REVUE DE DROIT ADMINISTRATIF ET DE DROIT FISCAL

REVUE GENEVOISE DE DROIT PUBLIC

75e année No 4 2019

IMPÔTS DIRECTS ET HARMONISATION FISCALE

Harmonisation fiscale

Pages 343 à 353

343

Notion d'immeuble agricole ou sylvicole – Réalisation systématique – Immeuble «mixte» sis partiellement en zone agricole

Art. 8, al. 1 et 12 LHID; art. 2, al. 1 et al. 3, art. 7 LDFR

L'imposition privilégiée des immeubles agricoles et sylvicoles est également applicable en cas de réalisation comptable ou systématique, malgré le texte malheureux de l'art. 18 al. 4 LIFD et 8 al. 1 2e partie de phrase LHID qui ne parle que d' «aliénation».

Dans ce cadre, l'affectation ou l'adéquation future d'un immeuble n'a pas d'importance après son aliénation. Seule est exigée une qualification existante en tant qu'immeuble agricole ou sylvicole jusqu'au retrait privé ou jusqu'à la vente. Le fait que le vendeur sorte irrévocablement le bien-fonds concerné de la protection réservée aux terres agricoles, n'empêche aucunement l'application de l'art. 8 al. 1 2e partie de phrase LHID. Il faut toutefois exiger que l'immeuble ait été jusqu'à la réalisation absolument sous la protection du droit foncier rural.

Faits

A. Les époux A et B ont leur domicile fiscal à U dans le canton d'Argovie. Durant l'année 2011, l'époux A (né en 1932) a cessé son activité d'exploitant du sol. La parcelle Nr. XXX d'une surface initiale de 35,45 ares, dont le contribuable était seul propriétaire, faisait alors partie de son exploitation agricole, parmi d'autres parcelles. D'une part, par acte authentique du 8 avril 2010 et requête d'inscription au Registre foncier du 14 février 2011, le contribuable en a morcelé une partie de cette parcelle pour en détacher une nouvelle Nr. yyy de 10,10 ares. Sur cette nouvelle parcelle, sise en zone à bâtir, se trouvait un rural et quelques arbres. D'autre part, l'époux A a détaché une autre

344

partie de la parcelle Nr. xxx d'une surface de 0,24 ares, pour la réunir avec une autre parcelle Nr. zzz dont il était – également – unique propriétaire. La surface totale résiduelle de la parcelle Nr. xxx ainsi morcelée était encore de 25,11 ares.

B. Le contribuable a vendu la parcelle Nr. yyy par acte authentique du 8 avril 2010 et inscription au Registre foncier du 14 février 2011 pour le prix de CHF 950'000,- à un acquéreur tiers. En même temps, il a vendu une autre partie détachée de la parcelle Nr. xxx d'une superficie de 0,26 ares, pour un prix de 19'500.-. La surface ainsi diminuée de la parcelle de base Nr. xxx était alors de 24,85 ares. L'acheteur acquit la parcelle constructible Nr. yyy avec l'intention d'y ériger de nouvelles constructions.

Le contribuable vendeur s'engagea dans le contrat de vente à démolir immédiatement le rural à ses propres frais et à enlever les arbres (trois bouleaux et un cerisier), ceci au plus tard pour l'entrée en force de l'autorisation de construire.

C. La parcelle Nr. xxx comprenait, après les trois opérations précitées, comme déjà mentionné, encore une surface de 24,85 ares. Une partie de 7,41 ares était sise en zone agricole. Le solde de 17,44 ares était sis en zone constructible. Une villa jumelée y était construite depuis 1981, et avait été agrandie en 1994. Le contribuable a transféré durant l'année 2011 cette parcelle de base de sa fortune commerciale dans sa fortune privée.

D. Le 20 octobre 2011, la commission fiscale locale a taxé les deux opérations précitées (à savoir la vente de la parcelle Nr. yyy et le retrait privé (découlant du transfert dans la fortune privée) du solde de la parcelle Nr. xxx) estimant le bénéfice de liquidation à hauteur de CHF 2'166'833.- (§ 45 Abs. 1 lit. f de la loi fiscale argovienne [StG/AG]) respectivement de CHF 2'156'733.- (art. 37b LIFD). Le Tribunal fédéral a confirmé par arrêt du 15 juin 2017 cette décision pour ce qui est de l'impôt fédéral direct (2C_485/2017 publié in Archives 86 p. 52; Revue fiscale 72/2017 p. 891). Seul reste donc litigieux l'impôt cantonal et communal du canton d'Argovie.

E. Ensuite du rejet de leur réclamation par les décisions de la Commission fiscale (du 30 juin 2016) et du Tribunal spécial du canton d'Argovie, Cour fiscale (du 21 septembre 2017), les contribuables ont recouru au Tribunal administratif du canton d'Argovie, 2e Cour, qui a rejeté leur recours par arrêt du 24 janvier 2018 (WBE.2017.461).
Les contribuables faisaient valoir que les parcelles en cause devaient être

345

qualifiées d'agricoles. Par conséquent, le transfert dans la fortune privée de la parcelle Nr. xxx ne pouvait générer un impôt sur le revenu que à hauteur des amortissements récupérés (art. 27 al. 4 StG/AG). Aucun amortissement n'aurait été effectué sur la parcelle Nr. yyy. En outre, la plus-value conjoncturelle ne pouvait être appréhendée que par l'impôt sur les gains immobiliers.
Le Tribunal administratif retint au contraire que la vente de la parcelle Nr. yyy ne représentait que la vente d'une pure parcelle en zone à bâtir; le bien-fonds ne serait pas (ou plus) soumis à la protection du droit foncier rural (art. 2 al. 2 let. a LDFR). S'agissant de la parcelle Nr. xxx, il faudrait constater que la partie non dézonée de 7,41 ares, sur laquelle était de toute façon installée une piscine, avait perdu sa qualité de facteur de production agricole. Ici également, le droit foncier rural ne déployait plus de protection (art. 2 al. 2 let. c LDFR) dès lors qu'il ne s'agissait pas de l'aire environnante requise d'un bâtiment agricole (art. 2 al. 2 let. a LDFR). Peut-être était-ce le cas auparavant (parcelles limitrophes Nr. zzz, qqq rrrr). Lors du morcellement le contribuable aurait cependant renoncé à demander une autorisation au sens de l'art. 60 LDFR, ce qui montrerait que même à ses yeux, la protection du droit foncier rural n'était pas applicable. […]

Extraits des considérants

2. 2.1 La nature juridique des deux parcelles concernées est litigieuse et doit être examinée. Si les conditions constitutives d'une qualification juridique en tant qu'immeuble agricole ou sylvicole sont remplies, le bénéfice en capital ne peut être ajouté au revenu imposable qu'à concurrence des dépenses d'investissement (art. 8 al. 1 2e partie de phrase LHID, respectivement art. 27 al. 4 St/AG). La plus-value conjoncturelle ou industrielle est soumise cependant à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers (art. 12 al. 1 LHID en lien avec l'art. 8 al. 1 2e partie de phrase LHID, respectivement art. 106 al. 1 en lien avec l'art. 27 al. 4 St/AG). S'il s'agit à l'inverse d'un actif de la fortune commerciale «ordinaire», c'est-à-dire n'appartenant pas à la fortune agricole ou sylvicole, comme le qualifie l'autorité inférieure, alors ce sont non seulement les amortissements récupérés mais aussi la plus-value qui doivent être imposés au titre de l'impôt sur le revenu (art. 8 al. 1 1re partie de phrase LHID).

2.2.1 L'instance inférieure a effectué cette qualification de la parcelle Nr. yyy issue du morcellement sous l'angle de la protection du

346

droit foncier rural (art. 2 al. 2 let. a de la Loi fédérale sur le droit foncier rural du 4 octobre 1991; [LDFR; RS 211.412.11]). Cette protection est conditionnée par la loi à trois éléments: il doit s'agir d'abord d'un immeuble, ou d'une partie d'immeuble, comprenant des bâtiments et installations agricoles, y compris une aire environnante appropriée, dans la mesure où il est sis en zone à bâtir. Deuxièmement, l'immeuble ou la partie d'immeuble doit être appropriée à l'usage agricole (art. 6 LDFR), et troisièmement, l'immeuble ou la partie d'immeuble doit appartenir à une entreprise agricole au sens de l'art. 7 LDFR (voir pour plus de détail l'arrêt 2C_539/2010 du 15 décembre 2010 in RF 67/2010 p. 54).

2.2.2. L'autorité précédente a constaté d'une manière qui lie le Tribunal fédéral (consid. 1.3. ci-dessus [non traduit]), que la parcelle Nr. yyy était sise entièrement en zone constructible, le contribuable ayant dû selon le contrat éliminer au plus tard à l'entrée en possession tous les restes des installations agricoles et que la poursuite de l'exploitation agricole n'était pas envisagée par l'acquéreur (Faits, let. A et B). Cela a conduit l'instance inférieure à la conclusion qu'à tout le moins au moment de la vente, il ne pouvait plus être question d'une parcelle au sens de l'art. 2 al. 2 let. a LDFR. En effet, la préoccupation essentielle du droit foncier rural consiste dans le maintien des facteurs d'exploitation du sol, et cela également lorsque ce sol est sis en zone constructible.

2.2.3 L'appartenance de l'immeuble à une zone constructible n'est ainsi pas contestée. Au moins au moment de la conclusion du contrat, l'immeuble était bâti. Les contribuables estiment que le rural servait comme étable et comme abri et aurait (jusqu'à la vente) été utilisé «comme auparavant pour l'exploitation agricole». Pour ce motif le vendeur aurait dû dans le contrat de vente s'obliger à les démolir. Il faut cependant retenir contrairement à ce que soutiennent les recourants, que cette causalité («démolition en raison de la vente») n'est en aucun cas obligatoire, puisque l'immeuble devait tôt ou tard de toute façon être détruit après que l'acheteur ait investi presque 950'000.- pour acquérir la parcelle dans son état antérieur. Ceci n'est cependant en fin de compte pas essentiel. L'autorité précédente n'a pas fait de constatations expresses quant à l'utilisation du rural et fondamentalement du sol. Il résulte tout de même du contrat de vente du 8 avril 2010, qui figure au nombre des pièces du dossier et auquel on peut donc se référer d'office (art. 105 al. 2 LTF), que la parcelle comportait au moins quatre grands arbres plantés. […]

347

2.2.5 La qualification effectuée par l'instance précédente ne convainc pas. Il est certes admis qu'il y a un but commun sous-jacent aux différentes lois adoptées dans le domaine du droit foncier rural. Celles-ci ont «pour finalité commune de maintenir en mains des exploitants agricoles la propriété du sol agricole qui représente un facteur de production déterminant» (ainsi également 2C_539/2010 consid. 3.2). Il n'est pas contesté que le sol agricole et/ou sylvicole constitue un facteur de production important économiquement, qui mérite une protection particulière. Le Tribunal fédéral a toujours placé systématiquement ces réflexions au centre de ses raisonnements, comme cela découle également de l'art. 1 al. 1 LDFR (ATF 138 II 321 consid. 2.2.1 p. 36; arrêt 2C_873/2011 du 22 octobre 2012 consid. 5.1; 2C_561/2016 du 24 mai 2017 consid. 2.3, in: Arch. 86 S. 61, StE 2017 B 41.13 Nr. 1, RF 72/2017 p. 711; 2C_846/2016 du 24 mai 2017 consid. 3.3, in: Arch. 86 p. 61, StE 2017 B 41.13 Nr. 2, RF 72/2017 p. 715). Tous cela ne signifie cependant pas que l'imposition privilégiée (art. 8 al. 1 2e partie de phrase en lien avec l'art. 12 al. 1 LHID) doive nécessairement être supprimée pour un immeuble qui était protégé jusque-là par le droit foncier rural et qui perd cette protection.

2.2.6 Il y a lieu de raisonner comme suit: la question principale est de déterminer si l'imposition privilégiée repose sur un point de vue rétrospectif ou prévisionnel (futur). Dans une optique prospective,

la parcelle annexe qui n'est plus soumise au droit foncier rural, doit être qualifiée de bien fonds sis en zone à bâtir sans rapport avec une exploitation agricole ou sylvicole. Cela aurait pour conséquence que l'entier du bénéfice d'aliénation tomberait dans le champ de l'impôt sur le revenu (art. 8 al. 1 1re partie de phrase LHID; ci-avant consid. 2.1). Dès lors, un exploitant du sol peut détenir dans sa fortune commerciale, outre les immeubles agricoles ou sylvicoles, également d'autres types d'immeubles (Werner Salzmann, Besteuerung von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Bauland im Geschäftsvermögen von Landwirten, in: BlAR 49/2015, p. 9). D'un point de vue rétrospectif, le changement d'affectation ne serait aucunement déterminant, puisque l'imposition privilégiée continuerait à être applicable. Il s'agit donc de déterminer si l'art. 8 al. 1 1re partie LHID en lien avec l'art. 12 al. 1 LHID doit «toujours encore» ou «désormais plus» être appliqué lors de la perte irrévocable des caractéristiques qui étaient jusque-là qualifiées.

348

2.2.7 La notion juridique d'immeubles agricoles ou sylvicoles, comme elle se trouve à l'art. 18 al. 4 LIFD ou à l'art. 8 al. 1 2e partie de phrase LHID, est harmonisée sur un plan vertical. Comme les art. 8 al. 1 LIFD (impôt sur le revenu) et 12 al. 1 LHID (impôt sur les gains immobiliers) doivent former un système sans faille, les art. 12 al. 1 LHID et 18 al. 4 LIFD doivent par conséquent aussi correspondre (arrêt 2C_957/2017 du 22 décembre 2017 consid. 3.3, in Arch. 86 p. 505). Ces normes qui extérieurement reposent sur un vocabulaire harmonisé contiennent aussi une conception cohérente (arrêt 2C_708/2017 du 27 septembre 2017 consid. 3.2.3 in Arch. 86 p. 328, StE 2017 B 23.42.2 Nr 20, RF 73/2018 p. 46). Il est ainsi malheureux sur le plan rédactionnel que le législateur se soit référé, tant à l'art. 18 al. 4 LIFD qu'à l'art. 8 al. 1 2e partie de phrase LHID, uniquement à une «aliénation». Le privilège est ainsi apparemment réservé aux aliénations effectives. Cela ne fait toutefois pas de sens, car le législateur ne voulait pas prétériter les cas de réalisation comptable ni de réalisation systématique.

2.2.8 Le retrait privé tombe en particulier dans l'art. 18 al. 4 LIFD (ATF 126 II 473 consid. 3c p. 476; arrêt 2C_708/20102, consid. 2.5; Yves Noël, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Eds.], Commentaire romand LIFD, 2e éd. 2017, N. 89 ad Art. 18 LIFD; Markus Reich/Julia Von Ah, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. éd. 2017, N. 65 ad Art. 18 LIFD). Il en va de même de l'art. 8 al. 1 2e partie de phrase LHID (Markus Reich/Julia Von Ah, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar StHG, 3. éd. 2017, N. 46 ad Art. 8 LHID). Si le privilège fiscal comprend également le retrait privé – c'est-à-dire le transfert d'un actif de la fortune agricole ou sylvicole de la fortune commerciale d'un contribuable exerçant une activité indépendante à sa fortune privée, cela indique clairement que l'affectation ou l'adéquation future d'un immeuble n'a pas d'importance. Celui qui cesse son activité indépendante et transfert une parcelle immobilière agricole ou sylvicole dans sa fortune privée, reste libre, pour ce qui est du droit de l'aménagement du territoire et des droits réels, de la manière avec laquelle il utilisera le bien-fonds à l'avenir. Il peut par exemple la cultiver comme un jardin, la construire, la vendre, la laisser en friche ou l'affermer.

2.2.9 Cela montre que l'art. 8 al. 1 2e partie de phrase LHID, puisqu'il a été conservé sans condition, ne tient pas compte de l'utili-

349

sation et de l'affectation ultérieure. Seule est exigée une qualification existante en tant qu'immeuble agricole ou sylvicole jusqu'au retrait privé ou jusqu'à la vente. Le fait que le vendeur détache irrévocablement le bien-fonds concerné du cercle agricole, n'empêche aucunement l'application de l'art. 8 al. 1 2e partie de phrase LHID. Il faut toutefois exiger que l'immeuble ait été jusqu'à la réalisation absolument sous la protection du droit foncier rural.

2.2.10. Ainsi, il convient de revenir sur les éléments constitutifs du bien-fonds annexe protégé par le droit foncier rural (art. 2 al. 2 let. a LDFR). Il se compose de trois éléments (ci-avant consid. 2.2.1).

Dans le cas présent, tant l'utilisation agricole jusque-là que l'appartenance à une exploitation agricole n'ont pas été prouvés lors de l'instance précédente. Même si les explications des contribuables ne constituaient pas de nova prohibées (art. 99 al. 1 LTF; ci-avant consid. 1.43), cela ne signifierait pas encore que les constatations de faits de l'instance précédente seraient manifestement inexactes (art. 105 al. 1 LTF; ci-avant consid. 1.3). Les contribuables auraient dû supporter à cet égard notamment la preuve de ce que ces constatations violent leurs droits constitutionnels individuels (art. 106 al. 2 LTF; ci-avant consid. 1.2.). Ils ne discutent cependant en aucune manière de questions constitutionnelles. Bien au contraire, ils font valoir avec des critiques de nature appellatoire que, pour l'essentiel, la grange était utilisée jusque-là à des fins agricoles. Cela ne suffit manifestement pas à faire apparaître que les constatations inverses de l'instance précédente, qui paraissent concordantes entre elles, auraient été établies de manière contraire à la Constitution.

2.2.11. A cela s'ajoute un aspect supplémentaire: sur la parcelle initiale Nr. xxx se trouvait en particulier une villa jumelée, une grange, des arbres, en plus de la piscine déjà évoquée. Jusqu'au morcellement, il s'est agi d'une parcelle «mixte» (en partie dézonée et en partie non) au sens de l'art. 2 al. 2 let. c LDFR. Ainsi – si l'on voulait suivre l'argumentation des contribuables – la parcelle d'origine Nr. xxx aurait été totalement soumise à la LDFR, ce qui signifie en particulier que l'interdiction de partage matériel et de morcellement au sens des art. 58 ss LDFR devait être observée. Il s'ensuit qu'une autorisation de l'autorité cantonale (art. 60 LFDR) aurait absolument dû être obtenue avant la formation de la nouvelle parcelle Nr. yyy. Cela ne s'est pas produit,

350

comme l'a constaté sans être contredite l'autorité précédente. Le Tribunal fédéral a déjà eu l'opportunité de juger de cas d'aliénation de bien-fonds vendus en violation des prescriptions du droit foncier rural. Conformément à la jurisprudence, l'organisation des faits tels qu'il découle du droit civil est déterminant dans ce cas (arrêt 2C_485/2016 du 24 mai 2017 consid. 2.3, in: ASA 86 S. 60) et il ne peut pas être prétendu au privilège fiscal. Cela reviendrait à un abus de droit et présenterait un *venire contra factum proprium*, si un propriétaire, malgré l'interdiction de partage matériel (art. 58 al. 1 LDFR) ne sollicite aucune autorisation (art. 60 LDFR), mais fait valoir ensuite qu'il s'agit d'un immeuble agricole ou sylvicole. Cela ne doit pas être protégé (arrêt 2C_315/2017 du 26 mars 2018 consid. 5.3.5).

2.2.12 Il y a lieu de considérer, comme l'a fait l'instance précédente de manière exacte, qu'il s'agit de la vente d'un pur bien-fonds constructible. Conformément à l'art. 8 al. 1 1re partie de phrase LHID, le gain comptable entier (différence entre le produit et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu) doit être ajouté au revenu imposable. Dans ces conditions, il ne reste pas de place pour un décompte en deux phases (à ce sujet pour la première fois l'arrêt 2C_708/2010 du 28 janvier 2011 in: RDAF 2011 II 391, StE 2011 42.25 Nr. 2). La méthode en deux étapes est réservée aux cas dans lesquels un immeuble agricole ou sylvicole est d'abord prélevé de manière privée puis – une seconde logique après – est transmis dans la fortune commerciale. Elle y reste régulièrement un certain temps, avant d'être le cas échéant sortie de la fortune commerciale restante. Le cas d'espèce ne présente pas une telle séquence. Avant tout, la procédure en deux étapes aurait nécessité que le contribuable en exprime le souhait déjà lors du changement de zone (ATF 138 II 32 consid. 2.4 p. 414). Ce qui n'a pas été le cas. Le recours, en tant qu'il concerne la parcelle Nr. yyy est rejeté.

2.3.1. Pour le reste de la parcelle de base Nr. xxx l'instance a constaté d'une manière à lier le Tribunal fédéral que la parcelle se trouve en partie (et certes de manière prépondérante) en zone constructible, sans qu'il n'en ait résulté un partage en fonction des zones utilisables. Sa surface atteignait encore, au moment du prélèvement privé, 24,85 ares. Sur la partie qui était sise en zone agricole se trouvait une piscine installée de manière fixe (Faits, let. A). Cette part de 7,41 ares

351

avait perdu la qualité de facteur de production agricole de manière irrévocable, car une villa jumelée y avait été construite en 1981 puis agrandie en 1994 (Faits, let. c). La parcelle ne tombe dans le champ d'application ni de l'art. 2 al. 2 let. a ni dans celui de la let. c LDFR.

2.3.2 L'instance précédente a rejeté l'application de l'art. 2 al. 2 let. a LDFR principalement au regard de ce que le contribuable avait omis, lors de la mise en place de la parcelle Nr. yyy, de solliciter une autorisation au sens de l'art. 60 LDFR (exception au partage matériel et de morcellement). Soit lui-même n'a pas considéré qu'il s'agissait d'un immeuble qui était protégé par le droit foncier rural, soit a-t-il procédé de son propre chef.
Le contribuable fait valoir que la parcelle mesurait encore plus de 25 ares et aurait dû déjà pour cette raison être soumise au droit foncier rural (art. 2 al. 3 LDFR). En tant que «laïcs» non professionnels du droit, ils n'auraient pas dû s'occuper de savoir si une autorisation était requise. C'était de toute façon l'affaire du notaire de savoir qu'une autorisation devait être obtenue. Pour ce qui est de la villa jumelée, il se serait agi de l'habitation de l'exploitant. L'exploitation agricole avait été entre-temps transmise aux trois descendants qui l'avait reprise de manière professionnellement accessoire. Il ne faudrait en sus pas occulter le fait que le troupeau de biches sis sur la parcelle voisine Nr. zzz était surveillé depuis le logement de l'exploitant.

2.3.3. Il n'y a pas lieu non plus de suivre le contribuable qui fait valoir ensuite que l'immeuble remplit les conditions d'une surface minimal légale de 25 ares (art. 2 al. 3 LDFR; à ce sujet de manière complète arrêt 2C_561/2016 du 24 mai 2017 consid. 2.6, in Arch. 86 p. 61, StE 2017 B 41.13 Nr. 1, RF 72/2017 p. 711). Comme cela résulte de l'historique de la procédure et des pièces officielles (art. 105 al. 2 LTF), la surface n'atteignait plus (que) encore 24,85 ares (Faits, let. A, B et C). Le droit foncier rural ne s'applique pas à des immeubles de moins de 25 ares qui n'appartiennent pas à une exploitation agricole. Il en va différemment, selon le Tribunal fédéral, sur un plan fiscal, pour les immeubles qui sont sis en zone agricole, mais qui uniquement en raison de leur taille insuffisante ne sont formellement pas soumise à la LDFR, et ce indépendamment de la protection effective conférée par les dispositions du droit foncier rural et de l'aménagement du territoire. Ainsi, les parcelles de taille insuffisante sises en zone agricole et exploitables à des fins agricoles peuvent être (malgré tout) qualifiée sur le plan des impôts directs d'immeuble agricole ou sylvicole, ce qui a pour conséquence de ce point de vue une imposition privilégiée (arrêt 2C_561/2016 du 24 mai 2017 consid. 2.7).

352

2.3.4 Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a toutefois complété ceci, en ce sens qu'il devait être examiné dans de tels cas si le bien-fonds en cause entrait de l'objectif principal de conservation de la propriété du sol agricole qui représente un facteur de production déterminant (ci-avant consid. 2.2.5). Il l'a rejeté dans un cas dans lequel l'immeuble était sis partiellement en zone constructible mais n'avait pas été partagé conformément aux zones d'affectation (art. 2 al. 2 let. c LDFR), ce qui correspond au cas présent. Le Tribunal fédéral a considéré que l'élément «zone constructible» était clairement prépondérant dans ce cas concret, ce qui résultait déjà du prix de vente (arrêt 2C_315/2017 du 26 mars 2018 consid. 5.3.6).

2.3.5 Dans le cas présent, deux éléments doivent être distingués. D'une part, on peut s'interroger sur «l'appartenance» même de la parcelle de base à une entreprise agricole (art. 2 al. 3 en lien avec l'art. 7 al. 1 LDFR). D'autre part, il y a lieu de se demander si au vu de l'aménagement concret de la parcelle il peut encore être question pour la partie en zone agricole d'une adéquation avec une utilisation agricole (art. 6 al. 1 LDFR; arrêt 2C_561/2016 consid. 2.7; ci-avant 2.3.3), ce qui aurait pour conséquence que l'objectif de protection devrait être maintenu (arrêt 2C_315/2017 du 26 mars 2018 consid. 5.3.4). Il faut cependant répondre par la négative à ces deux questions.

2.3.6 En ce qui concerne ensuite l'appartenance de la parcelle de base à une exploitation agricole, les contribuables font valoir que la villa familiale voisine du parc aux biches (ou à tout le moins pour partie) était habitée par la famille de l'exploitant et était ainsi utilisée à des fins agricoles: l'immeuble

appartenait pour ce motif à une exploitation agricole. Ce qui est déterminant dans ce cadre est de savoir si l'élevage de biches (et aussi l'exploitation de la forêt) doit être considéré comme une exploitation agricole.
Conformément à l'art. 7 al. 1 LDFR dans sa version du 5 octobre 2007, en vigueur depuis le 1er septembre 2008 (RO 2008 3585), est considérée comme exploitation agricole «une unité composée d'immeubles, de bâtiments et d'installations agricoles qui sert de base à la production agricole et qui exige, dans les conditions d'exploitation usuelles dans le pays, au moins une unité de main-d'œuvre standard».
Au regarde des explications non contestées de l'autorité fiscale argovienne dans sa prise de position, l'exploitation des contribuables nécessite largement moins qu'une unité de main-d'œuvre standard. Ainsi en 2011 seules 0.26 unités de main-d'œuvre standard ont été enregistrées. L'année précédente il n'y en aurait pas eu plus de manière significative. Les allégements de la pratique concer-

nant l'unité de main-d'œuvre standard ne trouvent pas application ici. Dès lors qu'il ne s'agit pas d'une «fin d'assujettissement» à la LDFR, qui aurait conduit à la version entrée en vigueur au 1er septembre 2008 de l'art. 7 al. 1 LDFR (arrêt 2C_846/2016 du 24 mai 2017 consid. 3.4). La prise de position de l'autorité fiscale argovienne, qui est restée non contestée, a pour conséquence que la valeur spécifique de l'exploitation ne s'est jamais ne serait-ce qu'approchée du seuil de main-d'œuvre standard exigé par la loi.
L'existence d'une exploitation agricole à laquelle l'immeuble aurait pu «appartenir» doit déjà pour ce motif être niée (art. 2 al. 3 LDFR en lien avec l'art. 7 al. 1 LDFR).

2.3.7 Ensuite, il ne peut pas non plus être prétendu à bon droit que la parcelle de base aurait été protégée d'une autre manière par le droit foncier rural. Lors du transfert de l'immeuble dans la fortune privée des contribuables, il y avait 17,44 ares en zone constructible et seulement 7,41 ares en zone agricole. Au regard du plan de base et de l'utilisation effective (entre autres de la piscine), il n'apparait de toute façon pas constitutionnellement insoutenable que l'instance précédente ait considéré la partie de la parcelle sise en zone agricole presque comme un -jardin décoratif.
Dans quelle mesure la partie d'immeuble sis en zone agricole aurait pu être utilisée à des fins agricoles n'est pas évidente. L'argumentation des contribuables tient de toute façon, comme déjà évoqué, en ce qu'il s'agissait d'une habitation de l'exploitant. Dès lors qu'il ne s'agit pas d'une exploitation agricole au sens de l'art. 7 al. 1 LDFR, il ne peut pas non plus être question de logement de l'exploitant.

2.3.8 A la différence de la parcelle Nr. yyy, ce n'est pas une réalisation effective qui s'est produite, mais bien une réalisation systématique (retrait privé). Pour les impôts directs, il reste cependant que la différente entre la valeur de marché et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu (qui peut correspondre à la valeur comptable) doit être imposée. Le recours est rejeté pour les mêmes motifs que la parcelle Nr. xxx.

(Tribunal fédéral, 17 juillet 2018, A.A et B.A. c. Kantonales Steueramt Aargau, 2C_271/2018)

Trad. Raphaël Gani

1. RDAF 2012 II 117.

2. RDAF 2011 II 391.

3. NdT: le considérant 1 relatif à la recevabilité n'est pas traduit ici.

4. RDAF 2012 II 117.