



RÉPUBLIQUE ET CANTON DU JURA

TRIBUNAL CANTONAL

COUR ADMINISTRATIVE

ADM 44 / 2015

Président a.h. : Daniel Logos
Juges : Sylviane Liniger Odiet et Philippe Guélat
Greffière : Julia Friche-Werdenberg

ARRET DU 15 JANVIER 2016

en la cause liée entre

A.,

- représentée par **Pierre-Arnauld Fueg**, Cabinet Fueg SA, Conseil fiscal, 2800 Delémont,
recourante,

et

Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont.,

intimé,

relative à la décision de la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du 26 février 2015 (gain immobilier).

CONSIDÉRANT

En fait :

A. Par acte notarié du 9 mars 2010, B. SA (dont la raison sociale a été radiée en décembre 2014) a cédé à A. (ci-après la recourante) l'immeuble feuillet N° xxx du ban de U. d'une valeur officielle de CHF 141'520.-, à titre gratuit (PJ 4 recourante). Cette cession immobilière a fait l'objet d'une inscription au registre foncier le 19 mars 2010 (PJ 7 intimé).

Par acte notarié du 12 juillet 2010, les mêmes parties ont échangé des terrains sans soulte : la recourante a cédé à B. SA l'immeuble feuillet N° xxx d'une valeur officielle

de CHF 141'520.- et cette dernière lui a cédé l'immeuble feuillet N° yyy., d'une valeur officielle de CHF 144'670.-. Il y est mentionné en préambule : " Par acte de cession immobilière du 9 mars 2010 inscrit au registre foncier à PJ ..., B.SA a cédé à Madame A., l'immeuble feuillet N° xxx du ban de U. ci-après décrit. Les parties constatent à l'heure actuelle qu'elles étaient toutes deux dans l'erreur en ce sens que leur volonté portait sur la cession, aux mêmes conditions, de la parcelle feuillet N° yyy. du ban de U. ci-après décrit. En conséquence, elles conviennent de l'échange suivant : [...] " (PJ 5 recourante). Cette transaction a fait l'objet des inscriptions nécessaires au registre foncier (PJ 7 intimé).

La déclaration d'impôts 2010 de la recourante du 18 février 2011 mentionne dans la formule 5A : "dividende en nature parcelle yyy. de U. (sans impôt anticipé) d'une valeur de CHF 144'670.-" (PJ 11 recourante). B. SA indique, dans la formule intercalaire 120, sous la rubrique "salaire et autres prestations", un dividende en nature (terrain), d'une valeur de CHF 144'670.- en faveur de la recourante (PJ 8 intimé). Le 19 février 2011, la recourante a transmis à l'intimé la déclaration d'impôt pour gain immobilier. Sous la rubrique "observations du contribuable", il est mentionné : " Mme A. a pris la parcelle N° yyy. comme dividende en nature de la société B. SA (donc sans rien payer). Lors de la rédaction du contrat de cession de cette parcelle, le notaire a indiqué le numéro de parcelle n° xxx au lieu du numéro yyy. L'erreur a été constatée qu'une fois le tout enregistré au RF. Un nouveau contrat de cession a été établi pour annuler le contrat précédent puis rétablir la volonté de Mme A." (PJ 6).

- B. Le 26 février 2015, saisie sur recours contre la décision sur réclamation pour gain immobilier d'un montant total de CHF 27'180.40 du Service des contributions (ci-après : l'intimé) du 13 janvier 2014 (PJ 5), la Commission cantonale des recours en matière d'impôts (ci-après : CCR) a rejeté le recours de A. et confirmé ladite décision. Les frais de la procédure, fixés à CHF 400.-, ont été mis à la charge de la recourante (PJ 3).

Elle considère qu'en concluant le contrat d'échange du 12 juillet 2010, les parties ont sciemment renoncé à l'annulation du contrat de cession du 9 mars 2010. Aussi, dans la mesure où ce dernier n'a pas été invalidé, un impôt sur le gain immobilier est dû s'agissant de l'échange précité.

- C. Le 30 mars 2015, la recourante a déposé un recours contre ladite décision auprès de la Cour de céans, concluant à son annulation et à ce qu'il soit constaté que la cession à titre d'échange du feuillet N° xxx du ban de U. contre l'immeuble N° yyy. ne donne pas lieu à la perception d'un impôt de gain immobilier, sous suite des frais et dépens.

Elle conteste tant le principe de l'imposition du gain immobilier relatif à l'échange du 12 juillet 2010 que le mode de calcul de celui-ci. D'après elle, le calcul effectué par l'intimé, se fondant sur le prix du terrain cédé calculé à la valeur vénale (CHF 191'250.- ; CHF 250.-/m²) et le prix d'acquisition du terrain cédé à la valeur de la date d'acquisition initiale (CHF 22'950.- ; CHF 30.-/m²) est erroné. Il sied plutôt de

se fonder sur les prix convenus entre les parties, basés sur la valeur officielle (CHF 144'670.- ./ CHF 145'982.-), de sorte que le gain imposable est nul. Il en est d'ailleurs de même si l'on se base sur la valeur vénale des terrains, calculée sur la base de la valeur officielle connue au moment de l'échange (CHF 180'837.50 ./ CHF 181'362.-). Contrairement à ce qu'a retenu l'intimé, il convient donc de prendre en compte le prix du terrain reçu à sa valeur convenue ou vénale et le prix d'acquisition du terrain cédé calculé à sa valeur convenue ou vénale au moment du dernier transfert, le 19 mars 2010, ce qui n'engendre pas de gain imposable. Il en irait ainsi également si l'on se basait sur la valeur vénale des terrains échangés, puisqu'en 2010, ceux-ci avaient la même valeur vénale au m². Enfin, si le produit de l'aliénation devait se calculer, à l'instar de ce qu'a fait l'intimé, sur le prix du terrain cédé, seul un prix de 231.-/m² pourrait alors être retenu à ce titre.

- D. Dans sa prise de position du 27 mai 2015, la CCR confirme intégralement les motifs de sa décision du 26 février 2015.
- E. Dans sa réponse du 17 juin 2015, l'intimé conclut au rejet du recours, partant à la confirmation de la décision attaquée, sous suite des frais.

Il explique que le produit de l'aliénation doit se calculer sur la valeur vénale de l'immeuble cédé (sur la base d'un prix de CHF 250.-/m²) et non pas sur la valeur officielle de celui reçu. Quant au prix d'acquisition, il correspond à celui de la précédente aliénation imposable puisque lors de la transaction du 9 mars 2010, l'impôt sur le gain immobilier avait été différé du fait de la donation.

- F. Dans sa détermination du 1^{er} septembre 2015, la recourante confirme les conclusions de son recours dans leur intégralité. Elle reprend sa précédente argumentation, précisant que la dernière aliénation de la parcelle cédée lors de l'échange n'est pas intervenue en 1970 mais le 9 mars 2010. En effet, la cession qui a eu lieu à cette date n'était pas gratuite ; il s'agissait d'un dividende en nature, sur lequel elle a d'ailleurs été imposée dans le cadre de l'impôt sur le revenu sur un montant de CHF 144'670.-. Le fait de l'imposer à titre de revenu et à titre de gain immobilier serait contraire au principe de l'interdiction de la double imposition. Au demeurant, l'intimé n'a pas démontré qu'une annulation d'acte entre parties soit suffisante pour permettre la modification de l'inscription erronée au registre foncier. En ignorant purement et simplement que la réelle et commune intention initiale des parties était de lui céder, à titre de dividende en nature, la parcelle yyy du ban de U., l'intimé a usé d'un formalisme excessif. Elle est ainsi empêchée de corriger son erreur sans nouvelles conséquences fiscales, tant au niveau du gain immobilier que des droits de mutation.
- G. Dans sa détermination du 17 septembre 2015, la CCR renonce à se prononcer une nouvelle fois.
- H. Dans sa détermination du 30 octobre 2015, l'intimé confirme les conclusions de sa réponse du 17 juin 2015. Il reprend sa précédente argumentation et précise que le fait de prendre en compte, pour déterminer le produit de l'aliénation, la valeur vénale

du terrain reçu en échange au lieu de celle du terrain cédé en échange, reviendrait à exiger de lui un changement de pratique manifestement injustifié. Par ailleurs, il n'y a pas eu de double imposition, dans la mesure où la recourante a été imposée sur le dividende en nature qu'elle a reçu dans le cadre de l'imposition sur le revenu et, d'autre part, au niveau du gain immobilier lors de l'échange de terrains. Il en serait différemment si un impôt de donation avait été prélevé s'agissant de la cession de mars 2010. Enfin, le gain immobilier étant un impôt d'ordre réel, basé sur le registre foncier similairement aux droits de mutation, il doit s'en tenir à la forme juridique. Il ne peut faire abstraction des droits de mutation intervenus et il ne lui appartient pas de corriger des actes authentiques, même en présence d'une erreur essentielle.

I. Il sera revenu, ci-après, en tant que besoin, sur les autres éléments du dossier.

En droit :

1. La Cour de céans est compétente pour connaître du recours de A. conformément à l'article 165 de la loi d'impôt (LI ; RSJU 641.11).

Le recours a par ailleurs été déposé dans les forme et délai légaux par une personne disposant manifestement de la qualité pour recourir. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

2. Peuvent être invoqués devant la Cour administrative les griefs relatifs à la violation du droit, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, et à la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 166 al. 3 LI).

3. 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 121 II 257 consid. 4c/aa ; 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1, in RDAF 2009 II p. 560 ; 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2).

4.

4.1 La recourante conteste le principe même de l'imposition du gain immobilier s'agissant de l'échange intervenu le 12 juillet 2010 entre elle et B. SA. Elle est d'avis que cette transaction n'a pas engendré de gain immobilier dès lors qu'elle est intervenue pour corriger l'erreur figurant dans l'acte de cession du 9 mars 2010 entre les mêmes parties, lequel mentionnait comme objet de la cession la parcelle N° xxx au lieu de la parcelle N° yyy.

4.2 Conformément à l'article 87 LI, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés en particulier lors de l'aliénation d'un immeuble faisant partie de la fortune privée ou de la fortune commerciale du contribuable. Toute aliénation qui opère le transfert de la propriété d'un immeuble donne lieu à imposition (art. 89 al. 1 LI). Le transfert de la propriété foncière nécessite un acte authentique ainsi que l'inscription

au registre foncier (art. 656 et 657 CC). A teneur de l'article 89 al. 2 LI, l'échange est considéré comme une aliénation.

- 4.3 L'article 23 CO stipule que le contrat n'oblige pas celle des parties qui, au moment de le conclure, était dans une erreur essentielle. L'erreur est essentielle, entre autres, lorsqu'elle avait en vue une autre chose que celle qui a fait l'objet du contrat (art. 24 al. 1 ch. 2 CO). A teneur de l'article 31 al. 1 CO, le contrat entaché d'erreur est tenu pour ratifié lorsque la partie qu'il n'oblige point a laissé s'écouler une année sans déclarer à l'autre sa résolution de ne pas le maintenir, ou sans répéter ce qu'elle a payé. Le délai court dès que l'erreur a été découverte (art. 31 al. 2 CO).

Selon la jurisprudence relative à l'article 31 CO, un vice de la volonté rend le contrat non obligatoire pour la partie qui s'en prévaut pourvu qu'elle le déclare dans le délai légal. Il n'est donc pas nécessaire d'obtenir un jugement résolutoire (ATF 84 II 685 = JdT 1959 I 486). La déclaration d'invalidation ne produit toutefois effet résolutoire que si le vice invoqué a réellement existé. Dans ce cadre, il est remarqué que les parties peuvent en principe mettre fin d'un commun accord à un contrat, sans avoir à se demander si un vice de consentement a affecté sa conclusion (ATF 128 III 70 = JdT 2003 I 4). La déclaration de ne pas maintenir le contrat peut ressortir du fait même de la répétition des prestations déjà accomplies (ATF 64 II 132).

- 4.4 Dans la pratique, il est admis qu'un acte juridique n'a pas de conséquences fiscales s'il n'est pas valable, par exemple si l'aliénation d'un bien-fonds a eu lieu sans motif juridique ou en raison d'un acte juridique non obligatoire (erreur de base). En conséquence, les modifications contractuelles, par exemple les corrections de prix, doivent être prises en compte au niveau fiscal, si la constatation du prix a eu lieu de manière erronée. Dans certains cantons, la pratique fiscale va de temps en temps un pas plus loin et tient compte aussi des modifications contractuelles, sans que le contrat soit affecté par un vice, aussi longtemps que des actes de taxation n'ont pas été effectués (Arrêt du Tribunal fédéral du 13 février 1995 in : RNRF 80/1999 p. 100 consid. 2c et les références citées, en particulier Arrêt du Tribunal fédéral du 28 février 1986 in : ASA 56 p. 569 consid. 4b).

Les événements qui surviennent après la naissance de la créance fiscale, soit après la réalisation des faits générateurs de l'impôt, n'ont en règle générale aucune influence sur les obligations fiscales du contribuable. Il n'en va différemment, selon un principe général du droit, que lorsque ce qui a été reçu en vertu d'une cause qui a cessé d'exister doit être restitué. Il s'ensuit que pour des prestations imposables reçues par un contribuable en exécution d'un acte générateur d'obligations, comme la vente ou la donation, le devoir de restitution ne doit, à cet égard, pas résulter du droit de libre disposition dont jouit le bénéficiaire de la prestation quant à celle-ci, mais de l'application d'une disposition légale réglant l'invalidation des actes juridiques, comme les articles 18 CC (absence de discernement), 20 CO (objet du contrat impossible, illicite ou contraire aux mœurs) et 23 ss CO (vices du consentement). En matière d'impôt sur les gains immobiliers, les faits générateurs de l'obligation fiscale sont en principe la réalisation d'un gain immobilier, d'une part, et l'inscription au

registre foncier du transfert de propriété de l'immeuble aliéné, d'autre part. Ainsi, en matière d'impôt sur les gains immobiliers, un acte de rétrocession n'a d'effet que si la rétrocession résulte de l'application d'une disposition légale réglant l'invalidation des actes juridiques (décision du Tribunal administratif du canton du Valais du 13 mars 1991, *in* RF 49/1994 p. 379, consid. 2).

5.

5.1 Au cas présent, contrairement à ce qu'a considéré la CCR, en concluant le contrat d'échange du 12 juillet 2010, les parties ont bien invalidé le contrat de cession du 9 mars 2010. D'une part, elles se trouvaient dans l'erreur, ce qui n'est pas contesté, puisqu'elles entendaient conclure un contrat de cession portant sur l'immeuble feuillet N°yyy et non pas sur l'immeuble feuillet N° xxx. Le contrat d'échange le mentionne expressément. D'ailleurs, tant la déclaration d'impôts 2010 de la recourante que la formule intercalaire 120 de B. SA indiquent un dividende en nature d'un montant correspondant à la valeur officielle de l'immeuble feuillet N° yyy, soit celui reçu en échange selon le contrat du 12 juillet 2010 (PJ 11 recourante et 8 intimé). En tant qu'elle concerne l'objet même du contrat, il s'agit manifestement d'une erreur essentielle au sens de l'article 24 al. 1 ch. 2 CO. D'autre part, l'échange est intervenu trois mois après la cession, soit dans le délai légal d'une année. Dès lors, conformément aux motifs précités, dans la mesure où la cession de mars 2010 n'était pas valable, les modifications contractuelles effectuées par les parties, par le biais de l'échange de juillet 2010, devaient être prises en compte fiscalement.

Au vu des circonstances du cas d'espèce, il convient dès lors d'admettre qu'en "échangeant" les terrains précités, les parties n'ont fait que rétablir leur intention initiale, en procédant à la fois à la rétrocession de l'immeuble feuillet N° xxx, objet de la cession initiale invalidée, et donc sans conséquences fiscales, ainsi qu'à la cession de l'immeuble feuillet N° yyy. En rétrocedant à B. SA la parcelle N°xxx, la recourante n'a ainsi pas aliéné d'immeuble au sens de l'article 89 al. 1 LI au vu de l'invalidation de la cession de mars 2010 (cf. not. consid. 4.4 ci-dessus).

Il s'ensuit que seule la cession de l'immeuble feuillet N° yyy du ban de U., correspondant à l'intention initiale des parties, est susceptible d'avoir des effets sur le plan fiscal.

5.2 Il ressort de ce qui précède que la transaction effectuée le 12 juillet 2010 entre A. et B. SA portant sur l'immeuble feuillet N° xxx du ban de U. ne donne pas lieu à imposition d'un gain immobilier.

6. Il suit de ce qui précède que le recours doit être admis et la décision entreprise annulée. Il n'est ainsi pas nécessaire d'examiner les autres griefs de la recourante.

7. Au vu du résultat auquel il est parvenu, les frais de la procédure doivent être laissés à la charge de l'Etat (art. 219 et 223 Cpa) et une indemnité de dépens à payer par l'intimé doit être allouée à la recourante (art. 227 al. 1 Cpa) ; dite indemnité pour l'activité déployée par le mandataire professionnellement qualifié de cette dernière

est fixée à CHF 3'136.30 (14h52 x CHF 200.- plus TVA ; cf. par analogie art. 9 al. 1 litt. a i.f.et 10 al. 2 du règlement concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [RS 173.320.2] et art. 9 du règlement sur les dépens alloués à la partie adverse et sur l'indemnité pour la représentation d'office dans les causes portées devant le Tribunal fédéral [RS 173.110.210.3]).

**PAR CES MOTIFS
LA COUR ADMINISTRATIVE**

admet

le recours ;

annule

la décision de la Commission cantonale des recours du 26 février 2015 ; partant,

dit

que la transaction effectuée le 12 juillet 2010 entre A. et B. SA portant sur l'immeuble feuillet N° xxx du ban de U. ne donne pas lieu à imposition d'un gain immobilier ;

laisse

les frais de la procédure à la charge de l'Etat ;

ordonne

la restitution à la recourante de son avance de frais, par CHF 1'000.- ;

alloue

à la recourante une indemnité de dépens de CHF 3'136.30 (TVA comprise), pour la procédure de recours, à payer par l'intimé ;

informe

les parties des voies et délai de recours selon avis ci-après ;

ordonne

la notification du présent arrêt :

- à la recourante, par son mandataire, Pierre-Arnauld Fueg, Cabinet Fueg SA, Conseil fiscal, 2800 Delémont ;
- à l'intimé, le Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont ;
- à la Commission cantonale des recours, Case postale, 2800 Delémont ;
- à l'Administration fédérale des contributions, section IFD, 3003 Berne.

Porrentruy, le 15 janvier 2016

AU NOM DE LA COUR ADMINISTRATIVE

Le président a.h. : La greffière :

Daniel Logos

Julia Friche-Werdenberg

Communication concernant les moyens de recours :

*Le présent arrêt peut faire l'objet, **dans les trente jours** suivant sa notification, d'un recours au Tribunal fédéral. Le recours en matière de droit public s'exerce aux conditions des articles 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF - RS 173.110), le recours constitutionnel subsidiaire aux conditions des articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; il doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable que s'il soulève une question juridique de principe, il faut exposer en quoi l'affaire remplit cette condition. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée.*