



Réponse du Conseil d'Etat à un instrument parlementaire

Question Nicolas Kolly

2017-CE-194

Imposition choquante sur les gains immobiliers en cas de succession

I. Question

L'impôt sur les gains immobiliers vise, comme son nom l'indique, à imposer le gain consécutif à une aliénation immobilière. Selon l'art. 43 LICD, cet impôt est différé notamment en cas de transfert de la propriété par succession. Dans ce cas figure, la précédente aliénation imposable est déterminante pour fixer les dépenses d'investissements (art. 46 al. 2 LICD). Cependant, il n'y a bien souvent jamais eu de précédente aliénation, par exemple lorsque le bien immobilier a été transféré dans la famille une ou plusieurs fois par succession.

Les règles à appliquer dans ce cas ne sont pas claires. Il devrait être fait application de l'art. 48 al. 1 LICD et retenir le prix d'achat. Cependant, dans le cas d'une maison familiale construite il y a plusieurs décennies par des aïeux du contribuable, la production des documents nécessaires à l'établissement de ce prix est bien souvent impossible. Finalement, et face à cette impasse, il semble que le Service des contribuables fasse application de l'art. 48 al. 3 LICD, qui dispose que « *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* ». Cependant, ce texte est rédigé sous forme potestative (« *peut* ») ; cette possibilité est donc laissée au choix de l'administré. La jurisprudence a par ailleurs confirmé ce qui précède dans un arrêt du 16 décembre 2005 du Tribunal administratif du canton de Fribourg (4F 05 80) : « ***Il s'agit là d'une alternative laissée au choix du contribuable qui reste libre de revendiquer au titre de dépenses d'investissements le prix d'acquisition au sens de l'art. 48 al. 1 LICD augmenté de l'ensemble des impenses consenties entre l'acquisition et l'aliénation (voir ATA du 14 mai 2004 dans la cause 4F 03 77, RFJ 2004 p. 92 consid. 1b et les références citées, en particulier celle à la jurisprudence du Tribunal fédéral dont il ressort qu'il est arbitraire de s'en tenir strictement à la valeur fiscale de l'immeuble lorsqu'il est démontré que celle-ci est largement inférieure au coût de l'immeuble)*** ».

Contrairement à la jurisprudence précitée, le Service des contributions semble se borner à retenir en dernier recours la valeur fiscale, même lorsque celle-ci est largement inférieure à la valeur de l'immeuble et ceci même lorsque le contribuable s'y oppose. Cette situation est particulièrement choquante lorsque la valeur fiscale retenue (celle antérieure de 4 ans) découlait de l'avis de taxation d'un précédent propriétaire et non de l'avis de taxation du contribuable.

On pourrait attendre dans ces cas de figure particuliers une approche pragmatique du Service des contributions, afin de trouver une solution qui ne soit pas choquante et qui n'aille pas à l'encontre de l'esprit de la loi. Il n'en est rien, le contribuable se retrouve bloqué face à l'inflexibilité de l'administration.

Au vu de ce qui précède, je pose les questions suivantes au Conseil d'Etat :

1. Quelle est la pratique du Service des contributions (et donc du canton) pour une taxation dans le cas de figure présenté ?
2. Le Service des contributions peut-il imposer la prise en compte de la valeur fiscale au sens de l'art. 48 al. 3 LICD, alors que le contribuable s'y oppose ; donc en violation du texte légal et de la jurisprudence qui en découle ?
3. En particulier, lorsque le prix d'achat au sens de l'art. 48 al. 1 LICD ne peut plus être déterminé et que le contribuable s'oppose à retenir la valeur fiscale au sens de l'art. 48 al. 3 LICD (car celle-ci est largement inférieure à la valeur de l'immeuble), comme la jurisprudence lui y autorise, quelle valeur est prise en compte pour le calcul du gain immobilier ? Est-il possible de procéder à une taxation de l'immeuble, afin de connaître le réel gain immobilier, permettant ainsi d'établir une taxation conforme à la réalité ?
4. Quelles modifications légales, conformes au droit fédéral et à la jurisprudence, seraient admissibles afin de solutionner cette problématique ?

16 août 2017

II. Réponse du Conseil d'Etat

A titre préliminaire, il y a lieu de relever que le Service cantonal des contributions (SCC) respecte les bases légales et la jurisprudence pertinentes en matière d'imposition sur les gains immobiliers. Les règles applicables peuvent être résumées comme suit :

En vertu de l'art. 12 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14 ; LHID), les gains réalisés lors de l'aliénation d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole sont soumis à l'impôt sur les gains immobiliers lorsque le produit de l'aliénation est supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant plus les impenses).

Le canton de Fribourg a repris cette disposition et l'a précisée dans les limites de ses compétences aux articles 46 à 49 de la loi sur les impôts cantonaux directs (RSF 631.1 ; LICD). Le législateur fribourgeois a notamment prévu que si l'acquisition date de plus de quinze ans, le contribuable peut revendiquer la valeur fiscale fixée au moins quatre ans avant l'aliénation au titre de dépenses d'investissement. Dans ce cas, il est tenu compte des impenses des quatre dernières années, la prise en compte du gain réinvesti étant réservée.

Comme relevé dans la question, le Tribunal cantonal a, dans ses arrêts du 16 décembre 2005 (4F 05 80) et du 14 mai 2004, reconnu que l'article 48 al. 3 LICD n'aménage pas une obligation mais qu'il est formulé de manière potestative. Les considérants de ces deux arrêts relèvent toutefois aussi qu'il n'y a pas lieu de déterminer d'office les coûts d'investissement effectifs à la place de la valeur fiscale, mais uniquement si la motivation et les moyens de preuve apportés par le contribuable apparaissent comme suffisants (voir également arrêt 4F 03 77, consid 1c). Dans les deux arrêts précités, le Tribunal cantonal a donné tort aux contribuables car ces derniers n'avaient pas apporté la preuve (suffisante) de dépenses d'investissement supérieures (à la valeur fiscale).

Ces précisions étant apportées, le Conseil d'Etat est en mesure de répondre aux questions posées comme il suit :

1. Quelle est la pratique du service des contributions (et donc du canton) pour une taxation dans le cas de figure présenté ?

Pour autant que l'imposition de la transaction ne soit pas d'emblée exclue (à la lumière des informations contenues dans l'inscription au registre foncier), le vendeur de l'immeuble reçoit une déclaration fiscale spéciale pour l'impôt sur les gains immobiliers. Cette déclaration fiscale doit être remplie et transmise au SCC dans le délai imparti, accompagnée des moyens de preuve pertinents.

Si la dernière aliénation soumise à l'imposition remonte à plus de 15 ans, le contribuable peut revendiquer la valeur fiscale fixée au moins quatre ans avant l'aliénation ou le prix d'acquisition effectif à titre de dépense d'investissement. Dans le premier cas, il pourra uniquement faire valoir les impenses des quatre dernières années, pour autant qu'il apporte la preuve de ces dernières. Dans le second cas, il devra remettre le contrat d'achat et, cas échéant, toutes les factures originales attestant les impenses et la preuve de leur acquittement. Conscient du fait qu'il peut s'avérer impossible de retrouver et rassembler toutes ces pièces, particulièrement lorsque la durée de possession de l'immeuble était très longue, le SCC accepte également, dans la pratique et à titre de solution pragmatique, les décomptes de construction établis par les architectes. Si le contrat d'achat fait défaut, le SCC entre également en matière si le contribuable apporte la première estimation de l'immeuble rendue par l'assurance des bâtiments. Ce document est facile à obtenir par les contribuables auprès de l'ECAB, même pour les bâtiments plus anciens.

2. Le service des contributions peut-il imposer la prise en compte de la valeur fiscale au sens de l'art. 48 al. 3 LICD, alors que le contribuable s'y oppose ; donc en violation du texte légal et de la jurisprudence qui en découle ?

Comme déjà indiqué dans la réponse à la première question, le secteur de l'impôt sur les gains immobiliers ne se fonde sur la valeur fiscale que si le contribuable le demande expressément ou s'il n'a pas été en mesure de prouver de manière suffisamment crédible le montant revendiqué à titre de dépenses d'investissement.

3. En particulier, lorsque le prix d'achat au sens de l'art. 48 al. 1 LICD ne peut plus être déterminé et que le contribuable s'oppose à retenir la valeur fiscale au sens de l'art. 48 al. 3 LICD (car celle-ci est largement inférieure à la valeur de l'immeuble), comme la jurisprudence le lui autorise, quelle valeur est prise en compte pour le calcul du gain immobilier ? Est-il possible de procéder à une taxation de l'immeuble afin de connaître le réel gain immobilier, permettant ainsi d'établir une taxation conforme à la réalité ?

Comme le Tribunal cantonal l'a relevé dans son arrêt du 14 mai 2004, il appartient au contribuable d'apporter la preuve que les dépenses d'investissement (prix d'acquisition et impenses) dépassent la valeur fiscale de l'immeuble vendu. Dans ce contexte, il faut relever que les exigences posées en matière de preuve sont élevées afin d'éviter des abus. On veut de cette manière éviter que le contribuable qui n'apporte pas les preuves pertinentes soit traité plus favorablement que s'il apportait les décomptes et quittances exigées.

Il sied également de relever qu'il est difficile, même par le biais d'une expertise, de déterminer a posteriori les dépenses d'investissement pour des immeubles qui sont restés longtemps en

possession du vendeur. D'une part, il n'est souvent plus possible d'identifier les travaux qui ont été effectués au fil du temps, et les coûts y afférent. D'autre part, le contribuable doit être en mesure de déduire de ces investissements les frais d'entretien déductibles de l'impôt sur le revenu ainsi que la valeur des prestations faites par lui-même. Cas échéant, on attend du contribuable qu'il mette tout en œuvre afin de livrer les informations et les documents complémentaires permettant d'attester les dépenses d'investissement, et ce même si une expertise est requise (arrêt de la cour fiscale du 14 mai 2004, RFJ 2004, p. 92).

On peut déduire de ce qui précède que ni le législateur ni la jurisprudence n'imposent aux autorités fiscales de prendre en compte les dépenses d'investissement pour la détermination du gain imposable si le contribuable ne les prouve pas de manière suffisamment probante.

4. Quelles modifications légales, conformes au droit fédéral et à la jurisprudence seraient admissibles afin de solutionner cette problématique ?

Il découle de la réponse à la question 3 que la pratique développée par le SCC est conforme à l'esprit du législateur et à la jurisprudence. Ce faisant, le Conseil d'Etat estime qu'une modification législative n'est ni nécessaire, ni opportune dans le cas d'espèce.

3 octobre 2017