

FR_GERICHTE 604 2024 67 vom 7. November 2024

FR Kantonsgericht, 2024-11-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_67

FR: FR_GERICHTE 604 2024 67 du 7 novembre 2024

IT: FR_GERICHTE 604 2024 67 del 7 novembre 2024

Regeste

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

Erwägungen

E. 4

Discussion sur le cas d'espèce

E. 4.1

A l'appui de sa déclaration fiscale d'impôt cantonal sur les gains immobiliers du 8 août 2022, le recourant a indiqué que le prix de vente de la PPE ggg était de CHF 400'000.- et que le prix d'acquisition était de CHF 312'000.-, à savoir CHF 54'000.- pour « le terrain » et CHF 258'000.- pour « la construction ». Il a ainsi déclaré un gain de CHF 88'000.-. Il a annexé un « Décompte Chantier I. _____ », établi par ses soins, détaillé et chronologique, duquel ressortent notamment les entreprises qui sont intervenues, les acomptes versés, les factures payées par le recourant et les factures payées par la banque. Il indique un total débit de CHF 753'937.08 et un total crédit de CHF 693'456.28. Au bas du décompte figure une « Base de calcul » qui est reprise ci-dessous: 0/00 Construction Achat de départ Total Vente Gain investi dans la construction A. _____ Appart. A. _____ 58'450.00 496'509.00 92'351.00 Annexe 7'400.00 11'692.00 65'850.00 496'509.00 104'043.00 600'552.00

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 Appart. J. _____ 34'150.00 257'491.00 53'957.00 311'448.00 400'000.00 88'552.00 100'000.00 754'000.00 158'000.00 Sur la base de ces éléments, le Service cantonal des contributions a fixé le bénéfice commercial en capital à CHF 79'200.- (CHF 88'000 – 10% AVS). Le 4 décembre 2023, dans le cadre de la procédure de réclamation, le recourant a transmis un nouveau « Décompte Chantier I. _____ » lequel indique un total débit de CHF 908'170.18 et un total crédit de CHF 693'456.28. Le montant d'achat de CHF 158'000.- figure dans le total débit. Ce décompte est étayé par les actes notariés d'achat et de vente, les relevés de compte du crédit de construction ainsi que la copie des factures de construction. Prenant en compte les nouveaux éléments déposés par le recourant, le Service cantonal des contributions explique ce qui suit dans sa décision sur réclamation du 12 mars 2024 : « [...] le coût total pour l'immeuble ddd à E. _____ s'élève à CHF 908'170.- (achat et rénovation). En appliquant la quote-part des PPE comme clé de répartition, les dépenses d'investissement totalisent CHF 310'140.- (34.15%), il en découle un gain de CHF 89'860.- donc légèrement plus élevé que les CHF 88'000.- (CHF 79'000.- après déduction de la provision pour l'AVS) imposés sous le code 1.120 de l'avis de taxation qui ne peut par conséquent qu'être confirmé ». Dans le cadre du recours, le recourant indique notamment que « sur le coût de construction global

de CHF 730'800.- on ne peut pas simplement prendre le pourcentage PPE de 34.15% pour l'appartement de J. _____, il faut tenir compte du coût de construction plus élevé selon le décompte frais pour PPE annexé, le coût pour l'appartement de J. _____ CHF 356'929.84 sans l'achat de la maison CHF 158'000.- (en quote-part étant de CHF 53'957.00), pour une vente à CHF 400'000.- il n'y a plus de bénéfice ». Il joint un troisième « Décompte des frais pour PPE ggg ». Il y ressort un total des frais de construction de CHF 730'800.- (« sans les frais annexes du permis (architecte, géomètre, taxes, permis, préfecture »), dont l'essentiel (CHF 722'050.-) est ventilé uniquement entre la PPE fff et la PPE ggg, en partie selon l'importance relative des quotes-parts (63.13% pour la PPE fff et 36.87% pour la PPE ggg) et en partie selon l'importance des travaux pour l'appartement concerné. S'agissant de la PPE hhh, le recourant explique que celle-ci « n'est à ce jour pas encore transformée étant située à l'arrière de la construction principale, [elle] fait l'objet, à ce jour, d'une enquête séparée ». Selon ce nouveau décompte, la PPE fff aurait occasionné des frais de construction de CHF 365'120.17, la PPE ggg litigieuse des frais de construction de CHF 356'929.84 et la PPE hhh des frais de construction limités en l'état à CHF 8'750.-. Il y figure également le montant d'achat de CHF 158'000.- auquel un taux de 34.15% (« répartition selon PPE du RF ») est appliqué pour attribuer à la PPE ggg un coût y relatif de CHF 53'957.-. Le total des frais attribués à la PPE ggg est de CHF 410'886.84 (356'929.84 + 53'957).

E. 4.2.1

En l'espèce, dans le cadre de sa déclaration sur les gains immobiliers, le recourant a fourni un document intitulé « Décompte Chantier I. _____ ». Sur cette base, le Service cantonal des

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 contributions pouvait retenir que le recourant avait remis, avec la déclaration fiscale de la période fiscale donnée, un récapitulatif des coûts de construction de CHF 754'000.- correctement tenu. En ce qui concerne le deuxième « Décompte Chantier I. _____ » transmis dans le cadre de la procédure de réclamation qui indique des coûts de construction de CHF 750'170.18 (908'170.18 - 158'000), il n'apporte aucun élément nouveau qui permettrait de remettre en question le premier décompte. Le recourant ne s'en prévaut d'ailleurs pas. Il en va de même du troisième décompte établi par le recourant dans le cadre de son recours qui indique des coûts de construction de CHF 730'800.-, « sans les frais annexes du permis (architecte, géomètre, taxes, permis, préfecture »). Par ailleurs, les pièces remises devant l'autorité intimée, à savoir les actes notariés d'achat et de vente, les relevés de compte du crédit de construction ainsi que la copie des factures de construction, ne permettent pas d'effectuer une analyse différente et de remettre en cause le montant précité de CHF 754'000.-. Le même constat résulte des documents transmis en annexe du recours. Compte tenu de ce qui précède, le montant de CHF 754'000.- sera retenu comme base de calcul au titre de frais de construction. Il est au surplus constaté que l'intégralité des factures de construction se réfèrent aux travaux de l'immeuble ddd dans sa globalité, sans toutefois spécifier quels travaux et quels montants pourraient être attribués plus particulièrement à la PPE fff et à la PPE ggg. Le recourant n'a ainsi pas établi que certains travaux concerneraient dans une plus grande mesure – voire uniquement – la PPE ggg dont il s'agit de déterminer le coût de construction. A cet égard, la répartition de certains coûts ressortant de son décompte produit en procédure de recours repose sur sa seule appréciation et ne s'appuie sur aucune pièce ou justification convaincante. A titre d'exemple, il est difficilement justifiable que, sur un total de CHF 126'000.- du coût des

travaux relatifs à la toiture, plus de 70% (CHF 89'586.20) soit attribué à PPE ggg au seul motif que le logement concerné se situe au deuxième étage. En effet, la rénovation du toit, y compris la pose de velux et d'une « lucarne habitable » a profité à l'ensemble de l'immeuble, en permettant d'y créer deux logements et de lui apporter, globalement, une plus-value importante. Ainsi, à défaut de preuve contraire et pour des raisons de praticabilité, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a ventilé les coûts de construction de l'ensemble de l'immeuble sur la base d'une clé de répartition, en tenant compte de la quote-part attribuée à la PPE ggg litigieuse.

E. 4.2.2

Cela étant, s'agissant de la fixation de la clé de répartition des frais de construction, le raisonnement du Service cantonal des contributions (et du recourant dans son premier décompte), selon lequel la part des coûts d'achat et de rénovation à la PPE ggg correspondrait à sa quote-part de 34,15% de l'ensemble de l'immeuble, ne peut pas être suivi. En effet, il ressort du dossier judiciaire que la PPE hhh n'a pas encore fait l'objet de travaux de transformation. En conséquence, il est erroné de lui attribuer une part relative des coûts de construction. S'il paraît logique que le montant d'achat initial de CHF 158'000.- doive être réparti entre les trois PPE, les coûts de construction ne peuvent au contraire concerner que les PPE fff et ggg, sous réserve des quelques travaux particuliers effectués sur le bâtiment en question (selon le

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 décompte produit en procédure de recours, il s'agirait de CHF 4'000.- pour des frais de couverture et de CHF 4'750.- pour des frais de ferblanterie en cuivre, soit un total de CHF 8'750.-).

E. 4.2.3

Dans ses premières déclarations, le recourant a attribué le montant d'achat de CHF 158'000.- selon la répartition suivante: 58,45% à la PPE fff, 34,15% à la PPE ggg et 7,4% à la PPE hhh. Cette attribution qui correspond aux quotes-parts inscrites au registre foncier a été reprise par le Service cantonal des contributions et n'a pas été contestée par le recourant dans le cadre de la procédure de réclamation et de recours. Ainsi, il n'y a pas de raison de s'en écarter et elle servira de base de calcul pour la clé de répartition du coût d'acquisition de l'immeuble. Compte tenu de ce qui vient d'être exposé, les coûts de construction de CHF 754'000.-, sous déduction d'un montant de CHF 8'750.- pouvant être attribué spécifiquement à la PPE hhh selon les déclarations du recourant, doivent être répartis entre la PPE fff et ggg. Pour rappel, la quote-part de la PPE fff est de 58,45% et celle de la PPE ggg de 34,15%, pour un total de 92,6%. Vu leur importance relative, la PPE ggg doit dès lors se voir attribuer 36,88% des coûts ($34,15 \times 100 / 92,6$) et la PPE fff 63,12% des coûts ($58,45 \times 100 / 92,6$). Les coûts de rénovation à attribuer à la PPE ggg sont dès lors de CHF 274'848.- ($(754'000 - 8'750) \times 36,88\%$). A ce montant, il doit être rajouté la part du prix d'acquisition y relative, à savoir CHF 53'957.- ($158'000 \times 34,15\%$). Le coût total d'acquisition et de rénovation de la PPE ggg peut ainsi être fixé à CHF 328'805.- ($274'848 + 53'957$).

E. 4.2.4

Sur la base de ce qui précède, le bénéfice en capital résultant de la vente de la PPE ggg est de CHF 71'195.- ($400'000 - 328'805$). Au vu de la pratique du Service cantonal des contributions, il doit encore être soustrait 10% de ce montant, soit CHF 7'119.-, au titre de provision pour l'AVS, si bien que le bénéfice en capital imposable est arrêté à CHF

64'076.-. Il en résulte que le recours doit être admis partiellement, dans le sens que le bénéfice en capital imposable lié à la vente de la PPE ggg est réduit de CHF 79'200.- à CHF 64'076.-.

E. 5

Sort du recours Le recours formé en droit fédéral est partiellement admis. La décision attaquée est modifiée dans le sens que le bénéfice commercial en capital relatif à la vente de la PPE ggg est réduit de CHF 79'200.- à CHF 64'076.-. Impôt cantonal (604 2024 68)

E. 6

Point litigieux Est également litigieuse la question de savoir si la vente de ladite PPE a dégagé un bénéfice en capital imposable et, dans l'affirmative, quel est son montant.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9

E. 7

Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct

E. 7.1

En droit cantonal harmonisé, l'art. 19 LICD (voir aussi l'art. 7 al. 1 LHID) prévoit également que sont imposables 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 (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 (al. 2).

E. 7.2

En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposés en droit cantonal.

E. 8

Sort du recours Le recours formé en droit cantonal est partiellement admis. La décision attaquée est modifiée dans le sens que le bénéfice commercial en capital relatif à la vente de la PPE ggg est réduit de CHF 79'200.- à CHF 64'076.-. Frais

E. 9

Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, compte tenu, d'une part, de l'importance de la valeur litigieuse et du travail requis et, d'autre part, de l'admission partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument réduit, fixé à CHF 600.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 400.- lui sera remboursé. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2024 67) 1. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 12 mars 2024 est

modifiée dans le sens que le bénéfice commercial en capital relatif à la vente de la PPE ggg est réduit de CHF 79'200.- à CHF 64'076.-. Impôt cantonal (604 2024 68) 2. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 12 mars 2024 est modifiée dans le sens que le bénéfice commercial en capital relatif à la vente de la PPE ggg est réduit de CHF 79'200.- à CHF 64'076.-. Frais 3. Un émolument de CHF 600.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celui-ci. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 400.-, lui est remboursé. Notification.

Conformément aux art. 82 ss 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 Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant 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 7 novembre 2024/mma Le Président La Greffière

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