

## VD\_OMNI FI.2010.0082 vom 4. Januar 2012

VD Tribunal cantonal, 2012-01-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2010.0082](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0082)

FR: VD\_OMNI FI.2010.0082 du 4 janvier 2012

IT: VD\_OMNI FI.2010.0082 del 4 gennaio 2012

### Regeste

AX. \_\_\_\_\_, BX. \_\_\_\_\_ c/Administration cantonale des impôts | Refus confirmé, sous l'angle de l'art. 65 al. 1 let. e LI, du report de l'imposition sur le gain immobilier réalisé lors de la vente par le recourant, exploitant agricole, de trois parcelles. L'exigence liée à l'identité de fonction n'apparaît pas respectée, les parcelles vendues ne pouvant être considérées comme ayant fait partie d'une entreprise agricole, contrairement aux deux parcelles acquises en remplacement. Un report d'imposition partiel selon l'art. 65 al. 1 let. f LI doit en revanche être admis s'agissant du montant résultant de l'aliénation de l'habitation réinvesti dans le logement sis sur les nouvelles parcelles, bien que ces dernières supportent également des bâtiments à fonction agricole. Annulation de la décision attaquée sur ce point et renvoi du dossier à l'autorité intimée afin qu'elle établisse la part exacte du réinvestissement afférant à la seule habitation dans les immeubles acquis en remplacement et procède à un nouveau calcul de l'impôt; dans la mesure où le recourant a acquis les nouvelles parcelles avec son épouse, alors qu'il était seul propriétaire des parcelles aliénées, l'autorité intimée n'admettra un report d'impôt que pour la part acquise par l'intéressé.

### Erwägungen

#### E. 1

a) L'art. 12 al. 1 de la loi fédérale du 4 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) a la teneur suivante: "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)." Reprenant la teneur de l'art. 12 al. 3 let. d LHID, l'art. 65 al. 1 let. e LI prévoit que l'imposition est différée 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, en Suisse, d'un immeuble de remplacement exploité par le contribuable lui-même ou pour l'amélioration d'immeubles agricoles ou sylvicoles, sis en Suisse, appartenant au contribuable et exploités par lui-même. L'art. 65 al. 1 let. f LI, lequel reprend le contenu de l'art. 12 al. 3 let. e LHID, dispose quant à lui que l'imposition est différée en cas d'aliénation de l'habitation (immeuble ou part d'immeuble) 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. b) La prorogation ou report de l'imposition signifie qu'un transfert constituant en soi un acte d'aliénation n'est cependant pas soumis à l'impôt. Tout se passe, sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers, comme si le transfert n'avait pas eu lieu ou, en d'autres termes, comme s'il n'y avait pas eu réalisation d'un gain (ATF 100

la 209 consid. 2c p. 212). La prorogation n'implique toutefois pas une exemption définitive, qui serait d'ailleurs contraire à l'art. 12 LHID; l'augmentation de valeur qui s'est produite entre la dernière aliénation imposable et l'acte prorogeant l'imposition n'est provisoirement pas taxée ( ATF 2C\_539/2010 précité consid. 2.1 et la réf. cit. ). L'imposition différée du gain a pour but de permettre au contribuable qui exploite un domaine agricole de poursuivre son activité dans les mêmes conditions, malgré l'aliénation d'un immeuble. Il faut donc que l'immeuble aliéné et l'immeuble acquis en remplacement soient affectés à l'activité du contribuable pour que le réinvestissement soit admis (cf. exposé des motifs et projet de loi sur les impôts directs cantonaux, in BGC n° 13, mai 2000, p. 723, ch. 6.4.4 p. 810).

## **E. 2**

Dans son premier arrêt rendu le 25 mai 2010, le tribunal de céans a considéré qu'un report de l'imposition sur le gain immobilier en application de l'art. 65 al. 1 let. e LI n'entraîne pas en ligne de compte au motif que les parcelles aliénées, lesquelles se situaient en zone de village et étaient affectées à l'habitation du recourant, n'étaient dès lors pas utilisées à des fins d'exploitation agricole. Dans son arrêt du 15 décembre 2010, le Tribunal fédéral a estimé qu'il convenait, pour trancher la question de l'applicabilité de cette disposition, de déterminer en premier lieu si le recourant était, au moment de l'aliénation, propriétaire d'une entreprise agricole. Le cas échéant, il seyait encore d'examiner si les immeubles aliénés étaient voués à une activité agricole, spécialement à l'habitation nécessaire de l'agriculteur.

## **E. 3**

a) En l'espèce, à l'instar de l'autorité intimée, il n'y a pas lieu de contester que le recourant soit à la tête d'une entreprise agricole au sens de l'art. 7 LDFR. Il reste toutefois à déterminer si les parcelles litigieuses n° 51, 54 et 60, alors affectées au domicile privé des recourants, faisaient partie de ladite entreprise pour pouvoir bénéficier du report de l'imposition en application de l'art. 65 al. 1 let. e LI. b) Ni la LHID ni la LI ne définissent les notions d'" immeuble agricole " et d'" entreprise agricole ", le Tribunal fédéral propose, dans son arrêt de renvoi (cf. consid. 3.2), de se référer à la LDFR, à la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT; RS 700) et à la loi fédérale du 29 avril 1998 sur l'agriculture (LAgr; RS 910.1). A ce propos, il relève qu'il est largement reconnu que la diversité des champs d'application de ces lois 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 traduit in JT 1996 I 463 consid. 5 p. 465 ss; 5A.32/2004 du 4 février 2005 consid. 4.2; 1A.29/2004 du 21 septembre 2004 consid. 2.4; Yves Donzallaz, Les mutations de la LDFR dans un contexte législatif évolutif: Constitution fédérale, LAT, LAgr, in RNR 2004 p. 22). Il en va spécialement ainsi s'agissant de la relation LAT/LDFR/LAgr ( Reinhold Hotz, Einfluss anstehender Neuerungen des Raumplanungsrechts auf das bäuerliche Bodenrecht, in CDA 1996 p. 3 ss ; Fritz Wegelin, Wie geht es weiter mit dem Bauen außerhalb der Bauzonen?, in CDA 1996 p. 43; Yves Donzallaz, Traité de droit agraire suisse, vol. II, 2006, p. 64 s.). 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. Samuel Gerber, Die Besteuerung der Landwirtschaft, in CDA 1982 p. 42 ss ; Samuel Gerber, Nachtrag zum Referat "Die Besteuerung der

Landwirtschaft", in CDA 1982 p. 111 ss; Hanspeter Späti, *Empfindet die Landwirtschaft ihre Besteuerung als gerecht?*, in CDA 1982 p. 97 ss ; Jean-Blaise Paschoud, *Problèmes fiscaux liés aux transferts, à titre gratuit ou onéreux, d'immeubles agricoles*, in CDA 1982 p. 62 ss; Laurent Savoy, *L'imposition du revenu agricole*, 1993). Le Tribunal fédéral se réfère ensuite à l'avis de la doctrine, laquelle a mis en évidence les pratiques cantonales qui définissent la notion d'" immeuble agricole " au sens de l'art. 12 al. 1 LHID en se fondant largement sur la LDFR ( Bernhard Zwahlen, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht vol. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, 2 ème éd. 2002, n° 21 ad art. 12 LHID). Selon ce dernier auteur, ces pratiques ne sont ni restreintes ni élargies par la LHID. Il doit ainsi s'agir d'immeubles qui, dans leur globalité, servent à utiliser les matières organiques du sol et qui procurent à une famille, moyennant une exploitation appropriée, l'essentiel de ses ressources économiques. Cette approche intègre l'art. 6 al. 1 LDFR qui qualifie d'agricole " l'immeuble approprié à un usage agricole ou horticole " (cf. Marianne Klöti-Weber, in *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, 2 ème éd. 2004, n° 3 ad § 99) . Par ailleurs, la doctrine s'exprimant sur les lois cantonales fait dépendre le report d'imposition de la condition que les deux immeubles entrent dans le champ d'application de la LDFR et soient exploités par un exploitant à titre personnel au sens de l'art. 9 LDFR et donc affectés à un usage agricole ( Cyrill Zumbühl, in *Kurzkommentar zum st. gallischen Steuerrecht für natürliche Personen*, 2001, p. 123 et 2 e éd., 2004, p. 219 s. n° 701 ss; d'avis contraire s'agissant de la condition de l'exploitation personnelle de l'immeuble aliéné en droit argovien: Klöti-Weber, op. cit., n° 3 ad § 99). La reprise des concepts s'étend à celui d'" entreprise agricole " de l'art. 7 LDFR (Bernhard Zwahlen, op. cit., n° 22 ad art. 12 LHID; Klöti-Weber, op. cit., n° 3 ad § 99). Il n'est ainsi nullement nécessaire que l'immeuble aliéné soit incorporé à la zone agricole pour être soumis au champ d'application de la LDFR. En effet, selon l'art. 2 al. 2 let. a LDFR, cette loi s'applique également " 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 ". Les bâtiments en question peuvent être d'exploitation ou, dans certains cas, d'habitation. L'obligation de disposer d'une habitation comme élément constitutif d'une entreprise agricole dépend du type d'exploitation (ATF 121 III 75 consid. 3c p. 78 ss; Yves Donzallaz, *Traité de droit agraire suisse*, vol. II, 2006 n° 2540 ss, p. 350 ss et les réf. cit.). Il convient dès lors de se référer aux dispositions de la LDFR pour définir les notions d'" immeuble agricole " et d'" exploitation agricole ". c) A teneur de l'art. 2 al. 2 let. a LDFR, cette loi s'applique également 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. 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 (art. 7 al. 1 LDFR). Pour apprécier s'il s'agit d'une entreprise agricole, on prendra en considération les immeubles assujettis à la LDFR (art. 7 al. 3 LDFR). Les conditions locales, 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, ainsi que les immeubles pris à ferme pour une certaine durée doivent en outre être pris en considération (art. 7 al. 4 let. a à c LDFR). L'extension du champ d'application de la LDFR à des immeubles sis en zone à bâtir tient compte d'une réalité dans le secteur de

l'agriculture, à savoir que de nombreux paysans habitent en zone à bâtir. Leur habitation peut être considérée comme faisant partie de l'exploitation agricole dans la mesure où l'exploitation reste possible depuis ce lieu. Ainsi, les bâtiments et installations situés dans une zone à bâtir et qui font partie d'une entreprise agricole sont également soumis à la LDFR (Christoph Bandli, *Le droit foncier rural, Commentaire de la LDFR*, 1998, n° 21 s. p. 68; Yves Donzallaz, *Traité de droit agraire suisse*, vol. II, 2006, n° 2553 p. 354). Encore faut-il que l'habitation se révèle nécessaire sur le plan du luxe et du volume. Devraient être pris en compte les besoins normaux au regard des standards prévalant dans le monde agricole (Yves Donzallaz, *Traité de droit agraire suisse*, n° 2549 p. 353). Normalement, une entreprise agricole comprend également une maison d'habitation. Cette exigence vaut particulièrement pour les exploitations avec élevage, où une surveillance quotidienne et répétée est nécessaire. De telles exploitations ne peuvent constituer une entreprise que s'il existe également une maison d'habitation suffisamment proche des étables (Eduard Hofer, *Le droit foncier rural, Commentaire de la LDFR*, 1998, n° 25 p. 147). Par ailleurs, les maisons d'habitation ne sont considérées comme des immeubles agricoles que si elles font partie d'une entreprise, et cela tant à l'extérieur que à l'intérieur de la zone à bâtir. Erigées sur des immeubles ne faisant pas, au plan de la propriété, partie d'une entreprise, elles ne peuvent être qualifiées d'agricoles, même lorsque l'agriculteur ou un employé agricole y habite (Hofer, *op. cit.*, n° 21 p. 131).

d) Les recourants soutiennent en substance que les parcelles n° 51, 54 et 60 de la commune de 1\*\*\*\*\* faisaient partie de leur entreprise agricole et servaient dans l'exploitation de cette entreprise, et ce de manière nécessaire, de logement pour l'exploitant et sa famille, de parc à moutons, ainsi que de places de parc. En l'occurrence, nonobstant les développements des recourants, divers éléments tendent à démontrer le caractère non agricole des parcelles litigieuses et le fait qu'elles n'étaient pas englobées dans l'entreprise agricole des recourants avant leur aliénation en 2006. Ainsi, il sied tout d'abord de relever l'importante distance (pour la plus élevée 10 km) entre les trois parcelles litigieuses, constituant le domicile principal des recourants, et les parcelles exploitées qui formaient alors leur exploitation agricole. Cet éclatement géographique ne permet à tout le moins pas de faire apparaître les parcelles n° 51, 54 et 60 comme indispensables à l'entreprise agricole sous l'angle de la garde d'animaux. Au demeurant, vu leur faible surface (169 et 110 m<sup>2</sup>), il est peu plausible que les deux premières aient véritablement pu être utilisées à des fins agricoles, le nombre de moutons pouvant y être parqués, selon les dires des recourants, ne pouvant être important. Le fait que les parcelles n° 51 et 60 aient pu servir de places de parc ne saurait modifier ce constat. L'habitation des recourants, sise sur la parcelle n° 60, n'apparaît pas plus indispensable à l'exploitation agricole compte tenu, là encore, de l'absence de proximité géographique et conséquemment d'unité. Soutenir, comme le font les recourants, qu'il serait inconcevable qu'une exploitation agricole ne comprenne pas l'habitation nécessaire à la famille paysanne ne leur est à cet égard d'aucun secours. En outre, le fait que le recourant logeait chez ses parents à 1\*\*\*\*\* avant d'acquérir ce bien-fonds tend à démontrer qu'une habitation ne s'avérait pas nécessaire à l'exploitation de son entreprise agricole à cette époque. On relèvera au demeurant que, dans son arrêt de renvoi, le Tribunal fédéral soulignait précisément qu'un immeuble ne saurait être qualifié d'agricole du seul fait qu'il sert de logement à un agriculteur (ATF 2C\_539/2010 consid. 3.2 in fine). En second lieu, alors même qu'ils s'attachent à démontrer l'affectation agricole des parcelles en cause, les recourants ont curieusement choisi de déclarer une valeur locative usuelle bien moins avantageuse que la valeur locative agricole à laquelle ils auraient pu prétendre, ceci laissant clairement à

penser, bien que les recourants s'en défendent, qu'ils ne considéraient pas ces parcelles comme faisant réellement partie de leur exploitation agricole. A cela s'ajoute que l'on ne trouve pas trace des immeubles en cause sur le relevé des parcelles pour l'année 2005 établi pour le recensement coordonné des données agricoles; à l'inverse, les parcelles n° 335 et 359 de la commune de 1\*\*\*\*\* figurent bel et bien dans le relevé des parcelles pour l'année 2006. Par ailleurs, un examen attentif des pièces au dossier révèle que les trois parcelles litigieuses n'apparaissent pas dans la comptabilité commerciale du recourant. Le recourant n'apporte à cet égard aucun élément probant de nature à démontrer le contraire. L'on peut encore retenir que la parcelle n° 60 a vu son estimation fiscale augmenter de manière considérable, passant de 70'000 fr. en 1996 à 210'000 fr. en 2000, telles circonstances accréditant le fait que ladite parcelle a cessé d'être agricole, quoi qu'en disent les recourants. Force est enfin de constater que si l'acquisition des parcelles n° 335 et 359 de la commune de 1\*\*\*\*\* a fait l'objet d'une autorisation délivrée par la Commission foncière rurale (pt. 9 de l'acte de vente du 19 juillet 2005), comme le prescrit la législation applicable en matière d'aliénation d'achat d'une entreprise ou d'un immeuble agricole (art. 61 LDFR en lien avec l'art. 5 de la loi vaudoise d'application de la LDFR du 13 septembre 1993 [LVDFR; RSV 211.42]), l'aliénation des parcelles 51, 54 et 60 n'a toutefois pas été soumise à la même procédure, ceci parlant, là encore, en faveur du caractère non agricole des parcelles en question. Cette thèse trouve du reste appui dans le contrat de cession des parcelles n° 51 et 60 du 2 juillet 2001 (pt. 10), dont la lecture révèle en effet que les parties avaient choisi de régir le droit au gain par une application " par analogie " de la LDFR. Sur le vu de l'ensemble des éléments précités, il s'impose en l'espèce de dénier toute affectation agricole aux parcelles n° 51, 54 et 60 de la commune de 1\*\*\*\*\*, lesquelles ont toujours servi de manière prépondérante à l'usage privé, et non professionnel, des recourants. e) Dans un arrêt du 14 octobre 2009, le Tribunal fédéral a admis qu'il devait y avoir identité entre l'immeuble cédé et l'immeuble acquis en remplacement, en se fondant sur une interprétation systématique et historique de l'art. 12 al. 3 let. d LHID (2C\_308/2009 consid. 2.5, publié in RDAF 2010 II 429 avec les remarques de Bastien Verrey). Cette jurisprudence se fondait sur les dispositions légales applicables jusqu'à l'entrée en vigueur – le 1<sup>er</sup> janvier 2009 s'agissant des modifications de la LHID (RO 2008 2901) – de la réforme de l'imposition des entreprises II, qui a élargi la notion de remploi des art. 8 al. 4 LHID, ainsi que 30 et 64 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 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, spéc. ch. 4.2.1; cf. aussi Stefan Kuhn/Peter Sebestyen/Cypriano Gadola, Steuerliche Ersatzbeschaffung im neuen Kleid, RF 64/2009 p. 538; ATF 2C\_539/2009 précité consid. 3.3). En l'occurrence, l'exigence liée à l'identité de fonction – admissible dès lors que les opérations déterminantes sont antérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2009 – n'apparaît pas respectée, les parcelles n° 51, 54 et 60 ne pouvant être considérées comme ayant fait partie d'une entreprise agricole, contrairement aux parcelles n° 335 et 359 de la commune de 1\*\*\*\*\* clairement vouées à une exploitation agricole. L'art. 65 al. 1 let. e LI ne trouve par conséquent pas application. Partant, le recours doit être rejeté sur ce premier point.

#### **E. 4**

a) Subsidiairement, les recourants concluent à un report d'imposition sous l'angle de l'art. 65 let. f LI, en précisant à cet égard avoir réinvesti le gain réalisé dans l'habitation. Le montant

total du réinvestissement s'élèverait à 1'461'353 fr. et se décomposerait de la manière suivante: 202'700 fr. pour l'achat de la parcelle n° 335, 741'703 fr. pour la construction du rural et 516'950 fr. pour la construction de l'habitation. L'autorité intimée conteste pour sa part que les recourants puissent invoquer cette disposition, en exposant que, dans la mesure où les nouvelles parcelles acquises (n° 335 et 359) sont à prépondérance commerciale, le produit de l'aliénation des parcelles n° 51, 54 et 60 (fortune privée) n'a pas servi à l'acquisition ou à la construction d'une habitation servant au même usage, destinée exclusivement à l'habitation des recourants. Le raisonnement de l'autorité intimée n'emporte pas conviction. En effet, dans son arrêt de renvoi, le Tribunal fédéral a clairement relevé que le fait que la nouvelle construction comprenne, outre une habitation, des bâtiments agricoles n'empêchait pas le recourant de bénéficier du report pour une part du produit d'aliénation; il a ajouté que la condition de l'usage propre " exclusif " contenue à l'art. 65 al. 1 let. f LI ne conduisait pas à refuser le report d'imposition lorsque le produit de l'aliénation était réinvesti dans un immeuble qui ne servait pas exclusivement d'habitation, mais comportait d'autres installations. La Haute cour a par ailleurs souligné que lorsque l'immeuble acquis en remplacement ne servait que partiellement d'habitation au contribuable, comme dans la présente affaire, ce dernier pouvait (pleinement) bénéficier du report d'imposition pour la part du produit de l'aliénation réinvestie dans la partie lui servant de logement, à la condition que l'immeuble acquis en remplacement soit lui aussi soumis à l'impôt sur le gain immobilier, ce qui était le cas en l'espèce (ATF 2C\_539/2010 précité consid. 4). Sur la base des considérations qui précèdent, lesquelles ne souffrent d'aucune ambiguïté, il y a lieu de conclure à l'admissibilité d'un report d'imposition partiel au sens de l'art. 65 al. 1 let. f LI pour ce qui concerne le montant résultant de l'aliénation de l'habitation principale réinvesti dans le logement principal sis sur les nouvelles parcelles, et ce bien que ces dernières supportent également des bâtiments à fonction agricole. Les seuls éléments dont dispose le tribunal ne permettant cependant pas de renseigner sur la part exacte du réinvestissement afférant à la seule habitation des recourants dans les immeubles acquis en remplacement, il se justifie d'annuler la décision attaquée et de renvoyer l'affaire à l'autorité intimée afin qu'elle examine ce point en détail et procède à un nouveau calcul de l'impôt. b) Il sied encore de se demander si le fait que le recourant ait acquis les parcelles n° 335 et 359 avec son épouse, alors qu'il était seul propriétaire des parcelles aliénées, est de nature à influencer sur la fixation du montant du report d'impôt. aa) Amené à se pencher sur cette problématique dans une affaire genevoise, le Tribunal fédéral a, très récemment (ATF 2C\_277/2011 du 17 octobre 2011), indiqué que les critères du droit civil étaient déterminants dans ce canton, avec pour corollaire que le emploi n'était envisageable que pour la part de l'immeuble de remplacement que l'époux aliénateur acquérait en tant que propriétaire inscrit au registre foncier; il a ajouté que cette interprétation était également suivie par les cantons de Fribourg (en citant à cet égard un arrêt du Tribunal administratif fribourgeois du 23 juin 2006 publié in RDAF 2007 II p. 81 et RJF 2006 267), Berne, Thurgovie, Schwyz, Zoug, Soleure, Saint-Gall, Tessin, Neuchâtel, Valais, ainsi que par le canton de Vaud (consid. 4.2.1 et les réf. cit.). Relevant que le texte de l'art. 12 al. 3 let. e LHID ne contenait aucune indication relative à l'aliénateur d'un logement et à l'acquéreur de l'habitation de remplacement et qu'il ne précisait en outre pas s'il y avait lieu de s'en tenir à la situation juridique ou si la prise en considération de la réalité économique s'imposait, le Tribunal fédéral a considéré que cette disposition pouvait dès lors être lue en ce sens que le report d'imposition n'était possible que lorsque le propriétaire de l'immeuble aliéné était le même que celui de l'immeuble acquis en remplacement (identité du sujet) (consid. 4.2.3.1 et

les réf. cit.); il a précisé à cet égard qu'une lecture différente, si elle semblait à première vue compatible avec le texte de la disposition, n'excluait pas l'interprétation donnée par les autorités genevoises (consid. 4.2.3.1). La Haute cour a ainsi conclu qu'une interprétation de l'art. 12 al. 3 let. e LHID qui se fondait sur l'inscription effectuée au registre foncier et faisait abstraction de réalités économiques qui seraient différentes était admissible au regard du droit fédéral. Partant, la solution genevoise – selon laquelle, dans les cas où l'un des époux était seul propriétaire inscrit au registre foncier de l'immeuble aliéné alors que les deux époux étaient inscrits comme copropriétaires de l'immeuble de remplacement, seule la part afférent à l'époux aliénateur était prise en considération afin de déterminer le report d'imposition en matière d'impôt sur les gains immobiliers – n'était pas contraire à la LHID (consid. 4.2.4). bb) En l'espèce, à l'aune de ce qui a été exposé ci-dessus et eu égard à l'inscription figurant au registre foncier s'agissant des parcelles n° 335 et 359 de la commune de 1\*\*\*\*\*, il reviendra à l'autorité intimée de retrancher le 50% du montant qu'elle aura établi, soit, en d'autres termes, de n'admettre un report d'impôt au sens de l'art. 65 al. 1 let. f LI que pour la part acquise par le recourant.

## **E. 5**

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle de recours, la cause étant renvoyée à l'autorité intimée afin qu'elle statue à nouveau dans le sens des considérants. Un émolument réduit sera mis à la charge des recourants qui obtiennent partiellement gain de cause. L'autorité intimée versera pour sa part une indemnité réduite à titre de dépens aux recourants ayant agi par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel (art. 49, 55, 91 et 99 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]).

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