

FR_GERICHTE 604 2021 133 vom 12. Oktober 2022

FR Kantonsgericht, 2022-10-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_133

FR: FR_GERICHTE 604 2021 133 du 12 octobre 2022

IT: FR_GERICHTE 604 2021 133 del 12 ottobre 2022

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Grundstückgewinnsteuer

Erwägungen

E. 28

février 2020 était correcte.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 9 C. Le 14 mai 2020, le Service cantonal des contributions a rendu sa taxation ordinaire. Il a repris intégralement les éléments de la taxation provisoire du 28 février 2020. Par réclamation du 5 juin 2020, faisant valoir les arguments déjà invoqués dans son courrier du 5 mars 2020, le recourant a contesté ladite décision de taxation. Il a une nouvelle fois demandé que l'impôt soit calculé sur un gain limité à CHF 30'000.-. Par décision sur réclamation du 25 novembre 2021, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Il a relevé que le recourant avait acquis une demie de l'immeuble article ddd par achat du 17 février 2000 et l'autre demie par jugement de divorce du 20 avril 2016. Il a indiqué que la demie de l'article ddd acquise suite au divorce bénéficiait de l'imposition différée. Par conséquent, le prix de revient pour l'ensemble de l'article ddd devait être arrêté au dernier transfert imposable, soit au 17 février 2000, avec un seul taux. Il a relevé que, dans le cas où le différé d'impôt relatif à l'aliénation de la demie de l'article ddd lors du divorce ne devait pas être appliqué, il y aurait lieu de prendre en considération deux durées de possession dans le cadre du calcul de l'impôt. Il a exposé en détail le calcul et précisé que le montant de l'impôt sur le gain immobilier serait dans ce cas de CHF 59'980.80. Il a finalement expliqué que la base de calcul proposée par le recourant était erronée dans la mesure où la soulte de CHF 320'000.- a été versée par le recourant dans le cadre du jugement de divorce pour les parts de copropriété de son épouse sur les articles ccc et ddd RF de E. _____, alors que seul l'article ddd fait l'objet de la vente du 15 juin 2018. D. Par acte du 24 décembre 2021, le recourant interjette recours auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal. Pour l'essentiel, il reprend son argumentation de base selon laquelle, lors de leur divorce prononcé en 2016, son épouse et lui-même n'ont pas donné leur accord explicite pour que l'imposition du gain immobilier réalisé lors du transfert de propriété entre époux soit différée. Sur cette base, il prend les conclusions suivantes: « Le [Service cantonal des contributions] doit taxer B. _____ sur le gain immobilier qu'elle a réalisé en 2016 dans le cadre de son divorce d'avec A. _____, soit : Rachat de sa part de copropriété pour le montant de CHF 434'808.- (320'000.- [soulte convenue] + CHF 114'808.- [correspondant à la valeur d'une police d'assurance auparavant mise en nantissement et libérée en faveur de l'ex-épouse]) x 16% = CHF 69'596.30; Le montant de ce rachat par A. _____ doit être considéré en tant que dépenses d'investissement concernant les articles ddd et ccc RF de E. _____; A. _____ peut déduire des frais d'acquisition à hauteur de CHF 350'000.- lors de la vente

de l'article ddd, qui a eu lieu le 15.06.2018 pour le montant de CHF 350'000.-; Le solde de son rachat (CHF 434'808.- – CHF 350'000.- = CHF 84'808.-) sera déductible en tant qu'impense lors de la vente de l'article ccc, en plus de tous les autres frais d'acquisition courants non compris dans le montant de CHF 350'000.-; L'IGI perçu par le SCC en trop (CHF 41'582.25) lors de la vente de l'article ddd doit être remboursé sur le compte IBAN [...]. A titre subsidiaire, pour le cas où vous me donneriez tort sur certains points, je vous prie d'ordonner que l'IGI perçu [...] lors de la vente de l'article ddd soit différé et que le montant que j'ai versé me soit remboursé sur le compte IBAN [...] ». Une avance de frais de CHF 2'000.- a été requise en date du 29 décembre 2021. Par requête du 27 janvier 2022, dans le délai de paiement de l'avance de frais, le recourant sollicite l'assistance judiciaire partielle. Le 1er janvier 2022, la Greffière déléguée à l'instruction a révoqué le délai imparté pour déposer l'avance de frais et informé le recourant que la requête d'assistance judiciaire partielle serait tranchée dans l'arrêt au fond.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 Dans ses observations du 19 avril 2022, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il relève que l'imposition différée de l'impôt sur le gain immobilier est appliquée lorsqu'il y a transfert de propriété entre les ex-époux dans le cadre du jugement de divorce et que l'imposition du gain immobilier n'est pas explicitement réglée. Il précise qu'un accord écrit supplémentaire sur le report d'impôt n'est pas exigé en pratique. Il ajoute que, dans l'hypothèse où le report d'impôt ne devait pas être confirmé, il s'agirait de fixer l'impôt dû sur la base du calcul ressortant de la décision sur réclamation. A teneur de celle-ci, il conviendrait de prendre en considération les durées de possession des parts de copropriété de l'article ddd, ainsi que les coûts d'investissement sur la base des dettes relatives aux articles ccc et ddd, étant précisé qu'il faudrait également tenir compte qu'une partie de l'article ddd a été détachée pour être attribuée à l'article ccc, avant la vente du 15 juin 2018. Dans ses contre-observations du 27 mai 2022, le recourant maintient sa position pour l'essentiel. Se référant à la jurisprudence citée par le Service cantonal des contributions dans ses observations, il modifie ses conclusions comme suit : « Le [Service cantonal des contributions] doit taxer B. _____ sur le gain immobilier qu'elle a réalisé en 2016 dans le cadre de son divorce d'avec A. _____, car il n'y a pas eu d'accord concernant le différencement d'impôt lors du divorce; Le SCC doit baser son calcul sur les données qui étaient en possession du président du [Tribunal d'arrondissement] de la Veveyse au moment du divorce (cf. [arrêt] TC 101 2018 316 et [arrêt] TF 5A_621/2013); Le [Service cantonal des contributions] doit tenir compte de l'impôt dû par B. _____ lors du calcul de l'impôt dû par A. _____ lors de la vente de l'art. ddd et le cas échéant lors de la vente de l'article ccc, de sorte à ce que A. _____ ne soit pas pénalisé par le fait qu'il ait divorcé, ni par le fait que la charge latente n'a pas été déduite, lors du divorce, de la soulte qu'il a versée à B. _____, ni par la vente en deux temps des deux articles; Mis à part les prix de vente effectifs et les frais supplémentaires déductibles, l'impôt perçu par l'Etat lors de la vente de l'article ddd et le cas échéant lors de la vente de l'article ccc, ne saurait être plus élevé que l'impôt qui aurait été perçu en cas de vente des 2 articles au moment du divorce; Le [Service cantonal des contributions] doit calculer l'impôt selon la taxation la plus favorable au contribuable; L'IGI perçu [...] en trop (CHF 41'582.25) lors de la vente de l'art. ddd doit être remboursé sur le compte IBAN [...]; A titre subsidiaire, pour le cas où vous me donneriez tort sur certains points, je vous prie d'ordonner que l'IGI perçu [...] lors de la vente de l'art. ddd soit différé (et perçu le cas échéant lors de la vente de l'art. ccc), et que le montant que j'ai versé me soit remboursé sur le compte IBAN [...] ». Le 13 juin 2022, le SCC indique qu'il

n'a pas d'ultimes remarques à formuler et renvoie pour le surplus à sa décision sur réclamation du 25 novembre 2021 et à ses observations du 19 avril 2022. Le 14 juin 2022, une copie de ce courrier a été adressée au recourant pour information. Après analyse du dossier, la Greffière déléguée à l'instruction a informé le recourant par lettre du 21 juillet 2022 qu'il risque une reformatio in pejus, au motif qu'une absence d'accord des époux quant au report d'impôt du gain immobilier au moment du divorce peut être envisagée, et que par conséquent, un calcul basé sur deux durées de possession de l'article ddd semble a priori pertinent. Un délai a été accordé au recourant pour s'exprimer, ainsi que la possibilité de retirer son recours du 24 décembre 2021. Le 15 août 2022, le recourant indique en substance qu'il maintient son recours. Il paraît admettre sur le principe que le calcul du gain immobilier doit être basé sur deux durées de possession de l'article ddd. A cet égard, il conteste toutefois sur deux points particuliers les modalités du calcul effectué dans ce sens par le Service cantonal des contributions dans ses observations du 19 avril 2022.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige. en droit 1. Procédure 1.1. Le recours, déposé le 24 décembre 2021 contre une décision sur réclamation du 25 novembre 2021, 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 à la forme. 1.2. En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours (voir ATF 134 V 418 consid. 5.2.1; 125 V 413 consid. 1a et les arrêts cités). Ce principe est formalisé à l'art. 81 al. 3 CPJA dont la première phrase énonce que dans son mémoire, le recourant ne peut pas prendre des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été l'objet de la procédure antérieure. En l'espèce, l'avis de taxation provisoire du 28 février 2020, l'avis de taxation ordinaire du 14 mai 2020, ainsi que la décision sur réclamation du 25 novembre 2021 portent tous exclusivement sur le gain immobilier relatif à la vente du 15 juin 2018 de l'article ddd, par le recourant uniquement. Ce n'est ainsi que sur ce point que peut porter la procédure de recours. Or, dans son recours du 24 décembre 2021, dans ses contre-observations du 27 mai 2022 et dans sa détermination du 15 août 2022, le recourant se réfère non seulement à l'article ddd mais également à l'article ccc. Par ailleurs, il prend des conclusions relatives à la taxation d'un gain immobilier qui aurait été réalisé par son ex-épouse lors de la liquidation du régime matrimonial lors du divorce prononcé en 2016. Dans la mesure où l'objet du litige ne peut être que le gain immobilier réalisé par le recourant lors de la vente du 15 juin 2018 de l'article ddd, les conclusions concernant l'imposition d'autres gains immobiliers, éventuellement réalisés en relation avec l'article ccc et/ou lors de la cession des parts de copropriété de l'ex-épouse du recourant dans le cadre du divorce, sont irrecevables. 2.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 Point litigieux L'objet du litige est le gain immobilier réalisé par le recourant lors de la vente du 15 juin 2018. Plus spécifiquement, le Service cantonal des contributions a fixé ce gain à CHF 259'889.- en prenant en considération le prix de vente de CHF 350'000.- dont il a déduit le prix d'acquisition de CHF 65'000.- et des

impenses de CHF 25'111.-. Il a notamment pris en considération que l'impôt sur les gains immobiliers n'avait pas été perçu lors de la cession de la part de copropriété de l'ex- épouse au recourant dans le cadre du divorce. En conséquence, il a fixé le prix d'aliénation et les impenses en se référant à l'aliénation précédente, à savoir l'achat de l'immeuble en question par les époux le 17 février 2000. Quant au recourant, il oppose au Service cantonal des contributions le fait que lui-même et son ex- épouse n'ont selon lui pas donné leur accord pour que l'imposition du gain immobilier réalisé par celle-ci lors de la cession de la part de copropriété d'une demie de l'article ddd dans le cadre du divorce de février 2016 soit reportée. Il en déduit que le gain réalisé par son épouse aurait dû faire l'objet d'une imposition, avec pour effet que le calcul de l'éventuel impôt dû en lien avec la vente du 15 juin 2018 aurait dû être effectué sur d'autres bases. Il en résulte que le point litigieux est essentiellement celui de savoir si l'imposition sur les gains immobiliers relative à la cession de la part de copropriété d'une demie de l'article ddd dans le cadre du divorce de février 2016 a effectivement été reportée.

3. Discussion sur l'existence d'un report d'impôt du gain immobilier s'agissant de la cession de la demie de l'article ddd RF de E._____ dans le cadre du divorce

3.1. L'impôt cantonal sur les gains immobiliers fait partie du droit harmonisé. 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. 41 al. 1 let. a LICD; art. 12 al. 1 LHID). L'impôt est dû par l'aliénateur. 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 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). Toute aliénation qui a pour effet de transférer la propriété d'un immeuble est imposable (art. 42 al. 1 LICD; art. 12 al. 2, 1ère phrase, LHID). Sont assimilés à l'aliénation d'un immeuble en vertu de l'art. 42 al. 2 LICD notamment le transfert de tout ou partie d'un immeuble de la fortune privée du contribuable dans sa fortune commerciale (let. b). Les art. 42 al. 2 LICD et 12 al. 2 LHID envisagent donc l'aliénation non seulement d'immeubles, mais aussi de parties d'immeuble, notion qui comprend notamment les parts de copropriété et de propriété commune d'un immeuble (art. 655 CC; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Zweifel/Beusch [éd.], 3e éd. 2017, art. 12 LHID n. 26 et les références).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9

3.2. Le législateur fédéral a décrit à l'art. 12 al. 3 LHID de manière exhaustive les états de fait qui fondent un report d'imposition (ATF 141 II 207 consid. 2.2.4 et 4.5.2; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, art. 12 LHID n. 61). Ceux-ci doivent être repris par les cantons dans leur législation sur l'imposition des gains immobiliers (arrêt TF 2C_785/2020 du 18 mars 2021 consid. 2.4.1 et les références). Les cantons sont en revanche libres d'adopter le barème de l'impôt sur les gains immobiliers (art. 1 al. 3 LHID; ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, p. 452 n. 7 et p. 468 ss n. 1 ss), à condition d'imposer plus lourdement les bénéfices réalisés à court terme (art. 12 al. 5 LHID; voir également arrêt TC FR 604 2021 31 du 16 février 2022 consid. 2.3). Selon l'art. 43 al. 1 let. b LICD, qui reprend mot pour mot l'art. 12 al. 3 let. b LHID, l'impôt sur le gain immobilier est différé en cas de transfert de propriété entre époux en rapport avec le régime matrimonial ou en cas de dédommagement de contributions extraordinaires d'un époux à l'entretien de la famille (art. 165 CC) ou de prétentions découlant du droit du divorce, pour autant que les deux

époux soient d'accord. Cette disposition a pour effet qu'au moment du divorce, la part d'immeuble – voire l'immeuble en entier en fonction des circonstances – pourra être cédée à l'ex-conjoint sans déclencher immédiatement la perception d'un impôt sur l'éventuel gain immobilier réalisé lors de la cession. Le but manifeste de cette disposition est de neutraliser, du point de vue de la taxation, les effets de la liquidation du régime matrimonial, le paiement de l'impôt étant différé (GANI, Le transfert d'immeubles dans le cadre de la liquidation des rapports matrimoniaux, in RDAF 2010 II p. 2, p. 14 et les références). La prorogation de l'imposition signifie qu'un transfert constituant en soi un acte d'aliénation n'est pas soumis à imposition (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, p. 457 n. 16). Tout se passe, sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers, comme si le transfert n'avait pas eu lieu ou, en d'autres termes, comme s'il n'y avait pas eu réalisation d'un gain (ATF 141 II 207 consid. 4.2.1). La prorogation n'implique en revanche pas une exonération définitive. L'augmentation de valeur qui s'est produite entre la dernière aliénation imposable et l'acte prorogeant l'imposition n'est provisoirement pas taxée; l'imposition est simplement différée jusqu'à nouvelle aliénation imposable, comme le prévoit l'art. 46 al. 2 LICD (arrêt TC FR 604 2021 2022 précité consid. 2.3). Selon le texte clair de l'art. 12 al. 3 LHID, le report d'impôt en cas de divorce n'est admis que moyennant le consentement des deux ex-époux. Par conséquent, si les époux sont en désaccord sur le choix qui leur est ouvert et ne parviennent pas à s'accorder sur le report d'impôt, ce dernier doit alors être immédiatement perçu. Si l'un des époux refuse de consentir au report, alors l'impôt sur les gains immobiliers sera prélevé immédiatement sur la part cédée (GANI, p. 14-15 et les références). La disposition est ainsi rédigée que l'imposition doit être la règle et le différé l'exception (PASCHOUD, Survol des récentes modifications (1998/1999) du droit fédéral concernant les impôts directs, in RDAF 2000 II p. 1, p. 2). 3.3. En l'espèce, le Service cantonal des contributions relève que le recourant a acquis une demie de l'immeuble article ddd par achat du 17 février 2000 et l'autre demie par jugement de divorce du 20 avril 2016. Il indique que la demie de l'article ddd acquise suite au divorce bénéficie de l'imposition différée. Par conséquent, le prix de revient pour l'ensemble de l'article ddd devrait être arrêté au dernier transfert imposable, soit au 17 février 2000, avec un seul taux. Il ajoute que l'imposition

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 différée de l'impôt sur le gain immobilier est appliquée lorsqu'il y a transfert de propriété entre les ex-époux dans le cadre du jugement de divorce et que l'imposition du gain immobilier n'est pas explicitement réglée. Il précise qu'un accord écrit supplémentaire sur le report d'impôt n'est pas exigé en pratique. Au vu des bases légales et la doctrine précitées, et contrairement à ce que soutient le Service cantonal des contributions, le consentement des deux ex-époux est nécessaire pour pouvoir procéder au report de l'impôt sur les gains immobiliers dans le cadre d'une cession – entre époux – d'une part de propriété en cas de divorce. Or, aucun élément au dossier de la cause ne permet de retenir un accord entre ex-époux – ne serait-ce qu'implicite – au sujet du report d'impôt du gain immobilier relatif à la demie de l'article ddd. Plus particulièrement, le jugement de divorce du recourant et de son ex-épouse n'indique aucune discussion à ce propos. Par ailleurs, le recourant conteste expressément l'existence d'un report depuis le début de la procédure de taxation du gain immobilier réalisé par lui lors de la vente du 15 juin 2018. Ainsi, force est de constater que l'impôt sur les gains immobiliers relatif à la cession de la demie de l'article ddd litigieux en faveur du recourant aurait dû être perçu auprès de son ex-épouse, en sa qualité d'aliénatrice, lors de l'entrée en force du jugement de divorce, mais cette question n'est pas objet de la présente procédure de recours. Quant à

l'imposition du gain immobilier réalisé par le recourant lors de la vente de l'article ddd, elle doit être établie sur la base des deux durées de possession suivantes : date de l'achat de la parcelle du 17 février 2000 jusqu'à sa vente du 15 juin 2018 (pour une ½ de l'immeuble) et date du jugement du divorce du 24 février 2016 jusqu'à la vente du 15 juin 2018 (pour l'autre ½ de l'immeuble). 3.4. L'imposition du gain immobilier réalisé par le recourant lors de la vente de l'article ddd, effectuée par le Service cantonal des contributions et confirmée dans la décision sur réclamation attaquée, n'a pas été calculée sur cette base. Il convient dès lors de lui renvoyer la cause pour qu'il établisse un nouveau calcul au sens des considérants qui précèdent, en examinant également les arguments soulevés par le recourant dans ses écritures, dans la mesure où ils portent sur les modalités du calcul en question. 4. Sort du recours 4.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours sera admis, dans la mesure de sa recevabilité, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à l'imposition du gain immobilier relative à l'article ddd RF de E. _____ dans le sens des considérants. 4.2. La requête d'assistance judiciaire partielle (604 2022 8), devenue sans objet en raison de l'admission du recours, est rayée du rôle. Frais

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 5. 5.1. Selon l'art. 133 CPJA, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause. 5.2. En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). Il n'est en conséquence pas perçu de frais. la Cour arrête :

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