

VD_OMNI FI.2023.0094 vom 7. März 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-03-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0094

FR: VD_OMNI FI.2023.0094 du 7 mars 2024

IT: VD_OMNI FI.2023.0094 del 7 marzo 2024

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts | Vente par une commune d'un immeuble à une société, à charge pour elle d'y réaliser la construction d'un EMS, de logements protégés, de commerces et d'un parking souterrain. Fractionnement ultérieur de cet immeuble et vente d'un des deux biens-fonds à une autre société, ci-devant recourante, lui permettant de construire des logements sur le marché libre, vente conditionnée au paiement d'une indemnité en faveur de la commune. Cette indemnité doit être considérée comme une prestation accessoire et entre dans l'assiette du prix de vente permettant de déterminer le droit de mutation dû par la recourante. Il ressort de la convention préalablement passée entre la commune et la société recourante que cette indemnité correspondait à une mise à niveau du prix de l'immeuble aliéné avec la valeur du marché; en outre, faute d'accord avec la commune, la recourante aurait dû déposer une nouvelle demande d'autorisation de construire et s'exposer au risque que la commune la refuse. Le lien entre l'indemnité et l'acquisition est par conséquent établi. Rejet du recours et confirmation de la décision attaquée.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 53 al. 1 de la loi cantonale du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD; BLV 648.11), les dispositions de la loi sur les impôts directs cantonaux relatives au droit de recours s'appliquent par analogie au recours contre les décisions sur réclamation (1 ère phrase). Pour le surplus, la loi sur la procédure administrative est applicable (2 e phr.). Interjeté en temps utile (cf. art. 95 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

La recourante invoque en premier lieu une violation des règles sur le fardeau de la preuve, estimant qu'il revient à l'autorité fiscale de "prouver que le montant de 4'750'000 fr. qu'a payé la recourante à la commune doit être inclus dans l'assiette des droits de mutations" et que l'autorité intimée échoue à apporter cette preuve. Elle estime au surplus erroné de la part de l'autorité de s'être fondée sur la mention dans l'acte notarié du fait que le versement complémentaire était soumis aux droits de mutation pour procéder à l'imposition litigieuse. On peut rappeler à cet égard qu'après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de

fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. En revanche, si elle reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, l'autorité applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, elle s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. René Rhinow et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 4e éd., 2021, n° 96 ss ; Thierry Tanquerel, *Manuel de droit administratif*, 2e éd., 2018, n° 1563 ; Raphaël Bagnoud, *La théorie du carrefour - Le juge administratif à la croisée des chemins*, in : OREF [édit.], *Au carrefour des contributions*, 2020, p. 505 s.). En l'espèce, tel qu'il est formulé, le grief de violation des règles sur le fardeau de la preuve est en réalité un grief matériel dirigé contre le principe de l'imposition au titre de la prestation complémentaire. La recourante s'en prend à l'application de la règle de droit, en particulier comme on le verra à l'art. 6 al. 3 LMSD et à la qualification juridique de l'indemnité versée, et pas à la manière avec laquelle l'état de fait a été établi par l'autorité intimée. Il ne s'agit donc pas d'une violation des règles sur le fardeau de la preuve et les griefs matériels seront traités ci-après.

E. 3

Sur le plan matériel, le litige a trait à la détermination de l'assiette du droit de mutation dû dans le cas d'espèce à la suite de l'acte notarié du 10 décembre 2018. Les parties divergent sur le point de savoir s'il importe d'y inclure ou non l'indemnité de 4'750'000 fr. dont la recourante s'est acquittée en faveur de la Commune de *****.

E. 4

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.

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. (...)» 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*, 2 e éd., Lausanne 1998, p. 505; *Manuel suisse de l'estimateur* (publié par l'Union suisse des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles [USECE] et la Chambre suisse des experts/Association suisse de l'économie immobilière [CSE/SVIT], 5 e éd. 2019, 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. Reimann/Zuppinger/Schärrer, 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; 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). 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, 2^e phr.; v. également les travaux préparatoires de la loi, in Bulletin du Grand Conseil [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 (v. sur cette question, arrêt FI.2004.0034 du 5 avril 2005, confirmé par ATF du

E. 10

janvier 2006). d) L'art. 6 al. 3 LMSD inclut dans l'assiette de l'impôt les prestations accessoires mises à la charge de l'acquéreur, lesquelles s'ajoutent au prix d'achat. Par prestations accessoires, on entend en règle générale toutes les prestations en relation causale avec le transfert, mais qui ne sont pas incluses dans le prix de vente tout en constituant une contrepartie dudit transfert. La doctrine en cite plusieurs exemples parmi lesquels on retiendra surtout le préjudice résultant du transfert de propriété, ainsi l'indemnité versée par l'acheteur à un tiers locataire pour obtenir son départ, ou la reprise d'une dette du précédent propriétaire (cf., pour la casuistique, Thomas, *op. cit.*, pp. 218-219; Reimann/Zuppinger/Schärner, *op. cit.*, ad art. 165 ZHStG, notes 2 à 13; le droit zurichois diffère cependant du droit vaudois sur des points importants, de sorte que les exemples donnés par ces derniers auteurs ne sont pas nécessairement transposables dans le cadre de la LMSD). Ces contreprestations font partie de l'assiette du droit. Sont en revanche exclues de l'assiette du droit de mutation les prestations dont la cause diffère de celle du transfert immobilier et qui relèvent d'un autre rapport contractuel, juxtaposé audit transfert, de telle sorte que l'on est confronté à un contrat composé (arrêts FI.2007.0156 du 30 mai 2008; FI.2006.

E. 0012

du 29 septembre 2006) ; on songe ici à la rémunération d'un contrat d'entreprise conclu dans le cadre d'une vente immobilière (arrêt FI.1995.0075, déjà cité) ou à une clause contractuelle par laquelle l'acheteur prend possession de l'immeuble de manière anticipée, moyennant le versement d'une indemnité correspondant à l'occupation anticipée (arrêt FI.1996.0123 du 4 avril 1997). Il en va de même de l'émolument acquitté à une commune pour l'obtention du permis de construire, qui ne fait pas partie du champ d'application de l'art. 6 al. 3 LMSD (arrêt FI.2017.0082 du 6 décembre 2017). Le coût des études financières effectuées par le vendeur de l'immeuble en vue de permettre sa mise en valeur ultérieure constitue en revanche une prestation accessoire au sens de l'art. 6 al. 3 LMSD lorsque le remboursement de celles-ci est exigé de l'acquéreur en plus du prix d'achat (arrêt FI.1998.0087 du 20 avril 1999). Il en va de même de ses rentes liées à un droit de superficie (arrêt FI.2006.0012 déjà cité) et de la charge foncière attachée à l'immeuble, qui lui sert de garantie (arrêt FI.2007.0156 déjà cité). En outre, sont exclues de l'assiette du droit selon

l'art. 6 al. 3 LMSD les prestations accessoires dont l'autorité fiscale n'a pas à tenir compte parce qu'elles ont déjà donné lieu à la perception d'un droit de mutation (arrêts FI.2006.0012 déjà cité; FI.2003.0039 et FI.1996.0101 du 18 février 2004). 5. a) Dans le cas d'espèce, la recourante a fait l'acquisition d'un immeuble sur la commune de ***** pour un montant de 5'266'555 fr.62; il n'est pas contesté que ce montant représente le prix d'acquisition au sens de l'art. 6 al. 1 LMSD. En revanche, les parties sont en désaccord sur le fait de savoir s'il y a lieu, en sus de ce montant, d'inclure dans l'assiette du droit le montant de 4'750'000 fr. dont la recourante s'est acquittée en faveur de cette même commune. Pour l'autorité intimée, ce montant constituerait une prestation accessoire de l'acte de vente, mise à la charge de la recourante, qui entre dans le calcul du droit, vu l'art. 6 al. 3 LMSD. Cette dernière fait valoir au contraire que cette indemnité n'était pas directement liée à l'acquisition de l'immeuble mais concernerait un autre rapport contractuel, juxtaposé mais postérieur au transfert de propriété de la parcelle, à savoir la réalisation et la commercialisation du projet de construction prévu sur la parcelle en question; dès lors, elle n'entrerait pas dans l'assiette de l'impôt. b) Le versement par la recourante à la commune de ***** d'une indemnité de 4'750'000 fr. trouve son fondement dans la convention du 10 décembre 2018. Le préambule de cette convention permet de comprendre que la vente, le 22 décembre 2015, à la société B. _____ par la commune de la parcelle n°***** s'est faite au montant de 5'300'000 fr., afin que cette dernière puisse y réaliser un projet présentant pour elle un certain intérêt public, à savoir la construction, notamment, d'un EMS et de 68 logements protégés. Pour cette raison, le PPA ***** a été modifié, en ce sens que l'indice d'utilisation du sol a été augmenté de 0,67 à 1, afin de pouvoir bâtir sur cet immeuble une résidence avec des logements protégés pour personnes âgées. Du reste, cette vente a été suivie par la délivrance par la municipalité à B. _____, le 23 mai 2016, d'un permis de construire, permis dont on a vu qu'il avait été prolongé jusqu'au 23 mai 2019. On comprend aussi de la convention que le prix de vente convenu entre la commune et la société B. _____ avait été fixé en tenant compte d'une (relativement) faible rentabilité du projet immobilier que devait réaliser cette dernière (EMS et logements protégés). Ce prix lors du transfert initial tenait compte de l'intérêt de la commune à disposer de ces installations sur son sol et ne reflétait déjà pour ces motifs probablement pas une stricte valeur du marché immobilier local. Or, la société B. _____ a renoncé par la suite à réaliser la partie du projet ayant trait aux appartements protégés, ainsi qu'aux commerces et au parking souterrain. Afin que la recourante puisse lui succéder dans tous les droits issus du permis de construire, B. _____ a promis, le 7 juin 2018, de lui céder la surface correspondant à la nouvelle parcelle n°*****, à charge pour la recourante de construire et de commercialiser la partie non EMS du projet, soit notamment les 68 appartements protégés, par la vente de lots de PPE. Le projet a été modifié, puisqu'en lieu et place d'appartements protégés pour personnes âgées, la recourante a requis de pouvoir construire des bâtiments résidentiels sans limitation d'occupation. La recourante elle-même reconnaît que le terme «commercialisation entièrement libre» implique qu'elle est libre de vendre en PPE tout ou partie des appartements, des places de parking et des commerces à quelque propriétaire ou utilisateur que ce soit, sans obligation de créer des logements protégés. Le nouveau projet prévoit en sus la transformation de locaux communs de la PPE en studios qui pourront être vendus séparément. Au moment de prendre connaissance de cette modification, la commune de ***** a estimé qu'elle n'aurait pas vendu le terrain ou n'aurait pas vendu celui-ci au prix convenu dans l'acte du 22 décembre 2015, si cette promotion immobilière avec revente libre avait été connue dès le départ. C'est

en contrepartie de cette modification du projet que la recourante s'est engagée à verser à la commune de ***** une indemnité de 4'750'000 fr., afin de bénéficier d'une commercialisation entièrement libre dans le cadre du permis octroyé (ch. 3 de la convention du 10 décembre 2018). Le permis de construire a du reste été délivré à la recourante en ce sens. Comme l'a relevé l'autorité intimée dans la proposition de règlement du 2 août 2022, c'est bien la convention (ch. 4 cité ci-avant) signée par les parties qui indique que cette indemnité complémentaire de 4'750'000 fr., correspondait ainsi à une "mise à niveau du prix avec la valeur du marché" pour l'immeuble aliéné. A ce stade, l'inclusion dans l'assiette du droit de mutation de ce paiement complémentaire versé par la recourante (acquéreuse) à la commune (venderesse initiale de l'immeuble) conditionnant le retrait du recours de cette dernière contre l'autorisation de la Commission foncière et permettant de réaliser le projet immobilier désiré par celle-là sur l'immeuble vendu apparaît comme exempte de toute critique. On peut se demander si, par substitution de motifs, il ne convenait pas plutôt d'arrêter l'assiette du droit de mutation au regard de l'art. 6 al. 5 LMSD et d'y inclure le montant de 4'750'000 francs, compte tenu de ce qui précède et des rapports entre les trois parties à la convention. La question peut néanmoins demeurer indécise, puisque ce montant peut également être qualifié de prestation accessoire au sens de l'art. 6 al. 3 LMSD. c) Pour la recourante, le versement d'une indemnité de 4'750'000 fr. n'aurait aucun lien direct avec l'acquisition de l'immeuble. Selon ses explications, elle n'aurait pas été empêchée d'acquérir la parcelle n°***** de ***** si elle n'avait pas payé cette indemnité à la commune, dont elle estime le recours contre la décision de la CFR II du 7 septembre 2018 dénué de chances de succès. Pourtant, la recourante ne craint pas de se contredire lorsqu'elle explique plus haut, dans son recours (Faits, ch. 20 et 21), qu'en raison de l'effet suspensif dont ce recours était assorti, le transfert de la parcelle n°***** avant l'expiration du permis de construire devenait impossible – ce qui est exact –, de telle sorte que B._____ et elle-même n'auraient eu d'autre choix que de négocier un accord avec la commune, sous peine de voir le permis de construire accordé venir à échéance et de devoir recommencer toute la procédure de mise à l'enquête avec des aléas juridiques et financiers importants. Comme elle l'indique elle-même dans son recours (p. 14 ch. 44), faute d'accord, la recourante aurait dû déposer une nouvelle demande et s'exposer au risque que la commune la refuse; il s'agissait, en outre, "d'un risque bien réel sachant que cette dernière se sentait manifestement lésée dans cette affaire". En réalité, cette dernière explication démontre le lien évident qu'il existait entre la convention passée avec la commune de ***** le 10 décembre 2018, dont est issue l'indemnité de 4'750'000 fr., et l'acquisition par la recourante de l'immeuble en question. Du reste, les parties à l'acte du 10 décembre 2018 ont expressément soumis la vente de l'immeuble à la condition, notamment, du paiement par la recourante de ce montant à la commune de *****. A cela s'ajoute que la notaire ayant instrumenté l'acte de vente à terme du 10 décembre 2018 et l'acte de transfert du 4 février 2019 a expressément attiré l'attention des parties que ce paiement constituait une prestation accessoire du prix, qui pouvait être sujette à droit de mutation. d) Sans doute, la recourante poursuivait principalement l'objectif de réaliser le projet faisant l'objet du permis de construire modifié. On voit cependant que cette réalisation passait nécessairement par l'acquisition préalable de la parcelle n°*****. Or, sans le paiement de cette indemnité, cette acquisition était impossible. Le raisonnement de la recourante à cet égard est spécieux en tant qu'il tente de distinguer entre la vente de l'immeuble et la réalisation/commercialisation du projet de construction. A l'évidence, la réalisation de ce dernier est intrinsèquement liée à la vente du terrain sur lequel il pourra être construit. Si

l'on admet que le paiement complémentaire a bien trait à la réalisation du projet de construction au motif de sa rentabilité fortement augmentée par rapport au projet initial, il faut logiquement admettre aussi que ce versement effectué par la recourante à la commune est un complément au prix de vente de l'immeuble. On ne voit pas que la mise à niveau du prix vers une valeur de marché par ce versement complémentaire, comme le décrivent les parties à la convention elles-mêmes, constitue un "autre rapport contractuel" que le contrat de vente de l'immeuble. Contrairement aux frais relatifs à l'obtention du permis de construire (arrêt FI.2017.0082 du 6 décembre 2017, déjà cité), qui reposent sur un autre rapport juridique, de droit public, noué par les acheteurs avec la collectivité publique en contrepartie d'une prestation spéciale que cette dernière leur a fournie, le versement du cas d'espèce repose sur un même rapport juridique. Par conséquent, c'est à juste titre que l'autorité de taxation a inclus l'indemnité de 4'750'000 fr. versée à la commune de ***** dans l'assiette du droit de mutation résultant du transfert à la recourante de la parcelle n°*****. 6. Il suit de ce qui précède que le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Le sort du recours commande que son auteur supporte les frais de justice (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). Pour le même motif, l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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