

FR_GERICHTE 604 2020 108 vom 12. Oktober 2021

FR Kantonsgericht, 2021-10-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2020_108

FR: FR_GERICHTE 604 2020 108 du 12 octobre 2021

IT: FR_GERICHTE 604 2020 108 del 12 ottobre 2021

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Grundstückgewinnsteuer

Erwägungen

E. 1

Recevabilité Le recours, déposé le 29 décembre 2020 contre une décision du 19 novembre 2020, 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), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable.

E. 2

Dispositions relatives à l'impôt sur les gains immobiliers

E. 2.1

Selon l'art. 41 al. 1 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.

E. 2.2

L'imposition peut être différée, notamment, en cas de remembrement opéré soit en vue d'un remaniement parcellaire, de l'établissement d'un plan de quartier, de rectification de limites ou d'arrondissement d'une aire agricole, soit dans le cadre d'une procédure d'expropriation ou en raison d'une expropriation imminente (cf. art. 43 al. 1 let. c LICD et 12 al. 3 let. c LHID) ou en cas d'aliénation de l'habitation (maison ou appartement) ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur, dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté, dans un délai de deux ans avant ou après l'aliénation, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage (cf. art. 43 al. 1 let. e LICD et 12 al. 3 let. e LHID). S'agissant de ce second cas d'imposition différée, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, qui se fonde sur une interprétation historique de l'art. 12 al. 3 let. e LHID, la notion d'habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur doit être définie de façon restrictive et doit être comprise comme faisant référence au domicile principal du contribuable, à l'exclusion des résidences secondaires (ATF 141 II 207 consid. 2.2.4). Cette notion se détermine en fonction d'un ensemble de circonstances objectives et reconnaissables extérieurement attestant de l'utilisation personnelle d'un particulier d'un lieu donné (cf. arrêt TF 2C_569/2016 du 10 février 2017

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 consid. 4.2.1 et les références citées). Le Tribunal fédéral a notamment eu l'occasion de préciser qu'il n'était pas contraire à l'art. 12 al. 3 let. e LHID de n'accorder qu'un report d'imposition partiel dans un cas où l'immeuble vendu comprenait deux appartements dont un seul était utilisé par les contribuables (arrêt TF 2C_491/2018 du 5 novembre 2018 consid. 3.1 et les références citées).

E. 2.3

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). Le produit de l'aliénation comprend toutes les prestations mises à la charge de l'acquéreur (art. 47 al. 1 LICD). 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). Si l'acquisition date de plus de quinze ans, le contribuable peut revendiquer au titre de dépenses d'investissements (prix d'acquisition augmenté des 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; la taxe sur la plus-value est en revanche admise en déduction sans limitation de temps. La prise en compte du gain réinvesti est réservée (art. 48 al. 3 LICD). Dans les cas où, lors de l'acquisition, l'imposition a été différée notamment selon l'art. 43 let. a LICD en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation, 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.

E. 2.4

Selon l'art. 51 al. 1 LICD (voir art. 12 al. 5 LHID), l'impôt sur le gain immobilier est perçu aux taux suivants : a) 22 % pour une durée de propriété allant jusqu'à deux ans; b) 20 % jusqu'à quatre ans; c) 18 % jusqu'à six ans; d) 16 % jusqu'à huit ans; e) 14 % jusqu'à dix ans; f) 12 % jusqu'à quinze ans; g) 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).

E. 3

Dispositions relatives à l'échange

E. 3.1

Selon l'art. 237 de la loi du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (CO; RS 220), les règles de la vente s'appliquent au contrat d'échange, en ce sens que chacun des copermutants est traité comme vendeur quant à la chose qu'il promet et comme acheteur quant à la chose qui lui est promise. Dans un arrêt ancien, le Tribunal fédéral avait affirmé que l'échange était composé de deux ventes indépendantes en la forme mais réciproques (ATF 45 II 441 consid. 2). Ainsi, dans notre système

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 économique, l'échange n'apparaît que comme un dérivé de la vente. Dans ce contexte, l'échange est le contrat qui a pour objet le transfert réciproque de choses ou de droits (et non de services). Les parties, appelées «copermutants», s'engagent réciproquement à se transférer la propriété de certains biens ou la titularité de certains droits. L'échange peut résulter de deux ventes réciproques lorsque la

fixation des prix ne sert qu'à déterminer les valeurs d'échange (TERCIER/BIERI/CARRON, Les contrats spéciaux, 5e éd., 2016, n. 1268 et 1270).

E. 3.2

Cette conception de l'échange comme un dérivé de la vente se retrouve sur le plan fiscal. Ainsi, dans le cas de la taxe sur la valeur ajoutée, en cas d'échange de biens ou d'opérations analogues, la base de calcul de l'impôt est constituée par la valeur marchande de chacune des deux prestations (art. 24 al. 3 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 [LTVA ; 641.20]). A l'instar du droit civil, le droit de la taxe sur la valeur ajoutée part donc de l'idée de la présence de deux prestations indépendantes, effectuées chacune à titre onéreux, dont le prix doit être fixé de manière indépendante pour chaque prestation. Or, la loi dit que la valeur de chaque livraison de biens ou prestation de services vaut contre-prestation. Pour chacun des deux fournisseurs de prestations, la contrepartie reçue de l'autre est donc en règle générale de valeur équivalente à la prestation fournie en propre, c'est pourquoi, en principe, elles constituent chacune la base de calcul totale de l'impôt (RDAF 2014 II p. 375 consid. 2.2.4 et 2.2.5 et les références citées). De même, en matière de gain immobilier, la loi fribourgeoise prévoit que l'échange est assimilé à l'aliénation d'un immeuble (art. 42 al. 2 let. d LICD). Selon l'art. 47 al. 2 LICD, en cas d'échange d'immeubles, c'est la valeur vénale qui est considérée comme produit de l'aliénation, à moins que d'autres éléments ne permettent d'en déterminer le prix. Sur ce plan, le Tribunal fédéral a souligné que l'impôt sur les gains immobiliers est un impôt de caractère réel (Objektsteuer) qui frappe une transaction. La personne du ou des bénéficiaires et les motifs pour lesquels l'opération a été effectuée ne jouent en principe pas de rôle pour l'assujettissement à un tel impôt. Le fisc n'a normalement pas à se préoccuper des circonstances spéciales du cas lorsque les conditions légales du prélèvement de l'impôt se trouvent remplies. Les exceptions à l'assujettissement ne résultent que de dispositions spéciales de la loi (ATF 99 Ia 705 consid. 3a et les références). L'échange d'immeubles est une aliénation imposable. Ainsi, lors d'un échange, deux aliénations indépendantes l'une de l'autre ont lieu. La contreprestation est ici un immeuble et le cas échéant une soulte. Pour déterminer le produit d'aliénation, il est en règle générale recouru à la valeur vénale de l'immeuble reçu lors de l'échange (VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, n. 473). En matière de gain immobilier, les exceptions à l'assujettissement étant énumérées de manière exhaustive, seul l'art. 12 al. 3 let. c LHID (cf. art. 43 al. 1 let. c LICD) permet de reporter la charge fiscale latente de l'immeuble cédé lors de l'échange sur celui acquis. Cependant, tous les échanges ne sont pas couverts par le report d'imposition. Dans ce cas, comme indiqué ci-avant (cf. consid. 2.2 ci-avant), l'imposition est différée en cas de remembrement opéré soit en vue d'un remaniement parcellaire, de l'établissement d'un plan de quartier, de rectification de limites ou d'arrondissement d'une aire agricole, soit dans le cadre d'une procédure d'expropriation ou en raison d'une expropriation imminente (VERREY, n. 478).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9

E. 4

Discussion sur le principe de l'imposition En l'espèce, la recourante a échangé 494 m² de sa parcelle (article nnn RF) contre 388 m² de la parcelle voisine (article kkk RF) ainsi qu'une soulte de CHF 31'800.-.

E. 4.1

La recourante estime d'abord que l'échange de parcelles remplissant la même fonction n'a pas pour objectif la recherche de plus-value et ne devrait dès lors pas être imposé. L'on peut admettre que, de facto, la recourante n'avait aucune intention de s'enrichir. Cependant, conformément au prescrit clair de l'art. 42 LICD, un échange doit être considéré comme une aliénation donnant lieu à imposition. Faisant fi du prescrit légal pourtant clair, les recourants se prévalent d'une thèse de doctorat pour affirmer que le gain doit parvenir à l'aliénateur définitivement sous la forme d'une valeur librement disponible et utilisable de manière indépendante (RUMO, Die Liegenschaftsgewinn- und die Mehrwertsteuer des Kantons Freiburg, 1993, p. 99). Outre que la Cour de céans ne saurait s'écarter des textes légaux, cet avis peut également être interprété dans le sens que la réception d'un immeuble et d'une soulte en échange d'un autre immeuble constitue également une forme de valeur librement disponible. Un autre auteur va en tout cas dans ce sens en estimant que l'imposition du gain immobilier réalisé au cours d'un échange ne revient pas à taxer un gain fictif (VERREY, p. 389). C'est également, ainsi qu'on l'a vu, la position défendue par le Tribunal fédéral tant en matière de TVA qu'en matière d'imposition du gain immobilier (cf. consid. 3).

E. 4.2

Cela étant, il convient d'examiner si l'échange de terrains litigieux pourrait entrer dans l'hypothèse d'un remembrement au sens de l'art. 43 al. 1 let. c LICD (cf. art. 12 al. 3 let. c LHID) et de ce fait aboutir à une imposition différée. Le cas particulier ne concerne néanmoins ni un remaniement parcellaire, ni l'établissement d'un plan de quartier. Il ne concerne en outre pas une aire agricole – les parcelles concernées étant en zone à bâtir – et n'est pas en lien avec une procédure d'expropriation. L'exception du remembrement n'est donc pas applicable ici. Le présent cas ne constitue pas non plus un emploi au sens de l'art. 43 al. 1 let. e LICD (cf. art. 12 al. 3 let. e LHID). En effet, aucun des membres de l'Hoirie n'habite sur l'article nnn RF ici concerné par l'échange. Deux d'entre eux vivent dans d'autres communes. Le seul membre de l'Hoirie domicilié à F._____ habite sur la parcelle voisine (article ooo RF) dont il est l'unique propriétaire. Ainsi, même si la surface transmise est, selon la recourante, constituée d'un verger utilisé par ce dernier, le fait que ce verger soit intégré à une autre parcelle rend caduque l'affirmation selon laquelle "un verger, au même titre qu'un jardin d'agrément, un jardin potager ou une place de parc pour des véhicules, par exemple, doit être considéré comme une partie de l'habitation principale sur laquelle le propriétaire a l'usage et la jouissance". Il ne s'agit pas d'une habitation servant au propre usage de l'aliénateur.

E. 4.3

Dans la mesure où les exceptions figurant à l'art. 43 LICD ne sont pas remplies, c'est dès lors à juste titre que le SCC a procédé à l'imposition de la transaction ici en cause.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9

E. 5

Discussion sur le montant du gain imposable

E. 5.1

Reste à déterminer le gain imposable, lequel est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissements (prix d'acquisition et impenses).

E. 5.2

S'agissant d'abord du produit d'aliénation, comme relevé ci-avant, en cas d'échange d'immeubles, celui-ci se fonde en principe sur la valeur vénale (art. 47 al. 2 LICD). Il n'importe pas, dans ce contexte, que les parties aient eu ou non l'intention de s'enrichir dès lors que les motifs pour lesquels l'opération a été effectuée ne jouent en principe pas de rôle pour l'assujettissement à l'impôt sur le gain immobilier. En outre, contrairement à ce que soutiennent les recourants, la Cour ne peut pas s'écarter du prescrit légal pour fonder le produit de l'aliénation sur la seule soulte dans la mesure où la valeur échangée consiste également dans la valeur du terrain obtenu en contrepartie du terrain aliéné. Partant, c'est à juste titre que le Service cantonal des contributions s'est également référé à la valeur vénale du terrain obtenu en contrepartie (388 m² de la parcelle voisine) pour déterminer le produit d'aliénation de la parcelle échangée. Dans le cadre de l'acte d'échange notarié, les parties ont fixé la valeur du mètre carré à CHF 300.-. Cela porte la valeur d'échange de la partie de 494 m² de l'article nnn RF à CHF 148'200.-, soit CHF 116'400.- correspondant à 388 m² à CHF 300.-/m² plus la soulte de CHF 31'800.-. Ce montant correspond au produit d'aliénation.

E. 5.3

S'agissant ensuite des dépenses d'investissement, l'article nnn RF a été acquis et est occupé par la famille des membres de l'Hoirie depuis plus de 100 ans (cf. dossier SCC, pièce 19). Conformément à l'art. 48 al. 3 LICD, les dépenses d'investissement sont donc déterminées sur la valeur fiscale fixée au moins quatre ans avant l'aliénation, auxquelles seront ajoutées les éventuelles impenses des quatre dernières années. Il ressort du dossier de la cause que la valeur fiscale – non contestée – de l'article nnn RF (bâtiments compris) était de CHF 92'000.- au 31 décembre 2014 (dossier SCC, pièce 19). Dans la mesure où les 494 m² cédés ne sont pas construits – ce que les recourants admettent – le Service cantonal des contributions a déduit de ce montant la valeur de l'habitation (estimée à 2/3 de la valeur fiscale totale) pour obtenir une valeur fiscale du terrain de CHF 30'667.-. Bien que schématique, cette répartition n'apparaît pas critiquable. La valeur estimée du bâtiment n'est en effet pas incohérente au vu de la valeur locative annuelle de l'immeuble (CHF 3'313.-; cf. dossier SCC, pièce 19). Au demeurant, les recourants ne mettent pas en cause ce schématisme en alléguant que les bâtiments situés sur la parcelle auraient une autre valeur. Le montant de CHF 30'667.- correspondant à la totalité de la surface de l'article nnn RF a été adapté à la surface cédée (494 m² d'un terrain de 1'683 m²) pour atteindre CHF 9'002.-. A ce montant ont été ajoutés les frais de registre foncier et de notaire, par CHF 1'746.-. Cela ne prête pas flanc à la critique.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 C'est dès lors à juste titre que l'autorité intimée a retenu un montant de CHF 10'748.- au titre de dépenses d'investissement (acquisition et impenses).

E. 5.4

Il ressort de ce qui précède que le montant imposable (gain immobilier) correspond à CHF 137'452.-, à savoir le produit d'aliénation (CHF 148'200.-) diminué des dépenses d'investissement (CHF 10'748.-). A ce stade, la recourante se prévaut du fait que les époux I._____ et J._____ n'auraient pas été imposés sur leur gain immobilier lors de l'échange de parcelles. Par ce grief, elle se plaint, en substance, d'une violation du principe de l'égalité de traitement consacré à l'art. 8 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101). N'étant pas saisie d'un recours contre cette taxation, il n'appartient pas à la Cour de céans d'en examiner le bien fondé. Cela étant, de jurisprudence constante, le principe de la légalité de l'activité administrative prévaut en

principe sur celui de l'égalité de traitement (ATF 126 V 390). Pour la recourante, cela implique qu'elle ne peut pas se prétendre victime d'une inégalité devant la loi alors que, comme il a été vu ci-avant, dite loi a été appliquée correctement dans le présent cas. Son grief est manifestement infondé.

E. 5.5

Cela étant, compte tenu du taux cantonal de 10% (plus de quinze ans de propriété; art. 51 al. 1 LICD), du coefficient communal de 60 centimes (art. 18 LICo), et du gain imposable calculé ci- avant, la Cour confirme l'impôt total de CHF 21'992.30 (CHF 137'452.- x 0.10 pour la cote cantonale et CHF 137'452.- x 0.06 pour la cote communale) retenu par le Service cantonal des contributions.

E. 6

Sort du recours et frais

E. 6.1

Sur le vu de ce qui précède, le recours, mal fondé, est rejeté et la décision attaquée confirmée.

E. 6.2

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 du tarif fribourgeois des frais de la procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative : Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000 (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, vu notamment la valeur litigieuse, il se justifie de fixer les frais à CHF 1'100.- et de les compenser par l'avance de frais payée par la recourante déboutée.

E. 6.3

Compte tenu de l'issue du recours, il n'est pas octroyé d'indemnité de partie.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 la Cour arrête : I. Le recours est rejeté. II. Un émolument de CHF 1'100.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celle-ci. III. Notification. Conformément aux art. 73 LHID et 82ss de la loi 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. La fixation des montants des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 12 octobre 2021/pte Le Président : Le Greffier-rapporteur :

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