

FR_GERICHTE 604 2023 63 vom 28. Oktober 2024

FR Kantonsgericht, 2024-10-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_63

FR: FR_GERICHTE 604 2023 63 du 28 octobre 2024

IT: FR_GERICHTE 604 2023 63 del 28 ottobre 2024

Regeste

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

Erwägungen

E. 6

à 7 voitures. Ils indiquent que le droit d'utilisation accordé par le propriétaire voisin n'a été consenti qu'en raison d'un lien de parenté avec celui-ci. Dans ses ultimes remarques du 24 novembre 2023, le Service cantonal des contributions maintient sa position en confirmant que le loyer annuel de CHF 23'040.- retenu pour le calcul de la valeur de rendement est conforme au marché pour ce type d'objet. Il rappelle que la valeur vénale est calculée pour un atelier de réparation de voitures et non pour un showroom de vente de voitures. La valeur vénale estimée prend ainsi en compte 4 places sous un couvert et 3 places extérieures. Il ajoute que le droit d'utilisation accordé par le propriétaire du fonds voisin est une servitude foncière et que ce droit réel a été pris en compte lors de l'évaluation. Du reste, il maintient que le loyer probable de CHF 23'040.- retenu pour le calcul de la valeur de rendement est conforme au marché pour ce genre d'objet.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 12 E. Les arguments développés par les parties à l'appui de leurs conclusions respectives seront repris, pour autant que nécessaire, dans la partie en droit du présent arrêt. en droit Procédure 1. Le recours, déposé le 26 mai 2023 contre une décision du 27 avril 2023, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi 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) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable. Impôt fédéral (604 2023 63) 2. Règles relatives à l'imposition des réserves latentes en cas de donation d'un immeuble appartenant à la fortune commerciale 2.1. A teneur de l'art. 18 LIFD, tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante sont imposables (al. 1). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation (al. 2). Il ressort plus particulièrement des art. 18 al. 1 et 2 LIFD qu'au produit d'exploitation ordinaire s'ajoutent les bénéfices en capital générés par la réalisation des biens appartenant à la fortune commerciale de l'indépendant. C'est l'ensemble qui constitue le revenu imposable issu de

l'activité indépendante (NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème édition 2017, art. 18 n. 44). L'art. 18 al. 2 LIFD ne concerne que les éléments de la fortune commerciale. Les gains obtenus lors de l'aliénation de biens appartenant à la fortune privée de l'indépendant demeurent par contre exonérés (art. 16 al. 3 LIFD). Cela étant, l'art. 18 LIFD couvre tant la réalisation effective d'un bien par son aliénation, que sa réalisation comptable résultant d'une réévaluation et sa réalisation dite systématique. Cette troisième hypothèse est fondée sur la systématique fiscale qui commande que lorsqu'un actif commercial sort du champ de l'impôt, cette sortie déclenche l'imposition des réserves latentes, réputées réalisées. Tel est par exemple le cas d'un transfert des actifs d'un établissement stable à l'étranger, d'un passage d'un bien dans la fortune privée ou de son transfert à une personne morale exonérée d'impôt. Dans le premier cas, le bien sort du champ territorial de l'impôt, dans les

Tribunal cantonal TC Page 5 de 12 second et troisième, il passe d'un système imposant les gains en capital (art. 18 al. 2 LIFD) à un autre qui exonère le gain (art. 16 al. 3 LIFD) ou le contribuable (art. 56 LIFD). Pour des raisons différentes dans les trois cas, la créance fiscale serait perdue si l'imposition « selon la systématique fiscale » n'intervenait pas (NOËL, art. 18 n. 54 ss et les références). 2.2. La réalisation d'un élément de la fortune commerciale, au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD, donne lieu non pas à l'imposition immédiate du bénéfice en capital, mais à son intégration dans le bénéfice ordinaire de l'indépendant, imposé sur le tout en fin de période fiscale. Dans les cas de réalisation systématique, ce n'est pas un gain que l'on mesure et impose, mais une réserve latente que l'autorité de taxation doit estimer (NOËL, art. 18 n. 60 ss). La donation d'un élément de la fortune commerciale implique son passage préalable dans la fortune privée du donateur. Une aliénation à titre gratuit n'est, en effet, pas compatible avec le but d'une entreprise, qui est lucratif. Le passage dans la fortune privée et la donation sont ainsi simultanés et provoquent l'imposition des réserves latentes auprès du donateur (NOËL, art. 18 n. 79 et la référence). En cas de transfert d'un immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée, il faut se baser sur la valeur comptable au moment du prélèvement privé pour le calcul du gain. Le bénéfice en capital imposable est égal à la différence entre la valeur comptable, valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu, et la valeur vénale de l'immeuble transféré. La valeur comptable déterminante est celle qui a été retenue sur le plan fiscal dans le dernier bilan ordinaire avant la réalisation. Le produit net de la vente après déduction d'éventuels frais de vente ou, en cas de transfert dans la fortune privée, la valeur vénale des biens transférés constitue le produit de la réalisation (arrêt TF 2A.5/2002 du 3 juillet 2002 consid. 2.3 in Praxis 2003 221). 2.3. Le législateur a prévu à l'art. 37b LIFD une réglementation consistant à alléger l'imposition des bénéfices réalisés lors de la cessation de l'activité indépendante sur les réserves latentes de l'entreprise, pour tenir compte de leur caractère exceptionnel (GANI, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème édition 2017, art. 37b n. 3). L'art. 37b LIFD énonce ainsi que le total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux est imposable séparément des autres revenus si le contribuable âgé de 55 ans révolus cesse définitivement d'exercer son activité lucrative indépendante ou s'il est incapable de poursuivre cette activité pour cause d'invalidité. Les rachats au sens de l'art. 33 al. 1 let. d sont déductibles. Si un tel rachat n'est pas effectué, l'impôt est calculé, sur la base de taux représentant le cinquième des barèmes inscrits à l'art. 36, sur la part des réserves latentes réalisées correspondant au montant dont le contribuable prouve l'admissibilité comme rachat au sens de l'art. 33 al. 1 let. d. Sur le solde des réserves latentes réalisées, seul un cinquième de ce montant est déterminant pour la fixation du taux

applicable, mais au moins au taux de 2 % (al. 1). L'al. 1 s'applique également au conjoint survivant, aux autres héritiers et aux légataires, pour autant qu'ils ne poursuivent pas l'exploitation de l'entreprise qu'ils ont reprise; le décompte fiscal a lieu au plus tard cinq années civiles après la fin de l'année civile dans laquelle le contribuable est décédé (al. 2).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 12 3. Question litigieuse Il est admis que le recourant exerçait une activité indépendante, que la donation des immeubles commerciaux à son fils a impliqué leur passage de sa fortune commerciale à sa fortune privée et que les réserves latentes y relatives doivent être imposées au titre de bénéfice en capital. Par ailleurs, l'imposition du bénéfice en capital séparément des autres revenus, selon les modalités favorables prévues par l'art. 37b LIFD en cas de cessation de l'activité indépendante n'est pas contestée. Le litige porte uniquement sur le montant retenu au titre de valeur vénale des immeubles pour calculer le bénéfice en capital imposable. Le Service des contributions a fixé cette valeur en procédure de réclamation à CHF 360'000.-. Les recourants demandent quant à eux dans leur recours que la valeur vénale soit fixée par un bureau d'expertise indépendant, puis dans leurs contre-observations qu'elle soit estimée sur la base d'une valeur de rendement de CHF 18'000.- par année. 4. Détermination de la valeur vénale de l'immeuble 4.1. Dans deux arrêts de principe du 28 mai 1999 relatifs à la valeur vénale (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 les méthodes préconisées par le Manuel suisse de l'estimateur (publié par l'Union suisse des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles [USECE], 5ème éd. 2019) peuvent être appliquées lorsque ni des chiffres de comparaison ni le prix de revient ne sont connus. 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).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 12 4.2. En cas d'expertise, la détermination de la valeur vénale d'un immeuble aboutit forcément à une valeur qui n'est qu'estimative (arrêt TF 2C_419/2015 du 3 juin 2016 consid. 6.4 et références à l'ATF 128 I 240 consid. 3.2 et l'arrêt TF 2C_834/2015 du 15 février 2016 consid. 2.5). Selon le Manuel suisse de

l'estimateur (p. 94), diverses méthodes d'estimation sont à disposition de l'estimateur immobilier pour déterminer la valeur selon les types d'objet. Pour les garages, le manuel recommande d'utiliser la méthode de la valeur mixte ou celle de la valeur de rendement. Il retient que la méthode comparative directe est inappropriée pour ce type d'établissement. La méthode de la valeur mixte est une méthode de calcul qui détermine la valeur marchande d'un immeuble comme valeur mixte composée de la valeur réelle et de la valeur de rendement. Le bien à estimer est en principe constitué de composants de la valeur réelle et de la valeur de rendement qui, selon l'importance économique, sont pondérés de façon plus ou moins forte (Manuel suisse de l'estimateur p. 167).

4.3. En l'espèce, les recourants soutiennent dans leur réclamation, puis dans leur recours, que la valeur vénale de l'immeuble devrait être estimée en faisant abstraction de travaux d'aménagement intérieur que leur fils, alors locataire de l'immeuble, a réalisés à ses frais entre mars et octobre 2018 (création d'un bureau à l'étage, d'un espace de stockage utilisé comme réception et d'un WC; voir décision sur réclamation du 27 avril 2023). Cet argument ne peut pas être suivi. En effet, le constat déterminant pour l'estimation de la valeur vénale de l'immeuble en 2020 au moment du passage de la fortune commerciale à la fortune privée B._____ est que la création de nouveaux locaux en 2018 a apporté une plus-value à l'immeuble qui appartenait alors à celui-ci. Dans l'hypothèse alléguée où les travaux en question ont été réalisés aux frais de son fils F._____, alors locataire de l'immeuble, les parties au contrat de bail auraient pu en tenir compte dans leurs rapports de droit privé, par exemple par une obligation de remboursement du père envers le fils ou par la fixation d'un loyer avantageux. Cette seconde possibilité semble du reste s'être concrétisée vu le loyer annuel de CHF 14'400.- déclaré pour la période fiscale 2020. Il en résulte que c'est bien la valeur vénale de l'immeuble dans son état au moment de la donation en 2020 qui est déterminante pour calculer le bénéfice en capital lié au passage de celui-ci dans la fortune privée de B._____. Dans leurs contre-observations, les recourants ne paraissent du reste plus contester cette conclusion.

4.4. 4.4.1. Eu égard au constat que c'est la valeur vénale de l'immeuble en 2020 – soit après les travaux réalisés en 2018 – qui doit être évaluée, la valeur de CHF 171'200.- ressortant de l'expertise privée réalisée en mai 2015 par un architecte mandaté par les recourants doit d'emblée être écartée. Ce d'autant plus que l'existence d'une plus-value significative apportée par les travaux réalisés en 2018 ressort également de l'augmentation de la valeur assurée par l'Etablissement cantonal d'assurance des bâtiments (ECAB) qui a augmenté de CHF 239'000.- en 2017 à CHF 489'000.- en 2019 (voir procès-verbal d'estimation du 25 mars 2019, pièce 10 du dossier administratif).

4.4.2. Cela étant, en procédure de taxation, le Service cantonal des contributions a fait réaliser par son secteur d'estimation des immeubles une estimation de la valeur vénale de l'immeuble au

Tribunal cantonal TC Page 8 de 12 moment de la donation en 2020 (expertise du 24 août 2022, dossier administratif pièce 4). L'évaluation a été effectuée sur la base de la méthode mixte. La valeur réelle a été estimée au montant arrondi de CHF 440'000.- comprenant CHF 107'100.- pour le terrain (306 m² à CHF 350.-/m²), CHF 303'310.- pour le bâtiment en tenant compte d'une dépréciation pour vétusté de 37.8%, CHF 13'000.- pour les aménagements extérieurs en tenant compte d'une dépréciation de 35% due à l'âge de la place goudronnée et CHF 16'474.- pour les frais secondaires. La valeur de rendement a été calculée à CHF 370'000.- sur la base d'un rendement annuel potentiel de CHF 24'000.- (basé sur un courriel du 17 août 2022 de la mandataire des recourants reprenant les indications donné par le fils de ceux-ci; voir dossier administratif, pièce 10), capitalisé au

taux de 6.5%. En effectuant la moyenne pondérée entre ces deux valeurs, avec un coefficient double pour la valeur de rendement, la valeur vénale a été fixée à CHF 394'000.-. 4.4.3. Puis, en procédure de réclamation, faisant suite aux critiques des recourants relatives à l'état du bâtiment, à sa situation et à l'objet en général (limitation de stationnement, contraintes de voisinage, aucun aménagement), le Secteur d'estimation des immeubles a revu son estimation à la baisse (expertise du 13 avril 2023, dossier administratif pièce 8). La valeur réelle a désormais été estimée à CHF 360'000.-. Plus spécifiquement, la valeur du terrain a été réduite à CHF 91'800.- (306 m² à CHF 300.-/m²). La valeur du bâtiment a été recalculée en réduisant certaines surfaces prises en considération, en ajustant les valeurs au m² et en différenciant – selon la méthode Ross – le degré de vétusté du bâtiment, pour lequel un taux de dépréciation de 27% a été retenu (gros œuvre datant de 33 ans, aménagements intérieurs et installations techniques datant de 4 ans), et le degré de vétusté des panneaux solaires auxquels un taux de dépréciation de 16% a été appliqué. La valeur du bâtiment a ainsi été réduite à CHF 246'166.-. Quant aux aménagements extérieurs, en lieu et place d'une estimation forfaitaire, la valeur de la place goudronnée a été estimée à CHF 9'919.- selon le calcul suivant: 109 m² à CHF 140.-/m² – dépréciation de 35%. Enfin, les frais secondaires, également réduits, ont été nouvellement estimés à CHF 12'111.-. La valeur de rendement a elle aussi fait l'objet d'un nouveau calcul plus précis. Pour les parties « Garage/atelier/réception » et « Etage/bureau », des loyers annuels respectifs de CHF 14'400.- (104 m² à CHF 138.46/m²) et CHF 3'000.- (19 m² à CHF 157.89/m²) ont été retenus sur la base d'une moyenne des prix du marché. Des montants annuels de CHF 3'840.- (4 places couvertes pour véhicules, à CHF 80.-/mois) et de CHF 1'800.- (3 places extérieures pour véhicules sous couvert à CHF 80.-/mois) ont été ajoutés, pour un rendement potentiel global de CHF 23'040.-. Le calcul du taux de capitalisation a également été affiné et désormais fixé à 6.33%, prenant en considération un taux d'intérêt de base de 4.14% valable 2020, plus les majorations pour les coûts d'administration et d'exploitation, les provisions pour les rénovations futures, ainsi que le risque locatif. Sur cette base, la valeur de rendement capitalisée a été fixée à CHF 363'000.-. Considérant la règle reconnue par la pratique selon laquelle la valeur de rendement est toujours inférieure à la valeur réelle (voir Manuel de l'estimateur, p. 167), compte tenu également de la nature spécifique de l'objet (garage/atelier de réparation de voitures), le Secteur d'estimation des

Tribunal cantonal TC Page 9 de 12 immeubles a finalement retenu que la valeur de rendement calculée ci-dessus, arrondie à CHF 360'000.- correspondait le mieux à la valeur vénale effective de l'immeuble. 4.4.4. L'estimation révisée du 13 avril 2023, effectuée en procédure de réclamation, correspond en tous points à la méthode proposée par le Manuel suisse de l'estimateur. C'est d'abord à juste titre que la valeur réelle de l'immeuble a été revue à la baisse par rapport à la première estimation, pour tenir compte notamment des spécificités des locaux et de l'état général du bâtiment et des aménagements extérieurs. Cela a eu pour effet de réduire cette valeur réelle au niveau de la valeur de rendement, ce qui a démontré que les particularités de l'immeuble justifiaient que sa valeur vénale soit estimée sur la seule base de sa valeur de rendement. S'agissant ensuite de la valeur de rendement, le Secteur d'estimation des immeubles l'a estimée en prenant en considération les rendements possibles pour les différentes composantes de l'immeuble (garage/atelier/réception, bureau à l'étage, places de parc couvertes et extérieures), sur la base du prix de loyers constatés dans la même région. Le rendement potentiel global ainsi obtenu de CHF 23'040.- doit dès lors être confirmé, ce d'autant plus que ce montant est même inférieur à celui de CHF

24'000.- annoncé par le fils des recourants, désormais propriétaire de l'immeuble, dans le cadre de la première estimation (voir ci-dessus consid. 4.4.2). La demande formulée par les recourants dans leurs contre-observations, tendant à ce que le rendement potentiel de l'immeuble soit fixé à CHF 18'000.-, ne peut dès lors pas être admise. Il peut encore être relevé à cet égard qu'ils n'expliquent pas sur quelles bases ils fondent ce montant et qu'ils ne critiquent pas non plus le calcul effectué par l'autorité fiscale. Ils se limitent au contraire à mentionner le nombre limité de places de stationnement extérieures – élément qui a été pris en compte dans l'estimation contestée –, le fait que le droit d'utilisation dont bénéficie l'immeuble a été accordé uniquement car le propriétaire du fonds voisin est un parent – ce qui est sans incidence puisqu'il s'agit d'une servitude foncière à charge de l'immeuble voisin – et le comportement désagréable d'un voisin – qui ne peut pas non plus être pris en considération dans l'estimation de la valeur de l'immeuble, d'autant moins à défaut de toute précision à cet égard. Quant au taux de capitalisation de 6.33% appliqué dans l'estimation révisée du 13 avril 2023, il a été calculé conformément à la pratique et n'est du reste pas contesté par les recourants. Dans ces conditions, la valeur de rendement arrondie à CHF 360'000.-, basée sur un rendement annuel potentiel de CHF 23'040.- capitalisé au taux de 6.33%, peut être retenue. 4.5. Sur le vu de ce qui précède, la valeur vénale de l'immeuble dans son état au moment de la donation en 2020, fixée par le Service cantonal des contributions au montant de CHF 360'000.- correspondant à sa valeur de rendement, doit être confirmée, sans qu'il soit nécessaire de procéder à une expertise judiciaire. Impôt cantonal (604 2023 64) 5. 5.1. En matière d'impôt cantonal harmonisé, à l'instar de l'art. 18 LIFD, l'art. 8 LHID prévoit que le produit de l'activité lucrative indépendante soumis à l'impôt sur le revenu comprend tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation, de la réévaluation comptable, du

Tribunal cantonal TC Page 10 de 12 transfert dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable à l'étranger d'éléments de la fortune commerciale. En conformité avec la législation fédérale sur l'harmonisation fiscale, l'art. 19 al. 2 LICD reprend sur ce point le texte de l'art. 18 al. 2 LIFD. Il énonce ainsi que tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante et que le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. Par ailleurs, l'art. 38b LICD contient une réglementation similaire à l'art. 37b LIFD, consistant à alléger l'imposition des bénéfices réalisés lors de la cessation de l'activité indépendante sur les réserves latentes de l'entreprise, pour tenir compte de leur caractère exceptionnel. Il énonce ainsi que le total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux est imposable séparément des autres revenus si le contribuable âgé de 55 ans révolus cesse définitivement d'exercer son activité lucrative indépendante ou s'il est incapable de poursuivre cette activité pour cause d'invalidité. Les rachats au sens de l'art. 34 al. 1 let. d sont déductibles. Si un tel rachat n'est pas effectué, l'impôt est calculé, sur la base de taux inscrits à l'art. 39, sur la part des réserves latentes réalisées correspondant au montant dont le contribuable prouve l'admissibilité comme rachat au sens de l'art. 34 al. 1 let. d. Sur le solde des réserves latentes réalisées, seul un cinquième de ce montant est déterminant pour la fixation du taux applicable selon l'art. 37 al. 1 à 4, mais au moins au taux de 6% (al. 1). L'al. 1 s'applique également au conjoint survivant, aux autres héritiers et aux légataires, pour autant qu'ils ne poursuivent pas l'exploitation de l'entreprise qu'ils ont reprise; le décompte fiscal a lieu au plus tard cinq

années civiles après la fin de l'année civile dans laquelle le contribuable est décédé (al. 2).

5.2. La réglementation légale cantonale susmentionnée a une teneur similaire aux dispositions applicables en matière d'impôt fédéral direct exposées ci-dessus.

L'argumentation développée en relation avec les art. 18 al. 2 et 37b al. 1 LIFD et les conséquences qui en découlent peuvent ainsi être reprises pour l'impôt cantonal. En conséquence, pour l'impôt cantonal également, la valeur vénale de l'immeuble dans son état au moment de la donation en 2020, fixée par le Service cantonal des contributions au montant de CHF 360'000.- correspondant à sa valeur de rendement, doit être confirmée, sans qu'il soit nécessaire de procéder à une expertise judiciaire. Partant, le recours sera rejeté. Frais et dépens

E. 6.1

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

Tribunal cantonal TC Page 11 de 12 juridiction administrative: Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, vu notamment la valeur litigieuse, il se justifie de fixer les frais à CHF 1'000.-. Ils sont mis à la charge des recourants déboutés et seront compensés avec l'avance de frais versée le

E. 6.2

Compte tenu de l'issue du recours, il n'est pas octroyé d'indemnité de partie (art. 137 CPJA). (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 12 de 12 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2023 63)

E. 11

juillet 2023.

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