

FR_GERICHTE 604 2015 60 vom 18. Oktober 2016

FR Kantonsgericht, 2016-10-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2015_60

FR: FR_GERICHTE 604 2015 60 du 18 octobre 2016

IT: FR_GERICHTE 604 2015 60 del 18 ottobre 2016

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 3

Canton FR VD

E. 4

Commune de situation C. _____ ½ E. _____

E. 5

Rue et numéro B. _____

E. 6

Genre d'immeuble F [immeuble agricole exploité par le contribuable]

E. 8

Année de construction 1974 VALEURS FISCALES

E. 9

Immeuble privé 105'212

E. 10

Commercial ou agricole 111'200 [CHF 410'200.- dans la répartition intercantonale du 24.4.14] RENDEMENTS/FRAIS

E. 11

Valeur locative 4'770 17. Frais d'entretien Type ■ Immeuble privé FF ■ 954 FE ■ ■ 15'316
Le 11 février 2014, dans un courrier de réponse à une demande téléphonique du taxateur en charge du dossier de A. _____, la fiduciaire de celui-ci a notamment indiqué, sous un point 2, que les terrains de G. _____ (articles 421 et 422 en nature de pré acquis en mai 2012) étaient "un réinvestissement du produit des biens vendus dans le canton de Vaud pour remplacer les loyers perçus précédemment, pour la construction de 2 petits immeubles " et que les rendements étaient "destinés à financer sa future retraite". Elle a également précisé, sous un point 3, que l'immeuble de C. _____ était le logement provisoire de A. _____, une nouvelle construction mieux adaptée étant "en cours". En date du 24 avril 2014, le fisc vaudois a imposé au titre de revenu provenant d'une activité indépendante accessoire CHF 61'160.- en 2011 et CHF 543'180.- en 2012. Chacun des avis de taxation vaudois précise qu'il s'agissait de l'imposition des amortissements cumulés suite à la vente

des parcelles sises à E. _____ (no iii par CHF 61'160.- en 2011, et no fff par CHF 543'180.- en 2012 "selon détail remis en date du 13.02.2013"). Par taxations ordinaires du 19 mars 2015, le Service cantonal des contributions a arrêté les impôts dus par A. _____ à concurrence des montants suivants: - pour 2011, un montant de CHF 61'160.- a été imposé au titre de revenu d'activité agricole (code 1.310). L'impôt fédéral direct dû par A. _____ a été arrêté à CHF 1'946.80 sur la base d'un revenu imposable de CHF 85'767.-, et son impôt cantonal à CHF 5'519.55 pour un revenu imposable de CHF 54'789.- (imposable au taux déterminant de CHF 79'687.-). Son impôt sur la fortune a été fixé à CHF 2'289.85 sur la base d'une fortune de CHF 693'962.-; - pour 2012, un montant de CHF 543'180.- a été imposé au titre de revenu d'activité agricole (code 1.310), le revenu déclaré au titre de l'activité indépendante principale étant fixé à CHF 85'035.- L'impôt fédéral direct dû par A. _____ a été arrêté à CHF 65'200.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 591'289.-, et son impôt cantonal à CHF 9'720.- pour un revenu imposable de CHF 72'099.- (imposable au taux déterminant de CHF 592'039.-). Son impôt sur la fortune a été fixé à CHF 8'457.25 sur la base d'une fortune de CHF 2'562'862.-. L'avis de taxation indiquait notamment ce qui suit: "1310 E. _____ Amortissements cumulés sur immeubles agricoles vendus sur Vaud ". B. Le 20 avril 2015, A. _____ a formé réclamation à l'encontre des taxations du 19 mars 2015 par l'intermédiaire de sa fiduciaire. Il a indiqué qu'en complément des points 2 et 3 de son courrier du 11 février 2014, il constatait qu'il n'avait pas été tenu compte, dans la répartition intercantonale, du réinvestissement, dans le canton de Fribourg, du produit des ventes immobilières intervenues dans le canton de Vaud. Par décision du 8 mai 2015, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Il a notamment précisé que les avis de taxation notifiés par le canton de Vaud n'avaient pas été

Tribunal cantonal TC Page 4 de 10 contestés et que ce canton était compétent au niveau de l'impôt cantonal, le Service cantonal des contributions étant uniquement compétent au niveau de l'impôt fédéral direct. Le Service cantonal des contributions a retenu que dans la mesure où les nouveaux objets achetés acquis à G. _____ et à H. _____ étaient destinés à financer la future retraite de A. _____ selon la réponse de sa fiduciaire en date du 11 février 2014, celui-ci n'avait donc pas l'intention de faire commerce de ces immeubles. Et comme ces derniers n'étaient donc pas nécessaires à l'activité indépendante du contribuable et qu'il s'agissait d'un placement de la fortune, il les a taxés en tant qu'éléments de la fortune privée. Le Service cantonal des contributions a ensuite indiqué, citant l'art. 30 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), qu'il ne pouvait pas entrer en matière sur la question du remploi, les liquidités provenant des ventes des immeubles agricoles sis à E. _____ n'ayant pas servi à l'acquisition de parcelles de terrains agricoles ou de bâtiments agricoles, et le contribuable n'exerçant pas d'activité agricole. Il a dès lors refusé d'admettre le remploi du bénéfice sur les immeubles privés nouvellement acquis. C. Le 5 juin 2015, A. _____, toujours représenté par sa fiduciaire, a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée s'agissant de la période fiscale 2012 en concluant au "report du bénéfice de la vente de la parcelle de E. _____ en vue du réinvestissement", à la "modification de l'avis de taxation définitif 2012" et au "traitement par le Service cantonal des contributions des modifications demandées, en qualité d'autorité du domicile principal". L'avance de frais fixée à CHF 3'700.- par ordonnance du 10 juin 2015 a été versée dans le délai imparti. Dans ses observations déposées le 13 août 2015, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il relève notamment que si l'imposition sur les gains immobiliers d'un bénéfice résultant de

la vente d'un immeuble privé ayant servi au logement peut être différée en raison d'une réaffectation dans l'acquisition d'un nouveau logement (réinvestissement/remploi), il en va autrement pour les immeubles faisant partie de la fortune agricole. Le Service cantonal des contributions rappelle que les possibilités de emploi dans l'agriculture se limitent uniquement "aux amortissements récupérés des bâtiments agricoles faisant partie de la fortune commerciale" et les biens immobiliers agricoles acquis en remplacement doivent être exploités par le contribuable lui-même, l'art. 9 de la loi sur le droit foncier rural du 4 octobre 1991 (LDFR; RS 211.412.11) définissant les notions d'exploitant à titre personnel (al. 1) et de capacité d'exploiter à titre personnel (al. 2). Une copie de cette détermination a été communiquée à la fiduciaire pour information le

E. 13

août 2015. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 10 en droit I. Impôt fédéral direct (604 2015 60) 1. Le recours, déposé le 5 juin 2015 contre une décision du 8 mai 2015, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD, et l'avance des frais de procédure a été déposée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. 2. a) Aux termes de l'art. 18 al. 2 phr. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 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. En revanche, les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement (art. 18 al. 4 LIFD). Le canton de Fribourg connaît un système dualiste de l'imposition de gains réalisés lors de l'aliénation d'immeuble tout comme le canton de Vaud (ZWAHLEN, in Zweifel/Athanas [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2ème éd. 2002, n° 4 ad art. 12 de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990: LHID; RS 642.14). Cela signifie qu'il frappe les gains immobiliers privés d'un impôt spécial et les gains commerciaux de l'impôt général ordinaire sur le revenu des personnes physiques ou le bénéfice des personnes morales (OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd. 2012, n. 21 p. 295 et n. 35 p. 299). S'agissant de gains réalisés lors de l'aliénation d'"immeubles agricoles ou sylvicoles", le Tribunal fédéral a rappelé que ceux-ci occupent une place particulière. Du temps de l'Arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception de l'impôt fédéral direct (AIFD), les agriculteurs n'étaient pas tenus de s'inscrire (au Registre du commerce) ou plutôt de tenir une comptabilité et par conséquent n'étaient pas imposés sur les gains en capital. Cela a été repris dans la réglementation dans la mesure où seuls les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le revenu de la Confédération et des cantons, au contraire de la plus-value immobilière proprement dite qui est soumise à l'impôt cantonal ou communal sur les gains immobiliers, sans être imposée au niveau fédéral (voir art. 16 al. 3 LIFD). Cette règle particulière institue un privilège (voir ATF 138 II 32 traduit in RDAF 2012 II 117 ss consid. 2.1.2 et références citées). Ainsi, comme l'a indiqué l'autorité intimée dans ses observations sur le recours, contrairement à la vente d'un immeuble privé où le bénéfice réalisé est imposé à l'impôt sur les gains immobiliers et contrairement à la vente d'un immeuble commercial où le bénéfice est entièrement soumis à l'impôt sur le revenu ordinaire, le bénéfice sur la vente d'un immeuble qui fait partie de la fortune agricole est soumis aux deux impôts précités de la

manière suivante: > La différence entre le prix de vente et la valeur investie est soumise à l'impôt sur les gains immobiliers (voir art. 12 al. 1 LHID). > La différence entre la valeur investie et la valeur comptable, soit les amortissements cumulés, est soumise à l'impôt sur le revenu ordinaire (art. 18 al. 4 LIFD). b) En l'espèce, les autorités fiscales du canton de Vaud ont taxé le bénéfice réalisé sur la vente de l'immeuble de E._____ (selon le régime d'imposition précité) après avoir retenu que cet immeuble était commercial agricole. Le recourant semble s'opposer à cette qualification en

Tribunal cantonal TC Page 6 de 10 relevant ce qui suit: "Concernant l'année de taxation 2012, notifiée le 19 mars 2015, comportant un revenu de Fr. 543'180.- provenant de la vente de la parcelle fff de E._____, ce montant est qualifié comme revenu « agricole-indépendant » alors que l'exploitation agricole a cessé en avril 2002. Sans remettre en cause la reprise des amortissements cumulés pour Fr. 543'180.-, c'est le rejet de réinvestissement ou de emploi qui est contesté". L'on notera tout d'abord que le recourant ne saurait à la fois admettre l'imposition des amortissements cumulés et mettre en doute cette qualification de commercial agricole dès lors que ce type d'immeuble donne précisément lieu à une telle imposition en cas de vente. A cela s'ajoute le fait qu'il l'a lui-même déclaré comme étant commercial agricole dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2011. Et il ne conteste pas avoir accepté l'imposition au titre de gain immobilier, dans le canton de Vaud, d'une part du bénéfice réalisé sur la vente de son immeuble. Dans ces circonstances, il convient de confirmer que l'immeuble vendu était de nature commerciale agricole. Par conséquent, s'agissant de l'impôt fédéral direct (qui ne vise pas les gains immobiliers privés conformément à l'art. 16 al. 3 LIFD), l'imposition de la part du bénéfice réalisé qui représente les amortissements récupérés doit en principe intervenir selon l'art. 18 al. 4 LIFD à moins que les conditions de l'art. 30 LIFD ne soient remplies, ce qu'il convient d'examiner ici. 3. a) L'art. 30 al. 1 LIFD dispose 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 emploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse. Lorsque le emploi n'intervient pas pendant le même exercice, une provision correspondant aux réserves latentes peut être constituée. Cette provision doit être dissoute et utilisée pour l'amortissement de l'élément acquis en emploi ou portée au crédit du compte de résultats dans un délai raisonnable (art. 30 al. 2 LIFD). Seuls les biens immobilisés qui servent directement à l'exploitation sont considérés comme nécessaires à celle-ci; n'en font pas partie, notamment, les biens qui ne sont utiles à l'entreprise que par leur valeur de placement ou leur rendement (art. 30 al. 3 LIFD). b) L'expression " biens immobilisés acquis en emploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation" a remplacé, depuis le 1er janvier 2009 date de l'entrée en vigueur de la loi sur la réforme des entreprises II (FF 2005 p. 4469 ss), l'ancienne formulation "sur les éléments acquis en emploi qui exercent la même fonction". Pour le législateur, il s'agissait d'élargir la notion de emploi: "En cas de remplacement d'un objet faisant partie de l'actif immobilisé nécessaire à l'exploitation, les réserves latentes doivent pouvoir être reportées sur d'autres objets faisant partie de l'actif immobilisé. En revanche, il faut renoncer aux exigences de la même fonction dans l'exploitation et de l'équivalence de l'objet de remplacement. L'imposition en cas de remplacement d'immeubles par des biens mobiliers est réservée. Le report de l'imposition n'est pas accordé pour les biens acquis en remplacement faisant partie de l'actif circulant ou pour les participations sans rapport fonctionnel avec l'entreprise" (p. 4581 s.). La circulaire de l'Administration fédérale des contributions n° 26 du 16 décembre 2009 relative aux

Nouveautés concernant l'activité lucrative indépendante suite à l'adoption de la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises. Il précise à cet égard à son chiffre 3 que jusqu'ici, lors d'un remploi de biens immobilisés nécessaires à l'exploitation commerciale, le transfert des réserves latentes était limité à un élément acquis en remploi ayant la même fonction. Il suffit désormais que l'objet soit un bien immobilisé nécessaire à l'exploitation et que ce bien se trouve en Suisse. Il n'est plus obligatoire que l'objet remplisse la même fonction. Le remploi doit, en règle générale, survenir dans les 2 ans, faute de quoi il est procédé à l'imposition des réserves latentes. Si des biens

Tribunal cantonal TC Page 7 de 10 appartenant à la fortune mobilière sont acquis en remplacement d'immeubles, il n'est pas possible de demander un report de l'imposition. Dans un arrêt du 12 décembre 2013, le Tribunal fédéral a notamment confirmé que le nouveau droit révisé a assoupli les conditions du remploi, la similarité de la fonction n'étant plus une condition légale et qu'ainsi, la théorie du remploi est remplacée par la théorie du réinvestissement (arrêt TF 2C_142/2012 traduit in RDAF 2014 II 309 ss, consid. 3.6 et références citées). c) Et dans un arrêt 2C_1118/2015 du 10 juin 2016 consid. 2.4, il a confirmé la dissolution en 2012 par l'autorité fiscale d'une provision créée par une SA en 2006 faute de remploi. Il a jugé que cette provision avait, avec les années, perdu sa justification commerciale. Pour lui, déjà la vente faite hors nécessité, seulement opportunément et sans qu'un bien de remplacement n'ait été envisagé, de même que l'exploitation sans problème durant toutes ces années, attestent que le bien vendu n'était pas nécessaire à l'exploitation. Ainsi, l'extourne de la provision opérée par le fisc, avec le produit en résultant, était justifiée. Ne sont visés par le remploi que les actifs immobilisés qui servent directement à l'exploitation (betriebsnotwendig). Le point de savoir si un bien est nécessaire à l'exploitation s'apprécie au regard de la fonction remplie par cet actif au sein de l'entreprise; les actifs nécessaires à l'exploitation sont ceux qui sont affectés à la capacité de production de l'entreprise et dont la vente réduirait cette capacité (DANON, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, art. 64 n. 2 et 9 ss). Les actifs de l'exploitation forment des éléments essentiels de l'unité opérationnelle; leur vente conduirait à un changement important de l'exploitation. Le remplacement des actifs qui ne servent à l'exploitation que comme investissement ou en raison de leur rendement est par conséquent exclu (arrêt TF 2A.122/2005 du 16 septembre 2005 consid. 2.2.2 et références citées). Dans un arrêt du 15 juin 2015, la Cour fiscale a confirmé le refus d'admettre une provision pour remploi dans la mesure où la société recourante n'avait pas été en mesure de prouver que les conditions d'un remploi fiscalement neutre étaient réalisées, l'immeuble vendu ne constituant pas un bien nécessaire à l'exploitation (arrêt TC 604 2014 47/48 consid. 4c). d) S'agissant du remploi d'actifs commerciaux agricoles, comme l'identité de fonction n'est plus exigée pour les immeubles commerciaux ordinaires avec les textes en vigueur après la réforme II de l'imposition des entreprises, elle tombe aussi pour les immeubles agricoles et sylvicoles. Et il est possible que lors de la vente d'un immeuble agricole, la part constituant les amortissements récupérés soit frappée de l'impôt sur le revenu et que la plus-value immobilière bénéficie d'un report d'imposition (art. 12 al. 3 let. d LHID), ou l'inverse (art. 30 LIFD, 8 al. 4 LHID) (voir note concernant l'arrêt TF 2C_308/2009 in RDAF 2010 II 429 ss, 439 s.; VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, p. 117). 4. a) Le recourant, qui ne met pas en cause le fait que l'immeuble nouvellement acquis à H._____ pouvait être considéré par l'autorité intimée comme faisant partie de la fortune privée étant donné qu'il s'agit d'un immeuble de rendement et qu'à ce titre il ne pouvait

bénéficiaire d'un emploi, estime qu'il doit en aller autrement de l'immeuble de C. _____ (article RF ddd acheté le 21 décembre 2009). Il précise que cet immeuble a en effet constitué son domicile provisoire et a servi également de dépôt pour son entreprise tant que les oppositions à la "construction d'un nouveau domicile avec dépôt également à C. _____" n'étaient pas levées, soit jusqu'en 2014 lorsque la construction [recte, reconstruction] a pu débuter. Il fait valoir que le montant du bénéfice dégagé lors de la vente de l'immeuble de E. _____ où se situait son ancien domicile doit être déduit du nouvel investissement à C. _____ et que le coût de construction - environ

Tribunal cantonal TC Page 8 de 10 CHF 1'542'000.-, soit une somme supérieure au bénéfice dégagé pour l'immeuble, apparaîtra dans les comptes 2014. A son avis, "le fait que l'achat du 1er domicile provisoire à C. _____ était intervenu avant la finalisation de la vente de l'immeuble de E. _____ VD, ne doit pas être une raison de rejet de réinvestissement, même si la construction s'est terminée 2 ans après la vente de la parcelle fff de E. _____ VD, puisque l'article 43 lettre e LICD (loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs: RSF 631.1) le prévoit". De son côté, l'autorité intimée explique que les immeubles agricoles vendus dans le canton de Vaud ont toujours été imposés dans la fortune agricole du recourant, ce dernier n'ayant pas demandé le transfert dans la fortune privée malgré la cessation de son activité agricole depuis avril 2002. Elle relève que le bâtiment de C. _____, acquis en copropriété par le recourant et sa compagne, a été détruit et reconstruit durant les années 2013 à 2015 pour être occupé par le couple ainsi que les trois enfants de la compagne du recourant. Il précise que ce nouvel immeuble ne sert pas à une activité agricole, tout comme le précédent, mais fait partie de la fortune privée du recourant ainsi que de celle de sa compagne. b) En l'espèce, l'immeuble vendu à E. _____ était un immeuble commercial agricole (comprenant le logement du recourant) qui a servi de bien nécessaire à une entreprise agricole jusqu'en 2002. Après cette date, le recourant a exploité une entreprise de construction et il a continué à déclarer cet immeuble - lequel servait également de dépôt pour son entreprise - en tant qu'élément de sa fortune agricole. Comme le report de l'imposition des amortissements cumulés intervenue dans le canton de Vaud n'a pas été requis, l'on ignore si, dans le cas contraire, les autorités fiscales de ce canton auraient considéré que l'immeuble vendu n'était pas nécessaire à l'exploitation et refusé le emploi pour ce motif. Il revient en revanche aux autorités fribourgeoises, en charge de la taxation de l'impôt fédéral direct du recourant conformément à l'art. 105 al. 1 LIFD, de déterminer si l'immeuble que le recourant allègue avoir acquis en remplacement à C. _____ (article RF ddd) constitue ou non un bien nécessaire à l'exploitation. Sous l'empire de l'art. 30 LIFD dans sa version avant l'entrée en vigueur de la réforme II de l'imposition des entreprises le 1er janvier 2011, l'immeuble vendu aurait dû être remplacé par un immeuble revêtant la même fonction pour que les conditions d'un report de l'imposition des amortissements cumulés soit admis. Depuis la période fiscale 2011 toutefois, il n'est plus nécessaire que l'immeuble acquis en remplacement à C. _____ revête la même fonction agricole. Et contrairement à ce que soutient l'autorité intimée, dans la mesure où ce ne sont pas les règles sur le emploi en matière d'imposition sur les gains immobiliers qui s'appliquent (art. 12 al. 3 let. d LHID prévoyant une imposition différée en cas d'acquisition d'un immeuble de remplacement exploité par le contribuable lui-même) mais celles, ordinaires sur le emploi commercial de l'art. 30 LIFD, il n'est pas nécessaire que cet immeuble acquis en remplacement soit exploité par le contribuable lui-même. Cela étant, la manière dont le contribuable comptabilise son immeuble peut lui être opposée. L'on rappellera à cet égard que pour déterminer si un bien

constitue un actif commercial, il y a lieu de prendre en considération non seulement la comptabilisation, ou non, de l'élément de fortune dans le bilan, mais aussi son traitement comptable concret à tout point de vue (ainsi en particulier: la comptabilisation d'amortissements ou encore le mode de comptabilisation des revenus et des dépenses y relatifs, etc.) (voir ATF 133 II 420 consid. 3.2 et références citées ainsi que arrêt TF 2C_322/2013 du 31 juillet 2013 consid. 3.1).

Tribunal cantonal TC Page 9 de 10 En l'occurrence, si l'immeuble article RF ddd acquis à C._____ a pu servir non seulement de logement pour le recourant et sa famille mais aussi temporairement de dépôt pour son entreprise en attendant l'autorisation de reconstruction, il a toutefois été déclaré comme immeuble privé aussi bien pour la période fiscale 2011 que pour celle de 2012. Il figure d'ailleurs dans un bilan privé, ce qui relève d'un choix cohérent du recourant qu'il doit se laisser opposer. Cet immeuble ne figure pas dans le bilan de l'exploitation et aucune provision pour emploi n'y a été inscrite. Et le recourant ne le conteste pas au demeurant puisqu'il requiert l'octroi du emploi prévu en matière d'impôt cantonal sur les gains immobiliers prélevés en cas d'aliénation d'immeubles privés en invoquant l'art. 43 let. e LICD. A cela s'ajoute le fait que le recourant n'a pas contesté l'imposition des amortissements cumulés intervenue le 24 avril 2014 dans le canton de Vaud. A cette période pourtant, les travaux de reconstruction de son immeuble débutaient. Dans ces circonstances, le fait que l'immeuble reconstruit doit aussi accueillir les locaux de l'entreprise, et que l'investissement de CHF 1'542'000.- consenti pour sa reconstruction devrait apparaître dans les comptes en 2014, soit dans le délai raisonnable exigé par l'art. 30 al. 2 LIFD, ne saurait suffire à justifier que ledit immeuble soit qualifié de bien nécessaire à l'exploitation. Les conditions de l'art. 30 LIFD n'étant donc pas réalisées, le refus du emploi doit être confirmé. 5. a) Sur le vu de ce qui précède, le recours est rejeté et la décision attaquée confirmée. b) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge des recourants déboutés. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à charge des recourants à CHF 1'850.-. II. Impôt cantonal (604 2015 61) 6. a) Bien que la décision attaquée se réfère uniquement à l'impôt fédéral direct, l'affaire a été enregistrée par erreur sous un deuxième numéro pour l'impôt cantonal. L'on relèvera au demeurant que le recourant ne peut pas invoquer l'art. 43 let. e LICD en vue d'obtenir un différé de l'impôt sur les gains immobiliers en cas de emploi du logement familial. Comme le gain imposable provient de l'aliénation d'un immeuble qui n'est pas situé dans le canton de Fribourg, cette disposition légale ne s'applique pas (voir art. 4 al. 1 LHID a contrario). Dans ces circonstances, il y a lieu de constater qu'en tant qu'elle concerne l'impôt cantonal, la présente procédure est sans objet. b) Il s'ensuit que pour cette partie de la procédure, il n'y a pas lieu de percevoir de frais.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 10 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2015 60)

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