

# VD\_OMNI FI.2017.0130 vom 12. Februar 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-02-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2017.0130](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2017.0130)

FR: VD\_OMNI FI.2017.0130 du 12 février 2019

IT: VD\_OMNI FI.2017.0130 del 12 febbraio 2019

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Seul le dispositif d'une décision est revêtu de la force de chose décidée. En droit fiscal, cela signifie que seuls les facteurs fiscaux entrent en force de chose décidée. En matière d'impôt sur le revenu ou le bénéfice et la fortune, les facteurs fiscaux sont le revenu ou le bénéfice imposable, ainsi que la fortune imposable. En ce qui concerne l'impôt sur les gains immobiliers, il s'agit du gain immobilier, ainsi que de la durée de possession (consid. 3b/aa).

## Erwägungen

### E. 1

Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (art. 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 2

a) Aux termes de l'art. 12 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). Selon l'art. 12 al. 2 LHID, toute aliénation d'immeubles est imposable. Les actes juridiques cités aux let. a à e sont assimilés à une aliénation. L'art. 12 al. 3 LHID énumère les cas où l'imposition est différée (report d'imposition). La notion d'aliénation comprend les différents modes de transfert de la propriété à titre onéreux, dont la vente et l'échange (Bernhard Zwahlen/Natalie Nyffenegger, in : Zweifel/Beusch [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3<sup>ème</sup> éd., 2017, nos 31 s. ad art. 12 LHID; s'agissant de l'échange en particulier, voir Bastien Verrey, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, p. 389 no 473 et les réf.). L'art. 12 al. 1 LHID envisage l'aliénation non seulement d'immeubles (au sens de l'art. 655 CC), mais aussi de parties d'immeuble, notion qui comprend notamment les parts de copropriété et de propriété commune d'un immeuble (Zwahlen/Nyffenegger, op. cit., no 26 ad art. 12 LHID et les réf.). Même si l'art. 12 LHID ne définit pas les notions de produit de l'aliénation, de dépenses d'investissement et de valeur se substituant au prix d'acquisition, la LHID ne laisse aux cantons qu'une autonomie limitée sur ces questions (ATF 141 II 207 consid. 2.2.1 p. 209 s.; 131 II 722 consid. 2.1 p. 723 s.; TF 2C\_705/2011 du 26 avril 2012 consid. 4.3.2).

Par ailleurs, le législateur fédéral a décrit à l'art. 12 al. 3 LHID de manière exhaustive les états de fait qui fondent un report d'imposition ( ATF 141 II 207 consid. 2.2.4 p. 210 et 4.5.2 p. 217). Les états de fait visés à l'art. 12 al. 3 LHID relèvent du droit harmonisé, cette disposition ne laissant aucune marge de manœuvre aux cantons pour décider dans quels cas l'imposition doit être différée ( ATF 141 II 207 consid. 2.2.4 p. 210 et 4.5.3 p. 217 s.; 130 II 202 consid. 3.2 p. 206 s.). Ils doivent donc être repris par les cantons dans leur législation (TF 2C\_227/2017 du 17 novembre 2017 consid. 4.2; 2C\_497/2011 du 15 mars 2012 consid. 4.3 non publié in ATF 138 II 105 ; 2C\_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.1). 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; Zwahlen/Nyffenegger, op. cit., no 43 ad art. 12 LHID). 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/Nyffenegger, op. cit., n°45 ad art. 12 LHID; v. ég. Peter Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, thèse, Berne 1976, p. 67). Selon ce principe dit des conditions comparables, le prix d'acquisition et le prix d'aliénation doivent se référer à un immeuble comparable quant à sa substance matérielle et juridique; cela implique de prendre en compte, lors de la détermination du gain imposable, les plus-values mais aussi les moins-values matérielles et juridiques apportées à l'immeuble pendant la durée déterminante de possession (Zwahlen/Nyffenegger, op. cit., no 45 et 58 ad art. 12 LHID). En cas d'échange, le produit d'aliénation est en principe déterminé à partir de la valeur vénale (Zwahlen/Nyffenegger, op. cit., no 55 ad art. 12 LHID). b) aa) Le législateur vaudois a reconduit le système dualiste d'imposition du gain immobilier (non sans y apporter certaines exceptions), lequel avait été introduit par la nouvelle du 28 novembre 1962, ajoutant notamment un chapitre premier bis (cf. Exposé des motifs et projet de loi sur les impôts directs cantonaux, avril 2000, ch. 6.1.1 et 6.4.1; Bulletin du Grand Conseil [BGC] mai 2000, p. 723 et ss, not. 798 et ss). Le droit harmonisé (art. 12, spéc. al. 4, LHID) laisse en effet aux cantons le choix d'opter pour les systèmes moniste ou dualiste d'imposition. En substance, selon ce dernier système, l'objet de l'impôt est constitué des gains réalisés à l'occasion de l'aliénation par le contribuable d'un immeuble faisant partie de sa fortune privée. Si en revanche ces gains sont le produit d'une activité ou si l'immeuble aliéné faisait partie du patrimoine commercial du contribuable, ils sont alors soumis à l'impôt sur le revenu (cf. not. Zwahlen/Nyffenegger, op. cit., nos 3 ss ad art. 12 LHID; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonaales Steuerrecht,

#### **E. 4**

[...].

#### **E. 5**

Est déterminante pour le calcul de la durée de possession la date de l'acte juridique en vertu duquel l'immeuble est transféré au Registre foncier ou celle de l'acte ou du fait qui donne lieu au transfert économique de l'immeuble selon l'article 64, alinéa 2." Aux termes de l'art. 71 al. 1 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. Intitulé "Acquisitions successives", l'art. 73 al. 2 LI dispose que, si l'immeuble aliéné a été acquis en plusieurs fois, notamment par investissements supplémentaires ou qu'il a fait l'objet de constructions ultérieures ou de transformations d'importance analogue, le gain est fractionné en fonction des différentes opérations pour

calculer la durée de possession déterminant le taux applicable aux diverses parties du gain.

c) L'ancienne loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000) prévoyait le report de l'imposition " 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 " (art. 41 let. e). Lors du passage à la LI, plusieurs cas de report de l'imposition ont été abandonnés par souci de conformité avec la LHID, dont celui de l'art. 41 let. e aLI. L'aliénation sous la forme d'un échange ne peut donc plus bénéficier d'une imposition différée (cf. arrêt FI.2017.0062 du 12 janvier 2018 consid. 1b avec renvoi à BGC, séance du mardi après-midi 30 mai 2000, p. 974 ad art. 62 et p. 977 ad art. 68), sauf si elle est intervenue – notamment – dans un contexte successoral (cf. art. 65 al. 1 let. a LI) ou dans le cadre d'un remembrement au sens de l'art. 65 al. 1 let. d LI. A l'instar d'autres droits cantonaux (Verrey, op. cit., p. 390 note de bas de page 11 cite les cantons de Zurich, du Valais et de Bâle-Ville), le droit vaudois ne règlemente pas l'aliénation sous forme d'échange. Il en va différemment notamment à Berne, en Argovie, à Lucerne et au Tessin (Verrey, loc. cit.). Si, en droit civil (cf. art. 237 CO), l'échange est considéré comme un seul acte juridique, il en va différemment en droit fiscal, où un échange déclenche deux procédures de taxation, portant sur chacune des aliénations réciproques (cf. Marianne Klöti-Weber/Jürg Baur, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [édit.], *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, Band 1, 2 e éd., 2004, no 9 ad § 96; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, 2 e éd., 2006, no 33 ad § 216; Verrey, op. cit., p. 389 no 473). Pour déterminer le produit de l'aliénation en cas d'échange, la jurisprudence et la doctrine se basent sur la valeur vénale (Zwahlen/Nyffenegger, op. cit., no 55 ad art. 12 LHID et les réf. ci-après) de l'immeuble obtenu en échange (Klöti-Weber/Baur, op. cit., no 20 ad § 102 avec renvoi à AGVE 1992 p. 254 ss; ces auteurs ajoutent qu'il n'y a pas lieu de retenir la valeur fiscale [no 19 ad § 102]). Selon Verrey, la valeur déterminante est celle "fixée dans l'acte ou vénale" (op. cit., p. 389 no 473). La pratique zurichoise ne se fonde toutefois pas sur la valeur d'échange éventuellement stipulée dans l'acte, car les parties fixeraient en général celle-ci, afin d'économiser des frais et pour des raisons fiscales, au montant le plus bas possible, de sorte qu'elle n'aurait guère de signification pour l'acte juridique en cause, si ce n'est d'indiquer le rapport existant entre les valeurs des immeubles échangés (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., no 6 ad § 222 et les réf. de jurisprudence). En droit bernois, l'art. 138 al. 2 de la loi sur les impôts du 21 mai 2000 (LI; RS/BE 661.11 [ci-après LI/BE]) dispose qu'en cas d'échange, le produit est le prix de l'échange, si celui-ci ne diffère pas substantiellement de la valeur vénale; lorsque le prix de l'échange n'a pas été fixé adéquatement ou qu'il n'a pas été fixé, le produit est la valeur vénale. Si le prix de l'échange stipulé est supérieur à la valeur fiscale et qu'il n'est pas "infirmé" par la comparaison avec d'autres transactions, il est présumé correspondre à la valeur vénale (Markus Langenegger, *Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer* 2001, 2002, no 10 ad art. 138 LI/BE). Au besoin, la valeur vénale est estimée (arrêt du Tribunal administratif du canton des Grisons A 10 22 du 1 er juin 2010 consid. 2; Ernst Höhn/Robert Waldburger, *Steuerrrecht*, vol. I, 9 e éd., 2001, § 22 no 45 avec réf. à un arrêt de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt du canton de Vaud du 28 mai 1986 in RF 1988 p. 435; Klöti-Weber/Baur, op. cit., nos 19 et 23 ad § 102). Le gain immobilier réalisé correspond à la différence entre la valeur de l'immeuble obtenu en échange et les dépenses d'investissement de l'immeuble qui a été aliéné (arrêt du Tribunal administratif du canton des Grisons A 10 22 précité consid. 2; Verrey, op. cit., p. 389 no

473). Lors de l'aliénation d'un immeuble acquis par voie d'échange, le prix d'acquisition correspond à la valeur vénale de l'immeuble qui avait été cédé dans le cadre de l'échange, afin d'obtenir celui dont l'aliénation est en cause (Klöti-Weber/Baur, op. cit., no 13 ad § 103 avec renvoi à AGVE 1992 p. 254 ss; en effet, le transfert de cet immeuble constitue, dans le cadre d'un échange, la contre-prestation en nature prévue en lieu et place du prix qui serait dû en cas de vente). La valeur vénale au moment de l'échange est déterminante (Klöti-Weber/Baur, loc. cit., avec renvoi à AGVE 1992 p. 254 ss). Le droit bernois retient comme prix d'acquisition le produit qui avait été imputé au précédent propriétaire de l'immeuble obtenu par voie d'échange et dont l'aliénation est en cause (art. 139 al. 4 LI/BE). Il s'agit en principe de la valeur vénale de l'immeuble obtenu en échange (voir de même, en droit zurichois, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., no 100 ad § 220 et les réf. de jurisprudence). Lorsque les parties sont convenues d'un "prix d'échange", celui-ci est admis comme valeur vénale pour autant qu'il corresponde à la situation économique. Un "prix d'échange" compris entre la valeur fiscale et une valeur vénale supérieure est admis, pour autant que des transactions de comparaison ne conduisent pas à fixer la valeur vénale à un autre montant (Markus Langenegger, in: Leuch/Kästli/Langenegger [édit.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, no 8 ad art. 139 LI/BE). 3. En l'occurrence, le litige a trait à l'imposition du gain réalisé par le recourant lors des ventes à terme conditionnelles conclues le 12 février 2015 des parts de copropriété de 899/1944 e et de 1045/1944 e de la parcelle no \*\*\*\*\* de la commune de \*\*\*\*\*. Pour le calcul du gain imposable et de l'impôt, l'autorité intimée a distingué entre la part de copropriété d'un tiers de dite parcelle que le recourant avait acquise par donation et les deux parts d'un tiers obtenues par voie d'échange. Le recourant conteste seulement la fixation du gain imposable en lien avec l'aliénation des deux parts d'un tiers. Même si la présente procédure porte sur l'imposition des ventes conclues le 12 février 2015 et non sur l'échange stipulé le 9 janvier 2015, il n'en demeure pas moins que les deux aliénations sont liées, dans la mesure où l'échange constitue, s'agissant des deux parts de copropriété d'un tiers de la parcelle no \*\*\*\*\* , l'opération préalable aux ventes. Il y a lieu par conséquent d'examiner d'abord l'échange (ci-après consid. 3a), avant de traiter des ventes litigieuses (consid. 3b). a) Dans l'affaire FI.2017.0062 précitée, la Cour de céans s'est prononcée sur des échanges mutuels de parts (de propriété commune) d'immeubles entre cohéritiers. Elle a jugé que, du moment que ces échanges étaient intervenus dans le cadre d'un partage successoral, avant que la communauté héréditaire ne prenne fin, ils devaient bénéficier d'un report d'imposition en vertu de l'art. 65 al. 1 let. a LI. En l'occurrence, la donation instrumentée par acte du 18 juillet 2005 constitue une aliénation dont l'imposition est différée, conformément à l'art. 65 al. 1 let. a LI. En revanche, les échanges mutuels de parts (de copropriété) d'immeubles entre les donataires qui ont été opérés ultérieurement ne tombent pas sous le coup de cette disposition. En effet, s'il mentionne explicitement le partage successoral, l'art. 65 al. 1 let. a LI n'envisage pas le "partage" faisant suite à la donation d'un immeuble en copropriété à plusieurs personnes. Par conséquent, c'est à bon droit que l'office d'impôt a considéré, dans sa décision du 23 avril 2016, que les échanges de parts de copropriété d'immeubles en question ne bénéficiaient pas d'un report d'imposition. En revanche, si l'on suit la jurisprudence et la doctrine citées plus haut (consid. 2c), l'autorité fiscale ne pouvait retenir que le gain imposable était de zéro franc, au motif que les parts de copropriété transférées avaient la même valeur que celles reçues en échange (cf. en part. arrêt du Tribunal administratif du canton des Grisons A 10 22 précité consid. 2). Elle devait plutôt envisager chaque aliénation par voie d'échange pour elle-même, en considérant que le produit de

l'aliénation équivalait à la valeur vénale de la part de copropriété obtenue en échange, valeur vénale qui devait au besoin être estimée. Quoi qu'il en soit, la décision du 23 avril 2016 est entrée en force. b) aa) S'agissant des ventes conclues le 12 février 2015, c'est le prix d'acquisition par le recourant des deux parts de copropriété d'un tiers, par voie d'échange, qui est litigieux. Dans la décision attaquée, l'autorité intimée a retenu comme prix d'acquisition pour la quote-part de 2/3 un montant de 83'000 fr. Ce montant correspond à l'estimation fiscale de la parcelle n°\*\*\*\*\*2, effectuée lors de la révision générale de 1992, soit 310'000 fr.; à l'époque, le terrain agricole avait été estimé à 60'000 fr. et le terrain à bâtir, à 250'000 francs. L'autorité de taxation a donc retenu ce dernier montant, qu'elle a réparti à parts égales entre les trois parcelles constituées sur la partie de la parcelle n°\*\*\*\*\* située en zone à bâtir (250'000 fr. x 1/3 = env. 83'000 fr.), comme prix d'acquisition. L'autorité intimée fait valoir que, lorsqu'aucune valeur n'est indiquée dans l'acte notarié, elle retient, par défaut, l'estimation fiscale comme prix de vente. Il ne lui incomberait pas de fixer "arbitrairement" un montant plus élevé que l'estimation fiscale, lorsque les parties n'ont rien prévu dans l'acte, en estimant que les immeubles échangés sont de valeur égale (décision attaquée, p. 10 ch. 10). Pour justifier le recours à l'estimation fiscale, l'autorité intimée ne peut toutefois se prévaloir de l'art. 67 al. 2 LI. En effet, cette disposition (cf. aussi art. 68 al. 3 LI) confère au contribuable – et non à l'administration fiscale – la faculté d'invoquer l'estimation fiscale en lieu et place du prix payé. En outre, elle suppose que l'estimation ait été notifiée après l'acquisition et qu'elle ait été en vigueur depuis au moins dix ans, en remontant dans le temps depuis l'aliénation. Or, en l'occurrence, l'estimation fiscale en cause date d'avant l'acquisition par voie d'échange, de sorte que, pour ce motif aussi, l'art. 67 al. 2 LI n'est pas applicable. Il s'agit d'une valeur fiscale fixée en 1992, qui ne saurait correspondre à celle qui aurait été arrêtée à la date de l'échange intervenu en 2015 et encore moins à la valeur vénale à cette même date (étant rappelé qu'en vertu de l'art. 2 al. 1 de la loi cantonale du 18 novembre 1935 sur l'estimation fiscale des immeubles [LEFI; BLV 642.21], l'estimation fiscale est faite par biens-fonds en prenant la moyenne entre sa valeur de rendement et sa valeur vénale). Quant au fait que le recourant a lui-même, dans sa déclaration du 22 avril 2016, calculé le prix de revient à partir de l'estimation fiscale, il n'est pas déterminant, du moment que les conditions matérielles de l'art. 67 al. 2 LI ne sont pas réunies. L'autorité intimée fait valoir qu'elle est liée par le fait que, dans sa décision de taxation du 13 avril 2016, entrée en force, l'office d'impôt a retenu, pour chacune des trois parcelles nos \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\*, la valeur de 83'000 fr. Toutefois, seul le dispositif d'une décision est revêtu de la force de chose décidée. En droit fiscal, cela signifie que seuls les facteurs fiscaux entrent en force de chose décidée (Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2 e éd., 2018, § 26 no 4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., no 14 ad § 210). En matière d'impôt sur le revenu ou le bénéfice et la fortune, les facteurs fiscaux sont le revenu ou le bénéfice imposable, ainsi que la fortune imposable (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., no 6 ad § 139). En ce qui concerne l'impôt sur les gains immobiliers, il s'agit du montant du gain immobilier, ainsi que de la durée de possession (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., no 14 ad § 210). Par conséquent, en l'occurrence, la valeur retenue dans la décision de taxation du 13 avril 2016 – valeur qui constitue une simple modalité de calcul du gain immobilier – n'est pas revêtu de la force de chose décidée et ne lie pas l'autorité intimée. Il y a lieu par conséquent de s'en tenir à la règle générale, selon laquelle le prix d'acquisition est le prix qu'avait payé l'aliénateur (art. 67 al. 1 LI). Dans le cas où, comme en l'espèce, l'acquisition a eu lieu par voie d'échange sans soulte, il n'y a pas à proprement parler de prix

d'acquisition, puisque la contre-prestation de l'immeuble (ou de la part d'immeuble) acquis ne consiste pas dans le versement d'un montant en espèces, mais dans le transfert de l'immeuble (ou de la part d'immeuble) cédé en échange. Conformément à l'art. 237 CO, selon lequel les règles de la vente s'appliquent au contrat d'échange, en ce sens que chacun des copermutants est traité comme vendeur quant à la chose qu'il promet et comme acheteur quant à la chose qui lui est promise, il convient d'admettre que le prix d'acquisition équivaut à la valeur vénale de l'immeuble (ou de la part d'immeuble) cédée en échange (cf. arrêt du Tribunal administratif du canton des Grisons A 10 22 précité consid. 2 et les autres références de jurisprudence et de doctrine citées plus haut au consid. 2c). La valeur vénale de la part de copropriété d'un tiers de la parcelle no \*\*\*\*\*, que le recourant a cédée à C. \_\_\_\_\_ et celle de la part de copropriété d'un tiers de la parcelle no \*\*\*\*\*, que le recourant a transférée à D. \_\_\_\_\_, n'ont pas été fixées dans l'acte notarié d'échange du 9 janvier 2015 (du reste, selon la pratique zurichoise citée plus haut, une telle indication serait sujette à caution). Quoi qu'en dise l'autorité intimée, la valeur vénale peut et doit au besoin être estimée (cf. déjà arrêt FI.2010.0037 du 29 novembre 2010 consid. 2c et les références citées plus haut au consid. 2c). Il convient de rappeler à cet égard que le transfert d'un immeuble par voie d'échange constitue une aliénation imposable au sens de l'art. 12 al. 2 LHID. Lorsque l'immeuble obtenu en échange est vendu par la suite et que, comme en l'espèce, aucune valeur n'est indiquée dans l'acte d'échange (ce qui est il est vrai contraire à l'art. 7 let. c de l'arrêté d'application de la loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations, du 1 er juin 2005 [ALMSD; BLV 648.11.1], qui impose au notaire de désigner, pour les échanges, "la valeur d'équivalence et la soulte éventuelle"), le "prix d'acquisition", au sens de la valeur vénale de l'immeuble cédé en contrepartie, doit nécessairement être estimé. Peu importe que les dispositions de la LI relatives à l'imposition du gain immobilier ne contiennent pas de règle analogue à l'art. 6 al. 5 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), qui permet à l'autorité fiscale d'apprécier la valeur de l'immeuble vendu sur la base des données qu'elle peut réunir, lorsque cette valeur n'est pas déterminée ou que le prix convenu paraît inférieur à la valeur réelle. Pour sa part, le recourant fait valoir que l'échange s'est fait au prix du marché, de sorte qu'il n'a pas réalisé de gain lors des ventes à terme conditionnelles conclues environ un mois plus tard. Il conclut par conséquent à ce que la Cour de céans réforme la décision attaquée en ce sens que le gain immobilier est fixé à zéro pour la quote-part de deux tiers de l'immeuble reprise de ses frère et sœur. Un très court laps de temps sépare l'acte d'échange du 9 janvier 2015 et les actes de vente conditionnelle du 12 février 2015. En outre, il n'y a pas eu dans l'intervalle de modification de nature à augmenter la valeur des bien-fonds, telle que l'entrée en vigueur d'un plan. Dans ces circonstances particulières, on doit admettre que l'estimation de la valeur vénale lors de l'échange devrait être pratiquement identique au prix réalisé lors de la vente et qu'il n'y aurait guère de sens de renvoyer la cause à l'autorité intimée pour qu'elle procède à cette estimation. Il convient ainsi d'admettre le recours dans sa conclusion principale. S'agissant de la quote-part de 1/3 acquise par donation du 18 juillet 2005, l'autorité intimée a retenu d'office l'estimation fiscale de 1992, soit 83'000 fr., en considérant qu'elle était "de toute évidence plus avantageuse pour le contribuable que le prix payé il y a plusieurs dizaines d'années" (décision attaquée, p. 10 ch. 9). Dans la présente procédure, le recourant n'a pas contesté cette valeur. c) Le recours étant admis dans sa conclusion principale, il n'y a pas lieu d'examiner la conclusion subsidiaire. 4. Les considérants qui précèdent conduisent le

Tribunal à admettre le recours et à réformer la décision attaquée en ce sens que, s'agissant des deux parts de copropriété d'un tiers acquises par échange, le gain immobilier est fixé à zéro. En ce qui concerne la part de copropriété d'un tiers acquise par donation, la décision attaquée – qui n'est pas contestée sur ce point – est confirmée. Le recourant obtenant gain de cause, les frais sont laissés à la charge de l'Etat (cf. art. 49 al. 1, 52, 91 et 99 LPA-VD). En outre, le recourant, qui a procédé avec l'assistance d'un conseil, a droit à des dépens (cf. art. 55 al. 1, 56 al. 2, 91 et 99 LPA-VD). Ceux-ci seront mis à la charge du département auquel l'autorité intimée est subordonnée.

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