

FR_GERICHTE 604 2018 83 vom 28. Mai 2019

FR Kantonsgericht, 2019-05-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2018_83

FR: FR_GERICHTE 604 2018 83 du 28 mai 2019

IT: FR_GERICHTE 604 2018 83 del 28 maggio 2019

Regeste

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

Erwägungen

E. 1.1

Le recours, posté le 13 août 2018 contre une décision du 10 juillet 2018, 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

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 604 2018 83/84 impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du

E. 1.2

Le requérant évoque le fait que l'autorité intimée aurait pu procéder à une vision locale et semble déplorer que tel n'a pas été le cas. Pour autant, il ne prend pas de conclusion en ce sens dans son recours. Même si tel avait été le cas, cette offre de preuve (art. 59 al. 2 CPJA) serait rejetée dans la mesure où la Cour est à même de bien se représenter la situation de la parcelle en cause au moyen de la cartographie interactive disponible en ligne (voir le site <https://map.geo.fr.ch/?lang=fr>). Elle se fonde sur les pièces produites au dossier et sur les faits allégués par le requérant. Elle ne voit pas en quoi une vision locale mettrait en lumière d'autres éléments déterminants pour l'issue du litige. Impôt fédéral direct (604 2018 83) 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. 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 de l'art. 18 al. 2 LIFD qui s'applique (voir ATF 138 II 32 traduit in RDAF 2012 II 117 consid. 2.2 ainsi que NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, ad art. 18 n. 93a). 2.3. Au produit d'exploitation ordinaire s'ajoutent les bénéfices en capital générés par la réalisation des biens appartenant à la fortune commerciale de l'indépendant. C'est l'ensemble qui constitue le revenu imposable issu de l'activité indépendante. La donation

d'un élément de la fortune commerciale implique son passage préalable dans la fortune privée du donateur (NOËL, art. 18 n. 44 s. et 79). 3. 3.1. En cas de transfert d'un immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée, il faut se baser sur la valeur comptable au moment du prélèvement privé pour le calcul du gain. Le bénéfice en capital imposable est égal à la différence entre la valeur comptable respectivement la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et la valeur vénale de l'immeuble transféré. La valeur comptable déterminante est celle qui a été retenue sur le plan fiscal dans le dernier bilan ordinaire avant la réalisation. Le produit net de la vente après déduction d'éventuels frais de vente

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 604 2018 83/84 ou, en cas de transfert dans la fortune privée, la valeur vénale des biens transférés constitue le produit de la réalisation (arrêt TF 2A.5/2002 du 3 juillet 2002 consid. 2.3 in Praxis 2003 221). 3.2. Dans deux arrêts de principe (RFJ 1999 126 consid. 2b, 2c et 2d ainsi que 155 consid. 2d et 2e et les références, également publiés sur le site internet du Tribunal cantonal le 17 juin 1999 sous les no 22 et 23 de la section administrative), la Cour de céans a rappelé que lorsque l'immeuble vient d'être l'objet d'une transaction, le prix payé permettra de fixer cette valeur. De même, lorsqu'il vient d'être construit, le coût de sa construction représente pratiquement sa valeur vénale. Il a ensuite été jugé que la valeur vénale déterminante au plan fiscal est la valeur actuelle du marché et que l'autorité fiscale ne saurait s'écarter du prix stipulé que (mais tout de même!) dans l'hypothèse où celui-ci n'est pas le résultat du marché libre, notamment lorsqu'il a été influencé par les relations particulières entre les parties. En outre, si la valeur vénale d'un immeuble ne peut pas être déduite du prix stipulé, plusieurs méthodes permettent de la déterminer à titre subsidiaire. Ainsi, la valeur vénale doit en premier lieu être fixée par la méthode comparative. Subsidiairement, il y a lieu de prendre en compte le prix de revient (prix d'achat ou de construction et impenses de plus-value), la dépréciation liée à l'âge du bâtiment ainsi que l'évolution des prix du terrain et des coûts de construction. De plus, dans la ligne d'une jurisprudence constante, il a été confirmé que la méthode préconisée par le Manuel suisse de l'estimateur (publié par l'Union suisse des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles [USECE], 4e éd., actualisée et élargie en 2012) peut être appliquée lorsque ni des chiffres de comparaison ni le prix de revient ne sont connus. La valeur vénale est alors estimée d'après la valeur de rendement et la valeur réelle. Enfin, lorsque cela apparaît commandé par les circonstances, il y a lieu de déterminer la valeur vénale par le biais d'une expertise. 3.3. En cas d'expertise, la détermination de la valeur vénale d'un immeuble aboutit forcément à une valeur qui n'est qu'estimative (arrêt TF 2C_419/2015 du 3 juin 2016 consid. 6.4 et références à l'ATF 128 I 240 consid. 3.2 et l'arrêt TF 2C_834/2015 du 15 février 2016 consid. 2.5). 4. 4.1. En l'espèce, l'autorité intimée a fondé sa décision sur la base des renseignements obtenus de la Commune de C. _____ laquelle lui a communiqué par courriel ce qui suit : "Le Conseil communal de C. _____ estime à CHF 200.-/le m2 ce terrain non équipé, en zone mixte". De son côté, le recourant a produit une expertise datée du 8 août 2018 aux fins de contester la valeur vénale retenue par l'autorité intimée. Il relève à cet égard que "Pour tenir compte d'un prix estimé par l'expert à Fr. 140.00 le m2, équipé, on peut admettre le prix du terrain non équipé à Fr. 80.00, comme précisé dans la réclamation du 18 juin 2018". Dite autorité estime toutefois que l'expert n'a pas précisé si le prix de CHF 140.- / CHF 150.- par m2 correspond à celui d'un terrain équipé. En l'absence d'un prix fixé lors de la donation, il convient d'examiner si cette expertise privée permet de fixer la valeur vénale du terrain cédé. L'expert s'est prononcé en ces termes : "Nous nous référons à la vision locale du 7 août 2018 ainsi qu'à votre demande d'estimation de la parcelle no bbb d'une surface de 1'000 m2, sise au à la Route E. _____

à D._____. La valeur vénale (valeur de marché) que nous estimons pour ce bien-fonds tient compte des composantes tels que la situation générale, le quartier dans lequel se trouve le bien, la

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 604 2018 83/84 proximité des commodités, la qualité de l'environnement, l'étendue de la surface et particulièrement l'offre et de la demande. Dans ce cas, nous relevons certains éléments importants constatés lors de la vision locale : la parcelle se trouve en zone mixte, en périmètre construit, relativement excentrée, en proximité immédiate d'une route de transit agricole, d'une exploitation agricole, d'un garage de machines agricoles et d'une entreprise de menuiserie-charpente, provoquant des nuisances sonores et/ou olfactives quotidiennes. La valeur vénale constitue le prix potentiel de vente. De ce fait, nous estimons que ce bien fonds pourrait trouver acquéreur, en comparaison des affaires similaires récemment réalisées ainsi qu'à notre connaissance approfondie du marché, à un prix situé entre : CHF 140.00 et CHF 150.00 par m². Cependant, cela reste une estimation à la valeur actuelle du marché. Cette estimation n'est valable qu'à la date de son exécution. Toute modification ultérieure d'une ou de plusieurs données, en particulier la fluctuation du marché ou l'évolution des taux hypothécaires du bien aura une incidence sur les montants estimés qui devront être réactualisés en conséquence". 4.2. Il convient de constater tout d'abord que la Commune de C._____ a formulé le prix de CHF 200.- par m² en s'abstenant de tout commentaire de sorte que l'on ne saurait retenir ce chiffre sans réserve. Il en va de même de l'estimation privée produite à l'appui du recours qui se base sur des considérations toutes générales et, comme le relève à juste titre l'autorité intimée dans ses observations sur le recours, qui ne précise pas si le prix formulé se rapporte à du terrain équipé ou non. Le recourant ne s'est d'ailleurs pas exprimé sur ce point dans ses contre-observations. Il est possible néanmoins d'examiner si la valeur vénale litigieuse peut être confirmée ou non à la lumière des extraits des procès-verbaux de la Commune de C._____ produits par le recourant. Le 12 décembre 2017, l'assemblée communale a accepté la mise en vente de l'article ggg du registre foncier de dite commune, secteur H._____, à savoir un terrain communal d'une surface de 870 m² situé lui aussi à proximité d'une exploitation agricole pour le prix de CHF 240.- par m². Et le 15 mai 2018, elle a accepté un crédit d'investissement de CHF 85'000.- pour l'équiper, ce qui représente un prix de CHF 142.30 par m² non équipé. En procédant par comparaison, on peut admettre ce prix pour fixer la valeur vénale de la parcelle que le recourant a cédée à son fils. Et il se justifie d'arrondir le prix à CHF 140.- par m² pour tenir compte du fait que, même si les deux parcelles comptent des entreprises dans leurs environs, la parcelle cédée est un peu moins bien située que la parcelle communale à laquelle elle est comparée. Elle n'avoisine pas une forêt comme l'article ggg mais elle est longée par une route où il y a plus de passage. Ce prix n'apparaît pas disproportionné si l'on tient compte également des considérations qui suivent. Le recourant a lui-même admis que la Commune de C._____ disposait de "peu de terrain et si les prix sont aujourd'hui extrêmement élevés sur son territoire, c'est parce que seuls des privés les possèdent. On peut donc qualifier ces prix de spéculatifs". Sa description de la situation démontre que le prix du marché est plutôt élevé et c'est bien la valeur du marché qui constitue la valeur vénale déterminante au plan fiscal (voir consid. 3.3.). Enfin, le fait que la parcelle en cause se trouve à 100 mètres à peine d'une exploitation agricole constitue un avantage pour le fils du recourant puisqu'il l'a reçue "dans le but de but de veiller à une proximité du futur

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 604 2018 83/84 exploitant avec son outil de travail". Aussi, l'inconvénient lié à la proximité de cette exploitation agricole (sise sur l'article iii dont le fils du recourant est l'actuel propriétaire) doit-il être relativisé. 5. 5.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours est partiellement admis. La valeur vénale à prendre en compte dans le calcul du bénéfice en capital réalisé suite à la donation de la parcelle litigieuse est fixée à CHF 140.- par m². 5.2. 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, compte tenu de l'admission partielle du recours, il se justifie de fixer les frais à CHF 325.-. Impôt cantonal (604 2018 84)

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.

E. 6.1

La réglementation légale cantonale concernant l'imposition privilégiée du gain provenant de l'aliénation d'immeubles hors zone agricole exploités par des agriculteurs (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

Il s'ensuit que pour l'impôt cantonal également, la valeur vénale à prendre en compte dans le calcul du bénéfice en capital réalisé suite à la donation de la parcelle litigieuse est fixée à CHF 140.- par m².

E. 7.1

Le recours formé en droit cantonal est partiellement admis lui aussi.

E. 7.2

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 mettre à la charge du recourant un émolument réduit de CHF 325.-.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 604 2018 83/84 la Cour arrête : I. Impôt fédéral direct
(604 2018 83)

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