

FR_GERICHTE 604 2012 93 vom 30. Oktober 2013

FR Kantonsgericht, 2013-10-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2012_93

FR: FR_GERICHTE 604 2012 93 du 30 octobre 2013

IT: FR_GERICHTE 604 2012 93 del 30 ottobre 2013

Regeste

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

Erwägungen

E. 31

décembre 2010 et qu'en tenant compte des amortissements cumulés de 157'236 francs, la valeur d'investissement représentait 571'286 francs. Il a ensuite indiqué en particulier que, sous l'angle de l'impôt sur le revenu, lors du transfert d'une exploitation agricole, il était considéré que l'entreprise agricole dans son entier était cédée, avec ses actifs et passifs, bétail et biens meubles servant à l'exploitation inclus. A cet égard, se référant à la circulaire du 15 juin 1995 de la Conférence suisse des impôts, il a relevé que les règles générales de droit commercial pour une activité indépendante s'appliquaient à une exploitation agricole et qu'il en allait de même pour les gains résultant de l'aliénation d'immeubles agricoles et sylvicoles. Il a toutefois précisé que ces gains étaient soumis à l'impôt sur les gains immobiliers lorsque le produit de l'aliénation était supérieur aux dépenses d'investissement. Sur la base de ces principes, le Service cantonal des contributions a indiqué qu'il n'y avait pas de raison d'appliquer un calcul distinct pour les différents immeubles et/ou constructions d'une exploitation agricole. En conséquence, constatant qu'en l'espèce le domaine agricole avait été remis dans son entier par B. _____ à sa fille, il a confirmé son calcul selon lequel le bénéfice de liquidation se déterminait par la différence entre le prix d'aliénation de 464'000 francs et la valeur comptable de 414'050 francs. Enfin, il a constaté que le bénéfice ainsi calculé de 49'950 francs était inférieur aux amortissements récupérés de 157'236 francs, de telle sorte que la totalité de ce montant constituait un bénéfice de liquidation imposable. D. Le 6 juillet 2012 (date du sceau postal), B. _____ et A. _____ ont interjeté recours

Tribunal cantonal TC Page 4 de 10 contre la décision sur réclamation du 4 juin 2012 en se référant à une motivation figurant dans un courrier rédigé par M. G. _____, collaborateur de la fiduciaire de l'Institut agricole de l'Etat de Fribourg. Ils concluent implicitement à l'annulation de la décision du 4 juin 2012 confirmant la taxation du 20 mars 2012. A l'appui de leurs conclusions, les recourants relèvent d'abord que les immeubles sont tous situés en zone agricole, sont soumis au droit foncier rural et bénéficient de dispositions légales particulières applicables à l'aliénation des immeubles agricoles. Les recourants affirment ensuite en substance que le Service cantonal des contributions a adopté une nouvelle manière de taxer qui a été annoncée lors d'une séance du 24 novembre 2011 de la Commission fiscale de l'Union des paysans fribourgeois et qui n'est pas conforme à ces règles particulières. Ils considèrent en effet qu'il y a plusieurs méthodes de calculer le bénéfice imposable en cas d'aliénation d'un domaine agricole, notamment la méthode

détaillée et la méthode globale, et se réfèrent aux tableaux suivants: Méthode détaillée

Elément	Valeur d'acquisition	Amortissements cumulés	Valeur au bilan	Valeur de reprise
Bénéfice/ Perte Bénéfice imposable Terres agricoles	12'711 0	12'711 0	65'000	52'289 0
pas d'amortissement Forêt	826 0	826 0	6'000	5'174 0
pas d'amortissement Améliorations foncières (route)	24'355 0	24'355 0	24'355 - 24'355	perte déductible
Bâtiment	533'394	157'236	376'158	393'000
amortissement repris	16'842	16'842		
Cumul	571'286	157'236	414'050	464'000
amortissement repris	49'950	49'950	7'513	perte nette

Méthode globale

Elément	Valeur d'acquisition	Amortissements cumulés	Valeur au bilan	Valeur de reprise
Bénéfice/ Perte Bénéfice imposable	571'286	157'236	414'050	464'000
amortissement repris	49'950	49'950	49'950	49'950
Totaux	571'286	157'236	414'050	464'000
bénéfice imposable				49'950

Les recourants relèvent qu'en appliquant la méthode détaillée, qui était admise auparavant par le Service cantonal des contributions, c'est une perte de 7'513 francs qui aurait dû être retenue. Selon les recourants, c'est cette méthode qui aurait dû être privilégiée, car en aboutissant à un bénéfice de 49'950 francs, la méthode globale impose comme un revenu une plus-value relative aux terres agricoles, alors même que ces terres n'ont pas fait l'objet d'amortissements comptables. L'avance de frais fixée à 1'000 francs par ordonnance du 10 juillet 2012 a été payée dans le délai imparti. E. Dans ses observations du 3 octobre 2012, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 10 En substance, il affirme d'abord que le choix de la méthode de calcul du résultat (bénéfice ou perte) en cas de vente d'un domaine agricole a fait l'objet de discussions au sein de la Conférence suisse des impôts, mais qu'aucune des méthodes existantes n'a emporté l'adhésion de tous les cantons. Suite à ces discussions, il retient dorénavant la méthode de la valeur globale en tenant compte des valeurs comptables et des valeurs stipulées dans les actes notariés. Le Service cantonal des contributions relève que cette méthode se trouve en harmonie avec le calcul du bénéfice soumis aux gains immobiliers, qui se base également sur les valeurs comptables et non plus sur les valeurs fiscales, et qu'elle a été approuvée par l'Administration fédérale des contributions pour le calcul de l'impôt fédéral direct dans le Canton de Fribourg. Il affirme par ailleurs que la méthode globale est conforme aux dispositions légales particulières applicables à l'aliénation des immeubles agricoles. Enfin, l'application de la méthode détaillée permettrait au recourant de réaliser une plus-value de 49'950 francs en franchise d'impôt, tout en revendiquant en sus une perte de liquidation de 7'513 francs, résultat qui ne paraît pas correspondre à la volonté du législateur. Invitée à déposer des observations par courrier du 10 août 2012, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé. F. Le 7 novembre 2012 (date du sceau postal), les recourants ont fait part de leurs contre-observations, en se référant une nouvelle fois à un courrier de G. _____, collaborateur de la fiduciaire de l'Institut agricole de l'Etat de Fribourg. Ils confirment pour l'essentiel que l'application de la méthode globale n'est selon eux pas conforme aux dispositions légales. Ils précisent également que la plus-value réalisée sur les terres agricoles ne fait certes ni l'objet d'un impôt sur les gains immobiliers, en raison de la prorogation prévue par la loi, ni d'un impôt sur le revenu, mais que cette situation résulte justement de la volonté du législateur de prévoir une solution particulière en cas d'aliénations d'immeubles agricoles. Enfin, ils relèvent que la pratique du Service cantonal des contributions d'imposer globalement le bénéfice lors de la remise de l'exploitation entraînerait une différence de traitement choquante entre les agriculteurs qui remettraient leurs immeubles en une seule étape et ceux qui le feraient en deux étapes, à savoir d'abord le bâtiment, puis les terres. en droit I. Impôt

fédéral direct (604 2012 93) 1. Déposé le 6 juillet 2012 contre une décision sur réclamation du 4 juin 2012, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. 2. a) A teneur de l'art. 18 LIFD, 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 sont imposables (al.1). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert

Tribunal cantonal TC Page 6 de 10 d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation (al. 2). 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 (al. 4). b) En application de l'art. 18 al. 4 LIFD les gains en capital réalisés sur des immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont imposés qu'à concurrence de la part correspondant aux amortissements récupérés. Ces derniers correspondent à la différence entre la valeur comptable des biens-fonds en cause et leur prix d'acquisition augmenté des dépenses d'investissement (ATF 126 II 473, consid. 3c). Il s'agit des amortissements effectués depuis l'acquisition de l'immeuble qui ont réduit l'impôt fédéral direct; on récupère ainsi au moment de l'aliénation le manco fiscal sur le plan fédéral. Au surplus, les subventions touchées par l'exploitant se déduisent des dépenses d'investissement considérées. (voir Yves NOËL in Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 18 n. 89 s.; Circulaire no 3 de l'AFC sur les "Innovations apportées dans le traitement fiscal de l'agriculture et de la sylviculture par la LIFD"; RFJ 2003, p. 384). Est donc exclu de l'imposition sur le revenu le gain réalisé sur l'accroissement de valeur, c'est-à-dire la différence entre les dépenses d'investissement et le produit de la réalisation, mais pas la différence entre la valeur comptable et les dépenses d'investissement (prix d'acquisition de l'immeuble augmenté des investissements qui lui ont apporté une plus-value). Cette différence de valeur est due aux amortissements accordés antérieurement, ceux-ci ayant diminué le revenu imposable. Grâce à cette récupération des amortissements, la diminution de revenu de l'époque est compensée par l'augmentation actuelle du flux de revenu. Il n'en demeure pas moins que c'est l'art. 18 al. 2 LIFD qui sert de base à l'imposition et que l'art. 18 al. 4 LIFD a pour seule fonction de limiter celle-ci (Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, ad art. 18 n. 186 ; ATC 604 2008 67 du 5 juin 2009, consid. 2b). 3. a) Les recourants ne contestent pas le principe selon lequel le bénéfice de l'aliénation des immeubles agricoles et sylvicoles est imposable à concurrence de la différence entre la valeur comptable et les dépenses d'investissement (prix d'acquisition de l'immeuble augmenté des investissements qui lui ont apporté une plus-value). Ils considèrent toutefois que suite à l'aliénation du domaine agricole qui appartenait à B. _____, l'existence d'un tel bénéfice imposable doit être examinée de façon séparée pour les terres agricoles, les forêts, les bâtiments et les améliorations foncières. b) A l'appui de leur position, les recourants affirment que dans une ancienne pratique, le Service cantonal des contributions admettait que le gain imposable lors de la réalisation d'un immeuble soit calculé selon une méthode détaillée, consistant à calculer le bénéfice imposable au sens de l'art. 18 al. 2 et 4 LIFD en prenant en considération de façon séparée les terres agricoles, les forêts, les constructions et les améliorations foncières. L'art. 18 al. 4 LIFD contient une réglementation spécifique concernant l'imposition des gains

résultant de l'aliénation des immeubles agricoles ou sylvicoles. S'agissant de la notion même d'immeuble agricole ou sylvicole, les dispositions de la LIFD n'en donnent pas une définition propre (voir notamment Circulaire n° 38 du 17 juillet 2013 de l'Administration fédérale des finances relative à l'imposition des bénéfices en capital résultant de l'aliénation d'immeubles en zone à bâtir

Tribunal cantonal TC Page 7 de 10 et faisant partie de la fortune commerciale). L'art. 18 al. 4 LIFD se fonde ainsi sur la définition utilisée en droit civil et fixée à l'art. 655 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210). D'après cet article, sont définis comme des immeubles les biens-fonds, les droits distincts et permanents immatriculés au registre foncier, les mines et les parts de copropriété d'un immeuble. L'art. 667 CC prévoit quant à lui que la propriété du sol emporte celle du dessus et du dessous, dans toute la hauteur et la profondeur utile à son exercice (al. 1) et qu'elle comprend ainsi, sous réserve des restrictions légales, les constructions, les plantations et les sources (al. 2). Il a été vu ci-dessus qu'en se référant expressément à la notion d'immeubles agricoles ou sylvicoles, le texte de l'art. 18 al. 4 LIFD ne prévoit pas une imposition séparée de gains imputables à différentes parties intégrantes de l'immeuble ou des immeubles en cause. Pour calculer le bénéfice imposable au sens de cet article, il convient ainsi de prendre en considération la valeur comptable du ou des immeubles concernés, les dépenses d'investissement effectuées pour les acquérir et leur apporter une plus-value, ainsi que leur prix de réalisation. Aucune méthode d'interprétation de cette disposition ne permet en effet de retenir que ce bénéfice imposable devrait être calculé en disséquant un immeuble pour prendre en considération de façon séparée les différents éléments qui le composent. Une pratique administrative consistant à calculer le bénéfice imposable au sens de l'art. 18 al. 2 et 4 LIFD en prenant en considération de façon séparée les terres agricoles, les forêts, les constructions et les améliorations foncières ne serait ainsi pas conforme à la loi. c) Indépendamment de ce qui précède, il ressort du procès-verbal de la séance du 24 novembre 2011 de la commission fiscale des paysans fribourgeois (chiffre 4.1), produit par les recourants à l'appui de leur recours (voir ci-dessus, lettre D), que le Service cantonal des contributions a renoncé à la pratique alléguée par les recourants et ne fait plus, à partir de l'année 2011, de distinction entre les terres et les bâtiments. Il calcule ainsi toujours le bénéfice imposable sur la valeur globale des immeubles agricoles (terres et bâtiments) et non plus par objet. 4. a) Pour calculer le bénéfice imposable au sens de l'art. 18 al. 2 et 4 LIFD, le Service cantonal des contributions ne s'est pas référé aux valeurs spécifiques de chaque immeuble aliéné, mais il a pris en considération la valeur comptable globale des sept immeubles concernés, le total des dépenses d'investissement effectuées pour les acquérir et leur apporter une plus-value, ainsi que leur prix de réalisation global. Il convient d'examiner si cette façon de procéder est conforme à l'art. 18 al. 2 et 4 LIFD. b) L'art. 18 al. 2 LIFD ajoute au produit d'exploitation ordinaire les bénéfices en capital générés par la réalisation des biens appartenant à la fortune commerciale de l'indépendant. C'est ainsi l'ensemble qui constitue le revenu imposable issu de l'activité lucrative indépendante (Yves NOËL, ad art. 18 n. 44). La règle limitative prévue à l'art. 18 al. 4 LIFD, selon laquelle les gains provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont imposés qu'à concurrence de la part correspondant aux amortissements récupérés (voir ci-dessus consid. 2b), doit être interprétée dans ce contexte d'imposition globale du revenu de l'activité indépendante. L'interprétation systématique de cette disposition permet ainsi de retenir que lorsque tous les immeubles agricoles ou sylvicoles servant à l'exercice de l'activité indépendante sont aliénés durant le même exercice comptable, le calcul du gain imposable au sens de l'art. 18

al. 2 et 4 LIFD s'effectue globalement, à tout le moins lorsque la comptabilité relative à cette activité n'opère pas de distinction quant aux valeurs spécifiques attribuées à ces immeubles. L'interprétation qui précède n'est en particulier pas remise en cause par les règles prévues par la

Tribunal cantonal TC Page 8 de 10 loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDFR ; RS 211.412.11). Certes, cette loi opère une distinction entre les immeubles agricoles qui forment une entité qui peut être qualifiée d'entreprise agricole au sens de l'art. 7 LIFD et les immeubles agricoles au sens de l'art. 6 LIFD, qui ne forment pas une telle entreprise. Cette distinction a notamment une grande importance lorsqu'il s'agit de fixer la valeur d'attribution des immeubles à un parent titulaire d'un droit de préemption légal, celui-ci pouvant en principe exiger une attribution à la valeur de rendement dans la première hypothèse et au double de cette valeur dans la seconde hypothèse. Il n'en demeure pas moins que malgré les dispositions du droit foncier rural, les règles générales de droit fiscal pour une activité indépendante s'appliquent à toute exploitation agricole (voir Circulaire du 15 juin 1995 du Comité de la Conférence suisse des impôts intitulée « Conséquences sous l'angle de l'impôt sur le revenu de la remise de domaine agricole à la valeur de rendement conformément à la loi fédérale sur le droit foncier rural »). c) En l'espèce, il est admis que le domaine agricole cédé par B. _____ par acte d'abandon de biens du 30 novembre 2011 ne comprend pas une entreprise agricole au sens de l'art. 7 LDFR, mais des immeubles agricoles au sens de l'art. 6 LDFR. Ce constat, lié au fait que l'exploitation des immeubles composant le domaine agricole n'exige pas au moins une unité de main d'œuvre standard, a notamment eu pour conséquence que ces immeubles ont été attribués au double de leur valeur de rendement, conformément à l'art. 21 al. 1 LDFR. Il n'enlève par contre rien au fait que l'exploitation agricole cédée constitue une entreprise individuelle à laquelle les règles générales de droit fiscal pour une activité indépendante s'appliquent. Conformément aux instructions complémentaires formulées par le Service cantonal des contributions à l'attention des contribuables exerçant une activité agricole (voir notamment la version pour la période fiscale 2011 annexée au recours), les recourants ont régulièrement déclaré le revenu net de l'activité indépendante exercée dans le cadre de l'exploitation agricole appartenant à B. _____. Ils ont joint à leurs déclarations périodiques une comptabilité relative à cette activité, comprenant en particulier un bilan et un compte de résultat. La comptabilité produite et les autres pièces figurant au dossier n'attribuent pas de valeur comptable spécifique à chacun des sept immeubles aliénés dans le cadre de l'acte d'abandon de biens du 30 novembre 2011. Elles ne font par ailleurs ressortir ni les dépenses d'investissement spécifiques effectuées pour acquérir chaque immeuble et pour leur apporter une plus-value, ni leur prix de réalisation spécifique. En particulier, l'acte d'abandon de biens et partage du 21 avril 1969 par lequel B. _____ a acquis les immeubles ne distingue pas les valeurs attribuées à chaque immeuble. Il en va de même de l'acte d'abandon de biens du 30 novembre 2011 par lequel B. _____ a cédé ces immeubles. Certes, la valeur de reprise de 464'000 francs mentionnée dans l'acte d'abandon de biens distingue les valeurs spécifiques attribuées aux prés et aux champs, par 65'000 francs, aux bâtiments et améliorations foncières, par 393'000 francs, et aux forêts, par 6'000 francs, mais cette distinction ne permet pas de recomposer la valeur de reprise de chaque immeuble. En effet, plusieurs immeubles sont décrits comme pré ou bois et un immeuble qui représente plus de la moitié de la surface du domaine agricole comprend à lui seul du pré, de la forêt, des chemins et des constructions. Enfin, s'agissant des amortissements effectués, la comptabilité établie pour l'année 2010 fait ressortir de façon globale qu'il n'y a

pas eu d'amortissement durant cette année et que des amortissements cumulés de 157'236 francs concernant uniquement les bâtiments ont été effectués durant les exercices comptables précédents. d) Sur la base de ce qui précède, le Service cantonal des contributions a appliqué correctement les art. 18 al. 2 et 4 LIFD en calculant le bénéfice en capital au sens de cette

Tribunal cantonal TC Page 9 de 10 disposition en prenant en considération la différence entre la valeur comptable globale des sept immeubles concernés (414'050 francs) et leur prix global de réalisation (464'000 francs). Cette différence de 49'950 francs étant inférieure aux amortissements cumulés de 157'236 francs (dépenses globales d'investissement de 571'286 francs – valeur comptable globale de 414'050 francs), c'est à juste titre qu'elle a été retenue au titre de bénéfice de liquidation imposable. Le recours doit en conséquence être rejeté. 5. a) 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 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 500 francs. II. Impôt cantonal (604 2012 94) 6. Déposé le 6 juillet 2012 contre une décision sur réclamation du 4 juin 2012, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 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 du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. 7. La réglementation légale cantonale concernant l'imposition des amortissements récupérés en cas d'aliénation d'immeubles agricoles et sylvicoles (art. 19 al. 2 et 4 LICD) correspond, étant du droit harmonisé (art. 8 al. 1 LHID), à celle applicable en matière d'impôt fédéral direct exposée ci-dessus. L'argumentation développée en relation avec les art. 18 al. 2 et 4 LIFD et les conséquences qui en découlent (consid. 2 à 4) peuvent dès lors être reprises. Ainsi, le recours formé en droit cantonal doit également être rejeté. 8. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de procédure. 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. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 500 francs.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 10 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 12 93)

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