

VD_OMNI FI.1997.0075 vom 19. Mai 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-05-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0075

FR: VD_OMNI FI.1997.0075 du 19 mai 1999

IT: VD_OMNI FI.1997.0075 del 19 maggio 1999

Regeste

c/ACI | Immeubles propriété en indivision de deux frères. Reprise par un des frères, qui se voit attribuer quatre des cinq immeubles, de la totalité de la dette grevant les immeubles. Prestation en argent imposable comme une soulte chez l'autre frère.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 19.05.1999 FI.1997.0075

c/ACI | Immeubles propriété en indivision de deux frères. Reprise par un des frères, qui se voit attribuer quatre des cinq immeubles, de la totalité de la dette grevant les immeubles. Prestation en argent imposable comme une soulte chez l'autre frère.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 19 mai 1999 sur le recours interjeté par A. _____, représenté par l'avocat Yves Nicole, 1400 Yverdon-les-Bains contre la décision sur réclamation rendue le 24 mars 1997 par l'Administration cantonale des impôts (gain immobilier; réinvestissement) * * * * * Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Raymond Bech et M. Jean Koelliker, assesseurs. Greffier: M. Patrick Gigante. Vu les faits suivants: A. _____ Les frères A. _____ et B. _____ étaient agriculteurs à X. _____; ils possédaient plusieurs parcelles en société simple, chacun pour une demie, sur le territoire de cette commune, à savoir celles portant les nos 1*****, 2*****, 3*****, 4*****, 5***** et 6*****. En outre, ils possédaient ensemble les parcelles 7***** et 8***** du cadastre de la commune voisine d'Y. _____. B. _____ En date du 1er décembre 1989, A. _____ a fait l'acquisition de la parcelle 9***** du cadastre de X. _____, pour un prix de 290'000 francs, sur laquelle était érigé un chalet que le contribuable a fait rénover afin de s'y installer lors de sa retraite. A. _____ a en effet connu de graves problèmes de santé qui l'ont contraint à cesser son activité; début 1991, il a du reste été mis au bénéfice d'une rente complète de l'assurance-invalidité. Selon les factures versées au dossier, il a engagé pour 34'366 francs de travaux de rénovation et d'agrandissement. C. _____ Par acte notarié Michel Mouquin du 3 septembre 1990, les frères A. et B. _____ ont tout d'abord vendu à C. _____ la parcelle 3***** pour un montant de 1'100'000 francs. Sur les 47'056 m2 représentant la contenance totale de dite parcelle, une portion de 34'406 m2, dont l'estimation fiscale en 1985 a été arrêtée à 177'000 francs, avait été acquise il y a plus de vingt ans. Le solde, soit 13'010 m2 a été acquis le 20 janvier 1984. Au moment de la vente, l'estimation fiscale de l'immeuble dans son entier se montait à 190'000 francs. La déclaration pour l'imposition des gains immobiliers réalisés par chacun des deux frères n'a été déposée que le 20 août 1991 par le notaire Mouquin. A. _____ avait auparavant indiqué à la Commission d'impôt et recette du district d'Echallens que le bénéfice réalisé lui avait servi à acheter la parcelle 9***** et à financer les travaux sur le chalet. B. _____ avait, pour sa part, fait savoir à dite commission qu'il avait

entièrement réinvesti le gain réalisé pour construire un rural et une villa sur la parcelle 2*****. Compte tenu de l'estimation fiscale de la parcelle 3*****, 190'000 francs, des frais d'achat, 5'000 francs, et de vente, 5'000 francs, les deux frères ont déclaré un gain immobilier de 900'000 francs, sans déterminer toutefois la quotité du réinvestissement revendiqué. Par décision du 30 avril 1992, la commission d'impôt a arrêté l'imposition du gain immobilier de la façon suivante: taux d'imposition 12% pour 34'046 m²; estimation fiscale: 177'000.--, soit 93% taux d'imposition 18% pour 13'010 m²; estimation fiscale: 13'000.--, soit 7%; calcul de l'impôt : 93% x 450'000.-- = 418'500.-- x 12% = 50'220.-- 7% x 450'000.-- = 31'500.-- x 18% = 5'670.-- 55'890.-- A. _____ et B. _____ se sont donc vus notifier un bordereau d'impôt de 55'890 francs contre lequel chacun a déposé, le 5 mai 1992, par la plume du notaire Mouquin, une réclamation.

D. Entre-temps, le 3 mai 1991, les frères A. et B. _____ ont passé entre eux une convention de partage des autres parcelles qu'ils détenaient en société simple. A. _____ s'est vu attribuer les parcelles 4***** de X. _____ et 8***** d'Y. _____ et B. _____, pour sa part, les parcelles 1*****, 2*****, 5*****, 10***** de X. _____ et 7***** d'Y. _____. Dite convention précisait toutefois que, dans un premier temps, les deux parcelles d'Y. _____ ne seraient pas partagées afin de permettre leur vente en temps opportun. En contrepartie, B. _____ a, d'une part, repris à son nom l'entier du solde de la dette hypothécaire que les deux frères avaient contractée auprès du Crédit Foncier Vaudois sur l'ensemble des immeubles, soit 289'923 fr. 45, d'autre part, versé 5'000 francs en espèces à son frère A. _____, somme destinée à financer la construction d'un escalier dans le chalet. La cession par A. _____ à son frère B. _____ comprend sa part du bétail et du chédail. A teneur de dite convention, il était en outre prévu que les terrains soient exploités par B. _____, celui-ci renonçant à tout de droit de préemption et à tout droit au gain sur la parcelle 8***** d'Y. _____ que A. _____ était autorisé à aliéner au nom des deux frères. De son côté A. _____ renonçait à tout droit au gain sur la vente éventuelle par B. _____ des parcelles d'Y. _____ et de X. _____ qui lui ont été attribuées. Enfin, il était prévu dans cette convention que B. _____ engagerait son frère avec un salaire mensuel d'au moins 600 francs. On relèvera par ailleurs qu'avant l'attribution de la parcelle 2***** à B. _____, celui-ci avait adjugé, le 19 mai 1988, à C. _____, des travaux de rénovation de la maison d'habitation et du hangar qui y sont érigés pour un montant de 590'000 francs. Au total, B. _____ a cependant honoré pour 722'309 fr. 35 de factures. Par décision du 8 juillet 1991, la commission d'impôt a fixé le gain immobilier imposable sur le transfert des parcelles effectivement échangées. Elle a arrêté la valeur des parcelles cédées à 149'961 francs, soit la reprise par B. _____ de la part de A. _____ de la dette hypothécaire, 144'961 francs, plus les 5'000 francs remis à celui-ci. Elle a constaté que B. _____, qui paie ce faisant une soulte, n'était pas imposable. La commission a donc arrêté le gain immobilier imposable chez A. _____ de la façon suivante: Calcul de la plus-value imposable : valeur des parcelles cédées: 149'961.-- 1/2 de l'estimation fiscale: 29'075.-- frais d'achat 4,5% 1'310.-- -30'385.-- plus-value s/parcelles cédées: 119'576.-- Gain immobilier imposable : 144'961.-- x 119'576.-- 149'961.-- soit 115'589 fr. 10 Un bordereau d'impôt de 13'870 fr. 70 (12% de 115'589 fr. 10) a été notifié à A. _____ le 8 juillet 1991. Le notaire Mouquin a cependant déposé, le 15 juillet 1991, une réclamation contre cette décision.

E. Le 5 septembre 1991, A. _____ et B. _____ ont vendu la parcelle 8***** d'Y. _____ pour le prix de 165'000 francs; le 27 décembre 1991, le notaire

Courvoisier déclarait un gain immobilier imposable chez A. _____ uniquement de 110'144 francs, montant repris dans la décision de taxation du 21 janvier 1992, décision non querellée. F. Suite aux réclamations déposées par le notaire Michel Mouquin au nom des frères A. et B. _____, le dossier a été transmis à l'Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI). En date du 23 juin 1993, cette dernière a transmis une proposition de règlement de l'ensemble de la situation fiscale des frères A. et B. _____ que A. _____ a, à l'inverse de son frère B. _____, refusée. Par décision du 24 mars 1997, l'ACI, reprenant les chiffres de la proposition du 23 juin 1993, a partiellement admis les réclamations du 15 juillet 1991 et du 5 mai 1992; les décisions de taxation du 8 juillet 1991 et du 30 avril 1992 ont ainsi été réformées en ce sens que les gains immobiliers imposables chez A. _____ ont été ramenés à 91'125, respectivement 51'167 francs, au lieu de 115'589 fr. 10, respectivement 55'890 francs comme initialement, ce au taux de 12%. On relèvera que l'ACI a traité le partage du 3 mai 1991 comme un échange et a estimé que A. _____, en cédant 1/2 des parcelles 1*****, 2*****, 5***** et 10***** de X. _____ (valeur: 294'923 francs) et 1/2 de la parcelle 7***** d'Y. _____ (valeur: 100'000 francs) contre l'attribution d'1/2 des parcelles 4***** de X. _____ (5'000 francs) et 8***** d'Y. _____ (165'000 francs) avait en réalité perçu de son frère B. _____ une soulte de 112'461 francs. G. Par la plume de l'avocat Yves Nicole, A. _____ s'est pourvu auprès du Tribunal administratif contre dite décision. Les parties ont été avisées par courrier du 3 mars 1999 que, suite à une nouvelle redistribution des dossiers, la cause était attribuée à un nouveau juge instructeur; celui-ci a invité A. _____ à produire, d'une part, une copie du contrat d'entreprise conclu le 19 mai 1988 entre B. _____ (et lui seul, à l'exclusion de son frère A. _____, selon les allégations de l'ACI contestées par le recourant) et C. _____, d'autre part, une copie de sa demande de prestations d'assurance-invalidité. Considérant en droit: 1. Le recourant ne remet pas en cause les calculs au demeurant fort complexes ayant abouti à la décision sur réclamation; il critique en revanche cette dernière sur deux points. Il fait tout d'abord grief à l'autorité intimée de ne pas avoir pris en compte le réinvestissement du gain immobilier qu'il a réalisé lors de la vente de la parcelle 3***** de X. _____ par son frère et lui à C. _____. Par ailleurs, le recourant fait sienne l'analyse par l'autorité intimée de la convention du 3 mai 1991; en revanche, il fait grief à cette dernière d'avoir considéré qu'en échange des parcelles 1*****, 2*****, 5***** et 10***** de X. _____ et 7***** d'Y. _____, B. _____ lui avait versé une soulte de 112'461 francs, montant à prendre en considération dans le calcul du gain immobilier. 2. S'agissant tout d'abord de la problématique du réinvestissement, le recourant expose que le produit du gain réalisé lors de la vente de la parcelle 3***** a été réutilisé par les frères A. et B. _____, d'une part, pour construire une habitation et un hangar sur la parcelle 2*****, d'autre part, pour acquérir et transformer la parcelle 9***** qu'il occupe à l'heure actuelle. Les travaux effectués sur la première de ces deux parcelles ascenderaient à 723'000 francs; l'acquisition et la remise en état de la seconde auraient coûté pour leur part 390'000 francs. Ainsi, constatant que le réinvestissement total - 1'113'000 francs - est supérieur au gain réalisé - 822'000 francs -, le recourant requiert que ce dernier soit, vu l'art. 46bis al. 2 in fine LI, arrêté à zéro francs. a) L'art. 46bis al. 1 LI autorise le réinvestissement des gains immobiliers lorsque le produit de l'aliénation d'un immeuble destiné à la culture du sol et affecté à l'exercice de l'activité du contribuable ou de membres de sa famille est utilisé à l'achat, dans le canton, d'un immeuble de même nature affecté au même but. aa) Par définition, le réinvestissement implique un achat postérieur à l'aliénation (éventuellement

immédiatement antérieur); en tout état de cause, les deux opérations doivent se succéder dans un laps de temps raisonnable, l'intéressé manifestant ainsi son intention de réemployer son gain à l'achat d'un nouvel immeuble (RDAF 1967 p. 287 et ss). Selon une jurisprudence constante de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts reprise par le Tribunal administratif (v. arrêt FI 92/076 du 11 juin 1993), les dispositions légales sur le réinvestissement doivent en règle générale faire l'objet d'une interprétation stricte, car il s'agit là d'une mesure exceptionnelle découlant de l'exercice de la souveraineté fiscale des cantons (cf. RDAF 1979 p. 292; 1977 p. 255; CCRI B. Ma., du 25 juin 1985; voir dans le même sens, en matière d'impôt fédéral direct, Archives 55, p. 435 cons. 2b; de même, 59, p. 431, arrêts qui préconisent une interprétation restrictive des règles permettant un report d'imposition). Les autorités fiscales ont toutefois adopté une pratique plus souple dans le cadre de l'application de l'art. 46 bis al. 1er LI; à la suite des promesses faites dans le cadre de la motion du député Agassis, elles admettent le réinvestissement, alors même que les fonds dégagés par la vente ne sont pas utilisés à l'acquisition d'un nouvel immeuble, mais à l'amélioration d'immeubles déjà propriété du contribuable (voir réponse du 20 janvier 1971 du Conseil d'Etat à la motion Agassis demandant la modification de l'article 46 bis LI). bb) Ce nonobstant, il résulte que le réinvestissement n'a jamais été admis lorsque les fonds dégagés par la vente d'un immeuble agricole sont utilisés pour acquérir ou améliorer un immeuble qui n'est pas propriété du contribuable; autrement dit, l'identité entre le propriétaire de l'immeuble aliéné et celui de l'immeuble acquis en remploi ou rénové doit être stricte (v. arrêt FI 92/076, déjà cité; rachat par l'épouse du contribuable d'un immeuble au moyen du gain immobilier réalisé par celui-ci). De même, on rappelle que le législateur a entendu viser dans le champ d'application de l'art. 46bis LI l'outil de production de l'agriculteur dans un sens large, habitation comprise, laquelle se trouve d'ailleurs fréquemment dans un même bâtiment que certains locaux d'exploitation; en outre, le logement est souvent situé sur un bien-fonds utilisé par ailleurs à des fins agricoles (comportant par exemple des surfaces cultivées ou en nature de pâturage). Dans ces conditions, le contribuable n'exerçant plus qu'une activité agricole à titre accessoire et qui s'est désengagé du domaine peu après le remploi du gain ne sera pas admis à faire valoir le réinvestissement à ce titre (v. arrêt FI 95/049 du 9 septembre 1996). b) En l'occurrence, l'autorité intimée a admis le réinvestissement du gain réalisé par le recourant pour l'acquisition - intervenue dix mois avant la vente de la parcelle 3***** - et la rénovation de la parcelle 9*****; en revanche, elle n'a accordé qu'au seul B._____ le bénéfice du réinvestissement pour les travaux effectués sur la parcelle 2*****, à l'exclusion du recourant pour le motif qu'à la différence de son frère, il n'était plus exploitant agricole. Pour deux raisons développées ci-après, cette décision doit, sur ce point, être confirmée. aa) En premier lieu, les travaux financés par le réinvestissement ont été exécutés sur une parcelle qui, certes, était propriété en main commune des frères A. et B._____ mais qui, en définitive, a été attribuée à B._____ lors du partage. Les travaux ont du reste été commandés exclusivement par celui-ci pour son usage exclusif. Le recourant a produit une copie du contrat d'entreprise conclu le 19 mai 1989 entre C._____ et B._____; on retient toutefois de ce document que la villa et le hangar que l'entrepreneur s'est engagé à construire sur la parcelle no 2***** concernaient bien B._____ exclusivement. L'exemplaire produit du contrat principal n'a certes pas été signé par celui-ci; en revanche, l'avenant no 1 du 5 mars 1990, à teneur duquel les coûts ont été modifiés, l'a bien été. A tout le moins, aucune des pièces produites n'établit que le recourant aurait signé lui aussi ce contrat ou l'avenant de celui-ci; il n'est du reste nullement désigné dans ces documents

comme devant être partie à ces actes. Le recourant n'a par ailleurs pas davantage démontré avoir participé financièrement au paiement des travaux commandés par son frère, même si les pièces bancaires produites ne sont pas d'une clarté absolue sur ce point. Quoi qu'il en soit, il n'est pas allégué que le recourant devait, au moins initialement, bénéficier également des travaux entrepris. La situation s'apparente donc à celle dont le tribunal a eu à connaître dans l'arrêt FI 92/076, déjà cité. Certes, à l'époque où les contrats ont été conclus et les travaux ont commencé, l'immeuble était encore en indivision; cela explique que les polices d'assurance ECA établies peu avant le partage pour la villa et le rural l'aient été au nom des deux frères. Mais, c'est en définitive la destination future de l'immeuble qui apparaît comme déterminante. Ainsi, le recourant ne peut revendiquer le réinvestissement dans le cas d'espèce, puisque le produit du gain a servi à financer des travaux destinés à profiter à un immeuble qui au bout du compte ne lui est pas revenu dans le partage. bb) Mais, et c'est là l'essentiel, la situation du recourant s'apparente, quoiqu'il en dise, à celle dont le tribunal a eu à connaître dans l'arrêt FI 95/049 précité. On relève que le contrat d'entreprise a été conclu le 19 mai 1988 avec C. _____ par B. _____ seul; cela démontre que, bien que propriétaire en mains communes avec son frère du bien-fonds en question, le recourant envisageait déjà de se retirer du domaine. Dans sa demande à l'assurance-invalidité du 1er juillet 1990, il est fait état de ce que le recourant est atteint dans sa santé depuis octobre 1989 et que son incapacité de travail, initialement de 75% depuis le 20 octobre 1989, est devenue totale depuis le 1er janvier 1990. On ne voit du reste guère de raison autre qu'une proche retraite l'acquisition par le recourant en décembre 1989 de la parcelle 9***** et la rénovation du chalet qui y était érigé. Ainsi, il a toujours été convenu entre les frères que le remploi du gain qu'ils allaient ultérieurement réaliser soit affecté en majeure partie au domaine que B. _____ exploiterait désormais seul. Lorsque le partage est intervenu en mai 1991 et que la parcelle 2***** a définitivement été attribuée à B. _____, le recourant n'exploitait plus le domaine puisque son frère envisageait de l'engager à son service, ce qui au demeurant n'a pas été fait, l'état de santé du recourant se dégradant. Enfin, lorsque les derniers travaux ont été exécutés sur dite parcelle courant 1992, le recourant bénéficiait déjà d'une rente complète de l'assurance-invalidité. Force est ainsi d'admettre que le recourant n'était, au moment du remploi, plus exploitant agricole au sens où la loi l'entend. Comme l'indique l'autorité intimée, à supposer même qu'il ait initialement eu l'intention de poursuivre cette activité, le fait qu'objectivement il ait été contraint d'y mettre un terme plus tôt pour raison de santé suffit pour constater qu'il n'y a pas eu en l'espèce d'activité agricole durable de la part du contribuable. On relève du reste que le réinvestissement en relation avec l'acquisition et les travaux sur la parcelle 9***** a été consenti, au demeurant de façon généreuse, au recourant en raison précisément de sa retraite. Or, le recourant ne remet pas en cause la décision attaquée sur ce point; il ne saurait, dans ces conditions, obtenir simultanément le réinvestissement, au titre des travaux effectués sur la parcelle 2*****, en soutenant qu'il poursuit l'exploitation agricole avec son frère. 3.

A l'appui du second grief soulevé contre la décision querellée, le recourant indique que, lors du partage du 3 mai 1991 considéré à juste titre par l'autorité intimée comme un échange, il n'a jamais reçu de soulte quelconque; dans ces conditions, c'est à tort selon lui que l'autorité intimée prend en considération dans les éléments imposables le versement par B. _____ d'une soulte de 112'461 francs à son frère. a) Il ressort du texte de l'art. 41 lit. e LI que l'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu: "en cas d'échange sur la part compensée en immeuble; la soulte reçue n'est imposable que dans la mesure où elle constitue un gain". Cette disposition, qui traite l'échange comme une

aliénation dont le gain en résultant est imposable, distingue deux hypothèses rappelées par la CCRI dans son arrêt E. I. du 25 juin 1987 (publié in Revue fiscale 1991, p. 420): en cas d'échange sans soulte, la part cédée étant compensée par une attribution en nature, le gain réalisé, cas échéant, ne sera imposé qu'au cours de l'aliénation ultérieure et ce, conformément à l'art. 46 LI; lorsque l'échange comprend en revanche le versement d'une soulte, le gain réalisé sur la part non compensée en nature mais par soulte est au contraire immédiatement imposable. b) Dans le cas d'espèce, il ressort de l'acte de partage du 3 mai 1991, clause II.1, que B. _____ a repris à son compte l'ensemble des dettes hypothécaires grevant les cinq immeubles de X. _____ en indivision, bien qu'il ne se soit vu attribuer que quatre d'entre eux, et ce à l'entière libération de son frère. Or, à cette date, le total des dettes hypothécaires contractées solidairement par les deux frères auprès du Crédit foncier vaudois se montait à 289'923 fr. 45, montant supérieur à la soulte immobilière calculée par l'ACI dans la décision attaquée. Force est ainsi de constater que, contrairement à ce qu'il indique, le recourant a bien reçu, en contrepartie de la cession à son frère de ses parts d'une demie dans les parcelles nos 1*****, 2*****, 5*****, 10***** de X. _____ et 7***** d'Y. _____, non entièrement compensée par l'attribution des parcelles nos 4***** de X. _____ et 8***** d'Y. _____, une soulte. Certes, le recourant n'a pas été crédité d'une somme d'argent supérieure à 5'000 francs - encore que ce montant ne lui aurait au demeurant pas été versé -; toutefois, il a été libéré totalement ensuite du partage de l'engagement solidaire vis-à-vis du CFV et s'est enrichi à concurrence de la moitié du solde de la dette au 3 mai 1991. Du reste, la reprise de dette est considérée comme une prestation appréciable en argent au sens de l'art. 43 al. 1 LI. C'est donc à concurrence de la dette reprise par son frère qu'il y a lieu de prendre en considération une soulte immédiatement imposable chez le recourant; tant le raisonnement que le calcul de l'autorité intimée apparaissent à cet égard exempts de tout reproche. 4. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Un émolument de justice sera mis à la charge du recourant qui succombe; au surplus, il ne sera pas alloué de dépens. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision sur réclamation rendue le 24 mars 1997 par l'Administration cantonale des impôts est confirmée. III. Un émolument judiciaire, arrêté à 1'700 (mille sept cents) francs, est mis à la charge de A. _____ IV. Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 19 mai 1999 Le président: Le greffier: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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