

# FR\_GERICHTE 604 2017 18 vom 29. März 2018

FR Kantonsgericht, 2018-03-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2017\\_18](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_18)

FR: FR\_GERICHTE 604 2017 18 du 29 mars 2018

IT: FR\_GERICHTE 604 2017 18 del 29 marzo 2018

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 30

octobre 2013 confirmant que le calcul du gain imposable au sens de l'art. 18 al. 2 et 4 LIFD s'effectue globalement lorsque tous les immeubles agricoles ou sylvicoles servant à l'exercice de l'activité indépendante sont aliénés durant le même exercice comptable. Le Service cantonal des contributions a retenu que le contribuable avait régulièrement joint à sa déclaration d'impôt une comptabilité, laquelle n'attribuait pas de valeur comptable spécifique à chacun des différents immeubles (soit les art. ccc, ddd, eee et fff de la commune de B. \_\_\_\_\_) et ne faisait pas ressortir les dépenses d'investissements spécifiques pour l'acquisition de chacun des immeubles. Après avoir exposé que le bénéficiaire en capital correspondait à CHF 326'446.- (différence entre la valeur comptable globale des immeubles concernés de CHF 95'952.- et leur prix licite global de CHF 422'398.-), il a rappelé que seuls toutefois les amortissements cumulés avaient été imposés (par CHF 61'205.- selon le bilan comptable au 31 décembre 2014) conformément aux dispositions légales. C. A. \_\_\_\_\_, toujours représenté par sa fiduciaire, a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée par acte posté le 6 février 2017. Il maintient qu'il n'est pas équitable de reprendre la totalité des amortissements cumulés relatifs à l'ensemble des immeubles agricoles. Selon lui, "Il s'agit d'une question de principe. Certes, en cas de liquidation d'un patrimoine commercial, les gains sur un objet compensent les pertes sur un autre et c'est le solde qui sera soumis ou non à une imposition. Par contre en matière d'immeubles agricoles, la reprise des amortissements surfaits ne peut se faire que par objet - bâtiment et que jusqu'à concurrence de son

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 604 2017 18/19 amortissement". Il conclut à ce qu'il soit constaté que la reprise des amortissements cumulés ne peut s'exercer que par bâtiment, de sorte que si un bâtiment n'a pas connu d'amortissement, aucune reprise « compensatoire » ne peut être opérée, l'amortissement effectué de CHF 2'273.- sur la partie habitation devant quant à lui être repris. Il soutient que la valeur de rendement de la stabulation doit être déterminée en fonction de la valeur marchande qui peut en être obtenue, et non pas selon une méthode théorique, que cette valeur marchande de la stabulation est de CHF 27'000.-, et qu'il y a donc lieu d'admettre la déduction de l'amortissement supplémentaire de CHF 13'503.- [CHF 40'503.- au 31 décembre 2014 moins CHF 27'000.-] en compensation de la reprise des CHF 2'273.- [bénéficiaire imposable de CHF 10'692.-, soit CHF 21'921.60 + CHF 2'273.- moins CHF 13'503.-, selon le calcul présenté à l'appui de la déclaration d'impôt]. L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 8 février 2017, a été versée dans le

délai imparti. Invitée à se prononcer sur le recours, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé. Le Service cantonal des contributions a déposé ses observations le 24 avril 2017. Il conclut au rejet du recours en indiquant qu'il s'est basé sur la jurisprudence en vigueur et sur le calcul de la valeur licite établi par l'autorité compétente en la matière, et maintient que les amortissements cumulés doivent être soumis à l'impôt sur le revenu. Dans ses contre-observations le 8 mai 2017, le recourant soutient que sa situation n'est pas comparable à celle de l'arrêt TC FR 604 2012 93/94 précité qui précise notamment que 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. Or, selon le recourant, sa comptabilité (dont il a joint en annexe un exemplaire pour 2012) a toujours distingué les différents éléments immobiliers constituant sa fortune et elle reflète de manière précise tant les coûts d'acquisitions par immeuble que les amortissements y relatifs. Il conclut en outre à l'octroi de dépens. Le 7 juin 2017, le Service cantonal des contributions a déposé ses ultimes remarques. Il relève que la comptabilité n'opère pas un degré de distinction tel qu'il permette une distinction des différentes valeurs comptables des biens estimés. C'est ainsi que le détail de la base de données du registre foncier concernant le recourant fait état de quatre immeubles - les articles ccc, ddd, eee et fff - alors que la comptabilité, fait ressortir la distinction suivante: Compte 1600 Rural, Compte 1602 Hangar, Compte 1604 Annexe et Compte 1662 Terrains. Il ajoute que l'habitation et le garage n'apparaissent pas clairement dans les comptes, que le libellé annexe donne lieu à une interprétation non exhaustive et que les terres ne sont d'ailleurs pas évaluées individuellement. Une copie de cette détermination a été transmise pour information au recourant le 8 juin 2017.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 604 2017 18/19 en droit 1. 1.1 Le recours, posté le 6 février 2017 contre une décision du 6 janvier 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 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. 1.2 Le recourant requiert une audition pour préciser son argumentation au cas où la Cour fiscale ne se rallierait pas à ses conclusions, ainsi qu'une vision locale en indiquant ce qui suit: "Lorsque vous vous rendrez compte de la position de l'immeuble d'habitation et de la stabulation, vous comprendrez que celle-ci n'a aucune chance d'être vendue pour ce qu'elle est." Dans la mesure toutefois où la Cour se fonde sur les pièces produites au dossier, elle décide de ne pas donner suite à ces offres de preuve (art. 59 al. 2 CPJA). Impôt fédéral direct (604 2017 18) 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 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

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 604 2017 18/19 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 l'arrêt TC FR 604 2012 93/94 du 30 octobre 2013 cité par l'autorité intimée à l'appui de la décision attaquée, la Cour fiscale a jugé que selon l'interprétation systématique de l'art. 18 al. 2 et 4 LIFD, 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. 3. 3.1 En l'espèce, aux fins de déterminer quel bénéfice en capital a été réalisé, l'autorité intimée s'est fondée sur la différence entre la valeur comptable des quatre immeubles formant le domaine du recourant (CHF 95'952.- comptabilisés au 31 décembre 2014) et le prix licite estimé par l'Autorité foncière cantonale (CHF 442'398.-). Comme la différence de CHF 326'446.- ainsi obtenue était supérieure aux CHF 61'205.- d'amortissements cumulés, c'est ce dernier montant qui a été ajouté au produit d'exploitation ordinaire. Il convient d'examiner si en lieu et place des CHF 83'127.- retenus par l'autorité intimée (CHF 21'922.- de résultat d'exploitation plus CHF 61'205.- d'amortissements cumulés), le recourant peut prétendre à l'imposition d'un revenu agricole déclaré à hauteur de CHF 10'692.- (CHF 21'922.- de résultat plus CHF 2'273.- d'amortissements cumulés sur l'habitation moins une perte sur la partie stabulation de CHF 13'503.- [valeur résiduelle de CHF 40'503.- au 31 décembre 2014 moins valeur estimée de CHF 27'000.-]). Avec son calcul, le recourant conteste le montant de la reprise des amortissements cumulés sur ses immeubles au motif que la stabulation (pour laquelle ont été investis CHF 99'285.-) ne doit pas donner lieu à une reprise d'amortissements cumulés de CHF 58'782.- car sa valeur résiduelle ne serait que de

CHF 27'000.- et ne correspondrait pas aux CHF 40'503.- comptabilisés au 31 décembre 2014. 3.2 Comme le prévoit l'art. 18 al. 4 LIFD, le recourant a été imposé sur les amortissements récupérés dans la mesure où le bénéfice en capital résultant du transfert de son domaine dans la fortune privée était supérieur aux dits amortissements cumulés, ce que le recourant ne met pas en cause. En revanche, la perte de CHF 13'503.- sur la valeur résiduelle de la stabulation - que la fiduciaire estime à CHF 27'000.- au lieu des CHF 40'503.- comptabilisés - ne saurait être prise en compte dans le système d'une imposition privilégiée sur la reprise des amortissements cumulés. Le recourant n'a pas été imposé sur un bénéfice en capital, auquel cas la perte alléguée de CHF 13'503.- aurait pu alors influencer le montant du gain imposable. A cela s'ajoute le fait que

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 604 2017 18/19 même si la stabulation était prise en compte pour une valeur de CHF 27'000.- comme le soutient la fiduciaire, globalement, le bénéfice en capital réalisé lors du transfert des immeubles dans la fortune privée du recourant resterait largement supérieur au montant des amortissements cumulés. Ainsi, ce n'est pas la différence entre le bénéfice en capital qui serait imposé mais, en pareil cas aussi, seulement le montant des amortissements récupérés. Il convient de constater que la reprise des amortissements cumulés correspond aux CHF 61'205.- ressortant de la comptabilité du recourant (CHF 2'273.- pour l'habitation, CHF 58'782.- pour la stabulation et CHF 150.- pour l'annexe), amortissements que ce dernier n'a d'ailleurs pas mis en cause avant la cessation de son activité agricole. Il s'agit des amortissements effectués depuis l'acquisition du domaine, et qui ont réduit son impôt fédéral direct. Ce manco fiscal sur le plan fédéral doit être récupéré conformément au système voulu par le législateur. Dès lors que le recourant a pu réduire son impôt fédéral direct à hauteur de CHF 61'205.-, les amortissements successifs qui lui ont été accordés doivent réintégrer le bénéfice au moment de la cessation de l'exploitation agricole et être soumis à l'impôt. Enfin, comme cela a été jugé dans l'arrêt TC FR 604 2012 93/94 précité, dès lors que le bénéfice en capital doit se déterminer globalement - la comptabilité présentée par le recourant n'opérant pas de distinction quant aux valeurs spécifiques attribuées à ses quatre immeubles -, il ne serait pas cohérent de ne pas récupérer les amortissements de manière globale également. Partant, la perte alléguée de CHF 13'503.- sur la stabulation n'a pas à être compensée à concurrence des amortissements récupérés sur les autres immeubles. Sur le vu de ce qui précède, le recours est rejeté. 4. 4.1 En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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 400.-. 4.2 Vu le sort du litige, il n'y a pas lieu d'allouer de dépens. Impôt cantonal (604 2017 19) 5. 5.1 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 et 3) peuvent dès lors être reprises. 5.2 Ainsi, le recours formé en droit cantonal doit être rejeté également. 6. 6.1 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

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 604 2017 18/19 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 400.-. 6.2 Vu le sort du litige, il n'y a pas lieu d'allouer de dépens. la Cour arrête: Impôt fédéral direct (604 2017 18)

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