

FR_GERICHTE 604 2024 101 vom 25. Juni 2025

FR Kantonsgericht, 2025-06-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_101

FR: FR_GERICHTE 604 2024 101 du 25 juin 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2024 101 del 25 giugno 2025

Regeste

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

Erwägungen

E. 8

CHF 150 CHF 163 CHF 176 CHF 208 CHF 234 CHF 260

E. 8.1

En droit cantonal harmonisé aussi, le revenu imposable a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 17 al. 1 LICD). Sont également considérés

Tribunal cantonal TC Page 11 de 17 comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable (art. 17 al. 2 LICD). Selon l'art. 22 al. 1 LICD (voir aussi art. 7 al. 1 LHID), sont ainsi imposables au titre de rendement de la fortune immobilière (privée) notamment tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (let. a), ainsi que 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 (let. b). Le droit cantonal prévoit aussi que le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire notamment les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers (art. 33 al. 2 LICD) et qu'au lieu du montant effectif des frais et primes, il peut faire valoir une déduction forfaitaire (art. 33 al. 4 LICD).

Conformément à la délégation de compétence prévue à l'art. 22 al. 2 LICD, les normes prévues par l'arrêté cantonal cité ci-dessus (voir consid. 3.4) sont par ailleurs également applicables pour déterminer la valeur locative.

E. 8.2

En présence de règles applicables similaires, le raisonnement développé et la solution retenue pour l'impôt fédéral direct pour les loyers imposables litigieux et la valeur locative contestée peut être reprise pour l'impôt cantonal. En conséquence, les loyers imposables pour les deux appartements compris dans l'habitation située sur l'article ccc RF

D._____, ainsi que celui de la maison située sur l'article eee RF D._____ doivent être confirmés. Il en va de même de la valeur locative du troisième appartement compris dans l'habitation située sur l'article ccc RF D._____. Le recours sera dès lors également rejeté sur ces points en tant qu'il porte sur l'impôt cantonal. 9. Règles relatives au calcul de la valeur fiscale

E. 9

CHF 169 CHF 182 CHF 195 CHF 234 CHF 260 CHF 286

E. 9.1

S'agissant de l'impôt cantonal 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). L'art. 54 LICD précise que les immeubles non agricoles sont imposés à leur valeur fiscale, laquelle correspond à la valeur vénale du terrain et de la construction, en tenant compte de façon appropriée de la valeur de rendement (al. 1). La valeur vénale correspond au prix de vente qui peut être réalisé dans des conditions normales, exclusion faite de circonstances inhabituelles ou de situations personnelles (al. 2). La valeur de rendement 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 (al. 3). A cet égard, l'art. 13 al. 1 de l'arrêté cantonal cité ci-dessus (voir consid. 3.4) 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. L'art. 14 de l'arrêté cantonal complète l'art. 54 al. 3 LICD dans le sens que la valeur de rendement correspond à la capitalisation, aux taux fixés, du rendement brut de l'immeuble (al. 1) qui 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 (al. 2). Les taux de capitalisation sont les suivants (al. 3):

Tribunal cantonal TC Page 12 de 17 • 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. 9.2

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 2021 93 du 17 décembre 2021, 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], 5e éd. 2019) 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). 10. Discussion relative à la valeur fiscale de l'article ccc RF D. _____

E. 10

CHF 189 CHF 202 CHF 215 CHF 260 CHF 286 CHF 312

E. 10.1

Dans la décision sur réclamation du 27 mai 2024, se référant aux principes d'estimation reconnus par la pratique, le Service cantonal des contributions a fixé la valeur vénale de l'article ccc RF D. _____ à CHF 950'000.-, y compris un montant de CHF 196'000.- pour une surface de 800 m² prise en compte au titre de terrain à bâtir, et sa valeur de rendement capitalisée à CHF 612'250.- (rendement total de CHF 48'980.- capitalisé à 8%). La valeur fiscale de l'immeuble a ainsi été établie à CHF 724'800.- ($(612'250. \times 2 + 950'000.) / 3$). Contestant ce calcul, les recourants reprochent au Service cantonal des contributions d'avoir pris en considération une valeur vénale manifestement arbitraire au regard des autres estimations dont ils disposent, notamment en tenant compte d'une surface de terrain à bâtir de 800 m², et d'avoir fixé la valeur de rendement sur la base d'un rendement trop élevé et d'un taux de capitalisation de 6.75% alors qu'il aurait dû être de 8% au vu de la date des travaux de rénovation principaux. Ils concluent

Tribunal cantonal TC Page 13 de 17 à ce que la valeur fiscale soit réduite de CHF 724'800.- au montant de CHF 522'000.- correspondant à la valeur de rendement (rendement de CHF 41'696.- capitalisé à 8%).

E. 10.2

S'agissant d'abord de la valeur de rendement, il a été vu ci-dessus (consid. 5.4, 6.3 et 8.2) que le loyer annuel imposable pour chaque appartement loué de l'article ccc RF D. _____ est de CHF 14'890.- et que la valeur locative annualisée de l'appartement compris dans le même article est de CHF 19'200.-. C'est dès lors à juste titre qu'un rendement annuel total de CHF 48'980.- a été retenu. Le taux d'application de 8% appliqué à cette valeur par le Service cantonal des contributions correspond par ailleurs à celui revendiqué par les recourants et prévu par l'art. 14 al. 3 de l'arrêté cantonal pour une propriété construite après 1960. La valeur de rendement capitalisée de CHF 612'250.- (CHF 48'980.- au taux de 8%) doit ainsi être confirmée.

E. 10.3

Il convient ensuite d'examiner le bien-fondé de la valeur vénale de CHF 955'380.- (arrondie à CHF 950'000.-) fixée par le Service cantonal des contributions. En effet, aucun motif ne permet de s'écarter de la règle générale selon laquelle 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. Il ne peut dès lors être donné droit à la demande des recourants tendant à ce que la valeur fiscale de leur immeuble soit fixée sur la seule base de

la valeur de rendement. La valeur vénale de CHF 955'380.- retenue dans la décision attaquée comprend deux éléments distincts. La première composante correspond à la valeur du bâtiment de trois logements, ainsi que du terrain alentour, sous réserve d'une parcelle de 800 m² qui peut être détachée de la surface totale de l'immeuble de 3423 m². La deuxième composante est la valeur de cette parcelle détachable.

E. 10.3.1

Les recourants contestent le principe même de la prise en considération de la valeur d'une parcelle détachable. A cet égard, il est rappelé qu'à défaut de transaction récente, la valeur d'un immeuble correspond en principe au prix qui pourrait être obtenu cas de vente aux conditions générales du marché. Or, il est très probable que, vu sa superficie généreuse de près de 3'500 m², si l'immeuble en question était mis en vente, des acheteurs potentiels envisageraient la possibilité d'en détacher une surface permettant de réaliser un bâtiment supplémentaire, tout en maintenant une surface d'aisance confortable autour du bâtiment principal. Il en résulte que, sur le principe, la prise en considération de la valeur d'une parcelle détachable, en sus de la valeur de l'immeuble construit et du solde de la parcelle, n'est pas critiquable. Quant au grief des recourants quant à une violation du principe d'égalité, ceux-ci ne donnent pas d'indication quant à une situation comparable dans laquelle le Service cantonal des contributions n'aurait pas tenu compte d'une telle surface détachable au moment de fixer la valeur vénale d'un immeuble déjà construit. Leur contestation sera donc dès lors également être rejetée sous cet angle.

E. 10.3.2

S'agissant ensuite plus spécifiquement de la valeur vénale du bâtiment de trois logements, ainsi que du solde du terrain alentour d'environ de 2'500 m² après détachement d'une parcelle de 800 m², le Service cantonal des contributions l'a fixée en appliquant la méthode de la valeur de rendement, admise par la pratique (voir ci-dessus consid. 9.2).

Tribunal cantonal TC Page 14 de 17 Concrètement, la valeur de cette première composante de l'immeuble, soit CHF 759'380.-, a été calculée en capitalisant la valeur de rendement de CHF 48'980.- au taux de 6.45% (taux d'intérêt de base de 3.7%, plus les majorations de 1.77% pour les coûts d'exploitation/entretien/administration, de 0.08% pour le risque et 0.90% pour les provisions pour rénovations; voir Manuel suisse de l'estimateur, p. eee). Il peut être relevé d'emblée que la prise en considération dans ce calcul de la valeur locative de l'appartement occupé par les recourants s'avère plutôt favorable à ceux-ci, cette valeur étant souvent inférieure à celle du marché. Quant au taux de capitalisation, c'est à tort que les recourants revendiquent celui de 8% prévu par l'art. 14 al. 3 de l'arrêté cantonal pour fixer la valeur de rendement (voir ci-dessus consid. 10.2). En effet, le constat que les recourants bénéficient de ce taux favorable de 8%, fixé par l'arrêté cantonal, dans le cadre de la fixation de la valeur de rendement au sens de l'art. 54 al. 3 LICD, ne leur permet pas de revendiquer l'application d'un taux plus favorable que celui de 6.45% résultant de la pratique lorsqu'il s'agit de fixer la valeur vénale de leur immeuble au sens de l'art. 54 al. 2 LICD. Cette valeur vénale doit en effet être estimée en s'approchant au plus près du prix de vente aux conditions normales du marché. Il en résulte que la valeur vénale de cette première composante de l'immeuble doit être confirmée.

E. 10.3.3

Quant à la valeur de la parcelle détachable de 800 m², elle a été établie en application de la valeur comparative, admise par la pratique lorsque des valeurs de comparaison sont

disponibles (voir ci-dessus consid. 9.2). Plus précisément, le Service cantonal des contributions a retenu un prix moyen pour à D. _____ de CHF 300.-/m², dont il a déduit une moins-value de CHF 30.-/m² pour la forme triangulaire de la parcelle et un montant supplémentaire de CHF 25.-/m² pour divers frais et l'équipement partiel de celle-ci. Il a ainsi fixé la valeur vénale de la parcelle détachable à CHF 196'000.- ([CHF 245.-/m² x 800 m²]). Ce calcul est fondé sur une valeur moyenne de comparaison et tient compte des particularités de la parcelle à évaluer. Il ne fait par ailleurs pas l'objet de critique concrète des recourants. La valeur vénale de cette seconde composante de l'immeuble doit donc également être confirmée.

E. 10.3.4

C'est en conséquence à juste titre que le Service cantonal des contributions a fixé la valeur vénale de l'article ccc RF D. _____ au montant arrondi de CHF 950'000.- correspondant à des montants de CHF 196'000.- pour la parcelle détachable de 800 m² et de CHF 759'380.- pour le bâtiment de trois logements et le solde d'environ du terrain alentour d'environ 2'500 m² (196'000.- + 759'380 = 955'380).

E. 10.4

Sur le vu de ce qui précède, la valeur fiscale de CHF 724'800.- retenue pour l'immeuble en question, obtenue en effectuant la moyenne arithmétique entre sa valeur vénale de CHF 950'000.- et le double de sa valeur de rendement de CHF 612'250.-, doit être confirmée.

E. 11

Valeur fiscale de l'article eee RF D. _____

E. 11.1

Dans la décision sur réclamation du 27 mai 2024, se référant aux principes d'estimation reconnus par la pratique, le Service cantonal des contributions a fixé la valeur vénale de l'article eee RF D. _____ à CHF 250'000.- (valeur du terrain d'environ CHF 300'000.- pour 1010 m² à CHF 300.- /m² moins CHF 50'000.- de frais de démolition) et sa valeur de rendement capitalisée à

Tribunal cantonal TC Page 15 de 17 CHF 163'054.55 (rendement de CHF 13'452.- capitalisé à 8.25%). La valeur fiscale de l'immeuble a ainsi été établie à CHF 192'000.- ([163'054.55 x 2 + 250'000.-] / 3). Contestant ce calcul, les recourants reprochent au Service cantonal des contributions d'avoir pris en considération une valeur vénale manifestement trop élevée. Ils soutiennent que cette valeur doit être réduite de CHF 250'000.- à CHF 30'000.- (valeur du terrain d'environ CHF 80'000.- pour 1010 m² à CHF 80.-/m² moins CHF 50'000.- de frais de démolition). A cet égard, ils précisent que la Commune leur a payé un prix de CHF 80.-/m² pour la réalisation d'un trottoir. Ils admettent par contre la valeur de rendement de CHF 163'054.55.

E. 11.2

La valeur de la parcelle, après déduction du montant non contesté de CHF 50'000.- pour la démolition de la maison existante, a été établie en application de la valeur comparative, admise par la pratique lorsque des valeurs de comparaison sont disponibles (voir ci-dessus consid. 9.2). Plus précisément, le Service cantonal des contributions a retenu un prix moyen pour à D. _____ de CHF 300.-/m². Il a ainsi fixé la valeur vénale de la parcelle libérée de toute construction au montant arrondi de CHF 250'000.- ([CHF 300.-/m² x environ

1'010 m²] – CHF 50'000.- de frais de démolition = CHF 253'000.-). Ce calcul est fondé sur une valeur moyenne de comparaison. Plus spécifiquement, le Service cantonal des contributions fait référence à quatre ventes effectuées en 2021, portant sur des parcelles également situées en zone résidentielle à faible densité, mais dans un hameau situé à quelque deux kilomètres du centre du village et des commodités telles qu'une épicerie, une boucherie, un restaurant et un arrêt de transports publics, dont la parcelle des recourants n'est éloignée que de 600 mètres. Le prix de ces transactions de référence était compris entre CHF 299.- /m² et CHF 499.-/m², soit un montant moyen bien supérieur à CHF 300.-/m². Les arguments invoqués par les recourants pour justifier une valeur inférieure ne peuvent par ailleurs pas être suivis. Plus spécifiquement, les conduites d'eau qu'ils invoquent sont situées en bordure de la parcelle et ne gêneraient pas une construction. Il en va de même de la forme de la parcelle, comprenant certes un angle en pointe, mais également un angle très larges et deux angles presque droits, de telle sorte qu'elle est loin d'être triangulaire. Quant au montant de CHF 80.-/m² versée par la Commune en lien avec l'aménagement de trottoirs, il correspond à une indemnisation qui date de 2008 et qui ne saurait dès lors être retenue comme valeur de référence. Enfin, les recourants ne peuvent pas se prévaloir du principe d'égalité pour s'opposer à la réévaluation conforme au droit de la valeur fiscale de leur parcelle, ce d'autant moins qu'ils ne font pas référence à une situation comparable dans laquelle le Service cantonal des contributions aurait appliqué d'autres règles pour estimer la valeur fiscale d'un immeuble. En conséquence, la valeur fiscale de CHF 192'000.- retenue pour l'immeuble en question, obtenue en effectuant la moyenne arithmétique entre sa valeur vénale de CHF 250'000.- et le double de sa valeur de rendement de CHF 163'054.55, doit être confirmée.

E. 12

Sort du recours Il résulte de ce qui précède que le recours sera également rejeté en tant qu'il porte sur l'impôt cantonal, tant sur les points déjà discutés pour l'impôt fédéral direct (voir consid. 8.2) que sur les points spécifiques à l'impôt cantonal, soit les valeurs fiscales de l'article ccc RF D. _____ et de l'article eee RF D. _____ (consid. 10 et 11).

Tribunal cantonal TC Page 16 de 17 Frais de procédure et indemnité de partie

E. 13

Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge du de la partie recourante qui succombe. 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). En l'espèce, vu le sort du recours, des frais de procédure, fixés au montant de CHF 800.-, sont mis à la charge des recourants. Ils sont prélevés sur l'avance de frais versée. Pour la même raison, il n'est pas alloué d'indemnité de partie aux recourants. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 17 de 17 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2024 101) I. Le recours est rejeté. Impôt cantonal (604 2024 102) II. Le recours est rejeté. Frais de procédure et indemnité de partie III. Des frais de procédure de CHF 800.- sont mis à la charge des recourants. Ils sont prélevés sur l'avance de frais de CHF 800.- qu'ils ont versée. IV. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. Notification. Conformément aux art. 82 ss 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 Lucerne, 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. eee CPJA). Fribourg, le 25 juin 2025/msu Le Président La Greffière

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