



Président a.h. : Daniel Logos
Juges : Sylviane Liniger Odiet et Philippe Guélat
Greffière : Gladys Winkler Docourt

ARRET DU 16 FEVRIER 2012

en la cause liée entre

X.,

recourante,

et

le Service des contributions, Bureau des personnes morales et des autres impôts, Rue des Esserts 2, 2345 Les Breuleux,

intimé,

relative à la décision de la Commission cantonale des recours du 21 juillet 2011.

CONSIDÉRANT

En fait :

- A. X., propriétaire du feuillet no 1 du ban de A., d'une surface de 10'036 m², et Y., agriculteur à A., propriétaire du feuillet no 2, d'une surface de 9'770 m², ont procédé le 24 septembre 2008 à un échange sans soulte de leurs immeubles devant Me Z., notaire à B.
- B. Par décision du 3 décembre 2009, le Service des contributions a fixé le gain immobilier de X. à Fr 26'400.- et imposé celle-ci à hauteur de Fr 4'123.35. Il a confirmé sa position sur réclamation le 20 septembre 2010.
- C. La Commission cantonale des recours (ci-après la CCR) a rejeté le 21 juillet 2011 le recours formé par X. contre la décision sur réclamation du 20 septembre 2010. Elle considère que même si aucune soulte n'a été versée, l'échange s'interprète du point de vue fiscal comme deux ventes distinctes ; la détermination du produit d'aliénation correspond à la valeur vénale de l'immeuble, déterminée selon le prix licite. Il n'y a

par ailleurs pas lieu de différer l'imposition. La commune de A. a en effet effectué un remaniement parcellaire en 1994, procédure durant laquelle la recourante a pu faire valoir ses droits. Les feuillets 3 à 2 étaient ainsi facilement accessibles et de forme rectangulaire. L'échange auquel la recourante et Y. ont procédé avait pour but d'offrir une gestion plus rationnelle de l'entreprise de l'exploitant agricole de la recourante. Or les dispositions sur le gain immobilier traitent uniquement du bien-fonds, soit de l'élément économique, sans considérer la situation personnelle du propriétaire.

- D. X. a recouru contre cette décision auprès de la Cour de céans le 15 septembre 2011, concluant à son annulation, sous suite de frais et dépens. Pour l'essentiel, elle expose que l'échange a permis de réunir deux parcelles, désormais propriété de la recourante, et d'en agrandir une autre, soit celle de Y. Cette opération a manifestement permis de diminuer le morcellement de la propriété foncière et de constituer de plus grandes entités d'exploitation. Contrairement à ce que retient la CCR, aucun remaniement parcellaire n'a eu lieu à A. depuis les années quarante et c'est justement ce qui motive des propriétaires fonciers à prendre des initiatives pour lutter contre le morcellement des terres agricoles, à l'instar de l'échange litigieux. Celui-ci n'a conféré aucun avantage personnel ou lucratif à la recourante, qui n'a pas demandé de soulte pour les 266 m² dont Y. a bénéficié en plus et n'a pas non plus augmenté le fermage exigé du fermier qui exploite ses parcelles. Le notaire n'a par ailleurs jamais fait mention de la perception d'un quelconque impôt sur les gains immobiliers. L'argumentation de la décision attaquée entre en contradiction avec les démarches entreprises par le Service des contributions, qui a pris contact avec Y. pour connaître les raisons de l'échange. En effet, si l'impôt ne tient pas compte des raisons personnelles des propriétaires ayant effectué un tel échange, il n'est pas nécessaire d'interroger l'un des propriétaires à ce propos. La recourante a du reste appris incidemment que ce contact avait eu lieu. Finalement, la décision attaquée viole le principe de l'égalité de traitement, puisque Y. n'a quant à lui pas été imposé pour cet échange.

X. a par ailleurs requis l'octroi de l'effet suspensif à son recours.

- E. La CCR a renoncé à prendre position sur le recours le 14 octobre 2011, confirmant sa décision à laquelle elle se réfère.
- F. Dans sa prise de position du 4 novembre 2011, le Service des contributions a conclu au rejet du recours, sous suite des frais. Il souligne que toute aliénation immobilière, y compris l'échange, donne lieu à un impôt sur les gains immobiliers. Cette imposition est toutefois différée notamment si l'aliénation constitue un cas de remboursement opéré en vue d'un remaniement parcellaire ou d'un arrondissement de l'aire agricole. En l'espèce, il ressort du dossier que le découpage des parcelles de la commune de A. offre de belles surfaces rectilignes desservies par des chemins ruraux. Même si une cinquantaine d'années se sont écoulées depuis la dernière amélioration foncière de A., inscrite au Registre foncier en 1960, il est trop tôt pour conclure, au stade des démarches engagées en vue d'une étude de faisabilité d'un

projet d'améliorations foncières, que l'utilisation du sol n'est plus adéquate dans cette commune. Par ailleurs, même si l'échange a permis de rendre contiguës deux feuillets propriété de la recourante, soit les feuillets no 2 et 4, il n'apparaît pas qu'il permettrait un gain de production important compte tenu de la situation géométrique et topographique des terrains. Les feuillets 1, désormais propriété de Y., 2 et 4 sont desservis par le même chemin d'accès, de sorte que l'éloignement jusqu'à la ferme de l'exploitant n'est pas sensiblement différent ; les trois feuillets sont rectilignes et l'échange ne laisse ainsi pas apparaître une augmentation notable de la valeur de rendement. Il ne se justifie dès lors pas de reporter l'imposition.

En outre, même si l'échange a permis d'arrondir l'exploitation du fermier de la recourante, cet élément ne peut pas être pris en compte, puisque cette situation n'est pas immuable mais relève de relations de droit privé entre la recourante et son fermier.

L'imposition de l'échange ressort clairement de la loi d'impôt ; la recourante n'a pas sollicité de préavis de la part de l'autorité fiscale et ne peut se prévaloir d'un défaut d'informations de la part du notaire instrumentant. Du reste, le report d'impôt se distingue clairement de l'exonération d'impôt et une charge latente pèserait sur la recourante en cas de vente ultérieure du feuillet.

La procédure de taxation est régie par le principe de l'instruction d'office. Au vu des arguments avancés par la recourante, il apparaissait nécessaire de connaître les motifs ayant guidé Y., raison pour laquelle son avis a été requis.

S'agissant de la taxation de Y., cette question est soumise au secret fiscal et seule l'autorisation du contribuable ou une base légale peut permettre au Service des contributions d'expliquer le traitement fiscal de ce dossier. En tout état de cause, le principe de l'égalité de traitement impose de traiter de façon identique des situations similaires et de façon différente des situations différentes.

- G. Par ordonnance du 8 novembre 2011, le juge instructeur a constaté que le recours avait effet suspensif de par la loi.
- H. La recourante a spontanément fait parvenir deux courriers à la Cour de céans les 29 novembre et 6 décembre 2011. Elle souligne en particulier que le Parlement a accepté un postulat visant à favoriser le remembrement des parcelles agricoles par la voie fiscale et qu'un projet d'améliorations foncières est concrètement envisagée pour la Commune de A., l'état actuel des parcelles n'étant plus satisfaisant.

En droit :

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

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

2.

2.1 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). A teneur de l'article 89 al. 2 LI, l'échange est considéré comme une aliénation.

2.2 Il suit de ce qui précède que l'échange immobilier auquel la recourante a procédé est susceptible de faire l'objet d'un impôt sur les gains immobiliers, si par ce biais elle a réalisé un gain. Il est à cet égard sans pertinence aucune pour la présente affaire que le notaire n'ait pas rendu la recourante attentive aux conséquences fiscales de l'opération, puisque les informations que le notaire a ou aurait dû donner à la recourante n'engagent en rien la responsabilité de l'Etat mais ressortissent des relations de droit privé entre elle et le notaire (cf. art. 24 ss de la loi sur le notariat ; RSJU 189.11).

3.

3.1 L'article 91 al. 1 let. a LI précise que l'imposition du gain immobilier est notamment différée en cas de remembrement opéré soit en vue de remaniement parcellaire, soit de rectification de limites ou d'arrondissement de l'aire agricole. Cette disposition reprend l'article 12 al. 3 let. c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RS 642.14).

3.2 Dans le cas d'espèce, il n'est pas contesté qu'aucune procédure officielle de remaniement parcellaire au sens de la loi sur les améliorations structurelles (LAS ; RSJU 913.1) n'était en cours à A. au moment de l'échange, si bien que la seule hypothèse permettant de différer l'imposition serait que l'opération imposée ait eu lieu afin de rectifier les limites ou d'arrondir l'aire agricole.

3.3 On considère être en présence d'un arrondissement de l'aire agricole lorsque celui-ci doit favoriser une exploitation plus rationnelle de l'exploitation agricole. Ce report de l'impôt, qui constitue un privilège, trouve sa justification dans le fait que la plupart du temps, ces aliénations ne s'effectuent pas de manière volontaire, soit qu'elles découlent d'exigences légales, soit qu'à défaut de telles opérations, la collectivité s'immiscerait dans la procédure (BERNHARD ZWAHLEN, n. 70 ad art. 12, in Zweifel/Athanas [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 2^{ème} éd., Bâle, Genève, Munich 2002). Au contraire de la procédure de remaniement parcellaire, il s'agit le plus souvent d'échanges de droit privé entre deux ou plusieurs propriétaires fonciers qui ne sont pas soumis à une procédure formelle (SVIT [édit.], Maklerrecht in der Immobilienwirtschaft, Zurich 2005, n. 147). Constitue une opération justifiant

le report de l'impôt au sens de l'article 12 al. 3 let. c LHID le fait que la distance jusqu'à la grange ou l'étable de l'agriculteur se trouve réduite ou que l'accès est amélioré ou encore que des parcelles dispersées sont réunies (RF 38/1983 p. 381 consid. 2a). Le canton de Vaud considère que constituent des transactions au sens de l'article 12 al. 3 let. c LHID celles consistant à arrondir un domaine par tout échange immobilier permettant d'améliorer l'exploitation agricole ; il s'agit d'opérations quasi privées de remaniement parcellaire (Site officiel du canton de Vaud > Etat, Droit, Finances > Impôts > Espace professionnel > Gains immobiliers > La loi > Articles de loi commentés > ad art. 65, consulté le 2 février 2012). Dans le canton de Berne, sont visées les améliorations favorisant la gestion rationnelle d'une exploitation agricole. L'imposition de tous les contribuables participant à l'arrondissement est différée même si l'arrondissement ne permet qu'à un seul d'entre eux de gérer plus rationnellement son exploitation agricole (Intendance des impôts du canton de Berne, notice C, chiffre 2.3, disponible sur internet, consulté le 2 février 2012). La notion d'arrondissement est fondamentale, dans la mesure où il serait peu judicieux de favoriser fiscalement à la fois le remembrement et le morcellement de biens-fonds, ce qui serait le cas si on ne s'en tenait pas à la notion d'arrondissement d'un point de vue géométrique et topographique (RF 38/1983 p. 381 consid. 2b).

- 3.4 Dans le cas particulier, la recourante était propriétaire des parcelles 1 et 4 et Y. de la parcelle 2, étant précisé que les parcelles 2 et 4 sont contiguës. Il s'ensuit qu'après échange, X. est devenue propriétaire des parcelles 2 et 4, qui forment ensemble une surface de 15'607 m², laquelle est notablement plus vaste que la seule parcelle 4, d'une surface de 5'837 m², respectivement 1, d'une surface de 10'036 m². Il est ainsi manifeste que l'exploitation des parcelles agricoles appartenant à la recourante se trouve facilitée et est plus rationnelle à la suite de l'échange. Il est à cet égard sans pertinence que celle-ci n'exploite pas personnellement ses parcelles mais les remette à bail à un tiers. La loi ne précise en effet pas que le propriétaire qui procède à l'aliénation doit exploiter lui-même ses parcelles. En outre, un contrat de bail à ferme agricole est conclu pour une certaine durée et ne peut être résilié que dans des conditions précises (cf. art. 7ss de la loi sur le bail à ferme agricole ; LBFA ; RS 221.213.2). Au vu du texte légal et de la pratique en vigueur dans les autres cantons, il est sans importance que l'échange améliore ou pas la situation de l'exploitation agricole de Y. et qu'il ait eu lieu sur demande de X., comme l'a indiqué celui-ci au Bureau des personnes morales.

L'impôt sur les gains immobiliers résultant de l'échange litigieux doit dès lors être différé.

4. 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.
5. Au vu du sort du recours, il convient de laisser les frais de la procédure à l'Etat. Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens à la recourante qui n'a pas eu de frais de représentation particuliers.

**PAR CES MOTIFS
LA COUR ADMINISTRATIVE**

admet

le recours ;

annule

la décision de la Commission cantonale des recours du 21 juillet 2011 ;

partant,

dit

que l'impôt sur les gains immobiliers résultant de l'échange effectué entre X. et Y. portant sur le feuillet 1 du ban de A. est différé ;

laisse

les frais de la procédure à l'Etat ;

ordonne

la restitution à la recourante de son avance de frais, par Fr 700.- ;

n'alloue pas

de dépens ;

informe

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

ordonne

la notification du présent arrêt :

- à la recourante, X. ;
- au Service des contributions, Bureau des personnes morales, Rue des Esserts 2, 2345 Les Breuleux ;
- à la Commission cantonale des recours, Case postale, 2800 Delémont.

Porrentruy, le 16 février 2012

AU NOM DE LA COUR ADMINISTRATIVE**Le président a.h. : La greffière :**

Daniel Logos

Gladys Winkler Docourt

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.*