

FR_GERICHTE 604 2019 118 vom 3. November 2020

FR Kantonsgericht, 2020-11-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2019_118

FR: FR_GERICHTE 604 2019 118 du 3 novembre 2020

IT: FR_GERICHTE 604 2019 118 del 3 novembre 2020

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Grundstückgewinnsteuer

Erwägungen

E. 8

août 2018, le Service cantonal des contributions a fixé l'impôt sur les gains immobiliers relatif à la

Tribunal cantonal TC Page 3 de 12 vente de l'immeuble article ccc précité. Les dépenses d'investissement (prix d'acquisition et impenses) ont été arrêtées à CHF 335.- (670m² x CHF 0.5/m²) et le gain imposable a été fixé à CHF 64'665.-, pour un impôt cantonal de CHF 6'466.50 et un impôt communal de CHF 3'879.90. Le 3 septembre 2018, le recourant a déposé une réclamation contre cet avis de taxation ordinaire. Il a d'abord relevé que suite aux rappel et sommation reçus, il avait contacté cette autorité durant le printemps 2018 en se référant à ses premières explications de décembre 2017 et en précisant qu'il n'avait pas encore pris connaissance de l'acte de vente du 29 août 2017 et qu'une procédure de plainte contre cette vente pourrait peut-être aboutir à son annulation. Il a ensuite reproché à l'administration de ne pas avoir établi par elle-même les divers frais d'acquisition à déduire du prix de vente, au besoin en se fondant sur l'acte de vente du 22 mars 2000 à obtenir auprès du registre foncier et sur les avis de taxation de ses parents et de lui-même pour les périodes fiscales 2000 à 2013. Il a enfin produit une copie de l'acte de vente du 29 août 2017 désormais en sa possession, ainsi qu'un décompte attestant l'existence à fin 2011 d'une dette hypothécaire de CHF 81'000.- grevant les immeubles de I._____. Par courrier du 17 septembre 2018, le Service cantonal des contributions a demandé au recourant d'attester des démarches entreprises en vue d'une éventuelle annulation de la vente, en l'informant que la réclamation déposée avait suspendu l'exigibilité de la créance d'impôt, mais pas le cours des intérêts, de telle sorte que les bordereaux d'impôt et les éventuels rappels y relatifs lui seraient adressés. Répondant le 24 novembre 2018, le recourant a produit une copie d'un courrier du 18 septembre 2018 du Ministère public attestant de la réception d'une plainte pénale déposée contre M._____ et la notaire ayant instrumenté l'acte de vente du 29 août 2017. Dans une lettre du 13 décembre 2018, l'autorité fiscale a demandé au recourant de la tenir informée des démarches ou décisions qui seraient prises par le Ministère public. Le 28 décembre 2018, le recourant a été informé par le Registre foncier du district de la Sarine qu'une hypothèque légale avait été inscrite le 14 décembre 2018 pour un montant de CHF 6'466.50, plus intérêts à 3% dès le 30 septembre 2018, sur l'art. ccc RF de la Commune de G._____ dont les propriétaires étaient désormais P._____ et Q._____. Par courrier du 22 février 2019, le recourant s'est adressé au Service cantonal des contributions en lui reprochant l'inscription de cette hypothèque légale. Selon lui, peu importe que la vente soit confirmée ou annulée, les pièces

qu'il avait transmises démontraient l'absence de gain dans cette opération. Répondant le 28 février 2019, le Service cantonal des contributions, secteur des gains immobiliers, a indiqué qu'il transmettait une copie du courrier du 22 février 2019 à son secteur de l'encaissement/contentieux, en précisant qu'il restait dans l'attente de la suite donnée à la plainte pénale déposée. Le 30 avril 2019, le Service cantonal des contributions, secteur de l'encaissement/contentieux, a demandé au Registre foncier de radier l'hypothèque légale inscrite à sa demande sur l'art. ccc RF de la Commune de G._____, le montant de la créance garantie ayant été payé par les propriétaires actuels. Le 6 juin 2019, se référant à une nouvelle lettre du recourant du 23 mai 2019, le Service cantonal des contributions a constaté qu'il était sans nouvelles de la suite donnée à la plainte pénale déposée, qu'il partait de l'idée que cette procédure était désormais close et qu'il allait dès lors statuer au plus vite sur la réclamation.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 12 Par décision du 4 novembre 2019, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation du 3 septembre 2018. Pour l'essentiel, il a retenu qu'aucune pièce justificative et/ou quelconque document ne prouvait le prix de vente et/ou les autres coûts d'investissement de l'immeuble vendu. Il a précisé à cet égard que la dette hypothécaire invoquée de CHF 81'000.- concernait également les art. bbb et eee RF de la Commune de G._____. Dans ces conditions, les dépenses d'investissement (prix d'acquisition augmenté des impenses) à déduire du prix de vente avaient été fixées en reprenant le montant de la valeur fiscale de l'immeuble, conformément à la disposition légale donnant la possibilité au contribuable de revendiquer cette solution pour les immeubles acquis il y a plus de quinze ans. D. Par recours déposé auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal le 5 décembre 2019, le recourant conclut en substance, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision sur réclamation et au renvoi du dossier à l'autorité intimée pour réexamen et nouvelle taxation sur la base des éléments déductibles selon la loi. Il reproche en particulier au Service cantonal des contributions de ne pas avoir pris en considération les dépenses d'investissement qui ressortent des éléments qu'il lui a adressés et de ne pas avoir demandé la production de pièces complémentaires. Par mémoire complémentaire du 27 décembre 2019, le recourant a ensuite produit une série de pièces, notamment le contrat de vente précité du 22 mars 2000 par lequel son père avait acheté les immeubles (voir ci-dessus, let. A). Il relève que cet acte atteste que ceux-ci ont été achetés en bloc pour le prix de CHF 112'000.-, plus les « lods » [droits de mutation], taxes de raccordement et frais de notaire, pour l'ensemble des parcelles formant un seul terrain. Il ajoute que la surface de l'art. ccc dans son état lors de la vente de 2000 ne correspond de loin pas à la surface du même immeuble lors de la vente de 2017, en raison de plusieurs remaniements parcellaires. L'avance de frais de CHF 500.- a été acquittée dans le délai imparti par ordonnance du 6 décembre 2019. Dans ses observations du 29 janvier 2020, le Service cantonal des contributions conclut implicitement au rejet du recours. A l'appui de sa position, il relève que la vente de l'immeuble en question a été inscrite le 1er septembre 2017 et que le recourant n'a présenté aucun document qui démontre que la vente n'aurait pas eu lieu ou qu'elle aurait été annulée ou suspendue dans l'attente d'une décision de l'autorité compétente. De plus, le recourant n'a produit aucune pièce justificative relative au prix de revient de l'immeuble (prix d'achat, frais de registre foncier et notaire, impenses déductibles, etc.), aussi bien en procédure de taxation, de réclamation ou encore de recours. Aucun autre échange d'écritures n'a été ordonné. Il sera fait état des arguments, développés par les parties à l'appui de leurs conclusions, dans les considérants de droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 12 en droit 1. Recevabilité. Le recours, déposé le 5 décembre 2019 contre une décision sur réclamation du 4 novembre 2019, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), art. 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et art. 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. S'agissant de la qualité pour recourir, il ressort certes du dossier que les nouveaux propriétaires de l'immeuble art. ccc RF de la Commune de G. _____ se sont acquittés d'un montant couvrant l'impôt cantonal dû par le recourant selon la décision sur réclamation attaquée. Cela étant, il n'est pas exclu que les nouveaux propriétaires, voire la société qui avait acquis l'immeuble avant eux, fassent valoir des prétentions en remboursement de l'impôt dont ils se sont acquittés en lieu et place du recourant. Rien n'indique par ailleurs que les nouveaux propriétaires se soient également acquittés de l'impôt communal qui découle lui aussi de la décision sur réclamation litigieuse. Enfin, dans la mesure où elle fixe les dépenses d'investissement relatives à un immeuble qui faisait partie d'un ensemble de terrains acquis par le père du recourant pour un prix global, celui-ci a également un intérêt digne de protection à ce que la part des dépenses d'investissement (prix d'acquisition et impenses) attribuées à l'immeuble art. ccc précité soit examinée, puisque cette part ne pourra ensuite plus être prise en considération pour les autres immeubles qui faisaient partie de cet ensemble. Partant, le recours est recevable. 2. Objet et calcul de l'impôt sur les gains immobiliers. 2.1. La LICD institue - conformément à l'art. 12 LHID - un impôt sur les gains immobiliers. Cet impôt a pour objet les gains réalisés notamment lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable (art. 12 al. 1 LHID; art. 41 let. a LICD). Toute aliénation qui a pour effet de transférer la propriété d'un immeuble est imposable (art. 12 al. 2 LHID; art. 42 al. 1 LICD). L'imposition est toutefois différée dans certains cas, notamment lorsque la propriété est transférée par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation (art. 12 al. 3 let. a LHID; 43 let. a LICD). Selon l'art. 41 let. a LICD (voir aussi art. 12 al. 1 LHID), l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés notamment lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable. L'art. 44 al. 1 LICD énonce que l'impôt est dû par l'aliénateur. 2.2. A teneur de l'art. 46 al. 1 LICD, le gain réalisé lors de l'aliénation est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissements (prix d'acquisition et impenses).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 12 2.2.1. Le produit de l'aliénation comprend toutes les prestations mises à la charge de l'acquéreur (art. 47 al. 1 LICD). 2.2.2. Le prix d'acquisition correspond au prix d'achat, y compris toutes les prestations mises à la charge de l'acquéreur (art. 48 al. 1 LICD). 2.2.3. Quant aux impenses, l'art. 49 al. 1 LICD dispose qu'elles comprennent les frais de construction, de transformation et les autres améliorations durables qui augmentent la valeur de l'immeuble (let. a), les contributions foncières de constructions ou de correction de routes, d'améliorations foncières, d'établissement de conduites et de correction des eaux (let. b), ainsi que les frais et contributions qui sont liés à l'acquisition et à l'aliénation de l'immeuble, y compris les commissions et frais de courtage usuels (let. c). L'art. 49 al. 2 LICD précise toutefois que les impenses qui ont été déduites au titre de l'impôt sur le revenu et la valeur du travail du propriétaire sur son propre immeuble, qui n'a pas été soumise à l'impôt sur le revenu, ne peuvent pas être invoquées. La jurisprudence a

précisé que les cantons sont en principe libres de déterminer les dépenses pouvant être prises en considération au titre d'impenses. Le législateur cantonal ne dispose cependant que d'une latitude limitée pour ce qui est de la description du gain imposable; en effet, le gain immobilier et l'impôt sur le revenu sont étroitement liés. Il en résulte que, pour la notion de « dépenses d'investissement » qui comprend celle d'impenses, le principe de l'harmonisation verticale voudrait que l'on adopte la même interprétation pour l'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct. C'est du reste également le cas pour la notion de « produit de l'aliénation » (ATF 143 II 382 consid. 4.1; 143 II 396 consid. 2.4 et les références citées; arrêt TC FR 604 2018 30 consid. 2.1.2). D'après la jurisprudence, la notion d'impenses se réfère aux dépenses apportant une plus-value à l'immeuble. Les dépenses doivent en outre avoir été effectivement versées par l'aliénateur (« principe de la comptabilisation des coûts effectifs ») et être en relation étroite avec l'aliénation du bien immobilier. Enfin, une dépense consentie sur un immeuble qui est déduite ou déductible de l'impôt sur le revenu ne peut plus être considérée comme appartenant aux impenses déductibles du gain immobilier, sous peine d'accorder une double déduction contraire à l'imposition selon la capacité économique (ATF 143 II 382 consid. 4.2.1, 4.2.2 et 4.3; 143 II 396 consid. 2.4 et les références citées). Ainsi, l'existence d'impenses ne sera pas reconnue dans les cas où l'aliénateur d'un immeuble a certes supporté des frais, mais qui ne correspondent toutefois pas à une plus-value, par exemple dans le cas où il n'a fait que payer des intérêts liés à un emprunt hypothécaire durant la période entre l'acquisition et la revente, sans réaliser de travaux ou d'autres démarches ayant conduit à une augmentation de valeur (ATF 143 II 382 consid. 4.2.1; arrêt TF 2C_924/2011 du 14 novembre 2011 consid. 2.2). Il en va de même lorsque l'augmentation de valeur doit être attribuée à une autre cause que l'activité de l'aliénateur. Cela concerne par exemple les cas de plus-value « imméritée » (« unverdienter » Wertzuwachs), en particulier celles liées à des mesures prises par la collectivité en matière d'infrastructures et de planification (voir ATF 143 II 382 consid. 4.2.2 et les références citées). 2.2.4. Si l'acquisition date de plus de quinze ans, l'art. 48 al. 3 LICD prévoit que le contribuable peut revendiquer au titre de dépenses d'investissements (prix d'acquisition augmenté des

Tribunal cantonal TC Page 7 de 12 impenses) la valeur fiscale fixée au moins quatre ans avant l'aliénation. Dans ce cas, il sera tenu compte des impenses des quatre dernières années. 2.2.5. Enfin, dans les cas où, lors de l'acquisition, l'imposition a été différée notamment selon l'art. 43 let. a LICD énoncé ci-dessus, la précédente aliénation imposable est déterminante pour fixer les dépenses d'investissements. Cette règle est notamment importante pour déterminer si le contribuable bénéficie de la possibilité offerte par l'art. 48 al. 3 LICD. 2.3. Selon l'art. 51 al. 1 LICD (voir art. 12 al. 5 LHID), l'impôt sur le gain immobilier est perçu aux taux suivants : – 22 % pour une durée de propriété allant jusqu'à deux ans; – 20 % jusqu'à quatre ans; – 18 % jusqu'à six ans; – 16 % jusqu'à huit ans; – 14 % jusqu'à dix ans; – 12 % jusqu'à quinze ans; – 10 % plus de quinze ans. Les communes perçoivent des centimes additionnels à l'impôt sur les gains immobiliers à raison de 60 centimes par franc de l'impôt perçu par l'Etat (art. 18 de la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux; LICo; RSF 632.1). 3. Principes de taxation applicables. 3.1. D'après l'art. 154 al. 1 LICD (voir aussi art. 46 LHID), le Service cantonal des contributions établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte) (arrêt TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.3 et les références citées). 3.1.1. Le contribuable

doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 159 al. 1 LICD; art. 42 al. 1 LHID). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 157 al. 2 LICD) et joindre les documents nécessaires (art. 158 LICD). A la demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires, dans les limites du secret professionnel légalement garanti (art. 159 al. 2 LICD; art. 42 al. 2 LHID). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt TF 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 3.2). Le devoir de collaboration du contribuable ne fait pas obstacle à la règle selon laquelle la taxation incombe à l'autorité qui contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 46 LHID). En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut: l'autorité n'est pas liée par

Tribunal cantonal TC Page 8 de 12 les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. L'autorité de taxation doit apprécier les preuves avec soin et conscience. Sous cette réserve, elle forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 et les références citées). 3.1.2. Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont alors les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En droit fiscal, le principe de l'art. 8 CC s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (ATF 133 II 153 consid. 4.3; arrêt TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 et les références citées). 3.1.3. Il résulte de ce qui précède que selon les règles ordinaires de la procédure de taxation mixte, dans les cas où un contribuable revendique la prise en compte d'un certain prix d'acquisition au sens de l'art. 48 al. 1 LICD et/ou d'impenses au sens de l'art. 49 al. 1 LICD, réduisant d'autant le gain imposable réalisé lors de l'aliénation d'un immeuble, il supporte le fardeau de la preuve des faits y relatifs (voir arrêt TF 2C_131/2009 du 7 septembre 2009 consid. 3.3.). 3.2. Selon l'art. 164 LICD, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (al. 1). Elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (al. 2). 3.2.1. L'art. 164 al. 2 LICD vise en principe les cas où une taxation d'office est établie. Il est toutefois possible que, alors même que les conditions pour effectuer une telle taxation d'office sont remplies, l'autorité de taxation y renonce au profit d'une procédure de taxation ordinaire. Dans la mesure où ce choix permet au contribuable concerné d'éviter les conséquences procédurales de ce mode de taxation, il ne lui porte pas préjudice. 3.2.2. En cas de renonciation par l'autorité fiscale à établir une taxation d'office, ce sont les règles ordinaires qui s'appliquent, s'agissant notamment de la répartition du

fardeau de la preuve. Ces règles n'empêchent toutefois pas l'autorité fiscale d'établir les éléments imposables par appréciation lorsqu'elle ne dispose pas des informations nécessaires à former sa conviction. Elle doit alors se fonder sur une appréciation consciencieuse des éléments imposables connus et tendre à s'approcher le plus possible de la réalité, en s'appuyant en première ligne sur les facteurs et les faits qu'elle connaît ou devrait connaître en raison du cours ordinaire des choses et de l'expérience de la vie. A cet égard, elle doit utiliser tous les documents dont elle dispose. Toutefois, plus les éléments de faits sont imprécis ou incertains, moins l'autorité de taxation peut se

Tribunal cantonal TC Page 9 de 12 rapprocher de la réalité avec certitude (voir arrêt TF 2A.561/2005 du 22 février 2006 consid. 3; arrêt TC FR 604 2017 60 du 8 juin 2018 consid. 2.1). 3.3. En l'espèce, interpellé à fin décembre 2017 par le Service cantonal des contributions au sujet de la vente de son immeuble art. ccc RF de la Commune de G. _____, le recourant n'a donné que des informations incomplètes, laissant entendre qu'il n'était pas au courant de cette vente et qu'il avait certes reçu des premiers acomptes de CHF 20'000.- et CHF 60'000.- en avance sur plusieurs ventes et échanges prévus, mais que ces acomptes étaient bien inférieurs au prix payé par son père au moment de l'achat de cet immeuble et des immeubles voisins en 2000. Puis, invité le 23 janvier 2018 à remplir un formulaire de déclaration d'impôt sur les gains immobilier, il n'a pas réagi, malgré un rappel en mars 2018, ainsi qu'une sommation en avril 2018. Dans ces conditions, constatant que le contribuable n'avait pas satisfait à ses obligations de procédure, le Service cantonal des contributions aurait pu procéder à une taxation d'office du gain immobilier réalisé à l'occasion de la vente de l'immeuble en question. Il y a toutefois renoncé. Il était en conséquence tenu de suivre les règles de la procédure ordinaire de taxation, en prenant notamment en considération la répartition du fardeau de la preuve et en se fondant sur une appréciation consciencieuse des éléments imposables connus, de façon à s'approcher le plus possible de la réalité. 4. Fixation des dépenses d'investissement déterminantes pour calculer le gain immobilier. 4.1. Les griefs du recours portent essentiellement sur le montant des dépenses d'investissement que le Service cantonal des contributions a déduit du prix de vente de CHF 65'000.- pour fixer le gain immobilier imposable à CHF 64'665.-. Plus particulièrement, alors que l'autorité fiscale a arrêté ces dépenses à CHF 335.- en multipliant la surface de 670 m² par une valeur de CHF 0.50/m², le recourant affirme en substance qu'il a fourni des éléments et produit des pièces faisant ressortir un coût d'investissement bien plus important. 4.2. Pour fixer le montant des dépenses d'investissement à CHF 335.- selon le calcul qui précède, le Service cantonal des contributions n'a pas pris comme base le prix d'acquisition au sens de l'art. 48 al. 1 LICD en y ajoutant les impenses au sens de l'art. 49 al. 1 LICD. Il a au contraire appliqué l'art. 48 al. 3 LICD qui prévoit que, pour les immeubles acquis il y a plus de quinze ans, le contribuable peut revendiquer au titre de dépenses d'investissement la valeur fiscale fixée au moins quatre ans avant l'aliénation, en tenant compte en sus des impenses des quatre dernières années et de la taxe sur la plus-value, sans limitation de temps (ci-dessus consid. 2.2.4) Confirmant l'application de cette solution alternative dans la décision sur réclamation, le Service cantonal des contributions l'a justifiée en indiquant que ce calcul simplifié avait justement été introduit par le législateur afin de tenir compte du fait qu'avec l'augmentation de la durée de possession, il serait plus difficile de prouver les dépenses d'investissement effectives. Il en a déduit que ce mode de calcul alternatif était applicable sans autre condition lorsque le contribuable n'apportait pas clairement la preuve que les dépenses d'investissement dépassaient la valeur fiscale. 4.2.1. En procédant de la sorte, le

Service cantonal des contributions a fait un choix qui ne lui appartenait pas. En effet, les art. 48 et 49 LICD énoncent la règle de principe selon laquelle les

Tribunal cantonal TC Page 10 de 12 dépenses d'investissement correspondent au prix d'acquisition de l'immeuble augmenté des impenses. Et, contrairement à l'interprétation qu'en fait l'autorité fiscale, le texte clair de l'art. 48 al. 3 LICD fait ressortir que seul le contribuable peut revendiquer la solution prévue par cette disposition. La Cour fiscale s'est du reste déjà prononcée sur ce point en confirmant que la solution prévue par l'art. 48 al. 3 LICD constitue une alternative laissée au choix du contribuable qui reste libre de revendiquer au titre de dépenses d'investissement le prix d'acquisition au sens de l'art. 48 al. 1 LICD augmenté de l'ensemble des impenses consenties entre l'acquisition et l'aliénation (voir arrêts TA FR 4F 05 80 du 12 avril 2015 consid. 2, 4F 03 77 du 14 mai 2004, RFJ 2004 p. 92 consid. 1b et les références citées). 4.2.2. Or, rien n'indique en l'espèce que le recourant aurait revendiqué l'application de cette possibilité alternative. Au contraire, il a plutôt fait valoir le prix d'acquisition des immeubles achetés par son père en 2000, ainsi que diverses impenses. Il en résulte que le montant des dépenses d'investissement ne pouvait pas être fixé sur la base de l'art. 48 al. 3 LICD de telle sorte qu'il ne peut en tout état de cause pas être confirmé, sans qu'il soit encore nécessaire de vérifier si le calcul effectué est conforme ou non à cette disposition. 4.3. Une fois écartée la solution alternative prévue par l'art. 48 al. 3 LICD, il faut examiner si les éléments au dossier permettent de fixer les dépenses d'investissement au sens des art. 48 al. 1 et 49 al. 1 LICD, à savoir le prix d'acquisition de l'art. ccc RF de la Commune de G._____ dans son état lors de la vente qui fait l'objet de la taxation litigieuse, ainsi que les impenses consenties sur cet immeuble depuis son achat par le père du recourant en 2000. 4.3.1. S'agissant d'abord du prix d'acquisition, le recourant a d'abord indiqué qu'il était de CHF 148'000.-, frais compris, en faisant référence à un solde de dette hypothécaire de CHF 81'000.-. Ce n'est ensuite qu'en procédure de recours qu'il a produit le contrat de vente du 22 mars 2000 par lequel son père a acheté l'ensemble des immeubles qui formaient alors les articles bbb, ccc, ddd, eee et fff RF de la Commune de G._____ et qui intégraient également (à tout le moins partiellement, vu les échanges de parcelles allégués par le recourant) l'art. ccc dans son état lors de la vente qui fait l'objet de la taxation litigieuse. Il ressort de ce document que le prix de vente global était de CHF 112'000.- pour des immeubles d'une surface totale de 4'784 m² située en zone à bâtir comprenant notamment une habitation et un rural. Par ailleurs, il fait valoir qu'au prix d'achat s'ajoutent en particulier le paiement des « lods » [droits de mutation] et des frais de notaire, sans préciser leur montant. Quant aux impenses, le recourant se limite à évoquer le paiement de taxes de raccordement et de divers frais, auxquels il ajoute une commission de courtage de CHF 5'000.- relative à la vente de l'art. ccc RF de la Commune de G._____ en 2017. 4.3.2. Ces éléments ne permettent à l'évidence pas de fixer de façon précise les dépenses d'investissement engagées par le recourant – et avant lui par son père – pour l'acquisition de l'immeuble constituant l'art. ccc RF de la Commune de G._____ dans son état lors de sa vente en 2017.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 12 Cette situation lacunaire est due à tout le moins en grande partie au manque de collaboration du recourant qui, selon ce qui a été vu ci-dessus, n'a pas satisfait à plusieurs reprises à ses obligations de procédure lui incombant en tant que contribuable (consid. 3.3.). Il n'en demeure pas moins que, dans la mesure où il a renoncé à procéder à une taxation d'office, le Service cantonal des contributions était tenu de suivre les règles de la procédure ordinaire de taxation, en prenant notamment en considération la

répartition du fardeau de la preuve et en se fondant sur une appréciation consciencieuse des éléments connus, de façon à s'approcher le plus possible de la réalité (voir ci-dessus consid. 3.3.). Il aurait ainsi dû fixer les dépenses d'investissement relatives à l'art. ccc RF de la Commune de G. _____ dans son état au moment de la vente de 2017 en procédant, sur la base des éléments qu'il avait pu recueillir, à une estimation du prix d'acquisition de cet immeuble et des impenses engagées pour celui-ci, au besoin en déterminant quelle part des dépenses concernant l'ensemble des immeubles acquis en 2000 par le père du recourant pouvait être attribuée à cet article spécifique. On peut encore rappeler que, dans cette démarche, il aurait pu ne retenir que les dépenses pour lesquelles le recourant avait prouvé le principe et, cas échéant, le montant (voir ci-dessus consid. 3.1.2 et 3.1.3). 4.4. Dans la mesure où une telle estimation fondée sur les art. 48 al. 1 et 49 al. 1 LICD n'a pas été effectuée à ce jour, de telle sorte que le recourant n'a pas eu l'occasion de se déterminer à cet égard, il convient de renvoyer le dossier au Service cantonal des contributions pour qu'il procède dans ce sens. 5. Sort du recours et frais. 5.1. Sur la base de l'ensemble de ce qui précède, le recours sera admis, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvelle fixation des dépenses d'investissement relatives à l'art. ccc RF de la Commune de G. _____, au sens des considérants qui précèdent, et nouvelle décision. 5.2. Vu le sort du litige, il n'est pas perçu de frais (voir art. 131 CPJA). 5.3. Il n'est pas alloué de dépens, le recourant ne faisant en particulier pas valoir de frais nécessaires engagés pour sa défense (voir art. 137 al. 1 CPJA). (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 12 de 12 la Cour arrête : I. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 4 novembre 2019 est annulée. La cause est renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvelle fixation des dépenses d'investissement relatives à l'art. ccc RF de la Commune de G. _____, au sens des considérants, et nouvelle décision. II. Il n'est pas perçu de frais de justice. III. L'avance de frais versée par le recourant, par CHF 500.-, est restituée à celui-ci. IV. Il n'est pas alloué de dépens. V. Notification. Conformément aux art. 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. Fribourg, le 3 novembre 2020/msu Le Président : La Greffière :

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