

FR_GERICHTE 604 2021 93 vom 17. Dezember 2021

FR Kantonsgericht, 2021-12-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_93

FR: FR_GERICHTE 604 2021 93 du 17 décembre 2021

IT: FR_GERICHTE 604 2021 93 del 17 dicembre 2021

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Le recours du 12 juillet 2021 contre la décision sur réclamation du 10 juin 2021, a été déposé dans le délai et les formes prévues aux art. 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 de frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable.

E. 2

Les recourants contestent la valeur fiscale retenue par l'autorité de taxation pour les art. iii et jjj du registre foncier de la commune de D. _____ (secteur E. _____).

E. 2.1

S'agissant de l'impôt sur la fortune, l'art. 53 LICD énonce le principe selon lequel tous les actifs mobiliers et immobiliers sont imposables (al. 1) et délègue au Conseil d'Etat la compétence d'édicter les prescriptions nécessaires à l'évaluation des immeubles (al. 3). Pour ces derniers, l'art. 54 al. 1 LICD prévoit qu'ils sont imposés à leur valeur fiscale, celle-ci correspondant à la valeur vénale du terrain et de la construction, en tenant compte de façon appropriée de la valeur de rendement. A cet égard, l'art. 13 al. 1 de l'arrêté du 9 avril 1992 concernant l'imposition des Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 immeubles non agricoles (ci-après: l'arrêté d'exécution; RSF 631.33) précise qu'en règle générale, la valeur fiscale des immeubles non agricoles est déterminée par la moyenne arithmétique entre la valeur vénale (marchande) et le double de la valeur de rendement. Conformément à l'art. 14 de l'arrêté d'exécution, cette dernière correspond à la capitalisation, aux taux fixés, du rendement brut de l'immeuble. Celui-ci correspond au total de la valeur locative de l'immeuble et des loyers correspondant à l'état locatif des parts d'immeubles mis en location (art. 14 al. 2 de l'arrêté d'exécution). Enfin, selon l'art. 14 al. 3 de l'arrêté d'exécution, les taux de capitalisation sont les suivants: ■ 8 ½ % pour les immeubles locatifs; ■ 8 % pour les propriétés par étage ou par appartement; ■ 8 ½ % pour les autres propriétés construites jusqu'en 1929; ■ 8 ¼ % pour les autres propriétés construites de 1930 à 1960; ■ 8 % pour les autres propriétés construites après 1960.

E. 2.2.1

Dans deux arrêts de principe du 28 mai 1999 relatifs à la valeur vénale au sens des dispositions qui précèdent (arrêts TC FR 4F 1998 146 consid. 2b, 2c et 2d et 4F 1998 159 consid. 2d et 2e et les références, in RFJ 1999 126 et RFJ 1999 155), la Cour de céans a rappelé que la valeur vénale correspond à la valeur actuelle du marché. Elle a ainsi considéré que, de manière générale, doctrine et jurisprudence définissent la valeur vénale comme le prix qui peut être obtenu en cas de vente d'un bien aux conditions normales du marché et que les éléments inhabituels ou subjectifs ne sont pas pris en considération. Cette jurisprudence a encore été confirmée récemment (arrêts TC FR 604 2020 19 du 17 novembre 2020 consid. 4.2.1; 604 2018 83 du 28 mai 2019 consid. 3.2). La Cour a également rappelé que lorsque l'immeuble vient d'être l'objet d'une transaction, le prix payé permet de fixer cette valeur. De même, lorsqu'il vient d'être construit, le coût de sa construction représente pratiquement sa valeur vénale. Il a ensuite été jugé que la valeur vénale déterminante au plan fiscal est la valeur actuelle du marché et que l'autorité fiscale ne saurait s'écarter du prix stipulé que dans l'hypothèse où celui-ci n'est pas le résultat du marché libre, notamment lorsqu'il a été influencé par les relations particulières entre les parties. En outre, si la valeur vénale d'un immeuble ne peut pas être déduite du prix stipulé, plusieurs méthodes permettent de la déterminer à titre subsidiaire. Ainsi, la valeur vénale doit en premier lieu être fixée par la méthode comparative. Subsidiairement, il y a lieu de prendre en compte le prix de revient (prix d'achat ou de construction et impenses de plus-value), la dépréciation liée à l'âge du bâtiment ainsi que l'évolution des prix du terrain et des coûts de construction. De plus, dans la ligne d'une jurisprudence constante, il a été confirmé que la méthode préconisée par le Manuel suisse de l'estimateur (publié par l'Union suisse des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles [USECE], 4e éd. 2012 et 5e éd. 2019 en allemand) peut être appliquée lorsque ni des chiffres de comparaison ni le prix de revient ne sont connus. La valeur vénale est alors estimée d'après la valeur de rendement et la valeur réelle. Enfin, lorsque cela apparaît commandé par les circonstances, il y a lieu de déterminer la valeur vénale par le biais d'une expertise. (arrêt TC FR 604 2018 83 du 28 mai 2019 consid. 3.2).

E. 2.2.2

En l'espèce, s'agissant de la valeur vénale des immeubles en cause, il est établi qu'ils ont été acquis par contrat du 14 mars 2018 et transfert de propriété au 7 janvier 2019 pour le prix de Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 CHF 1'200'000.-. Pour la période fiscale 2019, dès lors que l'immeuble venait d'être l'objet d'une transaction, c'est donc à première vue à juste titre que l'autorité intimée a retenu une valeur vénale totale de CHF 1'200'000.-. Se référant aux indications du Conseil communal de D. _____ du 25 janvier 2021, elle a réparti ce montant comme suit. Considérant que les derniers terrains à bâtir situés dans le village se sont vendus à plus de CHF 400.- le m², mais qu'il fallait tenir compte du périmètre de protection dans lequel se trouvent les deux immeubles et qui imposent certaines restrictions, ainsi que de la situation générale des immeubles, elle a retenu une valeur du terrain de CHF 300.- au m². L'art. jjj, un terrain non construit de 1'676 m², ayant ainsi une valeur de CHF 500'000.-, le solde de CHF 700'000.- revient à l'art. iii, un terrain de 304 m² avec habitation. Les recourants de leur côté estiment la valeur marchande des deux immeubles à CHF 820'000.- en se prévalant d'un prix de CHF 210.- au m², soit CHF 351'960.- pour l'art. jjj et CHF 468'040.- pour l'art. iii. Ils n'expliquent en revanche pas pour quelle raison il y aurait lieu de retenir ce prix du terrain, sauf à exposer que le prix de CHF 1'200'000.- versé représentait une "malheureuse valeur spéculative immobilière". Or, il s'agit là d'une simple allégation et, avec l'autorité intimée, il convient de relever que la vente a été conclue entre

des vendeurs et des acheteurs agissant en connaissance de cause, avec circonspection et sans contrainte, la transactions se déroulant entre des personnes sans relations particulières entre elles, de sorte que rien ne laisse supposer que le prix stipulé aurait été influencé par des éléments extérieurs. Par ailleurs, une clause particulière du bail conclu avec l'ancienne propriétaire précise que le loyer mensuel a été réduit de CHF 2'800.- à CHF 1'500.- en raison des conditions de vente de l'immeuble, ce qui laisse à penser que le prix de vente était inférieur – et non supérieur – au prix du marché, les nouveaux propriétaires ayant concédé à la venderesse un loyer réduit afin de compenser une perte sur la vente. Enfin, il ressort de la déclaration fiscale des recourants qu'ils ont contracté une dette hypothécaire de CHF 893'900.- sur les art. iii et jjj du registre foncier de la commune de D. _____ (secteur E. _____). Dans la mesure où les établissements bancaires requièrent l'apport de 20% de fonds propres au moment de financer l'acquisition d'un immeuble (voir par exemple www.ubs.com, rubrique Clientèle privée, Hypothèques, Calculateur hypothèque [consulté le 13 décembre 2021]), force est de constater que la valeur marchande des deux immeubles telle qu'évaluée par la banque K. _____ n'est que légèrement inférieure au prix stipulé. Dans ces conditions, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a retenu une valeur vénale correspondant au prix stipulé et réparti à raison de CHF 500'000.- pour l'art jjj et de CHF 700'000.- pour l'art. iii. Le recours sera rejeté sur ce point.

E. 2.3.1

Pour la fixation de la valeur fiscale, la valeur de rendement d'un immeuble est normalement fondée sur les revenus effectifs. Toutefois, la solution est différente lorsque le revenu effectif ne s'approche pas sensiblement du revenu possible, parce que, par exemple, un loyer de faveur a été convenu. En pareil cas, un éventuel acheteur de l'immeuble formulera une proposition d'achat non pas en fonction du rendement effectif stipulé entre les parties au contrat de location, mais en fonction d'un rendement possible dans le futur (arrêt TC FR du 8 mars 1996 consid. 2c, in RFJ 1996 p. 127 et RDAF 1997 II 731; arrêt TC FR du 29 mars 1995 consid. 3, in RFJ 1996 p. 123). La notion de valeur de rendement doit ainsi être définie différemment pour déterminer la fortune imposable que pour établir le revenu imposable. Pour ce dernier, c'est le rendement effectif qui est pris en considération alors que pour la première, il y a lieu de se fonder sur le rendement possible ((arrêt TC FR du 8 mars 1996 consid. 1b, in RFJ 1996 p. 127 et RDAF 1997 II 731). Tribunal cantonal TC Page 6 de 7

E. 2.3.2

En ce qui concerne la valeur de rendement de l'art. iii, le Service cantonal des contributions s'est fondé sur le contrat de bail conclu entre les contribuables et l'ancienne propriétaire et a retenu un loyer mensuel de CHF 2'800.- capitalisé à 8 ½ %, soit une valeur de rendement de CHF 395'294.- ($2'800 \times 12 \times 100 / 8.5$). Les recourants font valoir que c'est à tort que l'autorité intimée a pris en considération un loyer mensuel de CHF 2'800.- et allèguent que c'est le loyer effectivement encaissé de CHF 1'500.- qui aurait dû être retenu, soit une valeur de rendement de CHF 211'765.- ($1'500 \times 12 \times 100 / 8.5$). Ils ajoutent que le logement en question ne pourrait bénéficier d'un loyer de CHF 2'800.-, l'état de l'habitation étant moyen à mauvais et sans chauffage central, le bien se situant au surplus à la campagne, dans un petit village. Ils indiquent également que le loyer fictif de CHF 2'800.- n'a jamais été honoré, mais devait potentiellement permettre aux recourants de l'utiliser pour tenter d'augmenter le loyer en cas de changement de locataire. Enfin, ils allèguent que la révocation de la clause est en cours. S'agissant des explications des recourants sur leur

motivation lors de la conclusion de la clause fixant le loyer à CHF 2'800.- tout en concédant à la locataire actuelle une réduction de loyer à CHF 1'500.-, force est de constater qu'elles ne font que corroborer l'appréciation de l'autorité intimée. Il découle en effet de leurs explications que les recourants ne voulaient pas prendre le risque qu'un locataire ultérieur puisse bénéficier du loyer préférentiel accordé à la locataire actuelle, mais doit s'acquitter du loyer qu'ils estimaient adéquat pour le logement en question. Et s'il est exact que ledit logement se trouve dans un village du district de la Gruyère et qu'il ne dispose pas du chauffage central, il convient de relever aussi qu'il est à 25 km de Fribourg et seulement 10 km de Bulle. Selon les photos produites par les recourants (pièce 6 recourants), il s'agit au surplus d'un grand logement, avec cuisine habitable, séjour, chambre et salle de bains et WC au rez-de-chaussée, et deux chambres, une salle de bains et une pièce de rangement à l'étage. Cela étant, le loyer convenu de CHF 2'800.- est probablement excessif par rapport aux prix actuels du marché pour des biens comparables. Dans la mesure néanmoins où les recourants ont prévu ce loyer, pour quelque raison que ce soit, ils doivent se le voir opposer au moment de définir la valeur de rendement de leur immeuble. Enfin, l'avenant au contrat de bail destiné à révoquer la clause fixant le loyer à CHF 2'800.-, bien qu'annoncé, n'a pas été produit, de sorte qu'il n'est pas nécessaire de s'y attarder. Dans ces conditions, c'est à juste titre que l'autorité intimée a fixé la valeur de rendement à CHF 395'294.- et le recours sera rejeté sur ce point également.

E. 2.4

Les recourants ne contestent pour le surplus pas la méthode de détermination de la valeur fiscale de leurs immeubles. Dans ces conditions, le rejet du recours s'agissant tant de la valeur vénale que de la valeur de rendement à prendre en considération scelle le sort du recours en ce qui concerne la valeur fiscale de respectivement CHF 496'000.- pour l'art. iii et de CHF 166'000.- pour l'art. jjj retenue. Le recours est ainsi rejeté et la décision attaquée confirmée.

E. 3.1

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 du tarif fribourgeois des frais de la procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative : Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000 (art. 1 Tarif JA). Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 En l'espèce, il se justifie de fixer les frais de procédure à CHF 800.- et de les compenser par l'avance de frais payée par les recourants déboutés.

E. 3.2

Compte tenu de l'issue du recours, il n'est pas octroyé d'indemnité de partie. la Cour arrête :
I. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 10 juin 2021 est confirmée.
II. Un émolument de CHF 800.- est mis à la charge des recourants. Il est compensé avec l'avance de frais versée. III. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. IV. Notification.
Conformément aux art. 73 LHID et 82ss 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 Lausanne 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 17 décembre 2021 Le Président : La Greffière :

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