

VS_GERICHTE F1 24 82 vom 7. März 2025

VS Kantonsgericht, 2025-03-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_82

FR: VS_GERICHTE F1 24 82 du 7 mars 2025

IT: VS_GERICHTE F1 24 82 del 7 marzo 2025

Regeste

F1 24 82 (CCR 2023/47) ARRÊT DU 7 MARS 2025 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit fiscal Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge, Philippe Imboden, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière, en la cause X _____, recourante contre SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée (Impôt sur les gains immobiliers, période fiscale 2022) recours contre la décision sur réclamation du 26 mai 2023

Erwägungen

E. 1.1

Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 26 juin 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

E. 1.2

Le recours a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF).

E. 1.3

Il n'y a pas lieu de procéder à l'interrogatoire de l'architecte de la commune de A _____, ni de celui mandaté par la recourante, puisque les circonstances liées à la vente de la parcelle et la manière dont le prix de vente a été fixé ne sont pas contestées (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA).

- 5 -

E. 2

La recourante requiert que les honoraires d'architecte dont elle a dû s'acquitter (51'857 fr.) soient déduits du gain immobilier imposable, invoquant une violation de l'art. 51 al. 1 LF.

E. 2.1

Selon l'art. 12 al. 1 LHID, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). Cette disposition ne précise pas quels frais peuvent être pris en compte comme dépenses dans le cadre du gain immobilier. Ainsi, les cantons peuvent déterminer eux-mêmes, dans les limites qui leur sont fixées, quelles dépenses ils souhaitent

voir prises en compte et quels frais ils veulent considérer comme liés à l'achat et à la vente de l'immeuble (ATF 143 II 382 consid. 3.2). Toutefois, la notion de dépenses d'investissement doit avoir la même interprétation pour l'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct (ATF 143 II 396 consid. 2.4, 143 II 382 consid. 4.1).

E. 2.2

La notion de dépenses d'investissement au sens de l'art. 12 al. 1 LHID se rapporte aux dépenses qui augmentent la valeur du bien, à l'inverse des frais d'entretien, qui servent à maintenir sa valeur et sont déductibles de l'impôt sur le revenu (ATF 143 II 382 consid. 4.2.1). Des dépenses sont considérées comme augmentant la valeur d'un bien si, d'un point de vue fonctionnel, l'immeuble a connu une amélioration qualitative et, partant, s'il a pris de la valeur (ATF 149 II 27 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_290/2023 du 13 février 2024 consid. 3.2 ; HUNZIKER/SEILER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4ème éd. 2022, n° 83 ad art. 12 LHID). A cet égard, le point de vue subjectif de la personne concernée n'est pas pertinent (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/ OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 10 n° 149 et les références). Ainsi, ne constituent pas des impenses déductibles du gain immobilier des frais qui ne correspondent pas à une plus-value du bien, par exemple lorsque le contribuable n'a fait que payer des intérêts liés à un emprunt hypothécaire, sans réaliser de travaux ou d'autres démarches ayant conduit à une augmentation de valeur (ATF 143 II 382 consid. 4.2.1). Ne constitue pas non plus une impense déductible une facture d'honoraires d'architecte liée à un projet qui a été abandonné, de telle sorte que les travaux n'ont pas été effectués et que l'immeuble est resté dans son état initial, sans avoir bénéficié d'une plus-value (ACDF F1 24 5 du 25 mars 2024 consid. 5.3 ; arrêt de

- 6 - la Cour de droit public du Tribunal cantonal neuchâtelois CDP.2009.191 du 19 avril 2011 consid. 4 ; cf. ég. PASCHOUD, Jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la violation du principe de l'égalité de traitement en matière d'impôts, in : RDAF 1973 p. 19). De tels coûts ne sont déductibles du gain immobilier que dans la mesure où les projets de construction ont été cédés à l'acquéreur (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/ OESTERHELT, op. cit., § 10 n° 159). Il n'est alors pas exigé que ce dernier exécute effectivement le projet repris (RICHNER et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4ème éd. 2021, § 221 n° 52). En revanche, si le projet n'a été ni réalisé ni repris par l'acquéreur, les frais y relatifs correspondent à une simple utilisation du revenu par le contribuable (ACDF F1 24 5 précité consid. 5.3 ; arrêt du Tribunal cantonal neuchâtelois CDP.2009.191 précité consid. 4).

E. 2.3

Les dépenses d'investissement au sens de l'art. 12 al. 1 LHID doivent également être indissociablement liées à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble (ATF 143 II 382 consid. 4.3.2).

E. 2.4

Le droit cantonal valaisan est conforme à ces principes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_674/2014, 2C_675/2014 du 11 février 2015 consid. 3.4). Ainsi, l'art. 48 al. 1 LF prévoit que le gain immobilier imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissement (prix d'acquisition et impenses ou autre valeur s'y substituant). Sous le titre « impenses », l'art. 51 al. 1 LF dresse la liste des dépenses

pouvant être déduites dans le cadre du gain immobilier, soit en particulier les frais de construction, de transformation et d'autres améliorations durables qui augmentent la valeur de l'immeuble (let. a) et les frais qui sont liés à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble, y compris les commissions et les frais de courtage (let. c).

E. 2.5

Les impenses déductibles du gain immobilier sont un facteur qui conduit à réduire la charge fiscale. Par conséquent, le contribuable supporte le fardeau de la preuve des faits y relatifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_131/2009 du 7 septembre 2009 consid. 3.3 ; ACDF F1 24 5 précité consid. 5.3.2).

E. 2.6

En l'occurrence, la recourante ne conteste pas que les honoraires d'architecte ne constituent pas des dépenses directement liées à la vente au sens de l'art. 51 al. 1 let. c LF. Elle soutient toutefois qu'ils auraient contribué à augmenter la valeur de la parcelle au sens de l'art. 51 al. 1 let. a LF. Cette position ne peut toutefois pas être suivie. En effet, le projet de construction litigieux n'a été ni réalisé par la recourante sur la parcelle vendue, ni racheté par la commune de A _____ en vue d'une réalisation ultérieure. Il ressort au contraire du dossier que la ville de A _____ ne prévoyait pas d'y ériger

- 7 - une nouvelle construction, mais d'y déplacer un écopoint dans le cadre d'un réaménagement de quartier. Ainsi, cette parcelle n'a connu aucune amélioration qualitative consécutive aux projets de construction établis par B _____ SA et n'a donc bénéficié d'aucune augmentation de valeur, tel que l'a relevé à bon droit l'autorité intimée. La recourante estime pour sa part que les projets de construction auraient influé sur la valeur vénale de la parcelle, car ils auraient amené la commune de A _____ à estimer celle-ci à 355'000 francs. Son droit d'emption avait été valorisé à seulement 100'000 fr. car elle avait initialement prévu d'y aménager uniquement des places de parc (cf. allégué 2 du recours). Elle perd de vue que si le travail de son architecte lui a révélé d'autres possibilités de construction, il n'a pas pour autant influé sur la valeur intrinsèque du terrain. En effet, les caractéristiques et potentialités objectives de la parcelle – partant sa valeur vénale – au moment de l'estimation faite par la commune ont toujours existé et n'ont nullement été modifiées par le projet de construction établi par la recourante. La valorisation de son droit d'emption à seulement 100'000 fr. résultait, selon ses dires, de ses intentions personnelles quant à l'utilisation du terrain, soit d'éléments subjectifs sans rapport avec les possibilités réelles de construction. Pour le reste, contrairement à ce que la recourante prétend, la commune de A _____ n'a pas été « favorisée » par la transaction litigieuse, puisqu'elle lui a proposé et payé un prix correspondant à la valeur de son bien sur le marché. Il n'existe pas non plus de double imposition des honoraires d'architecte au seul motif que la recourante n'a pas pu les déduire de sa taxation. En effet, comme exposé ci-dessus, de telles dépenses constituent une simple utilisation du revenu par le contribuable et ne sont donc pas déductibles. Partant, c'est à juste titre que le fisc a refusé de déduire les honoraires d'architecte de 51'857 fr. du gain immobilier imposable. Les griefs y relatifs doivent donc être rejetés.

E. 3.1

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

E. 3.2

Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1200 fr., sont mis à la charge de la recourante, qui succombe et n'a pas droit à des dépens (art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 et 91 al. 1 a contrario LPJA, art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

- 8 -

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