

FR_GERICHTE 604 2017 106 vom 5. Oktober 2018

FR Kantonsgericht, 2018-10-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_106

FR: FR_GERICHTE 604 2017 106 du 5 octobre 2018

IT: FR_GERICHTE 604 2017 106 del 5 ottobre 2018

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Le recours, posté le 6 novembre 2017 contre une décision du 9 octobre 2017, a été déposé 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), 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

E. 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 des frais de procédure 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 2017 106) 2. 2.1. 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

Tribunal cantonal TC Page 5 de 11 604 2017 106/107 fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert 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). 2.2. 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 (NOËL, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, art. 18 n. 44). Toutefois, en application de la règle limitative 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. L'art. 18 al. 4 LIFD n'utilise que le terme d'aliénation mais le régime particulier s'applique également aux bénéfices résultant des cas de réalisation comptable et systématique. Est ainsi 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 (LOCHER, Kommentar zum DBG, 2001, art. 18 n. 186; arrêt TC FR 604 2008 167 du 5 juin 2009 consid. 2b ainsi que 604 2012 93/94 du 5 juin 2009 consid. 2). 2.3. Dans un arrêt du 2 décembre 2011 (ATF 138 II 32 traduit in RDAF 2012 II 117), le Tribunal fédéral a modifié le régime d'imposition privilégiée réservé aux aliénations d'immeubles agricoles. Le régime spécial prévu à l'art. 18 al. 4 LIFD est désormais applicable aux seules parcelles situées en zone agricole. Pour les parcelles hors zone agricole, même exploitées par l'agriculteur, c'est le régime d'imposition ordinaire prévu pour les aliénations d'immeubles commerciaux qui s'applique (art. 18 al. 2 LIFD). Le régime spécial de l'art. 18 al. 4 LIFD ne se justifie que lorsqu'il est contre-balancé par les restrictions à l'aliénation prévue dans la LDFR (voir NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, ad art. 18 n. 93a). 2.4. A la suite de cette jurisprudence, l'Administration fédérale des contributions a émis la circulaire no 38 du 17 juillet 2013 relative à l'imposition des bénéfices en capital résultant de l'aliénation d'immeubles en zone à bâtir et faisant partie de la fortune commerciale (ci-après : la circulaire AFC no 38). Elle précise que dans son arrêt 2C_11/2011 (précité du 2 décembre 2011), le Tribunal fédéral a défini pour la première fois les notions d'immeuble agricole ou sylvicole en rapport avec l'aliénation d'un bien-fonds sis en zone à bâtir ainsi que la notion du bénéfice en capital imposable qui en résulte. Cette définition est restrictive. C'est pourquoi la nouvelle

Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 604 2017 106/107 jurisprudence entraîne un élargissement de l'imposition des bénéfices en capital en ce qui concerne les agriculteurs (ch. 4). La notion d'immeuble agricole ou sylvicole n'étant définie ou délimitée clairement ni dans la LIFD ni dans la LHID, il convient de se référer pour la définir à la LDFR, à la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT; RS 700) et à la loi fédérale du 29 avril 1998 sur l'agriculture (LAg; RS 910.1). Pour la Haute Cour, ces trois lois ont notamment en commun le but de préserver la propriété des terres agricoles, qui constituent un facteur de production économique important, dans l'intérêt des entreprises agricoles, raison pour laquelle la notion du droit fiscal doit être concrétisée en accord avec la protection et les restrictions à l'aliénation instituées par le droit foncier rural. Le privilège fiscal de l'art. 18 al. 4 LIFD doit ainsi être accordé lorsque les conditions d'application de la LDFR sont réunies. C'est principalement le cas, en vertu de l'art. 2 al. 1 LDFR, lorsqu'il s'agit d'un ou de plusieurs immeubles faisant partie d'une entreprise agricole qui sont situés en dehors d'une zone à bâtir au sens de l'art. 15 LAT et qui peuvent être utilisés à des fins agricoles. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral 2C_11/2011 du 2 décembre 2011, quatre autres cas sont considérés comme des immeubles privilégiés fiscalement. Ces

quatre cas sont énumérés à l'art. 2 al. 2 LDFR : a) les 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) les forêts qui font partie d'une entreprise agricole; c) les immeubles situés en partie dans une zone à bâtir, tant qu'ils ne sont pas partagés conformément aux zones d'affectation; d) les immeubles à usage mixte, qui ne sont pas partagés en une partie agricole et une partie non agricole. D'après l'art. 2 al. 1 LDFR, il peut être question d'immeubles agricoles ou sylvicoles au sens de l'art. 18 al. 4 LIFD principalement lorsqu'il s'agit d'immeubles isolés ou faisant partie d'une entreprise agricole qui sont situés en dehors d'une zone à bâtir au sens de l'art. 15 LAT et qui peuvent être utilisés à des fins agricoles. Un bien-fonds comprenant des immeubles et des installations agricoles, y compris une aire environnante appropriée, qui sont situés dans une zone à bâtir (voir ch. 2.4) entre dans le champ d'application de protection du droit foncier rural (voir art. 2 al. 2 let. a LDFR) et remplit donc les critères de la définition de l'immeuble agricole ou sylvicole, si les deux conditions cumulatives suivantes sont remplies : - l'immeuble doit être utilisé à des fins agricoles en vertu de l'art. 6 LDFR et - il doit faire partie de l'entreprise agricole conformément à l'art. 7 LDFR (ch. 2.2). La circulaire no 38 signale en particulier que, selon le Tribunal fédéral, la réglementation d'exception prévoyant un avantage fiscal ne doit pas être accordée lorsqu'un terrain non construit et entièrement situé dans une zone à bâtir ne constitue pas une aire environnante appropriée d'un bien-fonds comprenant des bâtiments et installations agricoles au sens de l'art. 2 al. 2 LDFR. "En tout état de cause, l'absence de construction sur un bien-fonds exclut d'emblée l'imposition privilégiée, sans qu'il soit besoin de vérifier si l'immeuble est utilisé à des fins agricoles et s'il fait partie d'une entreprise agricole" (ch. 2.3).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 604 2017 106/107 3. 3.1. En l'espèce, la recourante soutient que la circulaire AFC no 38 ne doit pas s'appliquer à son cas car elle vise la vente d'immeuble sis en zone à bâtir. Il convient donc d'examiner à quelle zone était affectée la parcelle en cause lors de l'abandon de biens du 17 avril 2012. Dans son courrier adressé à la recourante le 11 novembre 2011, la Commune a indiqué ce qui suit : "Suite à votre courriel du 07 novembre dernier, nous pouvons vous fournir l'attestation suivante : >L'art. RF ccc de 2'489 m2 sis sur le secteur de F._____, était inscrite au PAL en zone d'habitat rural lors de la fusion des communes au 1er janvier 2003. >Cet article a été reporté tel quel sur le nouveau PAL de la commune de D._____, approuvé en mars 2009 par la DAEC [Direction de l'aménagement, de l'environnement et des constructions]. >Avec l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'aménagement du territoire et des constructions, la totalité de la zone d'habitat rural a été transférée à la zone agricole. >Dès lors cet article est en zone agricole constructible, conformément au permis de construire délivré le 17 février 2011". La loi fribourgeoise sur l'aménagement du territoire et les constructions du 2 décembre 2008 (LATeC; RSF 700.1) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (voir note 4 ad art. 186 al. 1). Contrairement à ce que laisse entendre la Commune dans sa lettre précitée, cela ne signifie pas encore que la totalité de la zone d'habitat rural a été transférée dans la zone agricole à cette date et que, partant, la parcelle de la recourante était affectée à la zone agricole au moment de son aliénation près de deux ans plus tard. En effet, dès l'entrée en vigueur de la LATeC, les communes disposaient d'un délai de cinq ans pour adapter leur plan d'aménagement local à celle-ci (art. 175 al. 1). Et pour celles dont le plan d'aménagement local (ci-après : PAL) définissait un périmètre d'habitat rural (au sens de l'article 53 de l'ancienne loi du 9 mai 1983 sur l'aménagement du territoire et les

constructions) qui n'avaient pas mis à l'enquête publique une révision générale ou une modification de ce plan à l'échéance du délai de 5 ans précité, les périmètres d'habitat rural ont été supprimés, et les surfaces qu'ils englobaient considérées comme affectées à la zone agricole. L'entrée en vigueur de la LATEC n'a donc pas déployé un effet immédiat sur le transfert des zones d'habitat rural à la zone agricole. Le message no 43 du 20 novembre 2007 du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de la LATEC indique à cet égard qu' "un délai de cinq ans semble raisonnable pour permettre aux communes d'adapter leur PAL. Comme les périmètres d'habitat rural instaurés par l'article 53 LATEC sont abandonnés pour le motif qu'ils ne sont pas conformes au droit fédéral, les communes concernées disposent du même délai pour adapter leur PAL en conséquence : elles devront soit définir une zone à bâtir sur leur territoire, soit réaffecter les terrains concernés à la zone agricole" (BGC 2008 p. 1306). 3.2. En l'occurrence, la révision du PAL de la Commune et de son règlement d'urbanisme (ci- après : RCU) a été approuvée le 19 novembre 2014 par la DAEC, soit plus de deux ans après l'aliénation de la parcelle en cause. C'est donc à l'aune de l'ancienne réglementation communale qu'il convient de vérifier dans quelle zone était affectée dite parcelle lors de l'abandon de bien du

E. 6.1

La réglementation légale cantonale concernant l'imposition privilégiée du gain provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles et sylvicoles (art. 19 al. 1, 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. Il en va de même de l'imposition des bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale, elle aussi harmonisée (art. 19 al. 2 LICD et 8 al. 1 LHID). 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.

E. 6.2

Ainsi, le recours formé en droit cantonal est partiellement admis lui aussi. Le bénéfice imposable est fixé à CHF 118'610.95 au lieu de CHF 149'340.-. Pour le reste, il est rejeté également.

E. 7

avril 2012. Selon le RCU (approuvé par la DAEC le 4 mars 2009) en vigueur à cette date, la Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 604 2017 106/107 commune prévoyait un périmètre d'habitat rural, ce qui n'est plus le cas actuellement (voir art. 25 ch. 7 RCU dans sa version antérieure à celle du 19 novembre 2014). Or, ce périmètre prévu par l'art. 53 de l'ancienne LATEC faisait partie des zones à bâtir (voir la lettre A figurant dans la section 2 "Plan d'affectation des zones" du chapitre III "Plan d'aménagement local"). Il apparaît ainsi que la parcelle cédée se situait en zone à bâtir au moment de son aliénation le 17 avril 2012 (plus précisément à raison de 94% de sa surface, 2'344 m² sur 2'489 m²). Par conséquent, la recourante ne saurait valablement soutenir que la circulaire AFC no 38 ne s'applique pas du fait que la parcelle était située en zone agricole. Et comme la parcelle cédée n'était pas construite au moment de son aliénation, son imposition privilégiée est d'emblée exclue et il n'est pas nécessaire d'examiner si elle était utilisée à des fins agricoles et si elle faisait partie d'une entreprise agricole, conformément au ch. 2.3 de dite circulaire qui renvoie à l'ATF 138 II 32 consid. 2.2. s. (Die privilegierte Besteuerung der Wertzuwachsgerinne auf land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsgrundstücken (und die damit verbundene Gleichstellung mit der privaten Grundstückgewinnbesteuerung) wird nicht nur allgemein als sachlich

unbegründet eingestuft. Sie erweist sich ganz besonders für ein in der Bauzone gelegenes und unüberbautes Grundstück als fragwürdig, unterliegt ein solches doch nicht den Verfügungsbeschränkungen des bäuerlichen Bodenrechts). Le gain imposable résultant de l'abandon de bien du 17 avril 2012 doit donc être soumis au régime ordinaire de l'art. 18 al. 2 LIFD. Le recours est rejeté sur ce point. 4. 4.1. La recourante conclut subsidiairement, à ce que le bénéfice imposable soit fixé à CHF 110'925.-, malgré la proposition de l'autorité intimée de le réduire à CHF 118'610.95 au lieu des CHF 149'340.- taxés initialement. Selon elle, il convient de prendre en compte une surface de 2'344 m² au lieu de 2'489 m² pour le calcul de la valeur vénale, la surface de 145 m² située en zone agricole ne pouvant pas être évaluée à CHF 60.-/m² mais seulement CHF 7.-/m² et n'étant pas imposable. Sur le montant de CHF 118'610.95 proposé, elle requiert ainsi une déduction de CHF 7'685.- représentant la valeur IFD de ces 145 m² (CHF 53.-/m²). 4.2. L'autorité intimée a proposé dans ses observations du 23 janvier 2018 d'arrêter le bénéfice imposable de CHF 118'610.95 en indiquant ce qui suit : "En règle générale, pour la vente d'immeubles non assujettis à la LDFR, c'est la différence entre la valeur vénale et la valeur comptable (soit y compris les éventuels amortissements cumulés) et après déduction d'une provision AVS de 10% qui est imposée à l'impôt ordinaire. Cependant, le contribuable peut demander que la différence entre la valeur licite et la valeur investie soit imposée à l'impôt sur les gains immobiliers (dans le cas présent - donation, cette imposition est toutefois différée). Conformément au point 3.3.2 de la circulaire 38, c'est uniquement à la demande du contribuable que le Service Cantonal des Contributions tient compte de cette notion de prix licite. Dans le cas qui nous occupe, la différence entre la valeur vénale (Frs 60.00 * 2'489 m² = Frs 149'340.00) et la valeur licite (Frs 7.00 selon circulaire 38 AFC * 2'489 m² = Frs 17'423.00), soit Frs 131'917.00 (Frs 53.00 * 2'489 m²) doit être imposée à l'impôt ordinaire. Il y a également lieu de prendre en compte une provision de la cotisation AVS qui s'élève selon le calcul de la cotisation pour une personne de condition indépendante mis en ligne par la Caisse de Compensation du canton de Fribourg à Frs 13'306.05 pour l'année 2012. De ce fait, le calcul du montant imposable se détermine de la façon suivante :

Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 604 2017 106/107 Valeur vénale de la parcelle CHF 149'340.00 ./ Valeur licite CHF -17'423.00 ./ Provision de la cotisation AVS CHF -13'306.05 Montant imposable CHF 118'610.95 " En l'espèce, la recourante indique dans ses contre-observations qu'elle ne critique pas "les taux et barèmes appliqués". Elle ne remet donc pas en cause le mode de calcul du bénéfice imposable proposé dans les observations du 23 janvier 2018 mais uniquement la surface retenue. Si 145 m² de la parcelle étaient effectivement situés en zone agricole, cela ne suffit pas à exclure l'imposition prévue par l'art. 18 al. 2 LIFD pour cette petite surface que l'Autorité foncière cantonale a également désassujettie avec les autres 2'344 m² de la parcelle. Au moment de la cession, la valeur de ces 145 m² était donc la même que celle des autres 2'344 m². Dans ces circonstances, il ne se justifie pas de réduire le montant proposé par l'autorité intimée. Sur le vu de ce qui précède, le recours est partiellement admis, le bénéfice imposable étant fixé à CHF 118'610.95 au lieu de CHF 149'340.-. Pour le reste, il est rejeté. 5. 5.1. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement. 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 320.-. 5.2. Il résulte de l'art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) appliqué par analogie et par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD que la Cour fiscale peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. Selon l'art. 8 al. 1 Tarif JA, les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie, dus à titre de dépens, sont fixés sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. Comme pour les frais de justice, le montant des honoraires est arrêté 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. 11 al. 2 Tarif JA). En l'espèce, une liste de frais a été produite et totalise CHF 8'217.- (CHF 7'300.- d'honoraires pour 30 heures à CHF 250.-, CHF 365.- de débours forfaitaires (5%), CHF 552.- pour 4 trajets de 197km). Vu le gain de cause très partiel obtenu sur la conclusion subsidiaire seulement, il paraît équitable d'allouer à la mandataire de la recourante une indemnité de CHF 600.- plus CHF 46.20 de TVA, soit au total CHF 646.20 pour la procédure fédérale. Celle-ci sera mise à charge de l'Etat de Fribourg.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 604 2017 106/107 Impôt cantonal (604 2017 107) 6.

E. 7.1

Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. 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 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 320.-.

E. 7.2

Selon l'art. 137 al. 1 CPJA, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. L'indemnité de partie comprend les frais de représentation ou d'assistance et les autres frais de la partie (art. 140 CPJA). Elle est mise à la charge de la ou des parties qui succombent. Selon l'art. 8 al. 1 Tarif JA, les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie, dus à titre de dépens, sont fixés sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. Comme pour les frais de justice, le montant des honoraires est arrêté 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. 11 al. 2 Tarif JA). En l'espèce, comme pour le recours déposé en droit fédéral, il paraît équitable d'allouer à la mandataire de la recourante une indemnité de CHF 646.20 (dont CHF 46.20 de TVA) pour la procédure cantonale. Celle-ci sera mise à charge de l'Etat de Fribourg.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 604 2017 106/107 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2017 106)

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