

FR_GERICHTE 604 2016 104 vom 21. Dezember 2017

FR Kantonsgericht, 2017-12-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_104

FR: FR_GERICHTE 604 2016 104 du 21 décembre 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2016 104 del 21 dicembre 2017

Regeste

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

Volltext

Tribunal cantonal TC Kantonsgericht KG Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01 www.fr.ch/tc — Pouvoir Judiciaire PJ
Gerichtsbehörden GB 604 2016 104 604 2016 105 Arrêt du 21 décembre 2017 Cour fiscale
Composition Président: Marc Sugnaux Juges: Christian Pfammatter, Dina Beti
Greffière-rapporteuse: Elisabeth Rime Rappo Parties A. _____, recourant contre
SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée Objet Impôt sur le
revenu; mode d'imposition du revenu immobilier en cas de loyer de faveur et/ou de prêt à
usage; fardeau de la preuve; rappel d'impôt Recours du 27 juillet 2016 contre les décisions
sur réclamation du 24 juin 2016 relatives à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct des
périodes fiscales 2010 à 2014 Tribunal cantonal TC Page 2 de 11 604 2016 104/105
considérant en fait A. A. _____ est actionnaire et administrateur avec signature
individuelle notamment de la société B. _____ SA [ci-après: la société], une entreprise
spécialisée dans le conseil en matière d'organisation d'entreprise. Il en était également le
salarié. Il est par ailleurs propriétaire de plusieurs immeubles appartenant à sa fortune
privée, au nombre desquels figure l'article ccc du registre foncier de D. _____, une
parcelle située à l'adresse du domicile du contribuable et sur laquelle sont implantés une
habitation mixte ainsi qu'un hangar. Depuis la période fiscale 1993/1994, A. _____ était
imposé, pour cette habitation, sur une valeur fiscale de CHF 428'000.- et une valeur locative
de CHF 1'848.- (pour une pièce occupée par son fils, CHF 25'000.- de loyer étant versé par
la société pour la location d'un "studio-bureau") selon la communication du Service
cantonal des contributions du 26 juillet 1994. Ces valeurs fiscale et locative de CHF
428'000.- et CHF 1'848.- ont été retenues notamment pour les taxations d'office des
périodes fiscales 2010 et 2011 (époque où le recourant avait des difficultés professionnelles
puis a commencé à éprouver des ennuis de santé) ainsi que pour la taxation ordinaire de la
période fiscale 2012. Dès la période fiscale 2013, ces valeurs ont été augmentées dans la
taxation d'office établie le 18 décembre 2014 à, respectivement CHF 519'000.- et CHF
13'380.- (pour correspondre à celles fixées avant l'admission de la réclamation déposée pour
la période fiscale 1993/1994). Les taxations des périodes fiscales 2010 à 2013 ne
comportent aucun montant sous le code 3.340 (loyer déclaré). Dans la déclaration d'impôt
qu'il a signée le 18 septembre 2015 pour la période fiscale 2014, A. _____ a annoncé une
valeur locative de CHF 13'380.- et aucun loyer encaissé. Par une note complémentaire à sa
déclaration d'impôt, il a requis la révision de la taxation d'office notifiée pour la période
fiscale 2013 au motif qu'il avait augmenté l'hypothèque grevant sa maison pour garantir les
dettes de la société. Le 29 septembre 2015, le Service cantonal des contributions lui a rendu

réponse en indiquant que cette taxation était définitive et exécutoire mais qu'il serait tenu compte de ces informations lors de la période fiscale 2014. Par courrier séparé daté du même jour, A. _____ a été invité à remplir un nouveau Questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles (ci-après: QINA) dans la mesure où il y avait lieu de constater que le studio-bureau n'était plus loué depuis de nombreuses années. Le 23 octobre 2015, A. _____ a indiqué qu'il n'y avait plus de contrat de location pour le studio- bureau en question, mais que celui-ci était mis "gracieusement/gratuitement à disposition de E. _____", une association (qu'il a cofondée) qui gère le projet F. _____ et est reconnue d'utilité publique depuis 2003. Il a soulevé la question de savoir s'il avait droit à une déduction pour ce motif. Suite à l'inspection des lieux qui s'est déroulée le 3 décembre 2015 au domicile de A. _____, les valeurs locatives ont été arrêtées à CHF 13'968.- pour la partie privée et à CHF 20'472.- pour la partie occupée par l'association E. _____ et le projet F. _____, la valeur fiscale étant fixée à CHF 487'000.-. Tribunal cantonal TC Page 3 de 11 604 2016 104/105

B. En date du 22 décembre 2015, le Service cantonal des contributions a invité A. _____ à lui indiquer à quelle fréquence le studio-bureau était occupé par l'association E. _____, à produire une copie du contrat de location, et à préciser si les locaux mis à disposition de dite association étaient également utilisés par lui-même et à quelle fréquence. Il a ajouté ce qui suit: "Pour la période fiscale 2013, vous avez été imposé sur une valeur locative de CHF 13'380.-. Or, pour les périodes fiscales et antérieures, vous avez toujours déclaré une valeur locative de CHF 1'848.-. Cette valeur étant largement inférieure à une estimation correcte, vous voudrez bien nous fournir toutes explications utiles à ce sujet". Le 28 janvier 2016, A. _____ a expliqué en substance que le bureau indépendant était à louer, et que la partie nord de la maison, bien séparée, était occupée tous les jours pour les activités bénévoles sauf les lundis, qu'il n'existait pas de contrat, qu'il n'a jamais rempli personnellement sa déclaration, que le montant (de la valeur locative) était une erreur, un chiffre "certainement mis par dans vos services" et qui l'avait prêté lui et son fils pour l'obtention d'une bourse. Il a demandé "de faire si possible une correction". Et d'ajouter: "Sur la base des plans que vous connaissez et selon les modes de calculs en vigueur, quelle serait cette valeur locative?" Par lettre du 17 février 2016, A. _____ a produit une attestation du Président de l'association E. _____ confirmant la gratuité de la mise à disposition des locaux précités. C. Par taxation ordinaire du 17 mars 2016 pour la période fiscale 2014, le Service cantonal des contributions a arrêté les valeurs locative et fiscale de l'immeuble de A. _____ à, respectivement, CHF 34'440.- et CHF 487'000.- en indiquant ce qui suit: "3310 D. _____ La valeur locative des locaux mis à disposition gratuitement à des associations est imposable. Cette même valeur sera déduite au code 5.120 en tant que versement bénévole. Valeur locative de votre logement: CHF 13'968.- Valeur locative des locaux mis à disposition des associations: CHF 20'472.- CHF 34'440.- 5120 Déduction maximale: 20 % du revenu net (code 4.910)" Son impôt cantonal sur le revenu a été fixé à CHF 1'215.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 23'765.-, et son impôt fédéral direct à CHF 123.95, sur la base d'un revenu imposable de CHF 30'665.-. Son impôt sur la fortune s'élevait à CHF 30.10 sur la base d'une fortune imposable de CHF 26'451.-. Le même jour, le Service cantonal des contributions a procédé à un rappel d'impôt pour les fiscales 2010 à 2013. La valeur fiscale de l'immeuble concerné a été fixée à CHF 519'000.- et la valeur locative à CHF 31'992.-: - pour 2010, l'impôt fédéral direct dû par A. _____ a été fixé à CHF 159.90 (au lieu de CHF 35.40), et son impôt cantonal sur le revenu à CHF 2'203.20 (au lieu de CHF 706.55); son impôt sur la fortune été porté à CHF 1'670.40 (au lieu de CHF

1'304.25); - pour 2011, son impôt fédéral direct a été fixé à CHF 167.70 (au lieu de CHF 46.20), et son impôt cantonal sur le revenu à CHF 2'391.05 (au lieu de CHF 892.55); son impôt sur la fortune été porté à CHF 350.70 (au lieu de CHF 70.40); Tribunal cantonal TC Page 4 de 11 604 2016 104/105 - pour 2012, son impôt fédéral direct a été fixé à CHF 166.85 (au lieu de CHF 45.40), et son impôt cantonal sur le revenu à CHF 1'664.90 (au lieu de CHF 208.75); son impôt sur la fortune été porté à CHF 350.70 (au lieu de CHF 70.40); - pour 2013, son impôt fédéral direct a été fixé à CHF 176.50 (au lieu de CHF 127.80), et son impôt cantonal sur le revenu à CHF 1'705.50 (au lieu de CHF 984.25); son impôt sur la fortune été porté à CHF 499.10 (au lieu de CHF 225.05). D. En date du 11 avril 2016, A._____ a formé réclamation à l'encontre des avis de taxation du 17 mars 2016 pour les années 2010 à 2014. Il a fait valoir en substance qu'il s'opposait à l'application rétroactive des valeurs déterminées par le QINA du 4 décembre 2015. Il a par ailleurs requis la prise en compte des intérêts hypothécaires et de la dette hypothécaire pour la taxation de la période fiscale 2010. Il a encore expliqué que le loyer mensuel de CHF 1'000.- dû par la société pour l'occupation de la partie professionnelle de son immeuble jusqu'à fin 2013 (date à laquelle il a cessé son activité pour raison de santé) avait été incorporé dans son revenu d'activité salariée (dans la mesure où il ne pouvait pas mettre en poursuite la société dont il garantissait lui-même les dettes), de sorte qu'il s'étonnait de voir cette part de revenu taxée deux fois. Il a également conclu à une diminution de la valeur fiscale de CHF 519'000 à CHF 443'000.-, l'augmentation de la valeur locative étant intervenue en 2014. Le 24 juin 2016, le Service cantonal des contributions a prononcé cinq décisions sur réclamation pour chacune des périodes fiscales 2010 à 2014. Il a rejeté la réclamation en tant qu'elle concernait la période fiscale 2014 en considérant pour l'essentiel que les locaux que A._____ mettait à disposition sans la contrepartie d'un loyer devait faire partie de la valeur locative imposable. Il a toutefois précisé qu'il avait tenu compte de cette situation en lui accordant une déduction pour versements bénévoles. En revanche, il a admis la réclamation en tant qu'elle concluait à une diminution de la valeur fiscale de l'immeuble pour les périodes fiscales 2010 à 2013 dans la mesure où la majoration de 10% de la valeur locative introduite par le programme de mesures structurelles et d'économies n'était intervenue que depuis 2014. La taxation pour la période fiscale 2014 a été maintenue sans changement. En revanche, les taxations rectifiées le 28 juillet 2016 à la suite de la décision précitée prévoient ce qui suit: - pour 2010, l'impôt fédéral direct dû par A._____ a été fixé à CHF 59.25 (au lieu de CHF 35.40), et son impôt cantonal sur le revenu à CHF 976.45 (au lieu de CHF 706.55); son impôt sur la fortune été arrêté à CHF 129.15 (au lieu de CHF 1'304.25); - pour 2011, son impôt fédéral direct a été fixé à CHF 164.20 (au lieu de CHF 46.20), et son impôt cantonal sur le revenu à CHF 2'348.70 (au lieu de CHF 892.55); son impôt sur la fortune été arrêté à CHF 174.85 (au lieu de CHF 70.40); - pour 2012, son impôt fédéral direct a été fixé à CHF 162.45 (au lieu de CHF 45.40), et son impôt cantonal sur le revenu à CHF 1'585.15 (au lieu de CHF 208.75); son impôt sur la fortune été arrêté à CHF 174.85 (au lieu de CHF 70.40); - pour 2013, son impôt fédéral direct a été fixé à CHF 173.- (au lieu de CHF 127.80), et son impôt cantonal sur le revenu à CHF 1'664.90 (au lieu de CHF 984.25); son impôt sur la fortune été porté à CHF 333.90 (au lieu de CHF 225.05). Tribunal cantonal TC Page 5 de 11 604 2016 104/105 E. Par acte remis au greffe le 27 juillet 2016, A._____ a interjeté recours à l'encontre des décisions prononcées pour les périodes fiscales 2011 à 2014. Il fait valoir pour l'essentiel que le rendement de la partie "dite commerciale" de sa maison ne peut pas excéder CHF 800.- par mois et que depuis janvier 2015, ces locaux sont loués à une coopérative pour CHF 600.- par mois, montant qui

est versé sur le compte courant de sa société. Quant au rappel d'impôt pour les périodes fiscale 2011 à 2013, il observe que les taxations sont entrées en force et qu'aucun élément nouveau ne justifie de les modifier, l'immeuble étant connu de l'autorité fiscale et la déclaration fiscale établie chaque année reprenant la valeur fiscale et l'estimation fiscale de dite autorité. Le recourant souligne que s'il a accepté d'être taxé d'office pour 2013, cela s'explique par les complications financières et de santé (triple pontage cardiaque) qu'il a vécues. Il ajoute: "J'ai contracté des emprunts à titre privé, dont les montants ont été versés sur le compte courant B. _____ SA / A. _____ pour pouvoir passer ce cap pénible et éviter la faillite de la SA (le journal complet du compte à la BCF de 2010 à 2015 à été remis au Service cantonal des contributions pour vérification et attestation de ces faits). (...) Il n'est pas du rôle de l'impôt de s'acharner sur un contribuable qui a une faible capacité financière alors que depuis 2008, ce même contribuable s'est appauvri. Victime collatérale d'une escroquerie, pour des travaux en cours et des factures ouvertes, voir les faillites connues de G. _____ SA / H. _____ SA / I. _____ Sàrl / J. _____ Fiduciaire, ces faits sont bien connus du Service cantonal des contributions". Pour le reste, il précise en particulier que sa société, qui occupe une partie de l'immeuble, devait un loyer mensuel de CHF 1'000.-, lequel a été "incorporé dans le revenu" qu'il a retiré de son activité salariée ces années-là. L'avance de frais fixée à CHF 600.- par ordonnance du 28 juillet 2016 a été acquittée dans le délai imparti. Dans ses observations déposées le 9 septembre 2016, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions, qui a été invitée à déposer des observations sur le recours, ne s'est pas déterminée. Le recourant a transmis ses contre-observations le 19 octobre 2016. Le 10 novembre 2016, le Service cantonal des contributions a déposé des ultimes remarques. Le recourant en a fait de même le 20 novembre 2016. Il a encore déposé spontanément une dernière détermination le 1er mars 2017 (date du sceau postal), laquelle a été communiquée au Service cantonal des contributions pour information le 2 mars 2017. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

en droit 1. Le recours, remis au greffe le 27 juillet 2016 contre des décisions du 24 juin 2016, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 604 2016 104/105 l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale 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) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable. 2. Dans la mesure où le recourant a indiqué qu'il n'avait plus de raison de s'opposer à la décision sur réclamation relative à la période fiscale 2010 dès lors qu'il a droit à un remboursement d'impôt suite à la prise en compte de la déduction de sa dette hypothécaire, la présente procédure ne concerne pas cette période fiscale mais celles des années 2011 à 2014. Par ailleurs, comme le recourant s'en prend uniquement à la valeur locative, c'est cette valeur qui sera examinée dans le cadre de la présente procédure, étant précisé qu'elle sera toutefois déterminante pour fixer la valeur fiscale même si cette dernière n'est pas contestée. I. Impôt fédéral direct (604 2016 104) 3. a) Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 41 al. 1 LIFD). Il a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable (art. 16 al. 2 LIFD). Font partie du

rendement de la fortune immobilière et sont imposable à ce titre, notamment, tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (art. 21 al. 1 let. a LIFD), ainsi que la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (art. 21 al. 1 let. b LIFD). b) Lorsque le propriétaire occupe lui-même l'immeuble, la valeur locative de ce dernier est imposable conformément à l'art. 21 al. 1 let. b LIFD. La valeur locative est en principe fixée d'après la valeur que l'usage de l'immeuble considéré représente sur le marché. Si ce loyer ne peut être déterminé en se référant à des immeubles comparables, il doit être estimé sur la base de critères objectifs (LOCHER, Kommentar zum DBG, Ière partie, 2001, art. 21 n. 52 ss. et les références). Selon l'al. 2 de l'art. 21 LIFD, la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable. Si en revanche il loue son logement, le loyer constitue en principe un revenu au sens de l'art. 21 al. 1 let. a LIFD et en pareil cas, c'est en principe le loyer effectif qui est imposé comme revenu. Le point de savoir si le recourant doit être imposé ou non sur la valeur locative des locaux cédés doit être examiné à la lumière de la jurisprudence rendue en la matière. 4. a) Les autorités fiscales doivent en règle générale s'en tenir aux contrats conclus par les contribuables. Elles peuvent toutefois s'en écarter lorsqu'il y a évasion fiscale. En pratique, cela signifie, en matière de rendement de la fortune immobilière, que lorsque les parties n'ont pas passé d'autres accords et que l'on n'est pas non plus en présence d'une combinaison de contrats, le contrat de location paraît inhabituel et inadapté aux données économiques non pas lorsque le Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 604 2016 104/105 loyer convenu est à la limite de constituer une donation mixte, mais uniquement lorsqu'il franchit manifestement cette valeur limite. Quand le loyer équivaut à moins de la moitié de la valeur locative et que l'on se trouve, en raison de la cession majoritaire et à titre gratuit de l'objet loué, en présence d'une situation proche de l'usage personnel, il faut supposer - sans qu'il n'y ait lieu d'examiner si les parties avaient la volonté de faire une donation - que le contrat de location a été conclu abusivement, soit uniquement en vue d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de manière appropriée. Le contribuable a toutefois la possibilité, dans un tel cas, de renverser la présomption d'évasion fiscale et d'apporter la preuve contraire (arrêt TF 2C_710/2016 du 25 août 2016 consid. 7.1 renvoyant à l'arrêt TF 2A.535/2003 du 28 janvier 2005 traduit in RDAF 2005 II 219, voir aussi arrêt TF 2C_475/2016 du 30 novembre 2016). C'est ainsi que le Tribunal fédéral a rejeté le recours de contribuables n'ayant pas été en mesure de démontrer que leur fille avait payé le montant prétendument convenu pour l'usage d'un appartement qu'ils avaient mis à sa disposition, ni qu'elle s'était acquittée d'une autre prestation en contrepartie. Ceux-ci ne pouvaient donc pas valablement reprocher à l'instance précédente d'avoir violé le droit fédéral en s'écartant indûment d'un contrat oral dont ni le contenu ni l'exécution effective n'avaient été établis. Il a jugé que dans ces circonstances, les recourants avaient été placés à juste titre par les autorités cantonales dans la situation du contribuable qui se réserve l'usage de son bien immobilier en raison de son droit de propriété et qu'ils devaient par conséquent être imposés sur la valeur locative de leur immeuble (arrêt TF 2C_710/2016 précité consid. 7.2). b) En application de cette jurisprudence du Tribunal fédéral, la Cour fiscale a rejeté le recours d'une contribuable qui louait deux parcelles de camping pour un loyer annuel de CHF 2'500.- alors que leur valeur locative cumulée s'élevait à CHF 6'112.-. Elle a ainsi fait usage de la règle selon laquelle une évasion fiscale est présumée lorsque le loyer est fixé en-dessous respectivement de 50%

de la valeur locative et de la valeur du marché (arrêt TA FR 4F 2007 82 consid. 2c et références citées). Elle a également rejeté le recours d'un contribuable qui louait son immeuble pour un loyer annuel de CHF 600.-, alors que la valeur locative fixée pour l'immeuble s'élevait à CHF 6'492.- (arrêt TC 607 2009 8 du 12 janvier 2010). 5. a) Il ressort du dossier constitué que les unités de chambres se répartissent à raison d'une cuisine, salon/salle à manger et coin feu au rez-de-chaussée ainsi que trois chambres au 1er étage utilisés par le recourant et sa famille (soit 4.9 unités) d'une part, et d'un ancien garage avec deux bureaux au rez-de-chaussée et deux salles de réunion au 1er étage mis à disposition de la société et de l'association (soit 7.8 unités) d'autre part. La valeur locative de l'immeuble du recourant a ainsi été arrêtée à CHF 12'708.- pour les surfaces occupées par le recourant et sa famille plus CHF 18'612.- pour les autres surfaces mises à disposition, au total CHF 31'320.-. Dès 2014, compte tenu de la majoration de 10% liée aux mesures structurelles et d'économie, la valeur locative de l'immeuble du recourant a été fixée à CHF 13'968.- pour les surfaces occupées par le recourant et sa famille plus CHF 20'472.- pour les autres surfaces mises à disposition, au total CHF 34'440.-. Le recourant soutient que la société dont il est le principal actionnaire n'était pas en mesure de s'acquitter du loyer mensuel de CHF 1'000.- qu'elle lui devait pour la mise à disposition de locaux (partie nord de sa maison), mais qu'il aurait cependant obtenu de dite société un salaire intégrant ce montant. Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 604 2016 104/105 En l'espèce toutefois, si ce montant de CHF 1'000.- apparaît certes supérieur à la moitié de la valeur locative des locaux cédés, le recourant n'a pas été en mesure de démontrer que, faute d'un paiement, le loyer avait été réglé d'une autre manière. Le revenu du recourant (CHF 36'000.- en 2011, CHF 30'000.- en 2012 et CHF 18'000.- en 2013) a été estimé d'office par l'autorité intimée, laquelle n'a pris en compte que la rémunération estimée de son travail et les indemnités journalières reçues à hauteur de CHF 30'000.- en 2012. Ces montants ne sauraient constituer une contre-prestation remplaçant le loyer qui aurait dû être encaissé. Et il importe peu que le contrat d'apprentissage (conclu pour la période du 1er octobre 2009 au 31 août 2011) produit le 2 mai 2016 démontrerait l'existence d'un contrat de bail entre la société et le recourant. Dès lors que cette dernière était dans l'impossibilité de s'acquitter d'un loyer comme l'a d'ailleurs indiqué le recourant qui a produit le 1er mai 2016 des extraits du compte-courant de la société présentant un solde négatif depuis le 31 décembre 2010, cela suffit à considérer que le recourant a bel et bien mis ses locaux gratuitement à disposition de la société. Dans ces circonstances, conformément à la jurisprudence 2C_710/2016 précitée, l'autorité intimée était fondée à le considérer comme un propriétaire qui se réserve l'usage de son immeuble et à l'imposer sur la valeur locative. La comparaison qu'il opère avec le loyer de K._____ (de CHF 32'500.- en 2014 à CHF 29'500.- en 2016), ou encore le prix encaissé en 2015 (CHF 600.- par mois selon le recours et les ultimes remarques du 28 février 2017, mais CHF 800.- par mois selon les contre-observations datées du 20 novembre 2016 et celles postées le 19 octobre 2016) pour le bail qu'il a conclu en 2015 avec une société coopérative, ne lui est d'aucun secours. b) C'est en procédure de réclamation seulement que le recourant a allégué avoir aussi loué les locaux en cause à la société. Avant que l'autorité intimée ne procède au rappel d'impôt, il n'était question que de la mise à disposition gratuite de ces locaux à l'association qu'il a fondée. Cela n'y change rien toutefois. En cas de prêt à usage gratuit également, le propriétaire qui met gratuitement à disposition d'un proche un bien immobilier doit se laisser imputer la valeur locative de cet immeuble (LOCHER, Kommentar zum DBG, art. 21 n. 23 et jurisprudence citée; arrêt TF 2A.508/2001 du 26 juin 2002 consid. 2.2). En effet, on parle aussi d'occupation propre du

propriétaire lorsque l'immeuble ou son usage est cédé gratuitement, sans contre-prestation, et en dehors d'un droit d'usufruit ou d'habitation gratuit. Il y a alors prêt à usage gratuit, au sens de l'art. 305 CO, qui a le caractère d'une donation, et qui ne déclenche aucun impôt chez le bénéficiaire de l'usage. La valeur locative est alors imposable seulement chez le propriétaire octroyant cet usage gratuit et pas chez l'emprunteur (MERLINO, Commentaire romand Impôt fédéral direct, 2017, art. 21 n. 94 et références citées). Et c'est ce qu'a retenu l'autorité intimée dans ces décisions sur réclamation (en se référant notamment à l'arrêt TA FR 4F 02 166 du 21 février 2003 portant sur la mise à disposition gratuite d'un appartement à leurs enfants par les contribuables). Le recourant soutient dans ses ultimes remarques du 20 novembre 2016 que l'autorité intimée aurait agi de manière à le charger en lui suggérant notamment de faire attester que ces locaux étaient mis gracieusement à disposition de l'association E._____. Pour autant, il ne prétend pas que tel n'était pas le cas. Par conséquent, dans la mesure où des locaux ont été mis gratuitement à disposition de l'association, le recourant doit être imposé sur la valeur locative en tant que propriétaire des locaux prêtés. Pour le reste, la valeur locative en tant que telle n'a pas été mise en cause, que ce soit au niveau des surfaces retenues ou des autres critères déterminants pour sa fixation, de sorte qu'il n'y a pas lieu de l'examiner plus avant. Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 604 2016 104/105 Au vu de ce qui précède, le recourant doit être imposé sur la valeur locative des locaux mis à disposition tant de la société que de l'association. Partant, la taxation notifiée pour la période fiscale 2014 est maintenue. Il importe d'examiner ensuite si les taxations des périodes fiscales 2011 à 2013 peuvent faire l'objet d'un rappel d'impôt. 6. a) L'autorité intimée a rectifié les taxations litigieuses, le 16 juin 2016, au motif notamment qu'elle avait rajouté "la valeur locative des locaux mis à disposition à titre gracieux à des associations". Aux termes de l'art. 151 al. 1 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Sont en principe considérés comme nouveaux les faits ou moyens de preuve qui existaient au moment de la taxation déjà, mais qui parviennent à la connaissance de l'autorité fiscale compétente seulement après l'entrée en force de la taxation (CASANOVA, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2017, art.151 n. 9 et 15). b) En l'occurrence, contrairement à ce que soutient le recourant, l'autorité intimée n'était pas en mesure de savoir qu'il mettait gratuitement ses locaux à disposition d'une société et d'une association. C'est sur la base des explications obtenues lors de l'inspection des lieux du 3 décembre 2015 - le recourant n'ayant pas retourné le QINA envoyé le 29 septembre 2015 - que l'autorité intimée en a pris connaissance. Si les pièces du dossier constitué laissent apparaître que l'occupation de locaux par la société dans la maison du recourant semble remonter à plus de vingt ans, le fait que celle-ci n'a plus versé de loyer a été porté à la connaissance de l'autorité intimée en 2016 seulement, lorsque le recourant a évoqué, dans son courrier du 1er mai 2016, les difficultés financières rencontrées par la société depuis 2010 au moins. Et l'on ne saurait faire grief à l'autorité intimée de n'avoir pas constaté l'absence de comptabilisation d'un loyer dans les charges de la société laissant ainsi supposer un usage gratuit des locaux, puis vérifié comment était imposé le rendement de l'immeuble en cause auprès du recourant. Celle-ci n'est pas censée opérer des recoupements entre les dossiers de contribuables différents. Par conséquent, même si les taxations des périodes fiscales 2011 à 2013 étaient effectivement entrées en force, elles doivent être

modifiées en raison de la découverte de ce fait demeuré inconnu jusqu'à l'inspection des lieux précitée. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté s'agissant de l'impôt fédéral direct.

7. a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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). b) En l'espèce, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument de CHF 300.- qui sera prélevé sur l'avance de frais effectuée. Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 604 2016 104/105 II. Impôt cantonal (604 2016 105) 8. a) En droit cantonal également, le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 64 al. 1 LICD et 16 al. 1 LHID). Il a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 17 al. 1 LICD et 7 al. 1 LHID). Sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable (art. 17 al. 2 LICD). Font partie du rendement de la fortune immobilière et sont imposable à ce titre, notamment, tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (art. 22 al. 1 let. a LICD), ainsi que la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (art. 22 al. 1 let. b LICD). b) De même, l'art. 192 al. 1 LICD (voir aussi l'art. 53 al. 1 LHID) prévoit que lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. c) Pour des motifs identiques à que ceux invoqués en matière d'impôt fédéral direct, il se justifie de rejeter le recours déposé au niveau cantonal. 9. a) 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 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à charge du recourant à CHF 300.-. Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 604 2016 104/105 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2016 104) 1. Le recours est rejeté. 2. Un émolument de CHF 300.- 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. II. Impôt cantonal (604 2016 105) 3. Le recours est rejeté. 4. Un émolument de CHF 300.- 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. III. Notification Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale 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 21 décembre 2017/eri Président Greffière-rapporteure

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