

## **VD\_OMNI FI.2010.0037 vom 29. November 2010**

VD Tribunal cantonal, 2010-11-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2010.0037](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0037)

FR: VD\_OMNI FI.2010.0037 du 29 novembre 2010

IT: VD\_OMNI FI.2010.0037 del 29 novembre 2010

### **Regeste**

A.X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Vente par le contribuable d'un terrain reçu au nouvel état parcellaire en échange du terrain qu'il possédait à l'ancien état. Report d'imposition et taxation du gain immobilier. De manière générale, l'autorité fiscale peut se fonder sur les valeurs d'échange fixées par un syndicat d'améliorations foncières pour déterminer l'assiette de l'impôt sur les gains immobiliers. Le contribuable peut, pour sa part, apporter la preuve que le prix de l'immeuble ne correspond pas, voire est inférieur à la valeur d'échange. Or, il n'est pas exclu que les valeurs arrêtées par le syndicat s'écartent sensiblement des valeurs vénales des terrains échangés par le recourant à l'ancien et ou nouvel état. Si cette hypothèse était réalisée, ces montants ne pourraient donc pas servir de base de calcul de l'impôt sur le gain immobilier, que ce soit à l'occasion de l'échange ou de la vente ultérieure. Admission du recours et renvoi à l'ACI pour détermination des valeurs vénales.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

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 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). L'imposition est différée, notamment, en cas d'un remembrement opéré soit en vue d'un remaniement parcellaire, de l'établissement d'un plan de quartier, de rectification de limites ou d'arrondissement d'une aire agricole, soit dans le cadre d'une procédure d'expropriation ou en raison d'une expropriation imminente (art. 65 al. 1 let. d LI). La soulte ou le produit de l'aliénation non réinvesti, dans les cas prévus sous lettres d à f, sont entièrement imposables dans la mesure où ils représentent un gain (ibid., al. 2). 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). Le prix d'acquisition est le prix qu'avait

payé l'aliénateur (art. 67 al. 1 LI). 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 (ibid., al. 2). En matière d'échange, le prix d'acquisition de l'immeuble reçu en échange correspond à la valeur de réalisation mise en compte pour l'immeuble échangé; il s'agit en principe de la valeur vénale lors de l'échange (Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., Berne 2002, p. 390, réf. citées). En cas d'aliénation d'un immeuble acquis lors d'une opération dont l'imposition a été différée selon l'article 65 al. 1, let. d à f, le prix d'acquisition de l'immeuble cédé lors de l'opération est déterminant pour fixer le prix d'acquisition de l'immeuble aliéné. Pour le gain dont l'imposition a été différée, la durée de possession se calcule à partir de la dernière aliénation imposée. Le gain réalisé sur l'immeuble acquis en remplacement est imposé selon la durée de possession de cet immeuble (art. 68 al. 2 LI). Dans les cas ayant fait l'objet d'un report de l'imposition une distinction doit cependant être opérée. Lorsque le remploi intervient ensuite d'un remaniement parcellaire, le prix d'acquisition de l'immeuble avant l'état de fait ayant justifié le report, soit lors de la dernière aliénation imposable, reste seul déterminant (Ryser/Rolli, op. cit., p. 391). Lorsque le contribuable invoque comme prix d'acquisition l'estimation fiscale en vertu de l'article 67 al. 2 LI, le gain immobilier imposable sera au moins égal à celui dont l'imposition a été différée selon l'article 65 al. 1 let. a, b, d, e et f (art. 68 al. 3 LI). 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). En cas d'échange, le produit d'aliénation est le prix de l'échange, si celui-ci ne diffère pas substantiellement de la valeur vénale (Ryser/Rolli, p. 392).

## E. 2

Le recourant ne remet pas en question l'imposition du gain immobilier résultant de l'échange des parcelles au nouvel état parcellaire (dont l'imposition a été différée), d'une part, et du gain consécutif à la vente du 12 décembre 2008, d'autre part. Les parties sont en l'occurrence divisées sur la détermination de l'assiette de l'impôt. Dans le premier cas, l'autorité de taxation a pris en considération, comme prix d'acquisition, le montant de l'estimation fiscale de la parcelle 2\*\*\*\*\* à l'ancien état, soit 3'000 fr., montant qu'elle a déduit de la valeur d'échange fixée par la commission de classification, soit 86'863 francs. Dans le second cas, elle a déduit ce montant de 3'000 fr. du prix de vente de la parcelle 1\*\*\*\*\* au nouvel état, augmenté de la soulte perçue. Pour sa part, le recourant avait revendiqué, dans sa déclaration, la déductibilité de l'estimation fiscale de la parcelle NE 1\*\*\*\*\*, soit 66'000 fr. (½ de 132'000 fr.), du prix de vente. Dans son recours, il demande que le produit de l'aliénation, lors de l'échange de la parcelle AE 2\*\*\*\*\* avec la parcelle NE 1\*\*\*\*\*, et le prix d'acquisition lors de la vente de cette dernière parcelle correspondent à la valeur vénale du terrain au 1<sup>er</sup> janvier 2007, ce afin que les gains immobiliers imposables lors de ces deux opérations successives soient déterminés en fonction de cette valeur. a) 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). Il en résulte que, de manière générale, l'autorité fiscale peut se fonder sur les valeurs d'échange fixées par un syndicat d'améliorations foncières pour déterminer l'assiette de l'impôt sur les gains immobiliers. Cependant, le contribuable peut, pour sa part, apporter la preuve que le prix de l'immeuble ne correspond pas, voire est inférieur à la valeur d'échange. b) Selon le principe de la compensation réelle ou de l'équivalence, qui découle de la garantie constitutionnelle de la propriété, les propriétaires intéressés par le remaniement ont une prétention à recevoir dans la nouvelle répartition des terrains équivalant, en quantité et en qualité, à ceux qu'ils ont cédés, pour autant, naturellement, que le but du remaniement et les nécessités techniques le permettent (ATF 122 I 120 consid. 5 p. 127; 119 Ia 21 consid. 1a p. 24). Pour l'autorité intimée, il n'y aurait pas lieu de s'écarter, pour déterminer le produit de l'aliénation à l'ancien état et le prix d'acquisition au nouvel état, des valeurs retenues par la commission de classification du syndicat AF lors de l'opération d'échange de parcelles, soit 86'863, respectivement 85'059 fr., ce d'autant que le recourant a accepté ces valeurs. A l'appui de ses conclusions, elle précise que, sur un total de quinze ventes liées au remaniement parcellaire ici concerné, dix d'entre elles ont été taxées de façon définitive, les parties ayant consenti à ce que les valeurs fixées par le syndicat AF corresponde au prix de revient de leurs parcelles. Il est vrai que la commission de classification procède à l'estimation de tous les immeubles compris dans le périmètre, en tenant compte notamment de leur rendement, de leur situation et de la nature du sol (cf. art. 57, 1<sup>ère</sup> phrase, de la loi vaudoise du 29 novembre 1961 sur les améliorations foncières – LAF; RSV 913.11). Du reste, le Tribunal administratif a jugé qu'en dehors des compétences que la LAF confère à la commission de classification pour modifier les droits réels lors de l'élaboration du nouvel état (art. 52, 55 et 62 notamment), il faut reconnaître à la commission de classification la compétence de statuer sur les prétentions foncières que les propriétaires fondent, même après l'entrée en force du nouvel état, sur les règles du droit civil (arrêt AF.1995.0029 du 15 avril 1996, relatif à la prétention au passage nécessaire au sens de l'art. 694 CC). Cet arrêt rappelle en outre que l'estimation des terres prévue par l'art. 57 LAF est utilisée pour l'élaboration du nouvel état et pour le calcul du prélèvement des emprises. Or, il est de jurisprudence constante que les taxes ainsi fixées n'ont pas à correspondre exactement à la valeur vénale et sont souvent inférieures (v. dans le même sens AF.1995.0036 du 4 février 1997; v. en outre, prononcés de la Commission centrale des améliorations foncières Crosasso, du 26 mai 1971, Porta, du 21 décembre 1976, Delvecchio, du 14 janvier 1980). Il s'agit de valeurs d'échange et l'essentiel est qu'elles soient harmonisées entre elles (RDAF 1981 p.283; arrêt AF.1991.0084 du 22 septembre 1992). Tel n'est pas le cas pour les travaux pour lesquels il est nécessaire de prélever une emprise ne servant pas en premier lieu les intérêts des propriétaires qui font partie du remaniement (ainsi lorsque celui-ci est ordonné en corrélation avec de grands travaux tels qu'une autoroute); dans ce cas, l'indemnité à verser doit être calculée à la valeur vénale (ATF 100 Ib 223, consid. 3c p. 230). Ainsi, le terrain nécessaire à la réalisation d'ouvrages ou aménagements d'intérêt général ne peut être prélevé que moyennant le paiement d'une indemnité pleine et entière correspondant à la valeur vénale au sens de la législation sur l'expropriation (v. sur cette question, arrêt AF.1995.0036, déjà cité). c) En l'espèce, l'autorité intimée s'est fondée sur les valeurs arrêtées par le syndicat AF pour déterminer le produit de l'aliénation de la parcelle AE 2\*\*\*\*\* et le prix d'acquisition de la parcelle NE 1\*\*\*\*\*. Or, il n'est pas exclu que ces montants s'écartent sensiblement des valeurs vénales des terrains échangés par le

recourant. Si cette hypothèse était réalisée, ces montants ne pourraient donc pas servir de base de calcul de l'impôt sur le gain immobilier, que ce soit à l'occasion de la vente du 12 décembre 2008 ou au report de l'imposition résultant de l'échange du 29 octobre 2007, de sorte que le taxation devrait être reprise. Dès lors, il importe avant tout de connaître la valeur vénale de la parcelle AE 2\*\*\*\*\* et celle de la parcelle NE 1\*\*\*\*\*, ceci au jour où l'échange est devenu effectif, soit lors de l'inscription du nouvel état au registre foncier. En l'état, dans l'ignorance de ces montants, le Tribunal ne peut qu'annuler la décision attaquée. Pour la détermination des gains immobiliers successivement réalisés par le recourant, il appartiendra à l'autorité intimée de déterminer ces valeurs et de procéder à une comparaison avec les valeurs d'échange fixées par le syndicat AF. Celles-ci ne pourront pas être retenues au cas où un écart était constaté.

### **E. 3**

Le recourant se plaint en outre de ce que l'autorité de taxation ait attendu la vente de la parcelle NE 1\*\*\*\*\* à un tiers pour lui notifier l'impôt sur le gain immobilier différé résultant de l'échange de cette parcelle avec AE 2\*\*\*\*\*. Selon lui, les deux taxations auraient dû être entreprises de façon successive et non simultanée. Dès lors, le recourant requiert qu'il soit tenu compte, dans la taxation du gain immobilier, de la période séparant l'acquisition de la parcelle n° 1\*\*\*\*\* en copropriété, le 29 octobre 2007, de l'inscription du nouveau propriétaire de cette parcelle, le 22 avril 2009. Il conclut à ce que le prix de vente de 271'420 fr. fasse l'objet d'un escompte, au taux d'intérêt légal. a) Comme indiqué ci-dessus au considérant 1, l'imposition du gain immobilier est différée en cas d'un remembrement opéré en vue, notamment, d'un remaniement parcellaire (art. 65 al. 1 let. d LI). En l'occurrence, l'imposition du gain que le recourant a réalisé en échangeant la parcelle AE 2\*\*\*\*\* avec la parcelle NE 1\*\*\*\*\* n'a pas été différée au moment de l'échange. Le recourant n'a reçu aucune décision en ce sens à l'issue de l'inscription du nouvel état au registre foncier. Il en a reçu la notification le 27 octobre 2009, avec l'impôt sur le gain résultant de la vente de la parcelle NE 1\*\*\*\*\* à un tiers. L'autorité intimée explique à cet égard, de manière convaincante, n'avoir eu connaissance du remaniement qu'au moment de cette vente, ce d'autant que le recourant ne met en avant aucun élément susceptible de la contredire. Sans doute, des notifications d'impôt ont été adressées à d'autres propriétaires concernés par le remaniement, avant que le recourant ne vende à son tour son immeuble. Il reste que l'autorité de taxation a dû intervenir auprès du recourant le 13 juillet 2009, pour l'inviter précisément à déposer sa déclaration. C'est par conséquent à tort que le recourant invoque une irrégularité dans la procédure. b) Ainsi, le recourant n'est pas fondé à invoquer cette circonstance dans la détermination du prix de vente de son immeuble pour la fixation du gain immobilier réalisé. Quoiqu'il en soit, le produit de l'aliénation est défini à l'art. 71 al. 1 LI; il s'agit du 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. On cherche en vain la base légale qui permettrait à l'autorité fiscale de s'écarter de cette définition pour prendre en considération un montant inférieur.

### **E. 4**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à admettre le recours et à annuler la décision attaquée. La cause est renvoyée à l'autorité intimée pour complément d'instruction et nouvelle décision dans le sens des considérants qui précèdent. Le sort du recours commande que les frais soient laissés à la charge de l'Etat (art. 52 et 91 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36). En outre, le

recourant, qui obtient gain de cause avec l'assistance d'un conseil, a droit à l'allocation de dépens (art. 55 et 91 LPA-VD).

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