

FR_GERICHTE 604 2025 56 vom 9. Dezember 2025

FR Kantonsgericht, 2025-12-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2025_56

FR: FR_GERICHTE 604 2025 56 du 9 décembre 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2025 56 del 9 dicembre 2025

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Recevabilité Le recours, interjeté le 26 avril 2025 contre une décision sur réclamation du 28 mars 2025, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance de frais requise a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2025 56)

E. 2

Règles relatives aux revenus de l'activité lucrative indépendante 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 (art. 18 al. 1 LIFD). 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 (art. 18 al. 2 première phrase LIFD). 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).

E. 3

Règles relative au emploi

E. 3.1

Selon l'art. 30 LIFD, 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. L'imposition en cas de remplacement d'immeubles par des biens mobiliers est réservée (al. 1). Lorsque le emploi n'intervient pas pendant le même exercice, une provision correspondant aux réserves latentes doit 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 (al. 2). 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 (al. 3).

E. 3.2

L'expression « biens immobilisés acquis en remploi, 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 remploi qui exercent la même fonction ». Pour le législateur fédéral, il s'agissait d'élargir la notion de remploi: « 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.) (voir également arrêt TC FR 604 2015 60 du 18 octobre 2016 consid. 3). La circulaire de l'Administration fédérale des contributions n° 26 du 16 décembre 2009 relative aux Nouveautés concernant l'activité lucrative indépendante précise à son chiffre 3 que jusqu'alors, lors d'un remploi de biens immobilisés nécessaires à l'exploitation commerciale, le transfert des réserves

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 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 appartenant à la fortune mobilière sont acquis en remplacement d'immeubles, il n'est pas possible de demander un report de l'imposition.

E. 3.3

L'art. 30 al. 2 LIFD exige que le remploi soit effectué dans un délai raisonnable (in angemessener Frist). Cette condition vise en premier lieu à vérifier le caractère nécessaire à l'exploitation des biens faisant l'objet du remploi. En effet, lorsque le remploi n'intervient pas dans un délai raisonnable, l'on peut alors considérer que la vente de l'objet initial ne compromet pas la poursuite de l'activité commerciale et que celui-ci n'était donc pas nécessaire à l'exploitation. La jurisprudence et la pratique administrative retiennent dans la règle un délai de deux ans. En principe, le délai commence à courir au moment de la conclusion du contrat de vente, le cas échéant au moment de l'événement qui provoque la destruction du bien. Cela étant, ce qu'il convient d'entendre par « délai raisonnable » dépend des circonstances particulières de chaque cas d'espèce. Le délai de remplacement peut par exemple dépendre de la nature des biens (CR LIFD-NOËL, 2e éd. 2017, art. 28-31 n. 1 qui renvoie à CR LIFD-DANON, art. 64 n. 23 s et les références).

E. 3.4

Plus une société de capitaux tarde à remplacer un bien qu'elle juge nécessaire à l'exploitation, plus il est permis de douter de ce caractère nécessaire. Le délai pendant lequel une provision doit être utilisée, explicitement ancré dans le droit de l'impôt fédéral

direct (art. 30 al. 2 LIFD), n'a donc pas de portée autonome; si une société de capitaux peut attendre pendant une longue période avant de remplacer un bien, c'est que ce bien n'est pas nécessaire à l'exploitation. Conformément à la pratique, il faut partir du principe que le bien est encore nécessaire à l'exploitation si le remploi intervient dans les deux ans; un délai plus long est admissible en présence de circonstances extraordinaires (comme une nouvelle construction d'immeubles d'exploitation détruits ou expropriés retardée pour des motifs de planifications ou par des obstacles particuliers). Dès lors, les provisions correspondant aux réserves latentes ne sont déductibles qu'aussi longtemps qu'elles apparaissent justifiées par l'usage commercial parce que le bien à remplacer est nécessaire à l'exploitation. Les provisions sont des corrections provisoires, raison pour laquelle leur justification commerciale doit être vérifiée pour chaque exercice. Si cette condition n'est plus remplie au cours de la période concernée, la provision qui n'est pas (ou plus) justifiée doit être dissoute au bilan fiscal et le bénéfice imposable doit être augmenté d'autant (arrêt TF 2C_1118/2015 du 10 juin 2016 consid. 2.3.2 et 2.3.3 et les références in RDAF 2017 II p. 255).

E. 3.5

S'agissant du fardeau de la preuve, il appartient à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4 et les références; voir également arrêt TC FR 604 2014 47 du 15 juin 2015 consid. 4c).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8

E. 4

Discussion

E. 4.1

En espèce, est litigieuse la reprise du montant de CHF 1'104'288.- au revenu de l'activité agricole, correspondant à la dissolution de la provision pour remploi accordée en 2014 et augmentée depuis lors. Dans son recours, le recourant demande que le remploi soit accordé jusqu'au 31 décembre 2026. Il indique qu'un nouveau rural est vital pour l'exploitation agricole, le Service vétérinaire ayant interdit de garder du bétail bovin dans les étables actuelles. A ce titre, il produit un rapport de faisabilité établi le 31 juillet 2025 par l'Institut agricole de C._____. Il ressort de ce document que, sur demande du recourant, un rapport de faisabilité a été effectué dans le but de déterminer la faisabilité de la construction d'une nouvelle stabulation pour vaches laitières. En effet, les bâtiments actuels ne peuvent plus être utilisés pour la détention de bovins. Les surfaces du domaine étant essentiellement destinées à la production herbagère, il n'est économiquement pas viable de ne pas y détenir des animaux. En effet, les paiements directs requièrent une charge minimale en bétail pour pouvoir en bénéficier.

E. 4.2

Pour déterminer si les réserves latentes relatives à la vente des parcelles en 2014 peuvent être reportées jusqu'au 31 décembre 2026, comme le demande le recourant, il y a lieu de déterminer si les conditions d'un remploi au sens de l'art. 30 LIFD sont remplies. Comme il l'a été exposé ci-avant, un remploi peut être accordé uniquement si les biens acquis en remplacement sont nécessaires à l'exploitation. Pour vérifier le caractère nécessaire du bien, la loi exige que le remploi soit effectué dans un délai raisonnable, soit selon la pratique et la jurisprudence, dans un délai de deux ans. En l'espèce, le délai de deux ans a largement été

dépassé, dans la mesure où le rachat n'est toujours pas intervenu plus de 11 ans après avoir été accordé. Ainsi, ce seul constat permet déjà de considérer que le nouveau rural que le requérant jugeait nécessaire à l'exploitation ne l'était en réalité pas. En particulier, l'absence d'un nouveau rural n'a pas compromis la poursuite de l'activité agricole du requérant pendant ces 11 années. Le simple fait que le rapport de faisabilité, établi en juillet 2025 soit plus de 11 ans après la demande de rachat, mentionne qu'il n'est économiquement pas viable de ne pas détenir des animaux dans l'exploitation du requérant ne suffit pas pour admettre le caractère nécessaire d'un nouveau rural. Le délai de deux ans tendant à vérifier le caractère nécessaire du bien commence à courir au moment de la vente, soit en l'espèce en 2014. Par ailleurs, le SCC avait déjà accordé un délai supplémentaire au requérant en 2017, constatant qu'un projet de construction allait faire l'objet d'une demande de permis de construire. Or, cette demande a été préavisée défavorablement le 4 avril 2017. A partir de cette date et jusqu'en 2025, aucune démarche ou projet concret n'a été entrepris par le requérant en lien avec la construction d'un nouveau rural. Dans ces circonstances, il y a lieu d'admettre que la provision correspondant aux réserves latentes en lien avec la vente des parcelles de 2014 n'apparaît plus justifiée par l'usage commercial. C'est

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 dès lors à juste titre que le SCC l'a dissoute et a augmenté le revenu de l'activité agricole en conséquence.

E. 4.3

Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté et la décision sur réclamation du 28 mars 2025 confirmée. Impôt cantonal (604 2025 57)

E. 5

Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct

E. 5.1

En droit cantonal, l'art. 19 LICD prévoit également que 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 (al. 2). L'art. 31 LICD mentionne aussi 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 rachat, 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 (al. 1). Lorsque le rachat 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 rachat ou portée au crédit du compte de résultats dans un délai raisonnable (al. 2). 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 (al. 3).

E. 5.2

Les développements concernant le droit fédéral sont également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé (art. 8 al. 1 et 4 LHID). En présence de règles

similaires, il convient de rejeter le recours déposé au niveau de l'impôt cantonal pour les mêmes raisons que celles exposées pour l'impôt fédéral direct. La décision sur réclamation du 28 mars 2025 est également confirmée s'agissant de l'impôt cantonal. Frais de procédure et indemnité de partie

E. 6.1

Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, les frais doivent être mis à la charge du recourant. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 9'000.- et prélevés sur l'avance de frais du même montant.

E. 6.2

Vu le sort du recours, il n'est pas alloué de dépens.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2025 56) I. Le recours est rejeté. Impôt cantonal (604 2025 57) II. Le recours est rejeté. Frais de procédure et indemnité de partie III. Les frais de procédure, fixés à CHF 9'000.-, sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais versée du même montant. IV. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. Notification. Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 9 décembre 2025/anm Le Président La Greffière

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