

VD_OMNI FI.2018.0225 vom 16. Juli 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-07-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0225

FR: VD_OMNI FI.2018.0225 du 16 juillet 2020

IT: VD_OMNI FI.2018.0225 del 16 luglio 2020

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Détermination du bénéfice imposable résultant de la vente par un exploitant agricole d'un immeuble situé en zone à bâtir, non soumis à la LDFR. Dans le calcul de la plus-value résultant de cette vente, le contribuable revendique la prise en compte de l'estimation fiscale de l'immeuble; or, l'art. 67 al. 2 LI constitue une lex specialis, dont le champ d'application est limité à l'imposition au titre de l'impôt spécial sur les gains immobiliers provenant de l'aliénation d'immeubles privés et qui n'a pas vocation, faute de base légale, à être appliquée dans le cadre de l'imposition du bénéfice en capital réalisé dans le cadre d'une activité indépendante. C'est à juste titre que l'autorité intimée a retenu à cet égard la valeur comptable; tant et aussi longtemps qu'il figurait à l'actif du bilan du contribuable, cet immeuble ne pouvait pas être comptabilisé pour une valeur supérieure à son prix d'acquisition. Les conditions du report d'imposition ne sont pas réalisées; le cas de figure consistant à différer l'imposition de la plus-value résultant de la vente d'un immeuble jusqu'à la vente d'un autre immeuble n'est pas prévu par la loi. En outre l'immeuble vendu faisait partie de la fortune commerciale du contribuable et n'a pas été transféré dans sa fortune privée avant d'être aliéné. Le contribuable fait valoir le remploi, mais faute d'identité économique entre l'immeuble vendu et un autre immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable, le report d'imposition n'est pas possible.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. 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. Les recours ayant été interjetés dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant

expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêts FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2).

E. 3

Le litige a principalement trait à la détermination du bénéfice imposable résultant de la vente par A. _____, le 19 juillet 2011, des lots de la PPE constituée sur la parcelle n°11 de *****. En effet, les recourants ne revendiquent plus l'imposition exclusive de la plus-value au titre de l'impôt sur les gains immobiliers (art. 61 et ss LI) et ne remettent pas en cause le fait que ce bénéfice en capital provenant de l'aliénation de la fortune commerciale de A. _____ fasse partie du produit de l'activité lucrative indépendante imposable de l'intéressé (art. 18 al. 1 et 2 LIFD et 21 al. 1 et 2 LI). Les recourants concluent principalement à ce que leur revenu imposable durant l'année 2011 soit arrêté à zéro franc. Les recourants concluent en outre à ce que leur revenu durant la période 2012 soit arrêté à zéro franc. Dans la mesure où ils ont obtenu satisfaction sur ce point dans la décision attaquée, les recours doivent être déclarés irrecevables en ce qu'ils ont trait à cette période fiscale. Le recours porte donc exclusivement sur l'année 2011. a) Aux termes de l'art. 18 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (al. 1). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante; il en va de même pour les participations d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale au moment de leur acquisition. L'art. 18 b est réservé (al. 2). Sur le plan cantonal, l'art. 21 al. 1 et 2 LI a une teneur identique. Les art. 18 al. 2 et 21 al. 2 LIFD posent le principe de l'imposition du bénéfice en capital, lequel est intégré dans le bénéfice ordinaire de l'indépendant. En matière de transactions immobilières, la jurisprudence admet depuis 1967 qu'il peut y avoir activité lucrative indépendante même si le contribuable n'a pas de lien initial avec le secteur de l'immobilier (cf. ATF 93 I 285 consid. 3b p. 288; Yves Noël in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éds], 2^e éd., Bâle 2017, n. 17 ad art. 18 LIFD). En cas de réalisation effective,

le bénéfice en capital équivaut à la différence entre le prix de vente du bien et la valeur à laquelle celui-ci figure dans la comptabilité de l'aliénateur (ibid., n. 61 ad art. 18 LIFD; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 3^{ème} éd., Zurich 2016, n. 75s. ad art. 18 LIFD; cf. aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C_993/2017 du 5 octobre 2018 consid. 2.3/2.5 et 3.3). Tel est le régime applicable aux immeubles commerciaux "ordinaires", par opposition aux immeubles agricoles ou sylvicoles. En cas d'aliénation d'un immeuble faisant partie de la fortune commerciale – à l'exclusion des immeubles agricoles ou sylvicoles –, le bénéfice en capital est tout entier soumis à l'impôt sur le bénéfice (cf. la 1^{ère} phrase des art. 18 al. 2 LIFD et 21 al. 2 LI). Celui-ci frappe donc non seulement les dépenses d'investissement, mais aussi la plus-value (cf. arrêt 2C_217/2018 du 17 juillet 2018 consid. 2.1). b) Les art. 18 al. 4 LIFD et 21 al. 4 LI limitent l'imposition du bénéfice en capital provenant de l'aliénation d'un immeuble agricole ou sylvicole: ce bénéfice n'est ajouté au bénéfice ordinaire que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement. Celles-ci correspondent aux amortissements effectués depuis l'acquisition de l'immeuble et qui ont réduit les impôts directs; ce "manco" fiscal est récupéré lors de l'aliénation (d'où le terme d'"amortissements récupérés" ["wiedereingebrachte Abschreibungen"] utilisé notamment dans la circulaire de l'Administration fédérale des contributions [AFC] n°38 sous ch. 1). La part – imposable au titre du revenu – du bénéfice en capital correspondant aux amortissements récupérés équivaut à la différence entre la valeur comptable du bien-fonds et son prix d'acquisition augmenté des dépenses d'investissement (Noël, op. cit., n. 89 ad art. 18 LIFD). La notion d'immeuble agricole ou sylvicole n'est cependant pas définie dans la loi. Dans l'ATF 138 II 32, le Tribunal fédéral a défini cette notion en se référant à son arrêt 2C_539/2010 rendu le 15 décembre 2010 dans une affaire vaudoise qui concernait le report de l'imposition du gain immobilier en cas d'aliénation d'un immeuble agricole. Selon ces arrêts, la notion en question doit être définie non seulement au regard du droit fiscal, mais aussi de la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDFR; RS 211.412.11), de la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT; RS 700) et de la loi fédérale du 29 avril 1998 sur l'agriculture (LAgr; RS 910.1). Elle doit être concrétisée en coordination avec le champ d'application et les restrictions à l'aliénation du droit foncier rural. On n'est ainsi en présence d'un immeuble bénéficiant du régime d'imposition privilégié décrit ci-dessus que si l'immeuble entre dans le champ d'application de la LDFR (ATF 138 II 32 consid. 2.2.1 p. 36 s.; arrêts 2C_368/2019 du 13 mars 2020 consid. 2.2.4; 2C_317/2018 du 14 février 2020 consid. 2.3.2; 2C_993/2017 déjà cité, consid. 2.4). Le champ d'application général de cette loi est défini par son art. 2, aux termes duquel: " 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." Dans l'affaire à la base de l'ATF 138 II 32, il s'agissait d'un terrain non bâti situé intégralement dans la zone à bâtir, qui ne constituait pas l'"aire environnante appropriée" d'un immeuble comprenant des

bâtiments et installations agricoles, au sens de l'art. 2 al. 2 let. a LDFR. Le Tribunal fédéral a relevé que, dans un tel cas, le régime privilégié était exclu du seul fait que le terrain n'était pas bâti, indépendamment de la question de savoir si l'immeuble était utilisé pour l'agriculture et faisait partie d'une entreprise agricole. Cette solution s'écarterait il est vrai de la pratique de certains cantons qui se basaient sur l'utilisation effective de l'immeuble. L'exclusion du régime privilégié se justifiait toutefois en particulier en présence d'un immeuble non bâti sis dans la zone à bâtir, en raison du fait que celui-ci n'était pas soumis aux restrictions d'aliéner du droit foncier rural (consid. 2.3.1 p. 38 s.). Depuis cet arrêt, un immeuble non bâti qui ne remplit pas les conditions d'application de la LDFR est soumis, en cas de vente, au régime fiscal ordinaire des immeubles faisant partie de la fortune commerciale. S'agissant de l'IFD, le bénéfice en capital est entièrement frappé de l'impôt sur le revenu, sans bénéficier du régime privilégié prévu par l'art. 18 al. 4 LIFD. Pour ce qui est de l'ICC, le bénéfice en capital est intégralement soumis à l'impôt sur le revenu et ne peut donc bénéficier d'une imposition selon les règles relatives à l'impôt sur les gains immobiliers des art. 61 et ss LI, lequel a pour objet notamment les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable (cf. arrêt FI.2018.0110 du 2 avril 2019, confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_467/2019 du 24 janvier 2020). En restreignant la notion d'immeuble agricole ou sylvicole, la nouvelle jurisprudence a contribué à alourdir l'imposition des bénéfices en capital réalisés par les agriculteurs indépendants (circulaire AFC n° 38 p. 11).

E. 4

a) Dans le cas d'espèce, la parcelle n°11 de ***** est colloquée en zone à bâtir; elle n'est pas soumise à la LDFR et sa vente a été autorisée sans condition par la Commission foncière rurale. Elle ne constitue donc pas un immeuble agricole au sens des dispositions précitées, telles que le Tribunal fédéral les a interprétées dans l'ATF 138 II 32. Dans ces conditions, il s'agit d'un immeuble commercial «ordinaire» et non à caractère agricole ou sylvicole, au sens où l'entendent les art. 18 al. 4 LIFD et 21 al. 4 LI. Dès lors, il ne fait plus débat que la plus-value générée par son aliénation doit faire partie de l'assiette de l'impôt sur le revenu des recourants en 2011, conformément aux art. 18 al. 1 et 2 LIFD, 21 al. 1 et 2 LI. b) Initialement, l'autorité de taxation avait arrêté à 441'800 fr. le montant de cette plus-value, selon le calcul suivant: 750'000 fr. (prix de vente total) + 1'800 fr. (montant payé en 2008 par la commune pour la servitude de passage) ./ [20'000 fr. (frais de vente/commission de courtage) + 290'000 fr. (valeur comptable)]. En réalité, ce dernier montant correspond non pas à la valeur comptable de l'immeuble, mais à son estimation fiscale en vigueur au moment de la vente. Dans la décision attaquée, l'autorité intimée, vu les compétences qui lui sont conférées par les art. 134 al. 1 LIFD et 187 al. 1 LI, a retenu un prix d'acquisition déductible de 30'881 fr., soit le montant auquel l'immeuble avait été acquis en 2002, en lieu et place de l'estimation fiscale de 290'000 fr.; le gain se montait ainsi à 700'919 fr. en lieu et place de 441'800 francs. Après déduction de certaines dépenses effectuées par A._____ pour la création du gîte de *****, à hauteur de 77'225 fr., admise non sans réserve par l'autorité intimée, le bénéfice en capital imposable se monte ainsi à 623'694 francs. Les recourants demandent que l'on s'en tienne au montant de 290'000 fr. pour fixer le prix d'acquisition de cet immeuble, ce qui ramènerait la plus-value imposable à 364'574 fr. et ceci, conformément à la nouvelle détermination des éléments imposables faite par l'office d'impôt le 10 novembre 2014. Comme l'autorité intimée l'a relevé, le montant de 290'000 fr. correspond à l'estimation fiscale de la parcelle n°11 en vigueur depuis le 12 mars 2003 jusqu'à la vente des lots de PPE. Sans doute, dans le cadre

de l'imposition au titre de l'impôt spécial sur les gains immobiliers (art. 61 et ss LI), le contribuable peut, en lieu et place du prix qu'il avait payé lors de l'acquisition, invoquer l'estimation fiscale de l'immeuble, en lieu et place du prix payé, si elle a été notifiée après l'acquisition et qu'elle est en vigueur depuis au moins dix ans, lors de l'aliénation (cf. art. 67 al. 2 LI). Il s'agit cependant d'une *lex specialis*, dont le champ d'application est limité à l'imposition au titre de l'impôt spécial sur les gains immobiliers provenant de l'aliénation d'immeubles privés et qui n'a pas vocation, faute de base légale, à être appliquée dans le cadre de l'imposition du bénéfice en capital réalisé dans le cadre d'une activité indépendante. Du reste, la pratique en matière de gain immobilier exclut la possibilité d'invoquer l'estimation fiscale en vigueur dix ans avant l'aliénation lorsque le gain est déterminé sur la base des valeurs comptables (cf. sur ce point, arrêt FI.2004.0021 du 16 mars 2005). L'autorité intimée justifie la prise en compte du prix d'acquisition, 30'881 fr., par le principe d'évaluation des immeubles comptabilisés. L'art. 960a CO dispose à cet égard que, lors de sa première comptabilisation, un actif est évalué au plus à son coût d'acquisition ou à son coût de revient (al. 1). Lors des évaluations subséquentes, la valeur de l'actif ne peut être supérieure à son coût d'acquisition ou à son coût de revient. Les dispositions relatives à certaines catégories d'actifs sont réservées (al. 2). La loi interdit d'incorporer dans les comptes toute plus-value sur un actif, tant que cet actif continue de figurer dans les comptes, c'est-à-dire tant qu'il n'a pas été réalisé; les augmentations de valeur ne doivent pas apparaître si elles ne sont pas réalisées par le truchement d'une vente (cf. Henri Torriane/Aurélien Barakat in : Commentaire romand, Code des obligations II, Tercier/Amstutz/Trigo Trindade [éds], 2^{ème} éd., Bâle 2017, n. 1 ad art. 960a CO). Le coût d'acquisition représente le prix d'achat auquel on inclura l'ensemble des charges liées à cet achat (ibid., n. 8). Certes, l'art. 960a CO, qui fait partie du nouveau titre trente-deuxième du CO, est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2013 seulement, alors que le bénéfice en capital réalisé par A._____ est antérieur à cette date. Cette disposition codifie cependant une règle comptable issue du principe de la prudence, déjà exprimé à l'art. 960 al. 2 aCO (tel qu'il était en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012) et repris par l'exigence de fiabilité, consacrée désormais par l'art. 960 al. 2 CO (v. Manuel suisse d'audit, Chambre fiduciaire [éd.], Zurich 2015, p. 38). Il en résulte que la parcelle n°11 de ***** ne pouvait pas, tant et aussi longtemps qu'elle figurait à l'actif du bilan de A._____, être comptabilisée pour une valeur supérieure à son prix d'acquisition. C'est par conséquent à juste titre que le montant de 30'881 fr. a été retenu en l'espèce comme prix d'acquisition et déduit du prix de vente de cet immeuble. c) Le calcul de l'autorité intimée, qui arrête le bénéfice en capital imposable à 623'694 fr., doit dès lors être confirmé. Le recours ne peut qu'être rejeté sur ce point.

E. 5

A titre subsidiaire, les recourants demandent le report de l'imposition du produit de la vente de la parcelle n°11 de ***** jusqu'à la vente effective de la parcelle n°3 de la même commune. Deux hypothèses doivent être examinées à cet égard. a) A teneur des articles 8 al. 2 bis de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009, lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le contribuable peut demander que seule la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert. Dans ce cas, les dépenses d'investissement tiennent lieu de nouvelle valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et l'imposition du reste des réserves latentes

à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble. Cette disposition a été reprise aux art. 18a al. 1 LIFD et 21a al. 1 LI, eux-mêmes en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011, respectivement le 1^{er} janvier 2009. On rappelle à cet égard qu'en comptabilité, il y a réserve latente lorsque la valeur réelle d'un actif est supérieure à sa valeur comptable, respectivement que la valeur réelle d'un passif est inférieure à sa valeur comptable (cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7^{ème} éd. Zurich 2016, p. 328). Le champ d'application de ces dispositions est cependant limité. Il ressort sans doute de la circulaire n° 38 de l'AFC précitée que le contribuable exploitant agricole peut demander de différer l'imposition de la plus-value jusqu'à l'aliénation d'un terrain à bâtir (cf. p. 15 in fine). Toutefois, le report ne peut être demandé qu'en cas de transfert effectif de l'immeuble dans la fortune privée du contribuable; ce transfert implique que l'immeuble n'est plus du tout ou du moins plus de manière prépondérante affecté à un usage commercial (Bastien Verrey, in : *Commentaire romand*, op. cit., n. 15 ad art. 18a LIFD). En outre, le contribuable peut demander à bénéficier du report d'imposition; il doit pouvoir choisir pour chaque immeuble s'il entend ou non procéder à un décompte des réserves latentes et acquitter l'impôt sur le revenu sur la totalité de la différence entre la valeur déterminante pour cet impôt et la valeur vénale au moment du transfert (ibid., n. 13). En pratique, des contribuables auront ainsi, dans leur fortune privée, des immeubles ayant bénéficié d'un report d'imposition et d'autres n'en ayant pas bénéficié (Thierry A. Obrist, *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse*, thèse Neuchâtel 2012, p. 241). En l'occurrence, deux motifs dirimants s'opposent à la demande de report d'imposition. Les recourants requièrent tout d'abord qu'il soit différé à l'imposition de la plus-value résultant de la vente de la parcelle n°11 jusqu'à l'aliénation effective de la parcelle n°3. Comme le relève l'autorité intimée, ce cas de figure, consistant à différer l'imposition de la plus-value résultant de la vente d'un immeuble jusqu'à la vente d'un autre immeuble, n'est pas prévu par la loi; on conçoit mal sur ce point que le champ d'application des art. 18a al. 1 LIFD, 8 al. 2 bis LHID et 21a a. 1 LI, dans la mesure où ces dispositions constituent une exception à l'imposition ordinaire, puisse être étendu à des situations que le législateur n'a pas prévues. On rappelle sur ce point qu'une exception au principe de l'imposition doit nécessairement reposer sur une base légale (v. sur ce point, ATF 144 II 454 consid. 3.4 p. 364 ; v. ég. Peter Locher, *Legalitätsprinzip im Steuerrecht*, in : *Archives* n° 60, p. 1 et ss, not. 13 à 15, références citées). En second lieu, la parcelle n°11 faisait partie de la fortune commerciale de A. _____ au moment de la vente des lots de PPE; il eût fallu, pour que les recourants puissent bénéficier du report d'imposition, que ce dernier transfère l'immeuble dans sa fortune privée, préalablement à la vente, d'une part, puis en fasse la demande, d'autre part. Comme on le voit, ces deux conditions ne sont pas réunies, de sorte qu'un différé d'imposition n'entre pas en ligne de compte in casu. b) Les art. 8 al. 4 LHID, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009, 30 al. 1 LIFD, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011, et 34 al. 1 LI, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009, prévoient que, lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées sur les biens immobilisés acquis en remploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse. L'imposition en cas de remplacement d'immeubles par des biens mobiliers est réservée. Le remploi au sens des art. 8 al. 4 LHID et 34 LI, dans leur ancienne version, commandait que les biens immobilisés aliénés et ceux de remplacement soient tous les deux nécessaires à l'exploitation et aient la même fonction économique et technique (cf. arrêts 2C_142/2012 du 18 septembre 2013 consid. 3.6 et

2A.586/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.2), ce qui suppose que, pour l'essentiel, le bien serve à la poursuite de la même activité dans la même entreprise (cf. arrêt 2C_545/2016 du 6 avril 2017 consid. 4.3 et les références citées). Il ressort des travaux préparatoires que le législateur a voulu, en modifiant les normes régissant le remploi, assouplir la condition de l'identité de fonction des biens vendus et remplacés. Les réserves latentes doivent pouvoir être reportées sur d'autres objets, à condition qu'ils fassent partie de l'actif immobilisé et soient nécessaires pour l'exploitation (v. arrêt FI.2013.0027 du 6 mai 2014 consid. 5d). Seul le bénéfice provenant de l'aliénation d'actifs de la fortune commerciale peut faire l'objet d'un remploi au sens des dispositions précitées (cf. Yves Noël, in : Commentaire romand, op. cit., n. 2 ad art. 28-31 LIFD; Markus Reich/Julia von Ah, in : Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Zweifel/Beusch [éds], 3^{ème} éd., Bâle 2017, n.73s. ad art. 8 LHID). En l'occurrence, l'autorité intimée a estimé, dans la décision attaquée, que la parcelle n°3 de ***** n'avait vraisemblablement pas servi directement à l'exploitation de A._____, de sorte qu'elle faisait vraisemblablement partie de sa fortune privée. Pour cette raison, l'autorité intimée a estimé que cet immeuble n'avait pas passé de la fortune commerciale de l'intéressé à sa fortune privée, de sorte qu'elle a renoncé à effectuer une réalisation systématique. Il en est résulté, pour la période fiscale 2012, l'annulation de l'imposition du montant de 105'078 fr., effectuée par l'office d'impôt dans sa décision de taxation. La parcelle n°11 faisait, quant à elle, partie de la fortune commerciale de A._____ lorsque ce dernier a vendu les lots de la PPE qu'il venait de constituer sur cet immeuble. Il n'y a donc pas d'identité économique (« wirtschaftliche Identität »), cf. Reich/von Ah, op. cit., n. 73) entre les deux immeubles, de sorte qu'un report d'imposition du bénéfice provenant de la vente de la parcelle n°11 jusqu'à la vente de la parcelle n°3 ne saurait entrer en considération.

E. 6

Il suit de ce qui précède que les recours ne peuvent qu'être rejetés, dans la mesure de leur recevabilité, et la décision attaquée, confirmée. Le sort des recours commande que les recourants en supportent les frais et ceci, de manière conjointe et solidaire (cf. art. 49 al. 1, 51 al. 2, 91 et 99 LPA-VD); les frais seront toutefois ramenés à 4'000 fr., vu l'art. 50 LPA-VD. L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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