

GE_GERICHTE A/3329/2023 vom 8. April 2025

GE Cour de justice, 2025-04-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3329_2023

FR: GE_GERICHTE A/3329/2023 du 8 avril 2025

IT: GE_GERICHTE A/3329/2023 del 8 aprile 2025

Regeste

IMMEUBLE AGRICOLE;EXPLOITATION AGRICOLE;EXONÉRATION FISCALE;REMPLOI(DROIT FISCAL);LOI FÉDÉRALE SUR LE DROIT FONCIER RURAL | Rejet du recours du contribuable agriculteur, exploitant agricole au sens de la LDFR, contre le refus de l'AFC de le mettre au bénéfice du privilège fiscal propre aux immeubles agricoles concernant le produit tiré de la vente d'une parcelle sise en zone agricole et jouxtant la parcelle publique accueillant un établissement pénitentiaire à agrandir. Le moment déterminant pour qualifier ledit immeuble est celui du moment de son aliénation, soit in casu celui de l'acte notarié de la vente, et non celui de la promesse de vente assortie de conditions suspensives. À ce moment déterminant, l'autorité spécialisée compétente a déjà prononcé le désasujettissement de la parcelle à la LDFR, par décision entrée en force et fondée sur des éléments objectifs (plantation d'une forêt et réalisation d'un parking extérieur) : l'immeuble aliéné n'était plus apte à l'exploitation agricole au sens de la LDFR. Dès lors, il ne peut être qualifié d'immeuble agricole au sens des dispositions fiscales en vertu de la jurisprudence fédérale, bien que la parcelle ait été, avant sa vente, utilisée par l'agriculteur à des fins agricoles dans le cadre de son exploitation agricole. Confirmation des décisions de l'AFC refusant l'application du remploi sollicité par le contribuable en raison de l'acquisition d'une autre parcelle sise en zone agricole, figurant comme condition suspensive à la vente de la parcelle précitée, faute de réserves latentes dont l'imposition devrait être reportée. | LIFD.18.al4; LIFD.18.al2; LIFD.30; LIFD.8.al1; LHID.8.al4; LIPP.19.al5; LIPP.19.al2; LIPP.21; LHID.12

Erwägungen

E. 4

Il convient ainsi, après quelques rappels généraux, de passer en revue la jurisprudence fédérale ayant suivi l'arrêt de référence précité de décembre 2011, pour identifier les conditions d'application de cette jurisprudence fédérale et déterminer les critères applicables à la qualification de la parcelle litigieuse, sise in casu en zone agricole et ayant toujours été utilisée à des fins agricoles par des exploitants agricoles au sens de la LDFR dans le cadre de leur activité professionnelle, jusqu'à sa vente à l'État de Genève due à l'agrandissement de l'établissement pénitentiaire adjacent.

E. 4.1

La zone agricole est régie par les art. 16 ss de la loi fédérale sur l'aménagement du territoire du 22 juin 1979 (LAT - RS 700). Elle sert à garantir la base d'approvisionnement du pays à long terme, à sauvegarder le paysage et les espaces de délasserment et à assurer l'équilibre écologique ; elle doit être maintenue autant que possible libre de toute construction en raison de ses différentes fonctions (art. 16 al. 1 ab initio LAT). Les autorisations ordinaires en zone agricole sont régies par les art. 16a à 16b LAT. Hors de la zone à bâtir, il est

possible de déroger au principe selon lequel l'autorisation de construire est délivrée en cas de conformité à l'affectation de la zone (art. 22 al. 2 let. a LAT), conformément aux art. 24 ss LAT. Tel est en particulier le cas, en vertu de l'art. 24 LAT, pour de nouvelles constructions ou installations ou pour tout changement d'affectation si l'implantation de ces constructions ou installations hors de la zone à bâtir est imposée par leur destination (let. a) et qu'aucun intérêt prépondérant ne s'y oppose (let. b).

E. 4.2

La LDFR poursuit plusieurs objectifs (art. 1 al. 1 LDFR), notamment encourager la propriété foncière rurale (let. a) et lutter contre les prix surfaits des terrains agricoles (let. c). Elle contient des dispositions sur différents objets (art. 1 al. 2 LDFR), tels que l'acquisition des entreprises et des immeubles agricoles (let. a) et le morcellement des immeubles agricoles (let. c). Son champ d'application général est prévu à l'art. 2 LDFR.

E. 4.2.1

En vertu de l'art. 2 al. 1 LDFR, cette 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 LAT, et b) dont l'utilisation agricole est licite. L'art. 2 al. 2 LDFR dispose que cette 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. L'art. 2 al. 3 LDFR prévoit une exception à son application pour certains terrains de moindre étendue.

E. 4.2.2

L'art. 6 LDFR définit la notion d'immeuble agricole. Est agricole l'immeuble approprié à un usage agricole ou horticole (al. 1).

E. 4.2.3

Des restrictions de droit public dans les rapports juridiques concernant les entreprises et les immeubles agricoles sont prévues aux art. 58 ss LDFR (titre 3). Elles concernent le morcellement des immeubles agricoles, en principe interdit sous réserve d'exceptions et d'autorisations exceptionnelles (art. 58 à 60 LDFR), et l'acquisition des entreprises et immeubles agricoles (art. 61 à 69 LDFR). Celui qui entend acquérir une entreprise ou un immeuble agricole doit obtenir une autorisation (art. 61 al. 1 LDFR), sous réserve des exceptions prévues dans la loi, notamment l'acquisition faite dans le cadre d'une expropriation (art. 62 let. e LDFR). L'acquisition par les pouvoirs publics est spécialement régie à l'art. 65 LDFR. Selon son al. 1, l'acquisition par la collectivité ou par ses établissements est autorisée quand : elle est nécessaire à l'exécution d'une tâche publique prévue conformément aux plans du droit de l'aménagement du territoire (let. a).

E. 4.2.4

L'art. 86 al. 1 LDFR prévoit la mention au registre foncier dans deux cas : a) immeubles agricoles situés dans la zone à bâtir qui sont régis par la LDFR (art. 2) ; b) immeubles non agricoles situés en dehors de la zone à bâtir qui ne sont pas régis par la LDFR (art. 2). Par ailleurs, les dispositions de procédure et les voies de recours contre les décisions prises en

vertu de la LDFR figurent à son titre 5 (art. 80 ss LDFR).

E. 4.3

L'arrêt de référence du Tribunal fédéral 2C_11/2011 précité (ATF 138 II 32 = JdT 2013 I 39 = RDAF 2012 II 117) concerne une parcelle sise en zone à bâtir, contrairement à la présente espèce après le revirement de situation dû au refus susévoqué du Grand Conseil du 2 mars 2017. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral part du constat que la notion d'immeuble agricole et sylvicole n'est pas définie dans les dispositions fiscales. Sa définition doit tenir compte de trois lois spécifiques, à savoir la LDFR, la LAT et la loi fédérale du 29 avril 1998 sur l'agriculture (LAgr – RS 910.1), dont le but commun est de préserver, en faveur de l'entreprise agricole, la propriété de la terre agricole qui représente un facteur de production essentielle pour l'économie nationale. La notion fiscale d'« immeuble agricole et sylvicole » doit être concrétisée en harmonie avec le champ d'application et de protection ainsi qu'avec les restrictions à l'aliénation qui dérivent du droit foncier rural. Ainsi, on ne doit parler d'un immeuble privilégié fiscalement que lorsque les conditions de la LDFR sont valablement réunies. Cela est principalement le cas dans l'hypothèse de l'art. 2 al. 1 LDFR, soit les immeubles agricoles isolés ou les immeubles faisant partie d'entreprise agricole, situés en dehors d'une zone à bâtir au sens de l'art. 15 LAT et dont l'utilisation agricole est licite. L'application de la LDFR, et par conséquent aussi de la règle fiscale dérogatoire en question, vaut pour les quatre cas spécifiques énumérés à l'art. 2 al. 2 LDFR (consid. 2.2.1). Jusqu'alors était appliqué le critère de l'utilisation effective de l'immeuble par l'agriculteur pour déterminer le traitement fiscal applicable. Cette approche est écartée par cette jurisprudence dans le sens déjà évoqué plus haut (consid. 2.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_908/2019 du 20 octobre 2020 consid. 2.2.1 ; 2C_255/2019 du 9 mars 2020 consid. 2.2.1).

E. 4.3.1

Dans l'arrêt 2C_467/2019 du 24 janvier 2020, cité par le jugement querellé et rappelé ci-dessus, le Tribunal fédéral s'est fondé sur la décision, erronée, de l'autorité compétente, selon laquelle l'immeuble en cause était agricole. Cette décision, rendue avant la publication de l'arrêt de référence du 2 décembre 2011 au recueil officiel début mai 2012, était erronée en ce sens que les recourants ne contestaient pas que la parcelle aliénée n'était pas soumise à la LDFR. Comme le bénéfice de l'aliénation de la parcelle avait déjà été soumis à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers, l'autorité fiscale n'avait pas ajouté ledit bénéfice au revenu imposable sur le plan cantonal. En revanche, l'autorité cantonale avait, à raison selon le Tribunal fédéral, tenu compte de ce revenu pour l'IFD, l'immeuble en cause devant être qualifié d'immeuble commercial non agricole (consid. 4.1. et 4.2).

E. 4.3.2

Selon l'arrêt 2C_255/2019 du Tribunal fédéral du 9 mars 2020, l'art. 18 al. 4 LIFD ne prévoit aucune condition préalable, dans la mesure où l'utilisation et l'affectation ultérieures de l'immeuble n'ont pas d'importance. L'état de fait présuppose uniquement une qualification d'immeuble agricole et/ou sylvicole jusqu'au prélèvement privé ou à l'aliénation. Le fait que l'acquéreur retire irrévocablement l'immeuble litigieux du cycle agricole n'empêche pas l'application de l'art. 18 al. 4 LIFD. Il est toutefois indispensable que l'immeuble ait été protégé par le droit foncier rural jusqu'à son aliénation (point de vue rétrospectif ; consid. 2.2.3 et arrêt cité). Cet arrêt précise également que l'imposition sur la base de l'art. 18 al. 2 phr. 2 LIFD respectivement de l'art. 18 al. 4 LIFD ne doit intervenir

que lorsqu'il est établi de manière irréfutable que la réalisation relevant de la systématique fiscale a effectivement eu lieu. Dans le champ d'application de l'art. 18 al. 4 LIFD, le prélèvement privé a un effet de réduction d'impôt. Dans la question de fait de savoir si et, le cas échéant, quand le transfert a eu lieu, le fardeau de la preuve incombe donc au contribuable (théorie des normes ; consid. 2.2.5).

E. 4.3.3

Dans un arrêt 2C_247/2020 du 18 juin 2020, le Tribunal fédéral a d'abord rappelé son arrêt de référence rendu en 2011, selon lequel par « immeuble agricole », il faut entendre les immeubles qui sont soumis au droit foncier rural selon LDFR, c'est-à-dire principalement des terrains situés en dehors de la zone à bâtir au sens de l'art. 15 LAT, sur lesquels une exploitation agricole est autorisée (art. 2 al. 1 LDFR) et qui se prêtent objectivement à une exploitation agricole (art. 6 al. 1 LDFR ; ATF 138 II 32 consid. 2.2.1 et 2.3.1). Il a ensuite précisé, à l'appui de différents arrêts, que cette jurisprudence avait été complétée à plusieurs égards. Ainsi, les immeubles, qui ne sont pas soumis au droit foncier rural en raison d'une surface insuffisante (art. 2 al. 3 LDFR), constituent néanmoins des immeubles agricoles au sens des art. 18 al. 4 LIFD et 8 al. 1 LHID, tant qu'ils se prêtent objectivement à une exploitation agricole au sens de l'art. 6 al. 1 LDFR. À l'inverse, le contribuable ne peut pas se prévaloir du privilège des art. 18 al. 4 LIFD et 8 al. 1 LHID, pour cause d'abus de droit, lorsqu'il aliène un immeuble soumis en soi à la LDFR, mais qu'il ne respecte pas les prescriptions de la LDFR, comme l'interdiction de morcellement de l'art. 58 al. 2 LDFR (consid. 3.1). Dans cette affaire, les terrains concernés par le litige n'avaient jamais été classés en zone à bâtir, mais avaient toujours été situés en dehors de la zone à bâtir, de sorte qu'il ne pouvait être affirmé que le recourant avait vendu du terrain à bâtir. Cela étant, il était admis que les acquéreurs des trois parcelles n'avaient pas l'intention de les utiliser à des fins agricoles. Toutefois, l'utilisation et l'affectation ultérieures du terrain étaient sans importance pour l'octroi du privilège fiscal relatif aux immeubles agricoles (art. 8 al. 1 in fine LHID). Le fait que les acquéreurs retirent irrévocablement l'immeuble litigieux du cycle agricole ne s'opposait ainsi pas à l'application de la norme cantonale prévoyant ledit privilège fiscal, tant que l'immeuble remplissait les exigences d'un immeuble agricole ou forestier jusqu'à sa réalisation (point de vue rétrospectif ; consid. 3.5.2 et les arrêts cités). Dans la mesure où, dans cette affaire, le terrain vendu se trouvait entièrement en zone agricole avec une zone de hameau superposée, il restait en principe soumis à la protection du droit foncier et remplissait les conditions de la norme cantonale prévoyant le privilège fiscal pour les immeubles agricoles, s'il était resté apte à l'exploitation agricole jusqu'à son morcellement. Dès lors, selon le Tribunal fédéral, le critère essentiel était de savoir si et, le cas échéant, quand la parcelle mère avait perdu son aptitude à l'exploitation agricole. Car si, au moment de l'aliénation et des prélèvements privés, les trois parcelles ne se prêtaient pas à une exploitation agricole au sens de l'art. 6 al. 1 LDFR, il ne s'agissait pas d'immeubles agricoles et, par conséquent, la différence entre les frais d'investissement et le produit de l'aliénation ou la valeur de réalisation devait également être soumise à l'impôt sur le revenu. Dans le cas contraire, cette partie devait être exclue de l'impôt sur le revenu en vertu de la norme cantonale en cause (consid. 3.6).

E. 4.4

Ainsi, il découle de la jurisprudence précitée que le critère essentiel, y compris pour des parcelles sises hors de la zone à bâtir, est que la parcelle aliénée puisse être qualifiée d'immeuble agricole au sens de l'art. 6 al. 1 LDFR, c'est-à-dire qu'elle soit objectivement

apte à l'exploitation agricole, jusqu'au moment de son aliénation. L'utilisation et l'affectation ultérieure du terrain, après sa vente, n'est pas déterminante pour l'application du privilège fiscal propre aux immeubles agricoles prévu par les dispositions fiscales susmentionnées.

E. 5

Dès lors et conformément aux arrêts 2C_255/2019 et 2C_247/2020 précités, la question décisive est in casu de savoir si, au moment de son aliénation, la parcelle n° 1'922 a perdu son aptitude à l'usage agricole au sens de l'art. 6 al. 1 LDFR.

E. 5.1

La particularité du présent cas est que la décision de la CFA prononçant le désassujettissement de la parcelle n° 1'922 a eu lieu le 22 septembre 2015, soit entre l'acte notarié de la promesse de vente et achat des 17 et 19 mars 2014 et celui de la vente définitive des 22 décembre 2015 et 29 février 2016. C'est à juste titre que les autorités précédentes ont retenu le moment de la vente notariée comme moment déterminant de la qualification de l'immeuble puisqu'il correspond au moment de son aliénation, c'est-à-dire du transfert de propriété de l'immeuble du vendeur à l'acheteur.

E. 5.1.1

En effet, certes, selon le Tribunal fédéral, lorsqu'une promesse de vente – faite par acte authentique en vertu de l'art. 216 al. 2 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220) – contient tous les éléments du contrat de vente immobilière, elle vaut vente et donne directement naissance aux prétentions qui seraient issues d'un contrat de vente (ATF 129 III 264 consid. 3.2.1 ; *Bénédict FOËX/Irène MARTIN-RIVARA in Luc THÉVENOZ/Franz WERRO [éd.]*, Commentaire romand – Code des obligations I, 3 e éd., 2021, n. 22 ad art. 216 CO). Parmi les éléments essentiels devant revêtir la forme authentique, on compte la désignation des parties et de l'immeuble vendu, l'indication du prix de vente, les engagements de transférer la propriété et de l'acquiescer et l'engagement de payer le prix (*ibid.* , n. 10 ad art. 216 CO). Toutefois, les ventes conditionnelles d'immeuble ne sont inscrites au registre foncier qu'après l'avènement de la condition (art. 217 al. 1 CO). Cette disposition vise certaines modalités de l'inscription de la propriété au registre foncier (*Bénédict FOËX/Edouard BENOIT*, *op. cit.* , n. 2 ad art. 217 CO). Sont ici visées les conditions suspensives au sens de l'art. 151 CO. Parmi celles-ci, peuvent figurer les conditions légales, telle que celle d'obtenir une autorisation au sens de la LDFR, si les parties le demandent (*ibid.* , n. 3 et 8 ad art. 217 CO). L'art. 218 CO renvoie d'ailleurs, pour l'aliénation des immeubles agricoles, à la LDFR dont certaines dispositions ont été évoquées plus haut. Selon l'art. 151 CO, le contrat est conditionnel, lorsque l'existence de l'obligation qui en forme l'objet est subordonnée à l'arrivée d'un événement incertain (al. 1). Il ne produit d'effets qu'à compter du moment où la condition s'accomplit, si les parties n'ont pas manifesté une intention contraire (al. 2). Le contrat affecté de conditions suspensives est en suspens, pendente conditione (art. 151 al. 2 CO). Partant, il ne constitue pas (encore) un titre d'acquisition susceptible de fonder une inscription. Dès l'accomplissement de la condition, le contrat de vente produit tous ses effets et l'inscription du transfert au registre foncier peut être requise. Si la condition ne vient pas à chef, le contrat devient caduc ; l'acheteur ayant déjà payé tout ou partie du prix de vente disposant d'une action en enrichissement illégitime (*ibid.* , n. 4 et 5 ad art. 217 CO).

E. 5.1.2

En l'espèce, bien que l'acte notarié de promesse de vente et d'achat entre les deux agriculteurs et l'État de Genève, approuvé par le Conseil d'État le 19 mars 2014, contienne tous les éléments essentiels à la vente de la parcelle n° 1'922, notamment le prix de vente, il est toutefois subordonné à la réalisation de trois conditions suspensives, notamment la décision de désassujettissement de cette parcelle à la LDFR. Dès lors, son aliénation, c'est-à-dire le moment du transfert de propriété sur cette parcelle, ne peut intervenir qu'après la réalisation des trois conditions suspensives, soit notamment après la décision de désassujettissement à la LDFR prononcée le 22 septembre 2015 par la CFA, entrée en force. C'est donc à raison que l'AFC et le TAPI ont retenu le moment de l'acte notarié de la vente de la parcelle n° 1'922 comme moment déterminant pour l'examen de la condition de l'aptitude à l'usage agricole au sens de l'art. 6 al. 1 LDFR.

E. 5.2

Au moment de ladite vente notariée survenue les 22 décembre 2015 et 29 février 2016, la parcelle n° 1'922 avait perdu l'aptitude à l'exploitation agricole au sens de l'art. 6 al. 1 LDFR compte tenu de la décision de désassujettissement du 22 septembre 2015 de la CFA. Outre le fait que cette décision est entrée en force, elle se fonde sur des éléments objectifs, soit la plantation d'une forêt sans lien avec une exploitation agricole et la réalisation du parking extérieur. Les arguments du recourant selon lesquels il s'agirait d'éléments réversibles ne sont ainsi pas déterminants compte tenu de la décision précitée de la CFA, instance spécialisée en la matière. Ils sont tout au plus tardifs. Il en va de même de la prétendue application de l'art. 65 al. 1 let. a LDFR, exigeant la conformité aux plans du droit d'aménagement du territoire, étant donné que la parcelle est restée en zone agricole après le refus précité du Grand Conseil le 2 mars 2017. Dans ces circonstances, et malgré le projet initial de déclassement de la parcelle litigieuse en partie en zone à bâtir prévoyant au besoin la voie de l'expropriation, il y a lieu de constater qu'au moment de l'aliénation de cette parcelle, la CFA a retenu, de manière obligatoire, par la décision précitée du 22 septembre 2015, la perte de son aptitude à l'usage agricole au sens de la LDFR. Dès lors, la parcelle n° 1'922 ne peut être qualifiée d'immeuble agricole au sens des art. 18 al. 4 LIFD, 8 al. 1 phr. 1 in fine LHID et 19 al. 5 LIPP. Le contribuable ne peut donc pas bénéficier du privilège fiscal propre aux immeubles agricoles. Son recours doit être rejeté sur ce point.

E. 6

Il convient à présent d'examiner la conclusion subsidiaire du recourant tendant à bénéficier du emploi au sens des art. 30 LIFD, 8 al. 4 LHID et 21 LIPP. En effet, dans les circonstances du présent cas, il y a lieu d'admettre que le contribuable, agriculteur ayant exploité pendant des années la parcelle litigieuse dans le cadre de son exploitation agricole, pouvait de bonne foi croire être propriétaire d'un immeuble agricole au sens de la LDFR et ainsi espérer bénéficier du privilège fiscal susmentionné propre à ce type d'immeuble. Dans ces circonstances particulières et compte tenu de la jurisprudence précitée limitant l'octroi dudit privilège comme cela vient d'être exposé, le fait que le contribuable ait attendu la procédure de réclamation pour revendiquer l'application du emploi à la vente litigieuse de sa parcelle ne suffit en soi pas pour refuser d'examiner cette conclusion, qui reste dans le cadre de l'objet du litige et du pouvoir d'examen et de décision de l'AFC, comme évoqué plus haut.

E. 6.1

En matière d'activité lucrative indépendante de personnes physiques, le remploi est réglé à l'art. 30 LIFD, dans des termes similaires au remploi applicable aux personnes morales (art. 64 LIFD), ainsi qu'aux art. 8 al. 4 LHID et 21 LIPP. Selon l'art. 30 al. 1 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 remploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse (phr. 1). 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). L'al. 2 de cette norme précise que lorsque le remploi 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 remploi ou portée au crédit du compte de résultats dans un délai raisonnable. L'art. 21 LIPP dispose que, lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées, dans un délai raisonnable, sur les biens immobilisés acquis en remploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse (phr. 1). L'art. 8 al. 4 phr. 1 LHID a une teneur quasi identique.

E. 6.2

Le remploi n'est admis qu'à quatre conditions cumulatives, étant précisé que si elles sont réalisées, le remploi entraîne un report de l'imposition sur les réserves latentes, jusqu'à la réalisation ultérieure des biens de remplacement (Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 5^e éd., 2021, n. 81 et 82). Parmi lesdites conditions, on trouve les trois suivantes. L'objet du remploi et son remplaçant sont des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation. Seules les biens immobilisés servant directement à l'exploitation sont considérés comme nécessaires à celle-ci (Xavier OBERSON, *op. cit.*, n. 83). De plus, le remploi doit s'effectuer dans un délai raisonnable, généralement un délai de deux ans.

Le réinvestissement doit en outre avoir lieu sur le territoire suisse (*ibid.*, n. 84 et 85). Depuis le 1^{er} janvier 2011, l'exigence selon laquelle le bien de remplacement doit remplir la même fonction a été supprimée. Par ailleurs, il était auparavant déjà admis une certaine souplesse, en ce sens que le bien ne devait pas nécessairement être identique, mais il était nécessaire que le bien acquis en remploi serve la même fonction technique et économique que le bien remplacé dans le cadre de l'exploitation existante de l'entreprise (*ibid.*, n. 88). La quatrième condition est celle exigeant que la valeur comptable du bien remplacé soit préservée. Le rendement réalisé lors de la sortie de l'élément immobilisé, objet du remploi, doit nécessairement être neutralisé. Cela peut se faire de deux manières. Lorsque le bien sorti est remplacé dans la même période, la différence entre le prix de réalisation et la valeur comptable du bien sorti doit servir à amortir le bien de remplacement. En revanche, si le remploi n'intervient pas dans le même exercice, une « provision » correspondant aux réserves latentes peut être constituée. Lors d'un achat dont le prix est inférieur au prix de vente de l'objet remplacé, les réserves latentes sont alors réalisées, dans la mesure de la part non réinvestie du produit de vente (Xavier OBERSON, *op. cit.*, n. 86 et 87). Les réserves latentes peuvent résulter du fait que la valeur réelle d'un actif dépasse celle de sa valeur comptable. Une réserve latente ne peut être imposée que lorsqu'elle est réalisée. Tel est notamment le cas lorsque le bien englobant la plus-value est aliéné ou, d'une autre manière, transformé en somme d'argent (réalisation effective ; *ibid.* n. 73 et 74). Le report de l'imposition découlant de l'application du remploi au sens de l'art. 64 LIFD (valant aussi pour le remploi au sens de l'art. 30 LIFD) implique la comptabilisation d'une charge

contrebalançant le produit réalisé de la vente de l'objet aliéné. Lorsque le coût d'acquisition du nouveau bien est inférieur au prix de vente de l'ancien bien, les réserves latentes du bien aliéné ne peuvent pas être intégralement reportées sur l'actif acquis en remploi. Dans cette hypothèse, les réserves latentes correspondant à la part du produit de la vente non réinvestie sont soumises à l'impôt (Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand – Impôt fédéral direct, 2 e éd., 2017, n. 17 et 19 ad art. 64 LIFD).

E. 6.3

En l'espèce, il n'est pas contesté que le prix total de la parcelle n° 2'022, achetée, a été de CHF 194'616.-, soit un montant considérablement inférieur au prix total de la parcelle n° 1'922, vendue, s'élevant à CHF 1'399'544.-. Dans ces circonstances, et en l'absence d'amortissements comptabilisés dans les comptes de l'entreprise agricole du recourant, la différence entre ces deux sommes n'est pas une valeur comptable mais une somme d'argent effectivement perçue par le contribuable et sujette ainsi à imposition. Même à considérer l'existence de réserves latentes sur la parcelle n° 1'922, ce qui est in casu douteux pour les raisons évoquées par l'AFC dans ses décisions sur réclamation, leur réinvestissement dans l'achat de la parcelle n° 2'022 aurait pour effet de les réaliser à hauteur de ladite différence, supprimant ainsi toute réserve latente éventuelle sur la parcelle achetée. Faute de réserve latente reportée sur le nouveau bien acheté par hypothèse en remploi du bien vendu, il n'y aurait aucune imposition à différer dans le temps au sens des normes fiscales précitées relatives au remploi. Par conséquent, la demande de remploi devrait être rejetée, faute d'objet (dont l'imposition devrait être reportée). En tous les cas, le remploi ne constitue en soi pas un montant déductible du revenu imposable, comme semble le penser le recourant. La conclusion tendant au remploi doit donc être écartée. Le recours est dès lors rejeté.

E. 7

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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