

FR_GERICHTE 604 2014 31 vom 29. September 2015

FR Kantonsgericht, 2015-09-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2014_31

FR: FR_GERICHTE 604 2014 31 du 29 septembre 2015

IT: FR_GERICHTE 604 2014 31 del 29 settembre 2015

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Le recours, déposé le 24 mars 2014 contre une décision du 24 février 2014, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

E. 2

a) Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable, notamment la pension et le logement, ainsi que les produits et marchandises qu'il prélève dans son exploitation et qui sont destinés à sa consommation personnelle; ces prestations sont estimées à leur valeur marchande (art. 16 al. 2 LIFD). Font notamment partie du revenu imposable les gains de loterie et d'autres institutions semblables (art. 23 let. e LIFD, dans sa version en vigueur pour la période fiscale 2012 ici en cause).

E. 3

a) L'art. 16 al. 1 LIFD contient une clause générale d'imposition du revenu, clause complétée par une énumération de différents types d'éléments de revenu aux art. 17 à 23 LIFD, cette énumération étant exemplative. Quant à l'al. 2 de l'art. 16 LIFD, l'expression de "prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable" qu'il contient vise surtout les revenus en

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 nature qui y sont donnés à titre d'exemples, à savoir les avantages d'hébergement et la consommation des produits de sa propre exploitation. Mais cette expression de "prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable" est extrêmement large et, en dehors des relations de travail, les autorités fiscales s'en tiennent à une approche mesurée et proportionnée de l'imposition en nature (NOËL, in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 16 n. 53 et 55). b) L'art. 23 let. e LIFD concerne l'imposition de tout gain, en espèces ou en nature, gagné dans une loterie, mais aussi dans un jeu ou dans un concours publicitaire, dans lequel l'élément de hasard prédomine et qui a lieu hors d'un casino ou d'une maison de jeu. Les dépenses engagées par le joueur dans le cadre de ces jeux sont déductibles comme frais d'acquisition du revenu (JAQUES in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 23 n. 32 ss). L'expression "d'autres institutions semblables" de l'art. 23 let. e LIFD vise les tirages au

sort gratuits, concours et compétitions, que des entreprises effectuent à des fins publicitaires. La qualification de loterie ne dépend pas du fait que le gain soit versé en espèces ou en nature. La valeur vénale sert de base à l'imposition des gains en nature et en cas d'aliénation subséquente, c'est généralement le bénéfice qui en est retiré qui sert de base à l'imposition (LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, ad art. 23 n. 45 s.). Le rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats du 24 juin 2011 présentant un projet de loi sur la simplification de l'imposition des gains de loterie suite à l'initiative parlementaire 09.4561 expose, sous ch. 1.3 "Législation actuelle en matière de gains de jeux, 1.3.1 Imposition des gains de loteries", le mode d'imposition des gains selon l'état de la législation en vigueur (identique à celle applicable à la période fiscale 2012 ici en cause). Si le gagnant perçoit son gain en nature et qu'il le vend, c'est le bénéfice effectif tiré de cette vente qui est déterminant pour l'impôt. Si le gain peut être perçu en nature uniquement et que le gagnant ne le convertit pas en argent, la valeur de ce gain en nature doit être estimée. Cette valeur doit être déterminée de façon réaliste, c'est-à-dire basée généralement sur la valeur vénale (Feuille fédérale 2011, p. 6041). c) Dans le canton de Fribourg, les gains en nature provenant de loterie sont imposés à hauteur de 60% et font l'objet d'une déduction de CHF 2'000.--. Cette réduction de la base d'imposition, qui ne semble pas contraire à l'harmonisation (REICH, Steuerecht, 2ème éd. 2012, § 13 n. 215, p. 335), ne figure pas dans la loi: elle repose sur une pratique de l'autorité intimée, publiée dans les Instructions générales concernant la déclaration des personnes physiques, qui provient de ses instructions internes pour la période en cause, en p. 252. Y figurent deux exemples de taxations de ces gains en nature "(voitures, voyages, bons d'achat, etc.) : - gain estimé à fr. 5'000.- (60 % de 5'000 = 3'000; 3'000 ./ 2'000 = 1'000; imposition fr. 1'000.-) - gain estimé à fr. 4'000 fr. (60 % de 4'000 = 2'400; 2'400 ./ 2'000 = 400; imposition fr. 0.-)". L'autorité intimée a précisé dans sa décision sur réclamation que, de la sorte, elle tient compte de la diminution du prix réaliste que le gagnant peut obtenir lors de la revente du prix gagné. Dans la mesure où ce mode d'imposition ressort d'une directive interne de l'administration, elle ne lie ni le contribuable ni les autorités. Toutefois, en tant qu'elle vise une application uniforme et égale du 1 Voir <https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2011/6035.pdf>

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 droit, il ne convient de s'en écarter que si elle ne traduit pas une concrétisation convaincante des dispositions légales applicables.

E. 4

En l'espèce, le recourant s'oppose non pas au mode d'imposition de son gain en nature (60% du gain ./ CHF 2'000.--) mais à la base de calcul retenue pour cette imposition. Aux fins de prouver que la valeur du scooter gagné à prendre en considération comme base de calcul correspond à CHF 7'500.--, il a produit la copie du contrat de vente dudit scooter daté du 12 octobre 2012, soit près d'un mois après l'obtention du gain. L'autorité intimée qui ne s'exprime pas sur ce document, soutient que le mode d'imposition des gains en nature tient suffisamment compte de la diminution du prix en cas de revente du prix gagné. Dans ses observations sur le recours, elle fait valoir que si le concessionnaire a racheté le scooter en cause au prix de CHF 7'500.--, c'est dans le but de le revendre en réalisant un bénéfice et que, par conséquent, la valeur de ce bien est supérieure au montant de CHF 7'500.--. Conformément aux principes exposés sous le consid. 3b, dans la mesure où le recourant a vendu le scooter gagné, ce n'est pas la valeur estimée pour le concours mais le prix obtenu qui doit normalement servir de base au calcul du gain imposable, à moins que ce prix ne soit

pas le résultat du marché libre. Or, il n'apparaît pas que la fixation du prix de vente entre le recourant et son acheteur ait été influencé d'une quelconque manière et l'autorité intimée ne le prétend pas. Partant, il convient d'admettre que la valeur vénale du scooter en cause correspond au prix de vente de CHF 7'500.--. Cela étant, il reste encore à examiner si le recourant peut prétendre à une réduction de l'imposition du scooter gagné. L'imposition atténuée des gains en nature pratiquée par l'autorité intimée se justifie dans les cas où le gain ne fait pas l'objet d'une vente subséquente et où la base de calcul déterminante est donc la valeur annoncée par l'organisateur du concours, soit une valeur estimée. L'expression "pour tenir compte de la diminution du prix réaliste que le gagnant peut obtenir lors de la revente du prix gagné" indique que ce prix réaliste doit être estimé lorsque le gain n'est pas revendu. Et il est en effet nécessaire de réduire cette valeur estimée par l'organisateur du concours pour l'ajuster si possible à ce que serait la valeur sur le marché si le bien gagné était revendu. Le recourant a d'ailleurs aussi exposé dans son recours, en partant de l'idée qu'il doit bénéficier de la réduction de l'imposition, que la valeur des lots à gagner est souvent surestimée par l'organisateur d'un concours et que l'écart entre le prix obtenu lors de la vente et le prix annoncé dans le concours s'explique par le fait qu'il ne tient pas compte de prestations telles que du sponsoring ou des rabais de quantité. Dans la mesure où la valeur déterminante pour l'imposition du scooter litigieux est en l'occurrence son prix de vente, donc sa valeur vénale, et non pas la valeur estimée par l'organisateur du concours, une imposition atténuée n'a pas de raison d'être au vu du but qu'elle poursuit. L'imposition du scooter sur la base de sa valeur vénale, avec la déduction des frais d'acquisition de CHF 169.40 revendiqués par le recourant (art. 25 LIFD) ainsi que la déduction forfaitaire de CHF 2'000.-- applicable aux revenus de loterie tant en espèces qu'en nature selon les instructions internes précitées et donc indépendamment de leur base d'imposition (valeur vénale ou valeur estimée), aboutit à un revenu imposable de CHF 5'330.60 au lieu de CHF 4'000.--. Il est toutefois renoncé à une aggravation de la taxation du recourant, l'autorité intimée ne l'ayant, quant à elle, pas proposé non plus dans ses observations.

E. 5

a) Sur le vu de ce qui précède, le recours est rejeté.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 b) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. 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, il se justifie de fixer les frais à CHF 200.--. II. Impôt cantonal (604 2014 32)

E. 6

Le recours, déposé le 24 mars 2014 contre une décision du 24 février 2014, l'a été 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 juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal

E. 7

a) En droit cantonal également, l'art. 17 al. 1 LICD dispose que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Et l'art. 17 al. 2 LICD prévoit que sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable, notamment la pension et le logement, ainsi que les produits et marchandises qu'il prélève dans son exploitation et qui sont destinés à sa consommation personnelle; ces prestations sont estimées à leur valeur marchande. Quant à l'art. 24 let. e LICD relatif à l'imposition des gains de loterie, il a une teneur identique à l'art. 23 let. e LIFD (voir également art. 7 al. 1 LHID). Il en va de même pour les art. 26 LICD et 25 LIFD (voir art. 9 al. 1 LHID). b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et la solution adoptée pour l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Partant, le recours formé en droit cantonal est rejeté lui aussi.

E. 8

a) Le recours est rejeté. b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la 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 CHF 100.-- et CHF 50'000.-- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 200.--.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 le Président prononce: en application de l'art. 100 al. 1 let. c CPJA en relation avec l'art. 186 LICD I. Impôt fédéral direct (604 2014 31)

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