



9C_673/2022

Arrêt du 16 août 2023

IIIe Cour de droit public

Composition

M. et Mmes les Juges fédéraux Parrino, Président, Moser-Szeless et Scherrer Reber.

Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure

A. _____ SA,
représentée par Me Jean-Michel Clerc, avocat,
recourante,

contre

Commission d'estimation fiscale des immeubles (CEFI),
avenue de Savoie 10, 1003 Lausanne,
intimée.

Objet

Estimation fiscale des immeubles,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud du 24 mai 2022 (EF.2020.0003).

Faits :

A.

La société A. _____ SA (ci-après: la Société) a pour but la construction et la location de logements à loyers raisonnables et destinés en priorité à des personnes âgées. Le 31 août 2018, elle a acquis par donation la propriété des parcelles nos xxx (1'969 m²), yyy (267 m²) et zzz (419 m²) de la commune de B. _____. Libres de toute construction lors de la donation, ces parcelles, colloquées en zone d'habitation de moyenne densité, font l'objet d'un projet de construction de trois immeubles d'habitation, qui est au bénéfice d'un permis de construire en force.

Le 7 janvier 2019, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale) a demandé à la Commission d'estimation fiscale des immeubles (ci-après: la Commission) de procéder à la révision de l'estimation fiscale des trois parcelles au jour de la donation.

B.

Par décision du 26 août 2019, la Commission a estimé la valeur fiscale de la parcelle n° xxx à 2'166'000 fr., celle de la parcelle n° yyy à 294'000 fr. et celle de la parcelle n° zzz à 461'000 fr. Ces valeurs correspondaient à la moyenne de la valeur de rendement de chacune des parcelles (en l'occurrence nulle) et de leur valeur vénale, laquelle avait été établie sur la base d'un prix de 2'200 fr. le mètre carré.

Statuant le 16 juillet 2020 sur réclamation de la Société, la Commission l'a rejetée, précisant que, pour établir la valeur vénale des parcelles, elle s'était fondée sur les prix au mètre carré de divers transferts de parcelles qui étaient intervenus entre 2012 et 2020 et dont il ressortait que le prix moyen était de 2'615 fr. le mètre carré, la fourchette de prix allant de 2'037 fr. à 4'560 fr.

Le 13 août 2020, la Société a recouru contre la décision sur réclamation du 16 juillet 2020 auprès du Tribunal cantonal du canton du Vaud, Cour de droit administratif et public (ci-après: le Tribunal cantonal), concluant à ce que la valeur d'estimation fiscale des parcelles nos xxx, yyy et zzz soit fixée à respectivement 246'125 fr., 66'750 fr. et 104'750 fr., montants résultant de la moyenne entre une valeur de rendement nulle et une valeur vénale calculée sur la base d'un prix de 500 fr. le mètre carré. A titre de mesures d'instruction, elle requérait la production des actes de transfert et des numéros de parcelles qui avaient conduit la Commission à établir un prix moyen de 2'615 fr. le mètre carré, ainsi que la mise en oeuvre d'une expertise et l'audition de témoins.

A la requête du juge instructeur du Tribunal cantonal, la Commission a transmis à la Société les numéros des parcelles qu'elle avait prises en compte pour estimer la valeur vénale des parcelles nos xxx, yyy et zzz.

Par arrêt du 24 mai 2022, le Tribunal cantonal a, après avoir refusé les autres mesures d'instruction requises par la Société, rejeté le recours et confirmé la décision sur réclamation du 16 juillet 2020 de la Commission.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, la Société demande au Tribunal fédéral, principalement, de réformer l'arrêt du 24 mai 2022 du Tribunal cantonal en ce sens que la valeur d'estimation fiscale des parcelles nos xxx, yyy et zzz soit fixée à respectivement 246'125 fr., 66'750 fr. et 104'750 fr.; subsidiairement, d'annuler l'arrêt du 24 mai 2022 du Tribunal cantonal et de lui renvoyer le dossier pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Le Tribunal cantonal a conclu au rejet du recours. La Commission a également conclu au rejet du recours, relevant une erreur de calcul de la recourante s'agissant de la valeur d'estimation fiscale de la parcelle n° xxx sur la base du prix revendiqué de 500 fr. le mètre carré. Dans ses déterminations, la recourante a admis l'erreur et rectifié en conséquence ses conclusions en ce sens que la valeur d'estimation fiscale de la parcelle n° xxx soit fixée à 492'250 fr.

Considérant en droit :

1.

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF; cf. arrêt 2C_494/2016 du 15 novembre 2016 consid. 1.2 et les références), rendue par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause qui porte sur l'estimation fiscale d'immeubles, soit une matière qui fait partie du droit public (art. 82 let. a LTF), en l'occurrence de la loi cantonale vaudoise du 18 novembre 1935 sur l'estimation fiscale des immeubles (LEFI; BLV 642.21) et de son règlement d'application du 22 décembre 1936 (RLEFI; BLV 642.21.1), sans tomber sous le coup d'une clause d'exception de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte. Le recours a par ailleurs été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par la destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

Le litige concerne un domaine qui relève du droit cantonal. Sauf exceptions non pertinentes en l'espèce (cf. art. 95 let. c-e LTF), la violation du droit cantonal ne peut pas être invoquée devant le Tribunal fédéral. Il est néanmoins possible de faire valoir que son application consacre une violation du droit fédéral, comme la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) ou la garantie d'autres droits constitutionnels (ATF 147 IV 433 consid. 2.1; 145 V 380 consid. 2; 143 I 321 consid. 6.1). Selon l'art. 106 al. 2 LTF, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de manière claire et détaillée (ATF 149 III 81 consid. 1.3; 148 I 127 consid. 4.3; 145 V 304 consid. 1.2).

3.

3.1. Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des situations visées à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait de l'instance précédente que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - c'est-à-dire arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. (**ATF 148 V 366** consid. 3.3; **147 I 73** consid. 2.2) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui figure dans l'acte attaqué (**ATF 148 I 160** consid. 3; **148 V 366** consid. 3.3; **145 V 188** consid. 2).

3.2. La recourante perd de vue ces principes, puisqu'elle renvoie dans son mémoire aux faits qu'elle a allégués dans ses écritures devant l'instance précédente et qu'elle présente sa propre version des événements en renvoyant à des pièces, comme elle le ferait devant une instance d'appel. Par ailleurs, en tant qu'elle se plaint, en invoquant l'art. 97 al. 1 LTF, d'un établissement manifestement inexact des faits parce que le Tribunal cantonal aurait constaté à tort que le projet de proposer des logements à loyers modérés à des personnes âgées serait son projet, alors qu'il s'agirait de celui de la donatrice, elle ne démontre pas en quoi cette prétendue erreur serait susceptible d'influer sur le sort de la cause, comme l'exige cette disposition. Le Tribunal fédéral statuera donc exclusivement sur la base des faits constatés dans l'arrêt attaqué.

4.

Le litige porte sur l'estimation fiscale des parcelles nos xxx, yyy et zzz de la commune de B. _____, dont la recourante a acquis la propriété le 31 août 2018. Dans ce cadre, elle conteste uniquement le prix de 2'200 fr. le mètre carré retenu par la Commission et confirmé par le Tribunal cantonal pour établir leur valeur vénale. Selon elle, cette valeur vénale doit être fixée sur la base d'un prix de 500 fr. le mètre carré.

5.

La recourante fait d'abord valoir des griefs formels à l'encontre de l'arrêt attaqué.

5.1. Citant l'art. 6 CEDH et l'art. 29 al. 2 Cst., elle soutient que le Tribunal cantonal a violé son droit d'être entendue et qu'il a fait preuve d'arbitraire (art. 9 Cst.) en lui refusant l'accès à l'ensemble des données comparatives collectées par la Commission.

5.1.1. L'art. 6 CEDH ne s'applique pas aux procédures fiscales qui, comme en l'espèce, sont dénuées de caractère pénal (**ATF 140 I 68** consid. 9.2; arrêt 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 3.1 non publié in **ATF 147 II 155**). Quant au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., il inclut celui de consulter le dossier. Ce droit s'étend en principe à toutes les pièces qui sont à la base de la décision rendue, indépendamment de leur utilité concrète. Le droit de consulter le dossier n'est toutefois pas absolu. L'autorité peut refuser totalement ou partiellement cette consultation si, au terme d'une pesée des intérêts en présence, l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent. L'autorité peut utiliser une pièce confidentielle si elle en communique au préalable le contenu essentiel à l'administré, pour que celui-ci puisse se déterminer (cf. **ATF 144 II 427** consid. 3.1.1 et les références; arrêts 2C_516/2020 du 2 février 2021 consid. 6.1; 2C_771/2019 du 14 septembre 2020 consid. 10). Le droit de consulter le dossier peut être limité par les règles du droit civil concernant l'accès aux données du registre foncier (arrêt 2C_753/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.2). A cet égard, l'art. 970 CC (RS 210) distingue les données librement accessibles des autres données. Ainsi, selon l'art. 970 al. 2 CC, la désignation de l'immeuble et son descriptif, le nom et l'identité du propriétaire, le type de propriété et la date d'acquisition sont librement accessibles. S'agissant des autres informations, le droit d'un tiers d'y accéder suppose qu'il puisse se prévaloir d'un intérêt (cf. art. 970 al. 1 CC). La jurisprudence précise que la consultation de ces autres données - au nombre desquelles figure le prix de vente - ne doit être autorisée que dans la mesure strictement nécessaire à la satisfaction de l'intérêt du tiers, lequel doit primer l'intérêt opposé du propriétaire foncier concerné (cf. **ATF 132 III 603** consid. 4.3.1; **126 III 512** consid. 3a, rappelés dans l'arrêt 5A_799/2020 du 5 janvier 2022 consid. 4).

5.1.2. En l'occurrence, le Tribunal cantonal a jugé que la recourante n'avait pas d'intérêt prépondérant qui lui donnerait un droit d'accéder aux données du registre foncier qui n'étaient pas librement accessibles, en particulier aux actes de transfert de propriété des parcelles. En effet, la recourante avait eu connaissance des numéros des parcelles dont les prix avaient été retenus à titre de comparaison et elle avait eu l'occasion de s'exprimer à ce sujet, dans le respect de l'intérêt privé des

propriétaires des parcelles récemment acquises. En outre, comme la valeur vénale retenue par la Commission (2'200 fr. le mètre carré) se situait dans la fourchette inférieure des prix comparés (2'037 fr. à 4'560 fr.), il n'était pas nécessaire de procéder à une instruction complémentaire, qui se heurterait à l'intérêt privé des propriétaires des parcelles concernées.

5.1.3. La recourante objecte que, dans le canton de Vaud, les avocats et agents d'affaires brevetés ont un accès élargi au registre foncier et que certains cantons prévoient une publicité accrue du registre foncier. Elle n'explique toutefois pas, et l'on ne voit pas, ce qu'elle entend tirer de ces éléments, qui n'ont manifestement pas de lien avec la situation du cas d'espèce. Elle conteste aussi que la remise de documents, au besoin caviardés, "enfreindrait les intérêts légitimes des propriétaires". Toutefois, dans la mesure où la désignation de l'immeuble et son descriptif, le nom et l'identité du propriétaire, le type de propriété et la date d'acquisition sont des données librement accessibles (cf. art. 970 al. 2 ch. 2 CC rappelé ci-dessus), on ne voit pas comment la livraison de données supplémentaires, même caviardées, pourrait préserver efficacement l'intérêt privé des propriétaires concernés. La recourante ne démontre de toute manière pas qu'elle peut se prévaloir d'un intérêt qui primerait celui de ces propriétaires. D'abord, elle ne conteste pas que le Tribunal cantonal lui a transmis les numéros des parcelles dont les prix ont été retenus à titre de comparaison, ni qu'elle a pu s'exprimer à ce sujet. Ensuite, elle fait certes valoir que sa demande d'accéder à toutes les données de la Commission est motivée par la nécessité de vérifier que les transferts de propriété pris à titre de comparaison ont bien porté, comme pour les parcelles litigieuses, sur des biens-fonds non construits et non constitués en PPE. Or sur ce point, le Tribunal cantonal a précisément constaté, d'une manière qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF; supra consid. 3.1), que tous les transferts de propriété comparés ont porté, comme pour les parcelles litigieuses, sur des biens-fonds au bénéfice de permis de construire et non sur des parcelles déjà mises en valeur, notamment par la constitution de PPE. Au surplus, en tant que la recourante se plaint de ne pas avoir pu vérifier que les parcelles comparées avaient les mêmes caractéristiques que les siennes, elle pouvait, comme le Tribunal cantonal le relève dans sa réponse au recours, consulter en ligne le guichet cartographique cantonal public, qui permet de localiser des parcelles et de déterminer certaines de leurs caractéristiques, notamment leur pente et l'étendue des droits à bâtir (cf. sur ce point les arrêts 1C_124/2022 du 6 juin 2023 consid. 2.2; 1C_129/2022 du 18 avril 2023 consid. 3.2; 2C_753/2010 du 23 mars 2011 consid. 4.3 in fine).

5.1.4. Dans ces circonstances, le Tribunal cantonal n'a pas violé le droit d'être entendue de la recourante en lui refusant l'accès complet au dossier de la Commission.

5.2. La recourante soutient aussi que les juges précédents ont violé son droit d'être entendue en refusant d'entendre des témoins et de mettre en oeuvre une expertise, alors que ces mesures sont, selon elle, nécessaires pour déterminer la valeur vénale des parcelles au regard de ses spécificités, notamment géologiques.

5.2.1. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend le droit d'obtenir qu'il soit donné suite à des offres de preuves pertinentes. L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 146 III 73 consid. 5.2.2 et les références; 145 I 167 consid. 4.1).

5.2.2. En l'occurrence, les juges précédents ont renoncé à l'audition requise du professeur C._____, parce qu'ils avaient déjà en mains le rapport dont il était l'auteur. Ils ont par ailleurs refusé de mettre en oeuvre une expertise, dès lors que la recourante avait déjà produit un rapport émanant d'un bureau d'ingénieurs, qui comprenait une étude géotechnique des parcelles. Dans ces circonstances, il apparaît que les juges précédents pouvaient sans arbitraire s'estimer suffisamment renseignés et renoncer à ces mesures d'instruction. Le grief de violation du droit d'être entendu est partant également rejeté sous cet angle.

5.3. La recourante reproche encore au Tribunal cantonal de s'en être entièrement remis à l'appréciation de la Commission au lieu d'instruire la cause et de procéder à son propre examen, en violation arbitraire de dispositions du droit de procédure cantonal. Son grief d'application arbitraire du droit cantonal n'est cependant pas motivé de manière conforme aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF (supra consid. 2) et ne sera donc pas examiné plus avant.

6.

Sur le fond, la recourante soutient que le Tribunal cantonal a fait preuve d'arbitraire (art. 9 Cst.) en confirmant que la valeur vénale de ses parcelles devait être fixée sur la base d'un prix de 2'200 fr. le mètre carré.

6.1. Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté ou qu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATF 147 II 454 consid. 4.4.; 144 I 318 consid. 5.4; 142 II 369 consid. 4.3). S'agissant de l'appréciation des preuves, il n'y a arbitraire que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (ATF 147 V 35 consid. 4.2 et les références). Lorsqu'il est appelé à revoir l'application ou l'interprétation de normes cantonales sous l'angle de l'arbitraire, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si celle-ci apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs et en violation d'un droit certain. Il ne suffit pas que la motivation de la décision critiquée soit insoutenable. Il faut encore que celle-ci se révèle arbitraire dans son résultat (cf. ATF 148 I 145 consid. 6.1; 142 II 369 consid. 4.3).

6.2. En droit cantonal vaudois, l'estimation fiscale des immeubles est faite par biens-fonds en prenant la moyenne entre sa valeur de rendement et sa valeur vénale (art. 2 al. 1 LEFI). La valeur vénale d'un immeuble représente la valeur marchande de celui-ci (art. 2 al. 4 LEFI). L'art. 8 al. 1 RLEFI rappelle que la valeur vénale d'un immeuble représente sa valeur marchande, en tenant compte de l'offre et de la demande, et précise que cette valeur marchande est établie en prenant notamment pour bases la situation, la destination, l'état et le rendement de l'immeuble. S'agissant comme en l'espèce du calcul de la valeur vénale de terrains à bâtir, l'art. 23 al. 1 RLEFI prescrit de tenir compte des prix moyens pratiqués dans la région pour un terrain comparable.

6.3. La recourante soutient que le Tribunal cantonal a appliqué de manière arbitraire le droit cantonal en confirmant la comparaison des prix que la Commission avait effectuée, parce que les parcelles litigieuses présentaient des caractéristiques qui en affectaient la valeur vénale, à savoir leur forte pente, la présence d'une galerie d'une mine sous les parcelles nos yyy et zzz, de molasse et de probables objets archéologiques. Elle allègue aussi que la donatrice avait conditionné l'exécution de sa donation à l'obligation pour la recourante de louer les logements qui y seraient créés aux "prix coûtant", ce qui rendait aussi les parcelles litigieuses non comparables.

6.4. En l'occurrence, le Tribunal cantonal a expressément reconnu que les caractéristiques des parcelles litigieuses étaient susceptibles d'impacter dans une certaine mesure leur valeur vénale, mais a jugé que ces éléments ne justifiaient pas de s'écarter du prix de 2'200 fr. le mètre carré retenu par la Commission, qui se situait dans la fourchette inférieure des valeurs comparatives qu'elle avait récoltées. En effet, la galerie de mine présente dans le terrain était située en limite de propriété, sauf dans sa partie supérieure, de sorte qu'il n'était pas établi que le potentiel constructif soit notablement impacté par cet élément, ou dans une mesure plus importante qu'en présence de canalisations souterraines. S'agissant de probables objets archéologiques, ceux-ci se trouvaient potentiellement à l'angle nord-est de la parcelle n° xxx, dans une toute petite surface qui n'était pas incluse dans les aires d'implantation des constructions prévues. Quant à la pente des terrains, elle était certes relativement importante, mais cet inconvénient était compensé, au moins dans une certaine mesure, par le dégagement sur le lac qui en découlait. Concernant finalement les propriétés du sol invoquées, le rapport d'expertise que la recourante avait produit ne faisait pas état de difficultés qui en découleraient pour la construction; les parcelles en cause n'étaient du reste pas répertoriées sur la carte des dangers naturels et la recourante n'avait pas établi que le permis de construire qui lui avait été délivré faisait état d'exigences particulières à cet égard.

Le Tribunal cantonal a par ailleurs relevé des caractéristiques propres à augmenter la valeur marchande des parcelles litigieuses (vue sur le lac, permis de construire déjà en force) et a finalement examiné les données comparatives retenues par la Commission pour conclure à leur caractère pertinent. Si quatre parcelles sur les treize mentionnées se situaient dans une zone d'affectation différente des parcelles litigieuses (zone de forte densité pour deux parcelles, zone de villa et zone de construction de bâtiment public), neuf étaient aussi colloquées en zone de moyenne densité et deux d'entre elles étaient relativement proches des parcelles en cause. Par ailleurs, tous les transferts

comparés avaient eu lieu au plus tard six ans avant l'acquisition des parcelles litigieuses. Enfin, la vente d'une parcelle voisine en 2021 était intervenue au prix de 2'433 fr. le mètre carré, alors que les droits à bâtir étaient moindres que pour les parcelles litigieuses.

6.5. La recourante reproche aux juges précédents de s'être arbitrairement limités à des "considérations toutes générales" concernant l'impact négatif des spécificités de ses parcelles sur leur valeur vénale. Elle se borne toutefois à rappeler la liste de ces spécificités, sans expliquer en quoi l'appréciation de ces éléments par les juges précédents - qui, loin d'être "toute générale", est au contraire étayée et précise - serait entachée d'arbitraire. En outre, il ne ressort pas de l'arrêt attaqué que le potentiel constructible des parcelles litigieuses aurait été restreint par ces spécificités, et la recourante ne le soutient pas. Elle ne conteste par ailleurs pas le constat des juges précédents, selon lequel les parcelles litigieuses présentaient aussi des caractéristiques propres à en augmenter la valeur vénale. Quant aux restrictions d'utilisation qui lui auraient été imposées par la donatrice, elles ne sont pas constatées dans l'arrêt attaqué, sans que la recourante ne s'en plaigne d'une manière conforme aux exigences de l'art. 97 al. 1 LTF (cf. supra consid. 3). Elle n'explique du reste pas en quoi le droit cantonal aurait commandé de prendre en considération cette contrainte pour fixer la valeur vénale des parcelles litigieuses.

La recourante se limite ainsi à contester l'appréciation des juges précédents, sans démontrer que celle-ci serait le résultat d'une appréciation arbitraire des preuves ou d'une application arbitraire du droit cantonal. Le grief d'arbitraire est par conséquent rejeté.

7.

Ce qui précède conduit au rejet du recours. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux parties et au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public.

Lucerne, le 16 août 2023

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

La Greffière : Vuadens