

# FR\_GERICHTE 604 2018 6 vom 7. Dezember 2018

FR Kantonsgericht, 2018-12-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2018\\_6](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2018_6)

FR: FR\_GERICHTE 604 2018 6 du 7 décembre 2018

IT: FR\_GERICHTE 604 2018 6 del 7 dicembre 2018

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 9

avril 1992 concernant l'imposition des immeubles non agricoles (RSF 631.33) dont l'art. 11 al. 2 a été modifié suite à l'acceptation dudit programme par l'ordonnance du 11 novembre 2013 instaurant des mesures structurelles et d'économies [publiée in ROF 2013\_114]. Par taxations rectifiées du 16 février 2018, l'impôt cantonal sur le revenu dû par A. \_\_\_\_\_ pour 2014 a été fixé à CHF 112.60 sur la base de CHF 10'781.-, et son impôt sur la fortune à CHF 911.25 sur la base de CHF 364'561.-, aucun impôt fédéral direct n'étant prélevé. Pour 2015, l'impôt cantonal sur le revenu a été arrêté à CHF 3'831.25 sur la base de CHF 61'853.-, et l'impôt fédéral direct à CHF 134.- (après déduction sur impôt de CHF 251.-) sur la base de CHF 58'750.-. Son impôt sur la fortune s'est élevé à CHF 834.25 sur la base de CHF 333'712.-. C. Le 23 janvier 2018, A. \_\_\_\_\_ a interjeté recours en maintenant ses conclusions. Elle fait également grief au Service cantonal des contributions de ne pas s'être prononcé sur le traitement réservé au droit d'habitation grevant son immeuble. La recourante a joint à l'appui de son recours une copie de la décision sur réclamation du 17 janvier 2018 relative à la période fiscale 2015. L'avance de frais fixée à CHF 500.- par ordonnance du 25 janvier 2018, a été déposée dans le délai imparti. Dans ses observations déposées le 22 février 2018, le Service cantonal des contributions propose de rejeter le recours. Une copie de ce courrier a été communiquée pour information à la recourante le même jour.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 8 604 2018 6/7 en droit 1. 1.1. Le recours, déposé au greffe le 24 janvier 2018 contre les décisions du 17 janvier 2018, a été formé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur 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). De plus, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. 1.2. Bien que la recourante conteste son avis de taxation 2014, elle a joint à l'appui de son recours une copie de son avis de taxation 2015. Aussi l'objet du recours portera-t-il sur ces deux années à l'instar de celui de la réclamation qui concernait les deux périodes fiscales 2014 et 2015. Impôt cantonal (604 2018 7) 2. 2.1. Dans un premier grief, la recourante fait valoir ce qui suit : "Ad 3.310 Rubriques « revenu » et « fortune » L'augmentation de 10% de la valeur

locative et de la fortune nécessite une base légale formelle. Or, cette base n'existe pas, de sorte que cette augmentation viole la : - Constitution fédérale (Cst. féd.; RS 101), art. 5 al. 1, 9, 127 al. 1, notamment; - Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS), art. 21 al. 1 litt. a et b, not.; - Loi fédérale sur harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; 642.14), art. 7, not.; - Loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), art. 22, 53 s., 62, not.; L'art. 11 al. 2 de l'arrêté concernant l'imposition des immeubles non agricoles (RSF 631.33) est contraire à toutes ces dispositions légales, en particulier à l'art. 127 al. 1 Cst. féd. En effet, l'objet de l'impôt doit être fixé dans une loi. En l'occurrence, l'art. 22 al. 2 LICD ne fait que de déléguer le mode de calcul « prescriptions nécessaires à la fixation des valeurs locatives » (...)" . 2.2. Le principe de la légalité se subdivise en deux principes : la suprématie de la loi (Gesetzesvorrang) et la réserve de la loi (Gesetzesvorbehalt). Cette dernière règle subordonne à l'existence d'une base légale la validité des actes étatiques qui touchent les droits et les intérêts des administrés. Doctrine et jurisprudence distinguent deux espèces de base légale : la base formelle, c'est-à-dire une règle de droit adoptée par le législateur ou par une autorité qui peut lui être assimilée, et la base matérielle, c'est-à-dire une règle de droit adoptée par un autre organe que le législateur ou un organe qui peut lui être assimilé (RFJ 1992 p. 366ss, 368 et références

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 604 2018 6/7 citées). Le principe de la légalité, réservé de manière générale à l'art. 5 al. 1 Cst. féd., constitue en matière fiscale un droit constitutionnel subjectif indépendant concrétisé à l'art. 127 al. 1 Cst. féd. (voir aussi art. 164 al. 1 let. d Cst. féd.) dont la violation peut être invoquée par un contribuable comme seul grief dans le cadre d'un recours. Doivent figurer dans une loi selon l'art. 127 al. 1 Cst. féd., les principes généraux régissant le régime fiscal et, selon l'art. 164 al. 1 let. d Cst. féd., toutes les dispositions importantes qui fixent les règles de droit, c'est-à-dire la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, ou le montant des impôts. La compétence d'édicter des règles de droit peut être déléguée si une loi fédérale le prévoit et si la Constitution ne l'exclut pas, à condition que la norme de délégation soit, sur les dispositions importantes précitées, suffisamment précise (art. 164 al. 2 Cst. féd.) (YERSIN/AUBRY-GIRARDIN in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, Remarques préliminaires, n. 41). 2.3. Pour être valable, une délégation législative : - doit être contenue dans une loi au sens formel : il s'agit de l'élément constitutif de la délégation, à savoir le transfert de compétence du législatif à l'exécutif; ce transfert doit être décidé par les (représentants des) citoyens eux-mêmes, par le biais d'une loi soumise à un référendum facultatif de leur part; - doit se limiter à une matière déterminée : faute par le législateur de s'en tenir à des délégations législatives ponctuelles, la séparation des pouvoirs et la démocratie directe seraient abusivement contournées; - doit contenir les grandes lignes des règles de droit que le délégataire peut ou doit adopter : on entend par là le but et l'objet de la réglementation, de même que les moyens à mettre en œuvre; - ne doit pas être exclue par la Constitution (art. 164 al. 2 in fine Cst. féd. - respectivement par le droit cantonal : en droit fédéral, tel est le cas lorsque la Constitution exige expressément la forme de la loi (p. ex. art. 151 al. 1 Cst. féd.), ce qu'elle fait en particulier à l'art. 164 al. 1 en matière de dispositions "importantes" et/ou "fondamentales" ; dans ce dernier cas, l'exigence selon laquelle la loi au sens formel doit contenir les grandes lignes de la réglementation à adopter tend à se transformer en une exigence voulant que celle-ci contienne déjà toutes les dispositions fondamentales, ce qui revient donc à réduire d'autant la portée de la délégation législative (DUBEY/ZUFFEREY, Droit administratif général, 2014, n. 536). 3. 3.1. La base légale formelle qui pose le principe de l'imposition de la valeur locative, comme l'exige l'art. 7 al. 1 LHID, et définit la

qualité de contribuable est l'art. 22 al. 1 let. b LICD. Cette disposition prévoit qu'est soumise à l'impôt sur le revenu, en tant que rendement de la fortune (privée), la valeur locative des immeubles ou des 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. S'agissant de l'impôt sur la fortune, l'art. 54 LICD dispose que les immeubles non agricoles sont imposés à leur valeur fiscale. Celle-ci correspond à la valeur vénale du terrain et de la construction, en tenant compte de façon appropriée de la valeur de rendement, laquelle correspond à la valeur locative annuelle capitalisée. Pour les immeubles mis en location, la valeur de rendement se détermine sur la base de l'état locatif, à savoir le loyer net (sans charges) des appartements, locaux ou autres parts d'immeuble. Le législateur a confié au Conseil d'Etat la compétence d'édicter les prescriptions nécessaires à la fixation des valeurs locatives en tenant compte en particulier des conditions locales ou régionales

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 604 2018 6/7 du marché du logement et de manière à favoriser l'accession à la propriété individuelle du logement et le maintien de celle-ci (art. 22 al. 2 LICD). 3.2. En vertu de cette délégation, le Conseil d'Etat a fixé, par arrêté du 9 avril 1992, les normes d'imposition des immeubles non agricoles dès la période fiscale 1993-1994. Ces normes permettent de calculer la valeur locative d'un appartement occupé par le propriétaire (art. 1er de l'arrêté concernant l'imposition des immeubles non agricoles; ci-après : l'arrêté; RSF 631.33). Selon l'art. 11 de l'arrêté, la valeur locative mensuelle d'un immeuble non agricole ou d'un appartement occupé par le propriétaire ou l'usufruitier correspond au total des valeurs déterminées en application des articles 2 à 9 [surface habitable convertie en unité de chambre, avec locaux supplémentaires et garages, date de construction, aménagement, situation, valeur de l'unité de base et quotient communal] multiplié par le quotient communal mentionné à l'article 10; la valeur mensuelle déterminée en application de l'alinéa 1 est majorée de 10 % (al. 2). Quant à la valeur fiscale des immeubles non agricoles (art. 13 al. 1 de l'arrêté), en règle générale, elle est déterminée par la moyenne arithmétique entre la valeur vénale (marchande) et le double de la valeur de rendement [valeur locative annuelle capitalisée au taux de l'art. 14]. 3.3. En l'espèce, comme le relève la recourante, il n'existe pas de base légale formelle fondant l'augmentation de la valeur locative dès lors que celle-ci n'est pas prévue dans la LICD mais dans un arrêté du Conseil d'Etat. Pour autant, l'on ne saurait en déduire que cette augmentation a été instaurée en violation du principe de la légalité puisqu'elle est fondée sur une base légale matérielle. En effet, l'art. 22 al. 2 LICD contient une norme de délégation législative à l'attention du Conseil d'Etat, lequel est chargé par le législateur cantonal d'établir les règles de fixation la valeur locative. Et la validité de cette délégation législative accordée au Conseil d'Etat peut être confirmée. Conformément aux exigences précitées (consid. 2.3.), elle est prévue dans la loi au sens formel que constitue la LICD. Elle se limite à une matière déterminée, à savoir l'imposition de la valeur locative. Elle contient les grandes lignes des règles de droit que le Conseil d'Etat doit adopter : édicter des prescriptions nécessaires à la fixation de la valeur locative en tenant compte des conditions locales du marché du logement et en favorisant l'accession et le maintien de la propriété du logement. Enfin, il ne s'agit pas d'un domaine exclu par la Constitution : l'art. 164 Cst. féd. est respecté dans la mesure où la qualité de contribuable, l'objet des impôts et le calcul du montant des impôts sur le revenu et la fortune demeurent prévus dans la loi au sens formel que constitue la LICD (voir aussi art. 93 Cst. cant.). Partant, l'augmentation de la valeur locative repose sur une base légale matérielle précise, elle-même fondée sur une délégation législative valable. Il s'ensuit que la valeur locative fixée à CHF 13'164.- et la valeur fiscale fixée à CHF

934'000.- (et calculée sur la base de la valeur locative en application de l'art. 54 LICD) sont maintenues. 4. La recourante se plaint encore du fait que l'autorité intimée a omis de se prononcer au sujet des codes 3.345 et 4.335 "Droit d'habitation cédé à un tiers". L'art. 22 al. 1 let. a LICD prévoit que sont imposables en tant que rendement de la fortune (privée) tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance. Tel est le cas du droit d'habitation.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 604 2018 6/7 Comme l'usufruit, le droit d'habitation est imposé chez le nu-proprétaire lorsqu'il est constitué à titre onéreux par le versement de prestations périodiques d'une rente, (MERLINO in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 21 n. 62 par renvoi de la n. 83 en droit fédéral harmonisé). En l'occurrence, le droit en question ayant été constitué à titre gratuit, il ne doit pas être imposé chez la recourante nu-proprétaire. Les taxations litigieuses comportent certes un revenu imposé sous le code 3.345 mais cette imposition est neutralisée par la déduction du même montant sous le code 4.335 étant donné la gratuité du droit d'habitation en cause. Ce procédé qui n'a pas d'effet dommageable pour la contribuable permet en revanche à l'autorité intimée d'être au clair sur le statut de l'immeuble imposé. La recourante n'a donc aucun intérêt à recourir à l'encontre du traitement fiscal réservé au droit d'habitation grevant son immeuble dès lors que la valeur de ce droit, par CHF 8'988.-, a été imposée et parallèlement déduite de son revenu imposable. Le recours est irrecevable sur ce point. 5.

5.1. Le recours formé en droit cantonal est rejeté dans la mesure de sa recevabilité. 5.2. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. 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 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 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de mettre à la charge de la recourante un émolument de CHF 400.-. Impôt fédéral direct (604 2018 6) 6. 6.1. En droit fédéral également, l'art. 21 al. 1 let. b LIFD prévoit qu'est imposable en tant que rendement de la fortune (privée) 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. La valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable (art. 21 al. 2 LIFD). Dans un arrêt du 23 octobre 1992 (en la cause T. R. contre canton de Fribourg), le Tribunal fédéral a considéré que les règles cantonales sur la détermination de la valeur locative étaient aussi applicables pour l'impôt fédéral direct (voir RDAF 2001 II 204 consid. 1b). 6.2. L'art. 21 al. 1 let. a LIFD prévoit quant à lui que sont imposables en tant que rendement de la fortune (privée) tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 604 2018 6/7 6.3. En présence de règles similaires, les considérants 2 à 4 concernant l'impôt cantonal peuvent être repris pour l'impôt fédéral direct. Il en résulte que pour l'impôt fédéral direct, la valeur locative fixée à CHF 13'164.- sous le code 3.310 des taxations litigieuses est maintenue. Quant à la conclusion relative au droit d'habitation, elle est irrecevable. La recourante n'a en effet aucun intérêt à contester le traitement fiscal réservé au droit d'habitation grevant son immeuble dès lors que la valeur de ce droit, par CHF 8'988.-, a été imposée et parallèlement déduite de son revenu imposable.

7. 7.1 Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté lui aussi dans la mesure de sa recevabilité. 7.2. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la recourante déboutée. 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 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 400.-. 7.3. Vu le sort du litige, il n'est pas alloué de dépens. la Cour arrête : I. Impôt cantonal (604 2018 7)

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