

FR_GERICHTE 604 2017 3 vom 24. April 2018

FR Kantonsgericht, 2018-04-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_3

FR: FR_GERICHTE 604 2017 3 du 24 avril 2018

IT: FR_GERICHTE 604 2017 3 del 24 aprile 2018

Regeste

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

Erwägungen

E. 23

septembre 2015 de vente et constitution de servitudes foncière, le recourant et ses frère et sœur ont vendu à l'Etat de Fribourg la partie des pâturages constituée de forêts, soit 253'119 m². (voir feuille de calcul manuscrite figurant au dossier). Le prix de vente a été fixé à CHF 183'000.-, plus CHF 40'000.- à titre de contreprestation pour la constitution de la servitude foncière, plus CHF 38'000.- correspondant au « bois sur pied », soit CHF 261'000.- au total (voir extrait du contrat notarié du 23 septembre 2015). B. Par avis de taxation du 20 octobre 2016, le Service cantonal des contributions a notamment retenu comme éléments du revenu imposable un montant de CHF 12'666.- (1/3 de CHF 38'000.-) sous le code 1.220 activité indépendante accessoire, avec la remarque « revenu provenant de la vente de bois », ainsi qu'un montant de CHF 127.- sous le code 3.350 « autres rendements immobiliers ». Il a fixé le revenu imposable des recourants (code 7.910) à CHF 102'393.- pour l'impôt cantonal et CHF 95'601.- pour l'impôt fédéral direct. Par décision du 15 décembre 2016, suite à une réclamation par laquelle l'imposition du montant de CHF 12'666.- au titre de revenu d'une activité accessoire était contestée, le Service cantonal des contributions a maintenu sa position sur ce point en se référant notamment à un avis écrit de la Direction des finances et à une mention dans le contrat notarié du 23 septembre 2015. Il a toutefois réduit la somme de CHF 127.- imposée sous le code 3.350 « autres rendements immobiliers » à CHF 105.- (10/12 de CHF 127.-) pour tenir compte du fait que le recourant n'était copropriétaire des forêts en question que jusqu'au 27 octobre 2015, date de l'inscription de la vente au registre foncier. C. Par recours déposé par leur mandataire auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal le 16 janvier 2017, les recourants contestent la décision sur réclamation du 15 décembre 2016. Ils concluent à la seule imposition d'un montant de CHF 127.- au titre de revenu des forêts calculé forfaitairement et à la suppression de l'imposition du montant de CHF 12'666.- au titre de revenu d'une activité indépendante. Pour l'essentiel, les recourants relèvent que la solution ressortant de la décision sur réclamation revient à imposer à deux reprises le même type de revenu, à savoir le revenu d'exploitation d'une forêt, une première fois sur la base de la valeur totale du bois au moment de la vente des terrains et une seconde fois sous la forme d'un forfait annuel. Ils relèvent par ailleurs que si le montant de CHF 12'666.- était un revenu d'une activité indépendante accessoire, il devrait d'une part être réduit des charges d'exploitation permettant de le réaliser et être soumis à cotisations sociales, ce qui n'est pas le cas. Ils excluent en tout état de cause l'existence d'une telle activité indépendante accessoire en relevant que le revenu des forêts a été imposé de façon

constante jusqu'en 2014 sur la base d'un rendement annuel calculé forfaitairement et que ni le recourant, ni ses frère et sœur n'ont modifié leurs activités professionnelles respectives en 2015.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 9 Quant au montant de CHF 127.- correspondant au revenu des forêts calculé forfaitairement, les recourants exposent qu'il tient déjà compte du fait que le recourant et ses frère et sœur n'ont pu tirer profit des forêts que durant une partie de l'année 2015, soit jusqu'au 23 septembre 2015, date de signature du contrat notarié. L'avance de frais de CHF 800.- a été acquittée dans le délai imparti par ordonnance du 18 janvier 2017. D. Dans ses observations du 15 février 2017, le Service cantonal des contributions maintient sa position de principe selon laquelle le montant de CHF 12'666.- doit être imposé en tant que revenu d'une activité indépendante accessoire. Il indique toutefois que ce montant doit être réduit de 10% (CHF 1'267.-), correspondant à une provision pour les cotisations sociales à verser sur ce revenu, de telle sorte que le montant imposable sous le code 1.220 est de CHF 11'399.-. Pour justifier sa position, après avoir indiqué dans les considérants de sa décision sur réclamation que le montant en question concernait une vente de terrains (forêts), il revient sur cette affirmation en faisant valoir qu'il y a eu une certaine confusion. Ainsi, le revenu imposable est bien lié à la « vente du bois sur pied », la vente des immeubles ayant fait quant à elle l'objet de l'impôt sur les gains immobiliers. Il ajoute que ce bénéfice de la « vente de bois sur pied » doit être distingué d'un rendement immobilier concernant la coupe de bois, imposable sous le code 3.350 « autres rendements immobiliers ». E. Déposant spontanément des contre-observations le 17 février 2017, les recourants maintiennent leurs conclusions selon lesquelles seul un montant de CHF 127.- au titre de revenu de forêts calculé forfaitairement doit être imposé, sous le code 3.350 « autres rendements immobiliers ». En résumé, ils retiennent que le prix de CHF 12'666.- (1/3 du prix de vente du « bois sur pied ») constitue certes pour le recourant un élément de revenu brut qui doit être imposé en tant que revenu ordinaire, mais ils sont d'avis que cet élément doit bénéficier du système de calcul forfaitaire appliqué durant les années précédentes, qui aboutit à l'imposition d'un revenu de CHF 127.- au titre de revenu des forêts. Par courrier du 1er mars 2017, les recourants se déterminent encore en précisant une nouvelle fois que le montant de CHF 127.- tient déjà compte du fait que le recourant et ses frère et sœur n'ont pu tirer profit des forêts que durant une partie de l'année 2015. F. Dans ses ultimes remarques du 29 mars 2017, le Service cantonal des contributions relève que le système permettant aux propriétaires de forêts privés de choisir l'imposition forfaitaire correspondant à 5% de la valeur fiscale de la forêt a été mis en place pour des raisons de simplification et ne s'applique qu'à des revenus périodiques de peu d'importance. Or, en l'espèce, la prestation unique de CHF 38'000.- versée pour la vente de bois sur pied est trop élevée pour justifier une telle imposition forfaitaire. Le Service cantonal des contributions modifie toutefois sa position selon laquelle le revenu en question provient d'une activité indépendante accessoire. Constatant que le recourant n'est pas agriculteur, il renonce à cette qualification et propose désormais de maintenir l'imposition du montant de CHF 12'666.-, sans provision pour les cotisations sociales, sous déduction d'éventuelles impenses qui n'ont jusqu'alors pas été revendiquées par le recourant. Ce revenu est selon lui imposable sous le code 3.410 « autres revenus ».

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 G. Dans une dernière détermination du 18 avril 2017, les recourants maintiennent que la part du prix de vente du « bois sur pied » constitue certes un revenu imposable, mais que celui-ci doit bénéficier du mode d'imposition forfaitaire qui a

prévalu durant les périodes fiscales précédentes. Ils se réfèrent en résumé au fait que, durant ces années, le recourant a engagé de nombreuses heures de travail en forêt et autres frais qu'il n'a pas fait valoir eu égard au mode d'imposition forfaitaire convenu. Il est dès lors logique selon eux qu'ils puissent continuer de bénéficier de cette imposition forfaitaire lorsqu'elle leur est favorable. en droit Procédure 1. Déposé le 16 janvier 2017 contre une décision sur réclamation du 15 décembre 2017, 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), 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, le recours est recevable. Impôt fédéral direct (604 2017 3) 2. La question litigieuse porte sur l'imposition d'un montant de CHF 12'666.-, soit la part reçue par le recourant sur une somme totale de CHF 38'000.- correspondant à la valeur du « bois sur pied » situé sur des immeubles constitués de forêts, vendus par le recourant et ses frère et sœur copropriétaires pour un prix global de CHF 221'000.- (CHF 163'000.- pour les bien-fonds et CHF 38'000.- pour le « bois sur pied », sans compter un montant supplémentaire de CHF 40'000.- convenu à titre de contreprestation pour la constitution d'une servitude foncière). Il convient dès lors d'examiner si ce montant de CHF 12'666.- est un revenu imposable et, cas échéant, de déterminer son mode d'imposition. 2.1. A teneur de 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. L'art. 16 al. 2 LIFD, puis les art. 17 à 23 LIFD, énoncent ensuite sur le mode exemplatif les hypothèses dans lesquelles est retenue l'existence d'un revenu imposable (voir notamment NOËL in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition 2017, art. 16 n. 1). L'art. 16 al. 3 LIFD prévoit quant à lui que les gains réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables. Cette disposition pose une limite à l'assiette de l'impôt sur le revenu. L'exonération des éléments de la fortune privée n'intervient toutefois que dans le cas où le contribuable se cantonne à une simple administration de sa fortune privée, c'est-à-dire sans qu'il

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 exerce une activité visant particulièrement la réalisation d'un gain, mais en profitant simplement d'une occasion qui s'est présentée fortuitement à lui (NOËL, art. 16 n. 67). 2.2. Parmi les hypothèses de revenus imposables visées aux art. 16 à 23 LIFD, l'art. 18 LIFD prévoit que sont imposables 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. Selon la doctrine et la jurisprudence, l'activité lucrative indépendante est l'activité entreprise par une personne à ses propres risques, avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie et reconnaissable de l'extérieur et dans un but de gain. Elle peut être exercée à titre principal ou accessoire, être durable ou temporaire. Pour le Tribunal fédéral, les critères de cette activité ne doivent pas être considérés de manière isolée et peuvent apparaître avec des intensités variables. C'est sur l'ensemble des circonstances que doit se fonder l'autorité de taxation ou le juge pour retenir qu'un contribuable exerce une activité lucrative indépendante (NOËL, art. 18 n. 2) Ainsi, en lien avec la règle de l'art. 16 al. 3 LIFD précitée relative à l'exonération des gains en capital lors de l'aliénation de la fortune privée, si un contribuable dépasse l'activité de simple administration de sa fortune privée au sens de ce qui a été vu ci-dessus, l'exonération est refusée et le gain imposé comme revenu de l'activité indépendante (voir NOËL, art. 16 n.

67). 2.3. L'art. 21 al. 1 LIFD prévoit qu'est également imposable le rendement de la fortune immobilière. Cette disposition énonce des exemples de tels rendements, parmi lesquels figurent notamment les revenus de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (let. a), ainsi que les revenus provenant de l'exploitation de gravières, des sablières et d'autres ressources du sol. Elle ne vise que les revenus immobiliers, par opposition aux plus-values immobilières (gain en capital). Ces dernières sont exemptées d'impôt sur le revenu, conformément à l'art. 16 al. 3 LIFD, et sont soumises uniquement, le cas échéant, à l'impôt cantonal sur les plus-values immobilières. Le critère déterminant pour distinguer le revenu de fortune au sens de l'art. 21 al. 1 LIFD du gain en capital au sens de l'art. 16 al. 3 LIFD est celui de la préservation ou de l'atteinte à la substance du bien considéré. Lorsque la substance d'un bien, définie comme sa capacité à générer un rendement périodique, est entamée pour une longue période ou de façon illimitée, on se trouve en présence d'un gain en capital (MERLINO, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition 2017, art. 21 n. 20; P. LOCHER, Kommentar zum DBG, 2001, art. 21 n. 4 et les références citées). 2.4. Enfin, sous l'intitulé « autres revenus », l'art. 23 LIFD mentionne d'autres exemples de revenus imposables, dont aucun ne semble toutefois correspondre aux circonstances du cas particulier. 3. En l'espèce, le montant de CHF 12'666.- correspond à un tiers de la part du prix attribué au « bois sur pied » dans le cadre de la vente d'immeubles constitués de forêts. Il convient d'examiner si en tant qu'elle porte sur les arbres en question, cette vente entre dans une des hypothèses présentées ci-dessus, ce qui conduirait à qualifier le montant de CHF 12'666.- de revenu imposable.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 3.1. Aucun élément au dossier ne fait ressortir que le recourant exercerait une activité indépendante dans le domaine de l'immobilier, de l'agriculture ou de la sylviculture. Il ne paraît pas non plus qu'il ait dépassé d'une quelconque façon la simple gestion de sa fortune privée en vendant, avec ses frère et sœur, les immeubles constitués de forêts que tous trois avaient acquis de leur père une dizaine d'années plus tôt. En conséquence, le montant de CHF 12'666.- ne peut pas être qualifié de revenu d'une activité indépendante au sens de l'art. 18 LIFD. Du reste, après avoir maintenu que tel était le cas dans sa décision sur réclamation, puis dans ses observations sur recours, le Service cantonal des contributions a abandonné cette qualification dans ses ultimes remarques du 29 mars 2017. 3.2. Pour déterminer ensuite si le montant en question doit être qualifié de rendement de la fortune immobilière au sens de l'art. 21 al. 1 LIFD, il convient de qualifier le « bois sur pied » qui constitue sa contreprestation dans le contrat de vente notarié du 23 septembre 2015. Il ressort tant des clauses de l'extrait du contrat de vente notarié que du rapport d'estimation de la valeur vénale figurant au dossier que la notion de « bois sur pied » correspond aux arbres plantés en terre sur les immeubles vendus à l'Etat de Fribourg par le recourant et ses frère et sœur. Or, en tant qu'elles sont étroitement attachées à ces immeubles, de telles plantations en sont partie intégrante (art. 667 al. 2 du Code civil du 10 décembre 1907, CC, RS 210; STEINAUER, Les droits réels, tome 1, 5ème édition 2012, p. 63 n. 94 et p. 370 n. 1049). Et conformément au principe de l'accession, qui est de nature impérative sous réserve d'exception admise par la loi (p. ex. en cas de constitution d'un droit de superficie au sens des art. 779 ss CC), la partie intégrante partage le sort juridique de la chose complexe à laquelle elle est reliée (STEINAUER, p. 364 n. 1061). A cet égard, il importe peu que les arbres en question soient qualifiés ou non de fruits naturels au sens de l'art. 643 CC, notion qui regroupe les produits périodiques et tout ce que l'usage autorise à tirer de la chose suivant sa destination. En effet,

les fruits naturels font partie intégrante de la chose en question jusqu'à leur séparation. Il a été vu ci-dessus qu'en tant que partie intégrante des immeubles vendus par le recourant et ses frère et sœur, les arbres plantés sur les biens-fonds concernés partagent le sort juridique de ceux-ci. En d'autres termes, dans la mesure où ils n'étaient pas abattus au moment de la vente (il ressort au contraire du rapport d'estimation précité que la valeur des arbres prend en compte des coupes s'étalant sur 30 ans), ils ne constituaient alors pas des choses mobilières séparées des immeubles vendus. Le fait que le prix de vente de ces immeubles ait été fixé en tenant compte de façon séparée d'un prix attribué au sol et d'un prix attribué au « bois sur pied » n'y change rien. Ce qui est déterminant, c'est qu'en aliénant les immeubles constitués de forêts, le recourant a vendu tant les biens-fonds que les arbres faisant partie intégrante de ceux-ci. 3.3 Il résulte de ce qui précède que le montant de CHF 12'666.- est une fraction du prix de vente des immeubles (1/3 de la partie du prix attribuée au « bois sur pied »). Or, par cette vente, le recourant et ses frère et sœur ont transféré à l'acheteur le droit de propriété sur les immeubles, de telle sorte qu'à partir de leur vente, ceux-ci ne constituent plus pour les vendeurs un élément de fortune susceptible de générer un rendement périodique. Conformément à la jurisprudence exposée ci-dessus (consid. 2.3), le produit de la vente n'est ainsi pas un revenu de la fortune immobilière. Il n'est dès lors pas nécessaire d'examiner plus en détail les arguments des recourants concernant leur droit à une imposition forfaitaire de ce produit en tant que revenu.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 4. Dans ces ultimes remarques, le Service cantonal des contributions affirme que le montant de CHF 12'666.- constitue un revenu imposable sous le code 3.410 « autres revenus ». 4.1. Selon les considérants qui précèdent, la somme en question constitue une part du prix de vente d'immeubles qui ne représente ni un revenu d'une activité indépendante, ni un rendement de la fortune immobilière. Par ailleurs, les circonstances de l'espèce ne se rapprochent pas des autres exemples de revenus imposables mentionnés à l'art. 23 LIFD. Il n'existe dès lors pas de base légale permettant de qualifier le montant de CHF 12'666.- de revenu imposable au sens des art. 16 ss LIFD. Au contraire, en tant qu'il constitue une part du produit d'une vente immobilière, ce montant est un gain en capital réalisé lors de l'aliénation d'un élément de la fortune privée. A ce titre, conformément à l'art. 16 al. 3 LIFD, il ne constitue pas un élément de revenu imposable. 4.2. Le fait que le contrat de vente notarié mentionne en page 15 que « le prix de vente pour le bois sur pied sera imposé au titre de revenu » ne change rien à la conclusion qui précède. En effet, il n'appartient pas aux parties à un contrat de vente, même conclu devant notaire, de déterminer selon quelles modalités le prix convenu sera imposé. Quant à la prise de position du 13 août 2013 de la Direction des finances, reprenant une détermination du Service cantonal des contributions, elle mentionne certes que le produit provenant de la vente du bois sur pied, alors fixé à CHF 70'000.-, devrait être « imposé à l'impôt sur le revenu ». Il convient toutefois de relever que cet avis est intervenu dans le cadre des discussions préalables au contrat de vente conclu entre le recourant et ses frère et sœur, en tant que vendeurs, et l'Etat de Fribourg, en tant qu'acheteur. Il ne saurait en tout état de cause conduire la Cour fiscale à s'écarter de la loi pour imposer en tant que revenu un produit constituant un gain en capital réalisé lors de l'aliénation d'un immeuble. 5. Il reste à examiner la conclusion du recourant tendant à ce qu'un montant de CHF 127.- soit imposé sous le code 3.350 « autres rendements immobiliers », au titre de revenu des forêts pour la partie de la période fiscale 2015 durant laquelle il a pu en tirer profit. 5.1. Il n'est pas contesté que le rendement provenant de forêts, sous la forme de bois coupé pour l'essentiel, est un rendement de la fortune immobilière constituant un revenu imposable au sens de

l'art. 21 al. 1 LIFD. Selon les Instructions générales concernant la déclaration d'impôts mises à disposition des contribuables par le Service cantonal des contributions, le rendement effectif des forêts (coupe de bois pour la vente et l'usage personnel) doit être ainsi déclaré comme revenu sous le code 3.350 « autres rendements immobiliers ». Ces instructions précisent toutefois que les propriétaires qui ont choisi l'imposition forfaitaire inscrivent comme rendement le 5% de la valeur fiscale des forêts appartenant à leur fortune privée, l'imposition forfaitaire n'étant possible que si les revenus restent modestes. 5.2 En l'espèce, suivant la solution admise durant les périodes fiscales précédentes, les recourants ont déclaré pour la période fiscale 2015 un revenu de CHF 127.- pour le rendement des

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 forêts dont le recourant était copropriétaire avant leur vente à l'Etat de Fribourg. Ce revenu semble avoir été calculé forfaitairement comme suit: CHF 180.- (1/3 de la valeur fiscale de CHF 10'800.- x 5%) x 258/365 (rapport entre le nombre de jours dont le recourant et ses frère et sœur ont pu bénéficier des profits des forêts, soit janvier à mi-septembre 2015, et le nombre de jours de l'année) = CHF 127.-. Ce calcul paraît conforme à la pratique administrative concrétisée par les instructions rappelées ci-dessus. En particulier, rien ne semble justifier de réduire ce montant à CHF 105.- en tenant compte une deuxième fois que le recourant n'était copropriétaire des forêts concernées que jusqu'à la fin du mois d'octobre 2015. La décision sur réclamation du 15 décembre 2016 sera en conséquence également modifiée sur ce point. 6. En résumé, le revenu des forêts pour la période fiscale 2015 est fixé à CHF 127.- et le montant de CHF 12'666.- ne constitue quant à lui pas un revenu imposable au sens des art. 16 ss LIFD. Le recours est en conséquence admis et la décision sur réclamation modifiée dans ce sens.

6.1. Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu de percevoir de frais de justice. L'avance de frais versée par les recourants, par CHF 400.-, leur est restituée. 6.2. Il n'est pas alloué de dépens, les recourants n'en ayant pas demandé. Impôt cantonal (604 2017 4)

7. La réglementation légale cantonale concernant l'objet de l'impôt sur le revenu est développée aux art. 17 à 24 LICD. Etant du droit harmonisé (art. 7 ss LHID), elle correspond pour l'essentiel à celle applicable en matière d'impôt fédéral direct exposée ci-dessus, étant précisé que l'art. 17 al. 3 LICD énonce non seulement la règle selon laquelle les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables au titre de l'impôt sur le revenu, mais réserve également expressément l'imposition distincte des gains immobiliers en droit cantonal, en application des art. 41 ss LICD. L'argumentation développée en relation avec les art. 16 à 23 LIFD et les conséquences qui en découlent peuvent dès lors être reprises. Il en résulte que le revenu des forêts pour la période fiscale 2015 est fixé à CHF 127.- et que le montant de CHF 12'666.- ne constitue quant à lui pas un revenu imposable au sens des art. 17 ss LICD. En conséquence, pour l'impôt cantonal également, le recours sera admis et la décision sur réclamation modifiée dans ce sens. Quant à la question de l'éventuelle imposition distincte du montant de CHF 12'666.- au titre de gain en capital imposable au sens des art. 41 ss LICD, elle ne fait pas l'objet de la décision attaquée et ne peut pas être examinée dans le présent arrêt. 7.1. Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu de percevoir de frais de justice. L'avance de frais versée par les recourants, par CHF 400.-, leur est restituée.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 7.2. Il n'est pas alloué de dépens, les recourants n'en ayant pas demandé. la Cour arrête: Impôt fédéral direct (604 2017 3)

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