

FR_GERICHTE 604 2019 79 vom 22. Juli 2020

FR Kantonsgericht, 2020-07-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2019_79

FR: FR_GERICHTE 604 2019 79 du 22 juillet 2020

IT: FR_GERICHTE 604 2019 79 del 22 luglio 2020

Regeste

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

Erwägungen

E. 23

septembre 2019, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 14 Sur le principe de l'imposition du revenu lié au transfert du terrain de 351 m² au fils du recourant, il se réfère à la jurisprudence en relevant qu'en cas de transfert d'un immeuble attribué à la fortune commerciale agricole, non construit et entièrement situé dans une zone à bâtir, le bénéficiaire d'aliénation est soumis en totalité à l'impôt sur le revenu, sans qu'il n'y ait besoin de vérifier si l'immeuble est utilisé à des fins agricoles et s'il fait partie d'une entreprise agricole. Il maintient par ailleurs également sa position quant à la valeur marchande retenue pour le terrain cédé, en relevant que le prix de CHF 275.- par m² n'est pas surfait, en tenant compte de la situation de la parcelle en question et sur le vu des autres transactions citées en référence par la commune en 2017 et 2018. Egalement invitée à se prononcer sur le recours, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé. F. Par courrier du 23 avril 2020, le Juge délégué à l'instruction adresse à la commune une demande de renseignements complémentaires relative aux prix pratiqués lors des ventes de terrain à bâtir qui ont eu lieu entre 2015 et 2018. Par courrier séparé du même jour adressé au recourant et au Service cantonal des contributions, le Juge délégué constate par ailleurs que, dans la décision sur réclamation contestée, un abattement de 50% a été appliqué sur la part de l'impôt cantonal afférent au transfert du terrain, alors même que sur la base d'un premier examen, un tel abattement n'est pas prévu par la loi en cas de donation d'un terrain par un parent à son enfant. L'attention des parties est ainsi attirée sur une éventuelle modification au détriment du contribuable et la possibilité de déposer des observations à cet égard leur est donnée. Le 12 mai 2020, la commune de B. _____ produit une liste des ventes de terrains sur son territoire entre 2015 et 2018, ainsi qu'une estimation des bâtiments communaux effectuée en 2017 dans la zone centre village de C. _____. Par courrier du 8 juin 2020 de son mandataire, le recourant analyse d'abord les chiffres ressortant de la liste des ventes de terrains établie par la commune. Les comparant à la situation du terrain litigieux, il procède à un calcul dont il ressort que la valeur marchande de celui-ci est tout au plus de CHF 49.-/m². Il se prononce également sur la question de l'abattement de 50% appliqué par l'autorité fiscale. Le Service cantonal des contributions n'a quant à lui pas déposé d'observations complémentaires. G. Les arguments développés par les parties à l'appui de leurs conclusions respectives seront repris, pour autant que nécessaire, dans la partie en droit du présent arrêt.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 14 en droit Procédure 1. Le recours, posté le 31 juillet 2019 contre une décision du 5 juillet 2019, 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 tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2019 79) 2. Le litige concerne d'abord le régime fiscal applicable à la donation effectuée par le recourant en faveur de son fils, portant sur une surface de 351 m² non bâtie, située en zone à bâtir au centre du village de C._____ et appartenant à sa fortune commerciale d'agriculteur indépendant. 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. Il ressort plus particulièrement des art. 18 al. 1 et 2 LIFD qu'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 (NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème édition 2017, art. 18 n. 44). L'art. 18 al. 2 LIFD ne concerne que les éléments de la fortune commerciale. Les gains obtenus lors de l'aliénation de biens appartenant à la fortune privée de l'indépendant demeurent par contre exonérés (art. 16 al. 3 LIFD). Cela étant, l'art. 18 LIFD couvre tant la réalisation effective d'un bien par son aliénation, que sa réalisation comptable résultant d'une réévaluation et sa réalisation dite systématique. Cette troisième hypothèse est fondée sur la systématique fiscale qui commande que lorsqu'un actif commercial sort du champ de l'impôt, cette sortie déclenche l'imposition des réserves latentes, réputées réalisées. Tel est par exemple le cas d'un transfert des actifs d'un établissement stable à l'étranger, d'un passage d'un bien dans la fortune privée ou de son transfert à une personne morale exonérée d'impôt. Dans le premier cas, le bien sort du champ territorial de

Tribunal cantonal TC Page 6 de 14 l'impôt, dans les second et troisième, il passe d'un système imposant les gains en capital (art. 18 al. 2 LIFD) à un autre qui exonère le gain (art. 16 al. 3 LIFD) ou le contribuable (art. 56 LIFD). Pour des raisons différentes dans les trois cas, la créance fiscale serait perdue si l'imposition « selon la systématique fiscale » n'intervenait pas (NOËL, art. 18 n. 54 ss et les références). La donation d'un élément de la fortune commerciale implique son passage préalable dans la fortune privée du donateur. Une aliénation à titre gratuit n'est, en effet, pas compatible avec le but d'une entreprise, qui est lucratif. Le passage dans la fortune privée et la donation sont ainsi simultanés et provoquent l'imposition des réserves latentes auprès du donateur (NOËL, art. 18 n. 79 et la référence). 2.3. S'agissant des bénéfices provenant des réalisations d'immeubles agricoles ou sylvicoles, le système prévu à l'art. 18 al. 4 LIFD (voir également art. 8 et 12 al. 1

LHID) peut être résumé comme suit. Ces gains bénéficient d'une exception selon laquelle seuls les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt fédéral et cantonal sur le revenu, alors que le gain issu d'une augmentation de valeur à proprement parler est soumis exclusivement à l'impôt sur le gain immobilier cantonal et communal et n'est pas assujéti à une imposition au plan fédéral. L'imposition limitée des immeubles agricoles et sylvicole équivaut à une exonération partielle de l'impôt sur le revenu, du moment que le gain provenant de la réalisation de tout autre immeuble faisant partie de la fortune commerciale est soumis entièrement à l'impôt sur le revenu, en application de l'art. 18 al. 2 LIFD (ATF 138 II 32 traduit in RDAF 2012 II 117 consid. 2.1; arrêt TF 2C_467/2019 du 24 janvier 2020 consid. 3.3). Selon la jurisprudence, ce privilège est limité puisque la notion d'immeuble agricole et sylvicole doit être interprétée en conformité avec le champ d'application et de protection ainsi que les restrictions d'aliénation prévus par le droit foncier rural. L'exception ne s'applique donc pas à un terrain non bâti situé intégralement en zone à bâtir qui ne constitue pas l' « aire environnante appropriée » d'un bien-fonds comprenant des bâtiments et installations agricoles. 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 (ATF 138 II 32 consid. 2.2; arrêt TF 2C_467/2019 précité consid. 3.4; voir aussi arrêt TC FR 604 2018 83 du

E. 28

mai 2019 consid. 2.2, ainsi que NOËL, art. 18 n. 93a). 2.4. En l'espèce, le recourant a cédé gratuitement à son fils une surface de 351 m² appartenant à sa fortune commerciale d'agriculteur indépendant. Cette donation a impliqué le passage préalable de cette parcelle dans sa fortune privée, ce qui constitue un cas de réalisation systématique d'un élément de sa fortune commerciale au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD. Par ailleurs, la surface en question est un terrain non bâti situé intégralement en zone à bâtir, au centre du village de C._____. Réunie à un autre terrain attenant de 177 m² pour former un nouvel immeuble 528 m² sur lequel le fils du recourant envisageait de construire une maison d'habitation, elle ne peut à l'évidence pas être assimilée à l' « aire environnante appropriée » d'un bien-fonds comprenant des bâtiments et installations agricoles, au sens de la jurisprudence rappelée ci-dessus. Pour une telle parcelle située en zone à bâtir, aliénée en vue d'y ériger une maison d'habitation, c'est en effet le régime d'imposition ordinaire de l'art. 18 al. 2 LIFD, prévu pour les réalisations d'immeubles commerciaux, qui s'applique. C'est donc à raison que le Service cantonal des contributions a retenu que le terrain cédé n'entre pas dans le champ d'application de l'art. 18 al. 4 LIFD, tel qu'il a été précisé par la jurisprudence,

Tribunal cantonal TC Page 7 de 14 et que le recourant ne peut dès lors pas bénéficier de l'imposition privilégiée prévue par cette disposition. Les arguments développés à l'appui du recours ne remettent pas en cause cette conclusion. Plus particulièrement, le fait que le recourant ne soit pas commerçant d'immeubles n'est pas déterminant. Ce qui justifie l'imposition au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD, c'est la donation d'un immeuble appartenant à sa fortune commerciale d'agriculteur indépendant, impliquant la sortie d'un élément de sa fortune commerciale. Quant à la distinction mise en évidence entre la cession d'une parcelle non bâtie et celle d'un terrain construit, elle peut certes avoir une importance dans l'hypothèse où l'art. 18 al. 4 LIFD s'appliquerait et où il y aurait dès lors lieu d'établir quels sont les amortissements récupérés qui, eux seuls, restent soumis à l'impôt sur le revenu. Par contre, on ne voit pas en quoi cette distinction permettrait au recourant de revendiquer une

telle imposition privilégiée alors même que, comme il l'a déjà été relevé, la donation effectuée en faveur de son fils ne portait pas sur un immeuble agricole au sens de cette disposition, mais sur une parcelle située en zone à bâtir et destinée à la construction d'une maison d'habitation. 3. La contestation porte ensuite sur la mesure du bénéfice en capital que représente la réalisation systématique de la surface de 351 m² qui est sortie de la fortune commerciale du recourant. 3.1. La réalisation d'un élément de la fortune commerciale, au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD, donne lieu non pas à l'imposition immédiate du bénéfice en capital, mais à son intégration dans le bénéfice ordinaire de l'indépendant, imposé sur le tout en fin de période fiscale. Dans les cas de réalisation systématique, ce n'est pas un gain que l'on mesure et impose, mais une réserve latente que l'autorité de taxation doit estimer (NOËL, art. 18 n. 60 ss). En cas de transfert d'un immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée, il faut ainsi 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 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 p. 126 consid. 2b, 2c et 2d et RFJ 1999 p. 155 consid. 2d et 2e; voir aussi arrêt TC FR 604 2018 83 précité consid. 3.2), 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

Tribunal cantonal TC Page 8 de 14 par la méthode comparative. 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 l'espèce, le Service cantonal des contributions a calculé le bénéfice en capital en prenant en considération comme produit de réalisation une valeur vénale basée sur un prix au mètre carré réduit à CHF 275.- en procédure de réclamation, ce qui représente un montant total de CHF 96'525.- pour un terrain de 351 m², dont il restait à déduire un « prix de revient » de CHF 1'750.- et une provision pour charges sociales destinée à tenir compte de l'augmentation du revenu soumis à cotisations. 3.3.1. Dans sa décision sur réclamation du 5 juillet 2019, puis dans ses observations du 18 septembre 2019, l'autorité intimée explique que la valeur de CHF 275.-/m² a été fixée sur la base de deux « expertises » de la Commune de B. _____ faisant ressortir qu'au moment de la donation, soit au début de l'année 2017, le prix du terrain [équipé] en zone centre à C. _____ pouvait être estimé à CHF 350.-/m² au moins (voir courriel du 17 janvier 2019 mentionnant ce prix minimal; voir également courrier du 13 septembre 2019 mentionnant deux ventes de terrain équipé dans le secteur de C. _____ en juin et septembre 2017 à des prix de CHF 350.-/m², respectivement CHF 400.-/m² et cinq ventes de terrains équipés dans le secteur de F. _____ en 2019 à des prix compris entre CHF 360.-/m² et CHF 420.-/m²; dossier

administratif pièces 3 et 8). Il relève par ailleurs qu'il existe certes des nuisances relatives à la proximité de la route cantonale G. _____-H. _____, mais que le nouvel article ddd du Registre foncier de B. _____ ne se situe pas en bordure de celle-ci et s'en trouve séparé par deux bâtiments servant notamment à l'exploitation agricole du recourant, ce qui atténue notablement les nuisances sonores. La liste récapitulant les ventes réalisées entre 2015 et 2018 qui a été produite par la commune le 12 mai 2020 permet de confirmer cet ordre de grandeur de CHF 350.-/m² pour du terrain équipé. En prenant en considération les cinq ventes réalisées entre 2016 et 2017 concernant des terrains à bâtir (zone résidentielle à faible densité) dans le secteur C. _____, on obtient en effet un prix moyen de CHF 335.-/m² $([295 + 310 + 318 + 350 + 400] / 5)$, avec une tendance à la hausse entre 2016 et 2017. Le rapport d'estimation des immeubles appartenant à la commune, réalisé en 2017, va dans le même sens. Il en ressort en effet que la valeur du terrain en zone centre a été chiffrée à CHF 350.- /m² dans le cadre de deux estimations de parcelles déjà bâties, dont une très proche de celle litigieuse en l'espèce.

3.3.2. Le recourant critique cette appréciation sous plusieurs angles, soutenant que c'est un prix de CHF 180.-/m², voire CHF 186.-/m² qui devrait servir de base pour estimer la valeur vénale du terrain, avant diverses réductions qui devraient le ramener à CHF 49.-/m² (voir détermination du 8 juin 2020). Premièrement, il se réfère à un courrier dans lequel le notaire ayant instrumenté l'acte de donation indique notamment que les prix ont « fortement augmenté à C. _____ au courant de l'année 2018 pour atteindre le pic de CHF 300.-/m² », qu'il « n'en était pas encore ainsi en début 2017 », qu'il a « pu retrouver un prix de vente de CHF 260.-/m² pour une parcelle mieux située, stipulée entre particuliers en début 2017 », qu'à cette période « le prix moyen du mètre carré était juste supérieur à CHF 200.-/m² pour une parcelle mieux située et plus accessible » et qu'en tout état de cause, selon son expérience tenant compte de la situation particulière de l'article ddd du Registre

Tribunal cantonal TC Page 9 de 14 foncier de B. _____, la valeur de celui-ci « pouvait être arrêtée dans une fourchette entre CHF 150.-/m² et CHF 180.-/m² ». Cette argumentation fondée sur de simples affirmations tirées de l'expérience du notaire concerné ne permet pas de remettre en question le chiffre de CHF 350.-/m² retenu ci-dessus pour du terrain à bâtir équipé, sur la base de ventes effectives et d'estimations fixées par expertise. Le recourant affirme ensuite qu'une valeur servant de première référence pourrait être celle d'une vente réalisée en 2015 qui concernait un terrain à bâtir situé en zone centre vendu au prix de CHF 372.-/m², prix qu'il conviendrait toutefois de diviser par deux pour tenir compte du fait que la parcelle concernée par le présent litige est trop petite pour y construire un immeuble « locatif » et utiliser ainsi l'indice plus élevé qui a justifié un tel prix. Une telle argumentation ne saurait toutefois être suivie, étant rappelé que le prix de référence de CHF 350.-/m² retenu ci-dessus l'a été par comparaison avec des ventes de terrains à bâtir destinés a priori à la construction de maisons individuelles et non d'immeubles locatifs. Le recourant insiste encore notamment sur le fait que le terrain cédé à son fils est situé à proximité de la route cantonale, qu'il est accessible par un chemin vicinal empierré et que sa surface de 351 m² ne permettait pas à lui seul d'y construire une habitation. En cela, il omet de préciser que le terrain en question ne se trouve pas immédiatement au bord de la route cantonale et qu'il est séparé de celle-ci visuellement et phoniquement par des corps de bâtiments appartenant au recourant lui-même. Ce terrain a par ailleurs pu être réuni avec un autre terrain de 177 m², détaché quant à lui de l'immeuble voisin article eee appartenant à un autre fils du recourant, de telle sorte qu'une habitation a pu y être construite avec un dégagement correspondant aux normes actuelles. Enfin, il ressort également de l'image

aérienne issue de la cartographie interactive (voir partie en fait, let. A) que cette habitation dispose en réalité d'un accès par une route de quartier qui dessert également les villas voisines et qui ne passe pas devant le hangar agricole du recourant. Il en résulte que les arguments subsidiaires invoqués par le recourant pour justifier une réduction du prix estimé de CHF 350.-/m² ne peuvent pas être suivis. Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, le prix de référence de CHF 350.-/m², réduit à CHF 275.-/m² pour tenir compte du fait que le terrain cédé n'était pas équipé, est fondé sur des éléments objectifs que les critiques du recourant ne permettent pas de remettre en cause. C'est donc à bon droit que le Service cantonal des contributions a calculé le bénéfice en capital en retenant comme produit de réalisation du terrain cédé une valeur vénale de CHF 96'525.- (351 m² x CHF 275.-/m²) dont il restait à déduire un « prix de revient » de CHF 1'750.- et une provision pour charges sociales destinée à tenir compte de l'augmentation du revenu soumis à cotisations. 4. 4.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours est rejeté et la décision sur réclamation confirmée s'agissant de l'impôt fédéral direct. 4.2. Conformément à l'art. 144 LIFD, 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 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

Tribunal cantonal TC Page 10 de 14 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, le recours étant rejeté, les frais de procédure seront mis à la charge du recourant. Compte tenu de la valeur litigieuse et du travail requis, il se justifie de les fixer à CHF 400.-. Ce montant sera compensé avec l'avance de frais effectuée. 4.3. Vu le sort du recours, il n'y a pas lieu d'allouer de dépens. Impôt cantonal (604 2019 80) 5. Pour l'impôt cantonal également, le litige concerne le régime fiscal applicable à la donation effectuée par le recourant en faveur de son fils et, cas échéant, la mesure du bénéfice en capital lié au fait que le terrain de 351 m² cédé est sorti de la fortune commerciale du recourant. 5.1. En matière d'impôt cantonal harmonisé, à l'instar de l'art. 18 LIFD, l'art. 8 LHID prévoit que le produit de l'activité lucrative indépendante soumis à l'impôt sur le revenu comprend tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation, de la réévaluation comptable, du transfert dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable à l'étranger d'éléments de la fortune commerciale; en sont exclus les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles, dans la mesure où le produit de l'aliénation est supérieur aux dépenses d'investissement. La part du produit d'aliénation supérieure aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses) d'un immeuble agricole ou sylvicole, soit la plus-value, est quant à elle soumise à l'impôt sur les gains immobiliers (art. 12 al. 1 LHID). En conformité avec la législation fédérale sur l'harmonisation fiscale, l'art. 19 al. 2 LICD reprend sur ce point le texte de l'art. 18 al. 2 LIFD. Il énonce ainsi que 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 et que 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. Il en va de même de l'art. 19 al. 4 LICD qui prévoit que les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissements, tout en réservant l'imposition distincte des gains immobiliers (art. 41 ss LICD). 5.2. La réglementation légale cantonale susmentionnée constitue du droit harmonisé

et sa teneur est semblable aux dispositions applicables en matière d'impôt fédéral direct exposées ci-dessus. L'argumentation développée en relation avec les art. 18 al. 2 et 4 LIFD et les conséquences qui en découlent peuvent ainsi être reprises pour l'impôt cantonal. C'est ainsi également à raison que, pour l'impôt cantonal, le Service cantonal des contributions a retenu que la réalisation systématique du terrain de 351 m² en zone à bâtir qui constituait un élément de la fortune commerciale du recourant n'entre pas dans le champ d'application de l'art. 18 al. 4 LICD, de telle sorte que le recourant ne peut pas bénéficier de l'imposition privilégiée prévue par cette disposition. Quant au calcul du bénéfice en capital prenant en considération

Tribunal cantonal TC Page 11 de 14 comme produit de réalisation une valeur vénale basée sur un prix de CHF 275.-/m², il doit aussi être confirmé pour l'impôt cantonal, pour les mêmes motifs que ceux exposés en matière d'impôt fédéral direct. 6. Dans la mesure où celui-ci est directement lié à l'imposition qui fait l'objet du litige, il y a encore lieu d'examiner d'office la question de l'abattement de 50% que le Service cantonal des contributions a appliqué sur la part de l'impôt cantonal afférent au transfert du terrain. 6.1. Sous le titre 2.2.4, l'art. 37 LICD relatif au taux d'imposition du revenu énonce à son al. 6 une règle spécifique à teneur de laquelle, lorsque des immeubles sont transférés dans la fortune privée, un abattement de 50 % est accordé sur la part de l'impôt afférent auxdits immeubles si leur aliénation n'intervient pas dans les cinq ans. Une deuxième phrase ajoute que dans le cas contraire – soit si les immeubles en question sont aliénés dans ce délai – l'impôt est rappelé en application des articles 192 ss LICD. La règle prévue à l'art. 37 al. 6, 1ère et 2ème phrases, LICD a été reprise de l'art. 45 al. 2 de l'ancienne loi du 7 janvier 1972 sur les impôts cantonaux (aLIC) (voir Message n. 200 du 6 janvier 2000 accompagnant le projet de loi sur les impôts cantonaux directs, BGC 2000 I 345, 356). Selon le Message n. 112 du 28 novembre 1983 accompagnant le projet de loi qui a conduit à l'adoption de cette disposition il s'agissait alors de prévoir une réduction d'impôt à des conditions bien précises pour « le transfert dans la fortune privée ainsi que pour l'affermage d'une exploitation » (en italique dans le texte). Le message précise que dans un tel cas, le contribuable ne se trouve pas économiquement enrichi et que l'imposition actuelle [avant l'adoption de cette disposition] est très durement ressentie et pose souvent des problèmes de trésorerie pour l'acquittement des impôts dus. C'est ainsi pour alléger quelque peu cette imposition qu'un demi-impôt annuel a été introduit, à condition toutefois que les éventuels immeubles transférés ne soient pas revendus dans les cinq ans qui suivent (BGC 1984 I 492, 513, 544). 6.2. L'art. 37 al. 6 LICD précise encore, dans une troisième phrase ajoutée par une modification législative entrée en vigueur le 1er janvier 2009, qu'il ne s'applique pas en cas d'application de l'article 38b LICD. Cette disposition de droit harmonisé, qui a un contenu similaire à celui de l'art. 37b LIFD (voir également art. 11 al. 5 LHID) a également été introduite dans la loi avec effet au 1er janvier 2009 et prévoit des règles spécifiques relatives à l'imposition des bénéfices de liquidation dans les cas où un contribuable est âgé de 55 ans révolus et cesse définitivement d'exercer son activité lucrative indépendante ou est incapable de poursuivre cette activité pour cause d'invalidité. L'existence d'un lien matériel entre l'art. 37 al. 6, 3ème phrase, LICD et l'art. 38b LICD est aussi mise en évidence dans le Message n. 82 du 1er juillet 2008 accompagnant le projet de loi qui a conduit à l'adoption de ces dispositions. Le Conseil d'Etat y attire en effet l'attention du législateur sur la nécessité de prévoir par l'ajout d'une 3ème phrase à l'art. 37 al. 6 LICD « une limitation à l'allègement des bénéfices de liquidation [nouvellement] prévu par l'art. 38b LICD dans les cas d'application de l'art. 37 al. 6 LICD, lequel prévoit déjà un

abattement de 50%, à certaines conditions, en cas de transfert d'immeubles de la fortune commerciale dans la fortune privée ». Il ajoute que « sans cette précision, un indépendant qui remplit les conditions de l'art. 38b LICD pourrait bénéficier d'un allègement selon cette disposition légale et également demander un

Tribunal cantonal TC Page 12 de 14 abattement selon l'art. 37 al. 6 LICD, ce qui reviendrait à accorder une double diminution de la charge fiscale » (BGC 2008 II 1585, 1590). Cela étant, dans la mesure où les règles cantonales prévues par l'art. 37 al. 6, 1ère et 2ème phrases, LICD ne s'appliquent pas dans les cas où prévaut la norme énoncée par l'art. 11 al. 5 LHID et reprise par l'art. 38b LICD, elles ne sont pas contraires à la législation fédérale d'harmonisation. Par ailleurs, il semble bien qu'elles portent sur le domaine des tarifs pour lequel les cantons gardent leur autonomie (référence art. 1 al. 3 LHID), de telle sorte que l'art. 37 al. 6 LICD n'a pas non plus à être remis en question sous cet angle. 6.3. En l'espèce, il peut premièrement être relevé que les circonstances ne correspondent pas à celles visées par l'art. 38b LICD, de telle sorte que l'application de cette disposition n'entre pas en considération et ne s'oppose dès lors pas à celle de l'art. 37 al. 6 LICD. 6.4. Il y a ensuite lieu de constater que l'élément déclencheur de l'imposition litigieuse n'est pas la donation. En tant que telle, celle-ci ne génère en effet par essence pas de bénéfice en capital pour le donateur puisque la cession intervient à titre gratuit. Il n'y a ainsi pas de réalisation effective d'un élément de la fortune commerciale, première hypothèse justifiant l'imposition au sens des art. 18 al. 2 LIFD et 19 al. 2 LICD. En cas de donation d'un élément de la fortune commerciale, c'est le passage préalable du terrain en question dans la fortune privée du recourant qui entraîne l'imposition, car il constitue un cas de réalisation systématique, troisième hypothèse visée par les dispositions précitées (voir ci-dessus consid. 2.2). Il s'agit dès lors d'examiner si un tel cas de réalisation systématique, lié à une donation qui le suit immédiatement, peut bénéficier de l'abattement d'impôt prévu par l'art. 37 al. 6 LICD. Dans sa décision sur réclamation, le Service cantonal des contributions applique cet abattement sur la part de l'impôt afférent au transfert des 351 m2 dans la fortune privée, ceci bien que la partie d'immeuble soit transmise par le recourant à son fils par avancement d'hoirie. En cela, il ne tient pas compte que, dans le cas d'une donation comme en l'espèce, l'immeuble n'est pas simplement transféré dans la fortune privée du donateur, mais il est ensuite immédiatement cédé au donataire. Or, une telle cession, même effectuée gratuitement et à titre d'avancement d'hoirie en ligne directe, n'en demeure pas moins une aliénation qui ne peut pas être ignorée. La pratique adoptée par l'autorité intimée est ainsi contraire au texte même de l'art. 37 al. 6 LICD qui énonce explicitement que l'abattement de 50% est octroyé dans les cas de transfert d'un immeuble dans la fortune privée, mais seulement si celui-ci n'est pas aliéné dans les cinq ans qui suivent. Elle ne trouve pas non plus d'appui dans les travaux préparatoires liés à l'adoption de cette disposition (voir ci-dessus consid. 7.1). Ceux-ci font état d'une volonté de prendre en considération que le simple transfert d'un immeuble dans la fortune privée n'entraîne pas d'enrichissement et peut poser souvent des problèmes de trésorerie au propriétaire de l'immeuble concerné. Il n'en ressort par contre pas que l'intention du législateur aurait également été de prévoir une imposition alléguée en cas de donation, que ce soit par avancement d'hoirie ou non, ou d'aliénation sous d'autres formes d'un immeuble appartenant à la fortune commerciale d'un contribuable.

Tribunal cantonal TC Page 13 de 14 7. 7.1. En matière de contributions publiques, le Tribunal cantonal peut aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au

détriment de celles-ci (art. 95 al. 1 CPJA). Il peut en particulier modifier la décision attaquée au détriment d'une partie lorsque cette décision viole le droit ou repose sur une constatation inexacte ou incomplète des faits; pour inopportunité, cette aggravation ne peut être ordonnée que si elle est commandée par la prise en considération des intérêts d'une partie adverse, à l'exclusion de ceux de l'autorité inférieure (art. 96 al. 1 CPJA). L'art. 184 al. 3 LICD précise à cet égard que lorsque l'autorité de recours envisage une modification de la décision au détriment du recourant, elle en avise le recourant et l'autorité dont la décision est attaquée et elle leur fixe un délai pour présenter leurs observations et produire éventuellement de nouveaux moyens de preuve (voir également art. 96 al. 2 CPJA). 7.2. En l'espèce, l'abattement de 50% appliqué par l'autorité intimée sur la part de l'impôt cantonal afférent au transfert du terrain l'a été en violation de la règle prévue à l'art. 37 al. 6 LICD. Les parties ont par ailleurs été rendues attentives à cette problématique et l'occasion leur a été donnée de se déterminer. Pour l'impôt cantonal, le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée modifiée au détriment du recourant dans le sens que le bénéfice en capital calculé par le Service cantonal des contributions est confirmé, mais que l'abattement de 50% appliqué sur la part de l'impôt afférent au transfert du terrain est supprimé. 7.3. 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 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, le recours étant rejeté, les frais de procédure seront mis à la charge du recourant. Compte tenu de la valeur litigieuse et du travail requis, il se justifie de les fixer à CHF 400.-. Ce montant sera compensé avec l'avance de frais effectuée. 7.4. Vu le sort du recours, il n'y a pas lieu d'allouer de dépens. la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2019 79)

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