

## **BGer 2C\_539/2010 vom 15. Dezember 2010**

Bundesgericht, 2010-12-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_539\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_539_2010)

FR: TF 2C\_539/2010 du 15 décembre 2010

IT: TF 2C\_539/2010 del 15 dicembre 2010

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

La décision entreprise est une décision d'une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale, rendue dans une cause de droit public et qui ne tombe pas sous le coup d'une clause d'exception de l'article 83 LTF. Le recours en matière de droit public est ouvert (cf. art. 82 let. a et 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF en relation avec l'art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). En effet, les aliénations qui font l'objet de l'imposition cantonale litigieuse ont eu lieu durant une période fiscale postérieure au 1er janvier 2001, soit après l'échéance du délai de huit ans prévu par l'art. 72 al. 1 LHID .

Le recourant a participé à la procédure devant l'instance précédente, est particulièrement atteint par la décision entreprise en tant que contribuable et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Il a ainsi qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF ). Déposé en temps utile et dans les formes requises (cf. art. 42 al. 1 et 2 et art. 100 al. 1 LTF ), le recours est en principe recevable.

#### **E. 1.2**

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits retenus par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), à moins que ceux-ci n'aient été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ( art. 105 al. 2 et art. 97 al. 1 LTF ).

#### **E. 1.3**

Le législateur fédéral a décrit à l'article 12 al. 3 LHID de manière exhaustive les états de fait qui fondent un report d'imposition. Ceux-ci doivent être repris par les cantons dans leur législation sur l'imposition des gains immobiliers. Le législateur fédéral a en même temps recherché une harmonisation matérielle des législations cantonales en ce qui concerne le report d'imposition ( ATF 130 II 202 consid. 3.2 p. 207 s.). Il ne reste donc aux cantons aucune marge de manoeuvre qui donnerait lieu à un examen par le Tribunal fédéral sous l'angle restreint de l'arbitraire. Il s'ensuit qu'en l'espèce l'examen de la décision entreprise se fait avec une pleine cognition (cf. arrêts 2C\_308/2009 du 14 octobre 2009 consid. 1.3, in Archives 78 p. 690, RDAF 2010 II p. 429; 2C\_119/2009 du 29 mai 2009 consid. 2.1, in StE 2009 B 44.13.5 no 9).

#### **E. 2**

[...].

#### **E. 2.1**

L'art. 12 LHID a la teneur suivante:

"1 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).

### **E. 3**

L'imposition est différée:

[...]

c. en cas de 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;

d. en cas d'aliénation totale ou partielle d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit utilisé dans un délai raisonnable pour l'acquisition d'un immeuble de remplacement exploité par le contribuable lui-même ou pour l'amélioration d'immeubles agricoles ou sylvicoles appartenant au contribuable et exploités par lui-même;

e. en cas d'aliénation de l'habitation (maison ou appartement) ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur, dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté, dans un délai approprié, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage.

#### **E. 3.1**

Le Tribunal cantonal a retenu que les parcelles nos \*\*, \*\* et \*\* se situaient en zone de village de la commune de G.\_\_\_\_\_. Entre, d'une part, respectivement, le 2 juillet 2001 pour les immeubles nos \*\* et \*\* et le 2 mai 2002 pour la parcelle no \*\* et, d'autre part, le 22 février 2006, date de la vente des trois immeubles, ceux-ci ont été affectés à l'habitation du recourant et de sa famille. Le jugement entrepris n'indique pas si ces immeubles, en tout ou en partie, comprenaient une partie non construite telle qu'une aire de dégagement. Il est en revanche établi qu'à cette époque le recourant prenait à ferme les ruraux nécessaires à l'exploitation de son domaine.

Pour l'autorité précédente, le réinvestissement au sens de l' art. 65 al. 1 let . e LI ne peut être retenu au motif que la parcelle no \*\* était affectée à l'habitation du recourant et qu'elle n'était, du fait de cet usage et de son implantation en zone de village, "nullement utilisée à des fins d'exploitation agricole". Le principe voudrait que "des parcelles sises en zone village et affectées à l'habitation exclusivement ne peuvent être remplacées par une parcelle sise en zone agricole sur laquelle se trouve une habitation permettant de loger la famille exploitant l'entreprise agricole. En effet, l'aménagement en général et l'habitation en particulier sont réglés de manière plus restrictive en zone agricole". Le recourant conteste cette approche en se prévalant essentiellement des dispositions de la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDFR; RS 211.412.11).

#### **E. 3.2**

La première question qui se pose est donc de savoir si, sur le principe, un immeuble d'habitation situé en zone de construction peut bénéficier du report d'imposition en cas de vente dans le but d'acquérir un autre immeuble d'habitation situé en zone agricole, question à laquelle le Tribunal cantonal a répondu par la négative.

Il convient d'abord de remarquer que ni la LHID, ni la LI ne définit les notions d'"immeuble agricole" et d'"entreprise agricole".

En ce domaine, trois corps de lois peuvent essentiellement jouer un rôle: la LDFR, la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT; RS 700) et la loi fédérale du 29 avril 1998 sur l'agriculture (LAgr; RS 910.1). Il est largement reconnu que le fait que ces lois ont des champs d'application différents ne doit pas faire obstacle à une interprétation coordonnée prenant en compte les exigences de base de la législation agricole, sans ignorer les impératifs déduits d'autres lois fédérales consacrant des objectifs d'intérêt public d'égal intérêt ( ATF 121 II 307 ; arrêts 5A.32/2004 du 4 février 2005 consid. 4.1; 1A.29/2004 du 21 septembre 2004 consid. 2.4; Y. Donzallaz, Les mutations de la LDFR dans un contexte législatif évolutif: Constitution fédérale, LAT, LAgr, RNRF 2004 p. 22). Il en va spécialement ainsi s'agissant de la relation LAT/LDFR/LAgr (R. Hotz, Einfluss anstehender Neuerungen des Raumplanungsrechts auf das bäuerliche Bodenrecht, CDA 1996 p. 3 ss; voir déjà F. Wegelin, Wie geht es weiter mit dem Bauen ausserhalb der Bauzonen [Ergebnis der Vernehmlassung und Spielraum zur Öffnung der geltenden Ordnung], CDA 1996 p. 43; Y. Donzallaz, Traité de droit agraire suisse: droit public et droit privé [ci-après: Traité], Tome 2, 2006, p. 64 s. avec d'autres références). En effet, ces législations, fondées sur des approches différentes et sectorielles de la problématique rurale, ont pour finalité commune de maintenir en mains des exploitants agricoles la propriété du sol agricole qui représente un facteur de production déterminant. Des problèmes de coordination existent également entre le droit régissant cette matière et le droit fiscal (sur la fiscalité de l'agriculture, cf. p. ex. S. Gerber, Die Besteuerung der Landwirtschaft, CDA 1982 p. 42 ss; Idem, Nachtrag zum Referat "Die Besteuerung der Landwirtschaft", CDA 1982 p. 111 ss; H. P. Späti, Empfiehlt die Landwirtschaft ihre Besteuerung als gerecht?, CDA 1982 p. 97 ss; J.-B. Paschoud, Problèmes fiscaux liés aux transferts, à titre gratuit ou onéreux, d'immeubles agricoles, CDA 1982 p. 62 ss; L. Savoy, L'imposition du revenu agricole, 1993).

Le Tribunal cantonal s'est exclusivement fondé sur la LAT pour retenir, en substance, que l'habitation située en zone de construction ne pouvait, du simple fait de cette implantation et abstraction faite de toute autre considération, être qualifiée d'agricole, alors que le recourant estime cette approche insoutenable au regard des dispositions de la LDFR qui prévoient un régime particulier. Ces dispositions ont la teneur suivante:

"Art. 2 Champ d'application général

1 La présente loi s'applique aux immeubles agricoles isolés ou aux immeubles agricoles faisant partie d'une entreprise agricole:

- a. qui sont situés en dehors d'une zone à bâtir au sens de l'art. 15 de la loi du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire, et
- b. dont l'utilisation agricole est licite.

2 La loi s'applique en outre:

- a. aux immeubles et parties d'immeubles comprenant des bâtiments et installations agricoles, y compris une aire environnante appropriée, qui sont situés dans une zone à bâtir et font partie d'une entreprise agricole;
- b. aux forêts qui font partie d'une entreprise agricole;

c. aux immeubles situés en partie dans une zone à bâtir, tant qu'ils ne sont pas partagés conformément aux zones d'affectation;

d. aux immeubles à usage mixte, qui ne sont pas partagés en une partie agricole et une partie non agricole.

3 [...]"

"Art. 7 Entreprise agricole; en général

1 Par entreprise agricole, on entend une unité composée d'immeubles, de bâtiments et d'installations agricoles qui sert de base à la production agricole et qui exige, dans les conditions d'exploitation usuelles dans le pays, au moins une unité de main-d'oeuvre standard. Le Conseil fédéral fixe, conformément au droit agraire, les facteurs et les valeurs servant au calcul de l'unité de main-d'oeuvre standard.

2 Aux mêmes conditions, les entreprises d'horticulture productrice sont assimilées à des entreprises agricoles.

3 Pour apprécier s'il s'agit d'une entreprise agricole, on prendra en considération les immeubles assujettis à la présente loi (art. 2).

4 Doivent, en outre, être pris en considération:

a. les conditions locales;

b. la possibilité de construire des bâtiments manquants nécessaires à l'exploitation ou de transformer, rénover ou remplacer ceux qui existent, lorsque l'exploitation permet de supporter les dépenses correspondantes;

c. les immeubles pris à ferme pour une certaine durée.

### **E. 3.3**

La deuxième question est de savoir s'il doit y avoir identité de fonction entre l'immeuble cédé et l'immeuble acquis en remplacement. Le Tribunal fédéral l'a admis dans l'arrêt 2C\_308/2009, précité, en se fondant sur une interprétation systématique et historique de l'art. 12 al. 3 let. d LHD (consid. 2.5). Cette jurisprudence est basée sur les dispositions légales applicables jusqu'à l'entrée en vigueur - le 1er janvier 2009 s'agissant des modifications de la LHD (RO 2008 2901) - de la réforme de l'imposition des entreprises II, qui a élargi la notion de remploi des art. 8 al. 4 LHD, 30 et 64 LIFD, en renonçant à l'exigence de l'identité de fonction du bien acquis en remplacement (voir Message du 22 juin 2005 concernant la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements [Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II], FF 2005 4469 ss, en particulier ch. 4.2.1; cf. aussi S. Kuhn/P. Sebestyen/C. Gadola, Steuerliche Ersatzbeschaffung im neuen Kleid, RF 64/2009 p. 538). Dans la présente cause, les opérations déterminantes ont eu lieu avant le 1er janvier 2009, de sorte que ce sont également les dispositions antérieures à l'entrée en vigueur de la réforme de l'imposition des entreprises II qui sont applicables.

Dans le cas particulier, savoir si les immeubles aliénés étaient voués à une activité agricole, spécialement à l'habitation nécessaire de l'agriculteur, est une question qui doit être tranchée au regard des dispositions de la LDFR mentionnées plus haut. Si tel est le cas, le réinvestissement ne pourra être purement et simplement ignoré sous l'angle du report d'imposition, dans la mesure où l'habitation cédée a permis la construction d'une nouvelle

habitation agricole. Le fait que d'autres constructions aient bénéficié du réinvestissement, au-delà du remploi au sens strict, ne saurait priver l'agriculteur du bénéfice d'un report au moins partiel. Le Tribunal fédéral ne dispose toutefois pas des éléments de fait nécessaires pour trancher ces questions.

4.

A titre subsidiaire, le recourant fait valoir un report d'imposition fondé sur l' art. 65 al. 1 let . f LI. L'autorité précédente a estimé que les conditions d'application de cette disposition ne sont pas réunies, du moment que la nouvelle parcelle no \*\*\* est aussi en partie affectée à l'exploitation agricole.

La question de l'application de la let. f de l'art. 65 al. 1 LI ne se posera que si l'autorité précédente parvient à la conclusion, au terme de son instruction complémentaire, que l'habitation aliénée ne faisait pas partie d'une entreprise agricole et n'avait ainsi pas un caractère agricole. Au demeurant, le fait que la nouvelle construction comprenne, outre une habitation, des bâtiments agricoles - et ce dans une mesure qui n'a pas été précisée dans le jugement attaqué -, n'empêche pas le recourant de bénéficier du report pour une part du produit d'aliénation. En effet, contrairement à l'avis de l'autorité précédente, la condition de l'usage propre exclusif contenue à l' art. 65 al. 1 let . f LI ne conduit pas à refuser le report d'imposition lorsque le produit de l'aliénation est réinvesti dans un immeuble qui ne sert pas exclusivement d'habitation, mais comporte d'autres installations. Elle vise plutôt la situation dans laquelle le contribuable met tout ou partie d'un immeuble dont il est propriétaire en location, sans l'utiliser personnellement (cf. Zwahlen, op. cit., no 75 ad art. 12 LHID ).

Au demeurant, le Tribunal fédéral a déjà jugé qu'il n'était pas contraire à l' art. 12 al. 3 let . e LHID de n'accorder qu'un report d'imposition partiel dans un cas où l'immeuble vendu comprenait deux appartements dont un seul était utilisé par les contribuables (arrêt 2A.107/2006 du 2 mars 2006 consid. 3). De même, lorsque, comme en l'espèce, c'est l'immeuble acquis en remplacement qui ne sert que partiellement d'habitation au contribuable, ce dernier peut (pleinement) bénéficier du report d'imposition pour la part du produit de l'aliénation qui est réinvestie dans la partie lui servant de logement. Cela suppose toutefois qu'il n'y ait pas de changement du système d'imposition; il faut donc que l'immeuble acquis en remplacement soit lui aussi soumis à l'impôt sur le gain immobilier, condition qui est réalisée en l'occurrence.

#### **E. 4**

[...].

#### **E. 5**

Vu ce qui précède, le recours doit être admis. La décision attaquée doit être annulée et la cause être renvoyée à l'autorité précédente afin qu'elle procède à une instruction complémentaire dans le sens des considérants du présent arrêt. Le Tribunal cantonal examinera également si le fait que le recourant était seul propriétaire des parcelles aliénées, alors qu'il a acquis les parcelles nos \*\*\* et \*\*\* avec son épouse, a une incidence du point de vue du report de l'imposition.

Succombant, le canton de Vaud, dont l'intérêt pécuniaire est en cause, doit supporter les frais judiciaires (cf. art. 66 al. 1 et 4 LTF ). Il versera en outre des dépens au recourant (cf. art. 68 al. 1 LTF ).

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