditions précitées. L'objet du droit de mutation consiste à imposer avant tout le transfert au sens juridique (art. 2 al. 1 LMSD), certaines opérations économiques énumérées exhaustivement à l'art. 2 al. 2 LMSD étant réservées; dans l'arrêt FI.1995.075 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). 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 (ibid., cons. 4c). Selon l'art. 6 LMSD, le droit de mutation se calcule sur la valeur de l'immeuble y compris les accessoires (art. 644 CC), ou sur celle du droit constitué, transféré ou éteint (al. 1). 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 (al. 2). 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 (al. 5). 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, Bâle 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, 2ème 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 Schärer, op. cit., ad art. 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/Schärer, 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/Schärer, 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. S'agissant du champ d'application de l'art. 6 al. 5 LMSD, 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 adjudger 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). b) 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'écarter 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 (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 (arrêt 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, 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'écarter de la valeur vénale de l'immeuble, l'autorité fiscale doit chercher à reconstituer en quelque sorte la valeur du marché (cf. Olivier Thomas, op. cit., 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'écarter 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 - RLEFI; BLV 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 le contribuable; elle s'est toutefois limitée à prendre les estimations fiscales en considération, montant dans ce cas toujours inférieur à la valeur

vénale des immeubles, soit la solution la plus favorable au contribuable, confirmée par le Tribunal administratif.

E. 4

En l'espèce, il importe en premier lieu de se pencher sur les circonstances dans lesquelles s'est déroulée la vente de la parcelle n° 2530-5 aux recourants. 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 celles du marché libre, il devrait alors en tirer comme conséquence logique l'admission du recours. 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. Il est constant que la vente d'un immeuble par une société anonyme à son actionnaire constitue une circonstance extraordinaire de nature à renverser la présomption légale selon laquelle le prix stipulé équivaut à la valeur réelle (TF 2C_753/2011 du 23 mars 2011, confirmant l'arrêt FI.2008.0127 du 31 août 2010). Dans la présente espèce, il existe à tout le moins des intérêts communs entre la venderesse et l'acheteur A. _____, qui laissent 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; la représentante des recourants a au demeurant fait savoir à l'ACI le 8 mai 2014 qu'il avait été décidé, en accord avec les deux actionnaires, de procéder à la vente de l'un des lots avec "un rabais substantiel" à l'un d'eux. On retiendra dès lors que la vente s'est déroulée dans des circonstances particulières, et que les conditions de celle-ci s'écartent du marché libre.

E. 5

Il convient ainsi encore d'examiner si la valeur retenue par l'autorité intimée peut effectivement servir d'assiette à l'impôt. a) Il ressort du courrier adressé le 8 mai 2014 à l'ACI par la représentante des recourants que c'est afin de réduire l'endettement, sous la pression de la banque créancière, et au vu des difficultés relatives à la commercialisation des lots restants, qu'il a été décidé, en accord avec les deux actionnaires de C. _____, de procéder à la vente d'un des lots avec un "rabais substantiel" à l'un d'eux. La parcelle de base a été divisée en huit lots (le huitième lot étant le parking) et a fait l'objet de la constitution d'une PPE au printemps 2012. Les lots n° 4, 6 et 7 ont trouvé acquéreurs en 2012, puis le lot n° 1 en 2013. Toutefois, les lots n° 2, 3 et 5 demeuraient invendus au printemps 2014. C'est dans ce contexte que les recourants ont finalement décidé d'acquérir le lot n° 5 partiellement réuni au lot n° 3. 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 de la loi du 18 novembre 1935 sur l'estimation fiscale des immeubles [LEFI; BLV 642.21]). En l'espèce, l'autorité intimée s'est fondée sur le prix moyen de vente des autres lots de la PPE, - dont elle a exclu le lot le moins cher et le lot le plus cher -, soit 8'709 fr.35 /m². Elle a ensuite pondéré le montant ainsi obtenu, de 1'919'366 fr. 55, pour fixer le prix de vente à 1'700'000 francs. Or, les

recourants font valoir de manière convaincante que des disparités existent entre les lots, en particulier en termes d'exposition et de proximité de la route. Du reste, les lots vendus en premier lieu, à savoir les lots n° 4, 6 et 7, sont ceux qui sont bien exposés et situés sur une ruelle sans issue qui ne dessert qu'une seule autre habitation. Quant au lot n° 1, qui est, comme les lots n° 3 et 5, moins bien exposé, il a été vendu au prix de 6'896 fr. 55 le m². En retenant ce prix comme étant celui de référence pour un logement manquant d'ensoleillement et donnant sur une route plus fréquentée, comme c'est le cas des lots n° 3 et 5, il en résulterait un prix de vente arrondi de 1'519'862 fr. pour le logement des recourants, lequel présente une surface pondérée de 220,38 m² (220,38 x 6'896 fr. 55). Or un tel prix est presque analogue à celui payé par les recourants pour leur logement. On ajoutera à cela que sous réserve de logements d'exception, comme le lot n° 7, qui est un attique en duplex d'une surface pondérée de 447,28 m², les logements de plus petite taille présentent un prix au m² généralement plus élevé. C'est le lieu de constater que, postérieurement à la vente, l'estimation fiscale du logement des recourants a été fixée à 1'200'000 francs. Cette estimation est effectuée par une commission de district, qui procède conformément à la LEFI. Le montant retenu par la commission lie l'autorité de taxation s'agissant de l'impôt sur la fortune: l'art. 53 al. 1 LI, qui fait partie des dispositions régissant l'imposition de la fortune, renvoie à la LEFI pour ce qui est de l'estimation des immeubles (cf. aussi arrêt 2C_83/2009 du 8 mai 2009 consid. 1.2, in RF 64/2009 p. 760). Il en va différemment dans le cas particulier, où la LMSD ne contient pas un tel renvoi. Toutefois, cette estimation sera retenue comme un élément supplémentaire tendant à démontrer que le prix de vente de 1'500'000 fr. payé par les recourants pour leur appartement n'est pas manifestement disproportionné. A cela s'ajoute enfin que comme le lot n° 5 dans sa configuration initiale ne correspondait pas aux besoins de la famille *****, les millièmes inscrits au Registre foncier ont été modifiés par l'adjonction de deux pièces provenant du lot n° 3, portant les millièmes à 151 en lieu et place des 114 inscrits, le lot n° 3 étant réduit à 69 millièmes. Dans la mesure où les travaux de construction étaient terminés au printemps 2014, les recourants ont dû effectuer des travaux supplémentaires afin de réunir les lots n° 3 et 5. Conformément à l'avenant au descriptif signé le 10 mai 2014, ils ont pris ces travaux supplémentaires à leur charge. Toutefois, si les lots n° 3 et 5 n'avaient pas été modifiés, les travaux supplémentaires n'auraient pas été nécessaires, ou du moins pas dans une proportion aussi importante. Il s'est en effet agi notamment de scier la dalle, d'installer un escalier, et de procéder à divers travaux d'électricité et de menuiserie notamment, le lot n° 3 se trouvant un étage en-dessous du lot n° 5. Les recourants ont produit à l'appui de leurs dires une liste des travaux entrepris. Ces éléments sont eux aussi de nature à justifier le prix de vente, puisque les recourants ont, contrairement aux acquéreurs des autres lots, en particulier ceux des lots n° 4, 6 et 7, dû procéder à des travaux d'adaptation liés à la réunion des lots n° 3 et 5, à leur charge.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours et à l'annulation de la décision attaquée. Le dossier sera renvoyé à l'autorité intimée, afin qu'elle fixe le droit de mutation en tenant compte d'un prix d'acquisition de 1'500'000 francs. Vu l'issue du litige, l'arrêt sera rendu sans frais (art. 52 al. 1 LPA-VD). Obtenant gain de cause, les recourants, qui ont recouru aux services d'un conseil, ont droit à des dépens (art. 52, 55, 91 et 99 LPA-VD), arrêtés à 2'000 francs.

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