

FR_GERICHTE 604 2024 38 vom 5. Mai 2025

FR Kantonsgericht, 2025-05-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_38

FR: FR_GERICHTE 604 2024 38 du 5 mai 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2024 38 del 5 maggio 2025

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Recevabilité

E. 1.1

Le recours, déposé le 23 février 2024 contre la décision sur réclamation du 23 janvier 2024, a été formé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale 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.

E. 1.2

A teneur de l'art. 81 al. 3 CPJA, le recourant ne peut pas prendre des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été l'objet de la procédure antérieure. Il peut toutefois faire valoir des faits et des moyens de preuve qui n'ont pas été invoqués dans cette procédure. En l'espèce, l'objet de la procédure antérieure est la détermination de la valeur locative du logement appartenant au recourant, imposée au titre de revenu par l'avis de taxation ordinaire du 17 août 2023 relatif à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour la période fiscale 2020 (code 3.330), confirmée par la décision sur réclamation du 23 janvier 2024. La conclusion tendant à ce que cette valeur locative soit modifiée et fixée sur la base des règles spécifiques applicables au logement principal d'une entreprise agricole est en conséquence recevable, en tant qu'elle porte sur la période fiscale 2020. Tel n'est par contre pas le cas des conclusions tendant à la fixation de cette valeur locative sur la base des mêmes règles spécifiques pour les périodes fiscales ultérieures qui ne font pas l'objet de la décision attaquée. Il en va de même des conclusions constatatoires formulées par le recourant dans ses écritures, portant notamment sur la conformité de la pratique générale du Service cantonal des contributions à la réglementation applicable et à l'égalité de traitement. Enfin, il n'appartient pas non plus à la Cour fiscale de donner des injonctions au Service cantonal des contributions quant à sa façon de mettre en œuvre la réglementation et de respecter l'égalité de traitement. Les conclusions du recourant dans ce sens sont dès lors également irrecevables.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 15 Les griefs de non-conformité à la réglementation applicable et de violation de l'égalité de traitement soulevés pourront néanmoins être discutés dans l'examen du bien-fondé du recours. Impôt fédéral direct (604 2024 38)

E. 2

Règles relatives au principe de l'imposition et au calcul de la valeur locative

E. 2.1

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. 21 al. 1 let. b LIFD. Cette disposition prévoit qu'est imposable en tant que rendement de la fortune immobilière 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.

E. 2.2

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). Afin d'arriver à des estimations uniformes des valeurs locatives sur tout le territoire suisse, l'Administration fédérale des contributions a édicté une circulaire et des directives couvrant la matière, en 1969 déjà (Circulaire et Directives sur le rendement locatif des maisons d'habitation, Archives 38, p. 121). Cette circulaire et ces directives sont toujours d'actualité. Leur but est d'atteindre une égalité de traitement entre tous les contribuables occupant leur propre logement, dans la détermination de la valeur locative. Il en découle qu'il n'est, en principe, pas possible de s'écarter des règles énoncées dans ces directives, sauf pour des cas qui ne sont pas visés par celles-ci (MERLINO in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 21 n. 109). Les Directives sur le rendement locatif des maisons d'habitation prévoient deux méthodes de base, à savoir une procédure d'estimation individuelle et une méthode d'estimation sur la base d'objets comparables loués. La procédure d'estimation individuelle prend en compte une série de facteurs (notamment niveau des loyers dans la localité, situation géographique de l'immeuble, âge du bâtiment, grandeur, aménagement et état du bâtiment et de la parcelle). L'estimation est effectuée selon des normes par unité de local, selon des normes par chambres ou sur la base d'objets types (voir MERLINO, art. 21 n. 110ss). En tant qu'autorité de surveillance, l'Administration fédérale des contributions reconnaît et reprend les estimations de valeurs locatives cantonales également pour l'impôt fédéral direct tant que ces estimations cantonales basées sur l'une des méthodes précitées ne descendent pas, en moyenne, en dessous de 70% de la valeur de marché (MERLINO, art. 21 n. 116). Le canton de Fribourg a opté pour la procédure d'estimation individuelle selon des normes par unité de local. Selon la jurisprudence, les règles cantonales fribourgeoises sur la détermination de la valeur locative sont en principe applicables pour l'impôt fédéral direct (voir arrêt TC FR 604 2019 41/42 du 4 octobre 2019 consid. 2.1; arrêt TA FR 4F 98 157 du 30 juin 2000, in RDAF 2000 II p. 205, consid. 1b et les références).

E. 2.3

Selon la jurisprudence et la doctrine, pour les maisons d'exploitants agricoles, les méthodes d'estimation individuelle et d'estimation sur la base d'objets comparables loués ne donnent normalement pas de résultats appropriés, de sorte qu'il faut leur appliquer des règles spéciales dérivées du droit foncier rural. Les logements d'exploitants agricoles doivent être estimés en prenant en compte les dispositions de la loi fédérale du 4 octobre 1985 sur le bail à ferme agricole (LBFA);

Tribunal cantonal TC Page 7 de 15 RS 221.213.2) et de l'ordonnance du 11 février 1987 concernant le calcul des fermages agricoles (Ordonnance sur les fermages, OFerm; RS 221.213.221) et non en suivant les règles générales de détermination de la valeur locative (arrêt TF du 19 février 1993, in RDAF II 1995 p. 321, consid. 3; arrêts TA FR 4F 98 131 du 3 décembre 1999, in RFJ 2000 p. 156, consid. 1b, 4F 96 291 du 13 février 1998, in RFJ 1998 p. 148 consid. 2; voir ég. MERLINO, art. 21 n. 119; LOCHER, Kommentar zum DBG, 2e éd. 2019, art. 21 n. 70). Le traitement particulier réservé aux logements d'exploitants agricole est conforme au droit fédéral, au motif que ce type de logements est soumis à des restrictions légales et réglementaires concernant le fermage. La jurisprudence a précisé que ces règles spécifiques sont justifiées dans la mesure où le logement en question n'excède pas les besoins de l'entreprise agricole dont ils font partie. C'est le cas non seulement lorsque le propriétaire exploitant l'occupe lui-même, mais aussi par exemple lorsqu'il est mis à disposition d'un chef d'exploitation. Un logement dépassant les besoins courants, de même que les logements supplémentaires qui ne sont pas nécessaires, justifient en revanche une majoration de la valeur locative (arrêt TF du 19 février 1993 précité, consid. 3; arrêt TA FR 4F 96 291 précité consid. 2 et les références; LOCHER, art. 21 n. 70). La Cour fiscale a également eu l'occasion de relever que dans les cas où un propriétaire ou usufruitier d'un logement n'est plus actif dans l'entreprise agricole, la valeur locative de celui-ci ne doit plus être déterminée selon les normes spécifiques aux logements agricoles, mais selon les normes ordinaires. En effet, le critère de la nécessité pour l'entreprise agricole n'est alors (provisoirement) plus rempli. Il s'agissait dans ce cas d'une contribuable qui continuait à loger dans une maison individuelle comprise dans une exploitation agricole, mais qui n'y exerçait plus d'activité significative, à l'exception de l'élevage de poules, pour un revenu annuel de CHF 4'000.-. Il a été ajouté à cet égard que même s'il ne pouvait pas être attendu d'une agricultrice retraitée qu'elle quitte sa ferme au seul motif qu'elle a cessé d'y travailler, ce fait ne justifiait pas un traitement fiscal différent de celui appliqué à tout autre retraité propriétaire de son logement (arrêt TA FR 4F 96 291 précité consid. 2).

E. 2.4

Dans la ligne de la jurisprudence précitée, la Conférence suisse des impôts a émis des Directives pour la détermination de la valeur locative agricole (logement du chef de l'exploitation agricole) (les Directives CSI). Dans leur version du 20 février 2019 (www.ssk-csi.ch, rubrique Thèmes > Agriculture), elles se réfèrent aux dispositions de la LBFA et de l'OFerm, ainsi qu'au Guide pour l'estimation de la valeur de rendement agricole (Annexe à l'Ordonnance du 4 octobre 1993 sur le droit foncier rural [ODFR, RS 211.412.110]), entré en vigueur le 1er avril 2018. Elles prévoient notamment que chaque exploitation a droit à un logement du chef de l'exploitation et que seuls les propriétaires exploitants, les usufruitiers et les fermiers d'une entreprise agricole ont droit à une « valeur locative agricole » (chiffre 2.1). Ainsi, le droit à la valeur locative agricole doit être revu si la situation de l'exploitation change (p. ex. perte des terres en fermage) (chiffre 2.2). Ce droit n'est accordé en général que si le revenu agricole de l'exploitant représente la source principale du revenu professionnel (chiffre 2.5). Les logements d'exploitation secondaires (« betriebliche Zweit- wohnungen »), qui ne sont pas loués à des tiers, sont estimés selon les règles usuelles non agricoles (chiffre 2.10). Se référant quant à lui directement à l'art. 22 al. 2 LICD, le Conseil d'Etat du canton de Fribourg a édicté l'arrêté du 25 octobre 1994 concernant l'imposition de la valeur locative du logement agricole (l'arrêté cantonal; RSF 631.36). Comme pour les logements non agricoles (voir ci-dessus consid. 2.2 à la fin), cet

arrêté prévoit une procédure d'estimation individuelle selon des normes par unité de Tribunal cantonal TC Page 8 de 15 local, avec toutefois des prix de référence spécifiques fixé à l'art. 4 de l'arrêté cantonal. Il ressort par ailleurs de l'art. 5 de l'arrêté cantonal que le calcul de la valeur locative s'opère pour le propriétaire exploitant ou pour le fermier (al. 1), qu'elle est déterminée selon l'art. 4 de l'arrêté cantonal si le ou les logements considérés sont occupés par des personnes qui tirent de l'exploitation leur revenu d'activité principale (al. 2), que les logements occupés par des tiers qui ne travaillent pas sur l'exploitation sont considérés comme non agricoles pour le calcul du rendement immobilier (al. 3) et qu'il en va de même des maisons d'habitation indépendantes du rural lorsqu'elles sont situées dans une zone à bâtir qui n'est pas à proximité de la ferme (al. 4). Dans son arrêt TA FR 4F 98 131 précité (consid. 4), la Cour fiscale a examiné la conformité de la méthode de calcul prévue par l'arrêté cantonal au regard des principes dégagés par l'arrêt TF du 19 février 1993 concernant le traitement particulier réservé aux logements d'exploitants agricoles. Après avoir constaté que la valeur locative du logement en question avait été déterminée en appliquant l'arrêté cantonal, elle a relevé que ces normes cantonales constituaient un outil pratique qui facilitait une application schématique du droit. Elle a toutefois critiqué la coexistence de trois systèmes de normes pour calculer la valeur locative des logements agricoles (Guide pour l'estimation de la valeur de rendement agricole; Directives CSI; arrêté cantonal). Elle a aussi considéré que, dans le cas particulier, le Service cantonal des contributions aurait dû procéder à un second calcul sur la base du Guide pour l'estimation de la valeur de rendement agricole, afin de déterminer si la valeur résultant de l'application de celui-ci était plus favorable. Cela étant, la Cour fiscale a discuté dans cet arrêt du mode de calcul de la valeur locative d'un logement agricole, mais elle n'a pas examiné les conditions à remplir pour bénéficier de ces normes de calcul avantageuses par rapport aux normes ordinaires de calcul de la valeur locative.

E. 2.5

S'agissant des conditions à remplir pour que la valeur locative d'un logement soit calculée selon les normes spécifiques aux logements agricoles, les Directives CSI et l'arrêté cantonal présentent à première vue la différence principale suivante. Selon les Directives CSI, chaque exploitation a droit à un logement du chef d'exploitation calculé selon les normes spécifiques. Les logements d'exploitation secondaires, qui ne sont pas loués à des tiers, sont estimés selon les règles usuelles non agricoles (voir chiffre 1 e. r. avec chiffre 2.1; chiffre 2.10; voir également Guide pour l'estimation de la valeur de rendement agricole, chiffre 4.2, dont il ressort que lorsqu'une entreprise agricole compte plus d'un logement, le logement du chef d'exploitation est déterminé sur la base de quatre critères). L'arrêté cantonal prévoit quant à lui à son art. 5 al. 1 que le calcul de la valeur locative s'opère [selon les normes spécifiques] pour le propriétaire exploitant ou pour le fermier, sans précision particulière. L'art. 5 al. 2 de l'arrêté cantonal fait toutefois référence à un ou plusieurs logements concernés (« si le ou les logements considérés sont occupés [...] »), ce qui va clairement dans le sens que, selon l'arrêté cantonal, plusieurs logements de la même exploitation peuvent bénéficier d'un tel calcul. Cela est du reste confirmé par le Service cantonal des contributions qui relève dans ses observations du 25 juin 2024 que le canton de Fribourg est plus généreux que les autres cantons suisses qui accordent la valeur locative agricole uniquement à l'exploitant. Pour le reste, les conditions d'application prévues par les Directives CSI et l'arrêté cantonal sont a priori similaires. Ainsi, selon les Directives CSI, le droit à la valeur locative agricole n'est accordé en général que si le revenu agricole

de l'exploitant représente la source principale du revenu professionnel (voir chiffre Tribunal cantonal TC Page 9 de 15 2.5). L'art. 5 al. 2 de l'arrêté cantonal va dans le même sens en prévoyant que le ou les logements considérés sont évalués selon les normes spécifiques aux logements agricoles s'ils sont occupés par des personnes qui tirent de l'exploitation leur revenu d'activité principale. Enfin, les Directives CSI prévoient que le droit à la valeur locative agricole doit être revu si la situation de l'exploitation change (p. ex. perte des terres en fermage) (voir chiffre 2.2). L'arrêté cantonal ne mentionne pas expressément une telle règle, mais il va de soi que l'application des normes spécifiques aux logements agricoles ne peut pas être maintenue si les conditions prévues pour bénéficier de ce calcul avantageux ne sont plus remplies.

E. 3

Principe d'égalité et droit à l'égalité dans l'illégalité

E. 3.1

La protection de l'égalité (art. 8 la Constitution fédérale, Cst. féd.; RS 101) et celle contre l'arbitraire (art. 9 Cst. féd.) sont étroitement liées. Une décision est arbitraire lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité, en bref qu'elle apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, qu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Il ne suffit pas que les motifs de la décision soient arbitraires, encore faut-il qu'elle le soit dans son résultat (ATF 147 II 454 consid. 4.4). En outre, il n'y a pas arbitraire du seul fait qu'une autre solution que celle de la décision en cause est concevable ou même préférable. Une décision viole le principe d'égalité lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou qu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 146 II 56 consid. 9.1). Les situations comparées ne doivent pas nécessairement être identiques en tous points, mais leur similitude doit être établie en ce qui concerne les éléments de fait pertinents pour la décision à prendre. La question de savoir si un traitement juridique différent ou semblable repose sur des motifs raisonnables justifiés par la situation à régler peut recevoir des réponses différentes selon les époques, les idées dominantes et les circonstances. L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (YERSIN/AUBRY-GIRARDIN in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, Remarques préliminaires n. 63 et les références citées). En matière fiscale, le principe d'égalité de l'art. 8 al. 1 Cst. est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité économique. Le principe de la généralité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique: les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles. D'après le principe d'imposition selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 Cst., toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à disposition du contribuable (ATF 141

II 338 consid. 3.2 et les références citées).

Tribunal cantonal TC Page 10 de 15

E. 3.2

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. 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 (arrêt TC FR 604 2019 103 du 7 février 2020 consid. 3.2; YERSIN/AUBRY-GIRARDIN, Remarques préliminaires, n. 41 et les références citées).

E. 3.3

Il n'existe pas de droit à un traitement égal qui serait contraire à la loi. Le principe de la légalité l'emporte généralement sur celui de l'égalité de traitement. En conséquence, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité devant la loi, lorsque celle-ci est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle aurait été faussement, voire pas du tout, appliquée dans d'autres cas. Cela présuppose cependant, de la part de l'autorité dont la décision est attaquée, la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question; le citoyen ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévérera dans l'inobservation de la loi (ATF 139 II 49 consid. 7.1). Il ne suffit pas que l'autorité dont la décision est attaquée se soit trompée ou ait fait l'une ou l'autre exception à la loi. Dans la mesure où l'autorité indique qu'elle est prête à modifier sa pratique ou même ne se détermine pas expressément, le Tribunal fédéral considère qu'elle adoptera une pratique conforme à la loi. Il faut que, délibérément, l'autorité n'applique pas la loi (ou qu'elle l'applique de manière erronée) et qu'elle ne soit pas prête à abandonner cette pratique pour que l'intérêt à un traitement égal du contribuable l'emporte sur le principe de la légalité (arrêt TF 2P.282/2001 du 3 juillet 2002 consid. 3.2 ; arrêt TC FR 604 2019 103 précité consid. 3.3; YERSIN/AUBRY-GIRARDIN, Remarques préliminaires, n. 69 et les références citées).

E. 4

Discussion

E. 4.1

En l'espèce, il est admis que le recourant réalise un revenu d'activité agricole largement inférieur à celui qu'il perçoit dans son emploi principal de technico-commercial exercé au taux de 80%. La recourante ne réalise quant à elle pas de revenu agricole. La condition de la prépondérance du revenu d'activité professionnelle agricole posée tant par les Directives CSI que par l'arrêté cantonal (voir ci-dessus consid. 2.5) n'est ainsi pas remplie. C'est dès lors à raison que les recourants ne contestent plus que le logement qu'ils occupent dans l'exploitation agricole du recourant ne remplit pas, pour la période fiscale 2020 faisant l'objet du litige, les conditions prévues pour que la valeur locative correspondante soit calculée selon les normes spécifiques aux logements agricoles. Par ailleurs, en application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée. A ce défaut,

elle risquerait en effet de se trouver indéfiniment par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement (arrêt TF 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 10.5.1; arrêt TC FR 604 2024 69 consid. 3.4). Les recourants ne peuvent dès lors pas se prévaloir du fait qu'ils ont bénéficié de la valeur locative agricole pour des périodes fiscales précédentes, alors que leurs revenus d'activités principales étaient déjà supérieurs au revenu d'activité agricole du recourant.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 15 Comme il l'a expliqué dans sa détermination du 25 juin 2024, le Service cantonal des contributions pouvait ainsi modifier la valeur locative retenue pour le logement concerné lorsqu'il s'est rendu compte – lors de l'étude du dossier des recourants en lien avec des travaux de rénovation importants – que cette valeur n'avait jusqu'alors pas été fixée conformément aux règles applicables. Il reste dès lors à examiner si les recourants peuvent prétendre à l'égalité dans l'illégalité au sens des principes rappelés ci-dessus (consid. 3).

E. 4.2

Les recourants font notamment valoir que le Service cantonal des contributions serait trop généreux dans sa pratique en ne limitant pas à un seul logement par exploitation agricole le calcul de la valeur locative selon les normes applicables aux logements agricoles. Certes, sous l'angle de la conformité au droit fédéral applicable, la solution appliquée par le Service cantonal des contributions, fondée sur l'arrêté cantonal et ne correspondant pas aux Directives CSI, paraît questionnable. En effet, il a été vu ci-dessus que la réglementation spécifique du calcul de la valeur locative des logements agricoles se fonde sur un arrêt de principe du Tribunal fédéral qui s'appuie lui-même sur des règles spéciales dérivées du droit foncier rural réservant un traitement particulier au logement de l'exploitant agricole, à savoir que ce type de logement est soumis à des restrictions légales et réglementaires concernant le fermage. Or, il est rappelé que s'il apparaît justifié d'appliquer une solution avantageuse pour le logement de l'exploitant agricole, ce n'est pas le cas d'un logement dépassant les besoins courants de l'entreprise agricole ou de logements supplémentaires qui ne sont pas nécessaires (voir ci-dessus consid. 2.3). Toutefois, les recourants ne sauraient tirer argument de la pratique qu'ils remettent en question. En effet, le litige ne porte en l'espèce pas sur la problématique de l'applicabilité des normes spécifiques aux logements agricoles à un second logement de la même exploitation agricole, mais plutôt sur la condition de la prépondérance du revenu d'activité professionnelle agricole. Plus spécifiquement, les recourants ne font pas valoir que le calcul de la valeur locative selon les normes spécifiques aux logements agricoles leur serait refusé au motif qu'un autre logement de la même exploitation agricole bénéficierait déjà de cette solution favorable. Ils ne peuvent dès lors pas se prévaloir d'un traitement inégal sous cet angle.

E. 4.3

Les recourants font grief au Service cantonal des contributions de calculer la valeur locative de logements faisant partie d'entreprises agricoles, dans des situations comparables à la leur, en appliquant les normes spécifiques aux logements agricoles, alors que la condition de la prépondérance du revenu d'activité agricole (voir ci-dessus consid. 2.5) n'est pas remplie dans ces situations. Ils font référence en particulier aux cas d'agriculteurs qui prennent un autre emploi pour pouvoir « tourner », à la situation des agriculteurs retraités dont les rentes de vieillesse sont le revenu principal et qui ne sont par ailleurs plus exploitants, ainsi qu'aux circonstances dans lesquelles un agriculteur exerce un mandat soit

dans un exécutif communal ou cantonal, soit dans un conseil d'administration.

E. 4.3.1

S'agissant de la première hypothèse, rien n'indique que le Service cantonal des contributions renoncerait à procéder à un nouveau calcul de la valeur locative du logement selon les normes ordinaires dans les cas où il constate qu'un exploitant agricole exerce désormais également une autre activité professionnelle dont il tire un revenu régulier supérieur à son revenu agricole. Les recourants ne se réfèrent par ailleurs à aucun exemple concret qui permettrait de constater une telle

Tribunal cantonal TC Page 12 de 15 pratique qui, non conforme à la réglementation applicable, leur permettrait de s'en prévaloir pour revendiquer le même avantage, alors que le recourant ne remplit pas non plus la condition de la prépondérance du revenu d'activité professionnelle agricole.

E. 4.3.2

Les cas d'agriculteurs qui perçoivent des rémunérations dans le cadre de fonctions politiques professionnalisées ou de mandats dans des conseils d'administrations sont comparables à la première hypothèse. Il s'agit dans ces situations également d'agriculteurs qui, s'ils perçoivent des revenus d'autres activités professionnelles régulières et supérieurs à leur revenu d'activité professionnelle agricole, ne remplissent plus la condition de la prépondérance du revenu d'activité professionnelle agricole. Pour ces cas également, les recourants font uniquement allusion à des exemples de contribuables qui auraient bénéficié d'un traitement fiscal favorable, sans donner de précision. Ces éléments ne sont suffisants ni pour en déduire que le Service cantonal des contributions aurait systématiquement renoncé à appliquer la condition de la prépondérance du revenu agricole dans de telles circonstances, ni qu'il aurait l'intention de poursuivre une telle pratique.

E. 4.3.3

La situation des agriculteurs retraités, exploitants ou non, appelle d'autres développements. Il a été vu ci-dessus (consid. 2.5) que, dans la ligne tracée par la jurisprudence, tant les Directives CSI que l'arrêté cantonal prévoient que la valeur locative d'un logement n'est calculée selon les normes spécifiques aux logements agricoles que si ce logement est occupé par une personne qui exploite l'entreprise agricole et qui tire de cette exploitation son revenu d'activité principale (prépondérance du revenu d'activité professionnelle agricole). Cela signifie concrètement qu'un agriculteur retraité qui n'exerce plus d'activité significative dans l'entreprise agricole ne saurait bénéficier pour son logement d'une valeur locative calculée selon les normes spécifiques aux logements agricoles (voir l'exemple décrit ci-dessus, consid. 2.3). A cet égard, le Service cantonal des contributions précise sa pratique comme suit dans sa détermination du 25 juin 2024: « Dans les cas de rentiers et contrairement aux dires du représentant des contribuables, la valeur locative agricole est accordée si les rentiers obtiennent leur revenu principal d'une activité agricole. Ce revenu principal – salarié ou indépendant – doit être supérieur à la rente AVS. Par simplification, nous appliquons la limite du salaire coordonné LPP. De même pour les autres cas, le revenu agricole doit être supérieur aux autres revenus. ». Il apparaît sur cette base que dans sa pratique, conformément à la jurisprudence et aux lignes directrices posées par les Directives CSI et l'arrêté cantonal, le Service cantonal des contributions ne fait pas bénéficier de la valeur locative agricole les agriculteurs retraités qui n'ont plus d'activité significative sur l'exploitation agricole. Les recourants ne peuvent dès lors pas être suivis lorsqu'ils

semblent affirmer – sans apporter d'exemple concret – que des agriculteurs retraités et sans activité significative sur l'exploitation agricole continueraient à bénéficier d'une valeur locative agricole au motif qu'ils percevraient des fermages supérieurs au salaire coordonné LPP. Quant au cas d'un agriculteur percevant des rentes de vieillesse tout en continuant à exercer une activité significative dans l'entreprise agricole, il remplit a priori la condition de la prépondérance du revenu professionnel d'activité agricole. En effet, les rentes de vieillesse ne semblent pas être assimilables à un revenu d'activité ou à un revenu professionnel au sens des Directives CSI et de l'arrêté cantonal. La question de la conformité du calcul de la valeur locative selon les normes

Tribunal cantonal TC Page 13 de 15 spécifiques au logement agricole dans un tel cas se pose ainsi essentiellement sous l'angle du droit à un tel calcul pour plusieurs logements situés sur la même exploitation (voir ci-dessus consid. 4.2).

E. 4.4

Sur la base des éléments produits par les recourants et des indications fournies par le Service cantonal des contributions quant à sa pratique, il ressort de ce qui précède que dans les cas comparables à ceux du recourant, à savoir ceux d'agriculteurs exerçant une activité significative dans l'exploitation agricole tout en réalisant un revenu supérieur tiré d'une autre activité professionnelle, le droit au calcul de la valeur locative selon les normes spécifiques au logement agricole n'est pas reconnu. Il n'est dès lors pas établi que le Service cantonal des contributions octroierait dans sa pratique à d'autres contribuables – se trouvant dans une situation comparable à celle des recourants – le droit à la valeur locative agricole qu'ils revendiquent pour eux-mêmes. Ils ne peuvent en conséquence pas se prévaloir de l'égalité dans l'illégalité pour revendiquer ce droit.

E. 5

Sort du recours Sur le vu de ce qui précède, le recours portant sur l'impôt fédéral direct doit être rejeté, dans la mesure où il est recevable. Impôt cantonal (604 2024 39)

E. 6

Reprise du raisonnement et de la solution retenue pour l'impôt fédéral direct

E. 6.1

En droit cantonal harmonisé, l'art. 22 al. 1 let. b LICD a un contenu identique à celui de l'art. 21 al. 1 let. b LIFD. Quant à l'art. 22 al. 2 LICD, il va dans le même sens que l'art. 21 al. 2 LIFD en prévoyant que le Conseil d'Etat édicte les prescriptions nécessaires à la fixation des valeurs locatives en tenant compte en particulier des conditions locales ou régionales du marché du logement et de manière à favoriser l'accession à la propriété du logement et le maintien de celle-ci. Il a été vu ci-dessus (consid. 2.2 à la fin) que les règles d'exécution prévues par le canton de Fribourg pour la fixation des valeurs locatives des logements situés sur son territoire sont en principe applicables tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Il en va de même des règles relatives au traitement particulier réservé aux logements d'exploitants agricoles, fondées sur la jurisprudence fondée sur le droit fédéral sur le bail à ferme agricole et concrétisées par les Directives CSI et l'arrêté cantonal (ci-dessus consid. 2.3 et 2.4). Quant au principe constitutionnel d'égalité et à un éventuel droit à l'égalité dans l'illégalité (ci-dessus consid. 3), les recourants peuvent s'en prévaloir aux mêmes conditions pour l'impôt cantonal que pour l'impôt fédéral direct.

E. 6.2

En présence de règles similaires, le raisonnement et les références à la jurisprudence concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Dès lors, pour des motifs identiques à ceux développés en matière d'impôt fédéral direct, il se justifie également de rejeter le recours déposé au niveau cantonal, dans la mesure où il est recevable.

Tribunal cantonal TC Page 14 de 15 Frais de procédure et indemnité de partie

E. 7

Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge 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. la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2024 38) I. Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable. Impôt cantonal (604 2024 39) II. Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable. 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. 148 CPJA).

Tribunal cantonal TC Page 15 de 15 Fribourg, le 5 mai 2025/msu Le Président La Greffière

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