

FR_GERICHTE 607 2015 25 vom 22. November 2016

FR Kantonsgericht, 2016-11-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2015_25

FR: FR_GERICHTE 607 2015 25 du 22 novembre 2016

IT: FR_GERICHTE 607 2015 25 del 22 novembre 2016

Regeste

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

Erwägungen

E. 3

a) Les recourants reprochent à l'autorité intimée d'avoir appliqué une méthode de taxation en contradiction avec les Instructions pour le revenu provenant de la location d'une chambre meublée de leur appartement, revenu destiné à couvrir partiellement les coûts de formation et de logement de leur fille qui suit un Master à l'université de St-Gall. Ils observent que selon les Instructions générales, il y a imposition uniquement si le loyer encaissé est supérieur à la valeur locative, ce qui n'est largement pas leur cas et qu'ils ont scrupuleusement respecté les Instructions précitées quant à la manière de remplir les codes 3.340 et 3.310. Selon eux, la correction des valeurs locative et fiscale de leur immeuble complexifierait trop la procédure notamment parce qu'il s'agit d'une chambre meublée louée pour des périodes qui peuvent être relativement courtes (dans leur cas, 6 mois : le bail de leur locataire s'est terminé le 2 juillet et la chambre devait être relouée pour 6 mois à partir du 1er août à un étudiant effectuant un stage à Neuchâtel) avec des périodes temporaires sans locataire, une situation qui risque d'être récurrente et qui débouchera sur un nouveau calcul des valeurs locative et fiscale de l'immeuble à chaque taxation. Les recourants relèvent encore que la pratique actuelle de l'autorité intimée semble correspondre à ce qui était prévu dans les Instructions générales avant leur changement intervenu en 2009, changement qui

Tribunal cantonal TC Page 6 de 10 n'a pas été répercuté dans les procédures de taxation. Et d'ajouter que lorsque des locaux communs sont mis à disposition, tel que WC / douche, ou séjour, le système de définition de la valeur locative ne permet pas de tenir compte d'un ratio d'utilisation, ce qui débouche forcément sur de l'arbitraire. Ils sont d'avis que la prise en compte de 80% du montant issu de la "sous-location" ne sert pas à compenser ce partage des locaux mais correspond à l'usure associée au mobilier mis à disposition et aux charges. Dans leurs contre-observations du 26 septembre 2015, les recourants exposent notamment que le calcul rectifié de la valeur locative se base non pas sur 1 unité, mais 1.3 unité - ce qui inclut une place de parc, les charges et le libre accès aux infrastructures communes de leur habitation telles que buanderie, cave etc. - de sorte que le montant de CHF 254.55 doit être remplacé par un montant de CHF 330.90, soit une différence qui s'amenuise significativement avec le prix net théorique de CHF 480.-. Selon eux, cela "revient de fait à déterminer la valeur locative par l'usage effectif des locaux. Ceci est en contraction totale avec le mécanisme de calcul de la valeur locative qui est déterminé par la définition des locaux, surface, nombre, etc., mais qui ne tient compte ni de l'usage effectif ni du nombre

d'utilisateurs. Aucune réduction n'est proposée". Et d'ajouter que si l'on compare la valeur locative de CHF 17'001.- au rendement annualisé de la chambre louée de CHF 5'760.- (12 mois à 480.-), cela ne représente que le tiers de la valeur locative, et l'on ne se trouve pas en présence d'un loyer supérieur à la valeur locative. Ils font valoir qu'aucun critère objectif ou limite déterminante ne définit les conditions dans lesquelles le revenu de la sous-location n'est plus considéré comme faisant partie de la valeur locative. b) De son côté, l'autorité intimée relève, dans ses ultimes remarques du 12 octobre 2015, qu'il a fallu modifier les valeurs locative et fiscale provenant de la chambre louée à des tiers dans la mesure où le loyer net de CHF 480.- par mois est bien supérieur à la valeur locative privée équivalant à CHF 254.55 par mois, valeur basée sur le questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles, soit 1 unité x CHF 260.00 ./ 11% (= facteur de réduction) x 110% (= quotient communal). L'autorité intimée a rappelé qu'elle ne retenait que les 4/5 du loyer pour la chambre meublée (CHF 960.00 pour 2 mois) et que s'agissant de la valeur locative, l'ancienne valeur a été calculée pour 10 mois et la nouvelle valeur pour 2 mois, soit dès la location en novembre 2014. Elle estime que, de la sorte, une chambre a été supprimée dans la valeur locative privée, et que sa location à des tiers a par contre été prise en compte, ce qui correspond aux Instructions générales. c) En l'espèce, les parties étant en désaccord sur le sens à donner aux règles définies dans les Instructions générales, il convient d'examiner comment doivent être imposés les rendements immobiliers des recourants. Il importe de préciser au préalable que le loyer encaissé par les recourants provient non pas de la sous-location mais de la location d'une chambre meublée. La sous-location est en effet un contrat par lequel le locataire cède, moyennant le paiement d'un loyer, l'usage de la chose louée à un tiers (le sous-locataire) avec le consentement du bailleur (art. 262 al. 1 CO; voir notamment ATF 139 III 353 consid. 2.1.2). Or, les recourants ont mis en location une chambre meublée dans la maison familiale qui leur appartient et non pas dans un immeuble dont ils sont eux-mêmes les locataires. Cela étant, il ressort des art. 21 al. 1 let. a et b LIFD que l'on est en présence de deux systèmes d'imposition différents selon qu'il s'agit de loyer ou de valeur locative, l'imposition pondérée de cette dernière étant influencée par l'impératif légal visant à favoriser l'accession à la propriété individuelle du logement. C'est pourquoi, il n'est pas possible de compenser sans autre considération loyer et valeur locative, comme cela ressort de la déclaration d'impôt des recourants.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 10 Au demeurant, les Instructions générales indiquent que dans certains cas l'on peut se trouver en présence d'un revenu imposable malgré le fait qu'en principe, le loyer encaissé n'est pas imposé parce qu'il a pour but de réduire la valeur locative du propriétaire. Contrairement à ce que soutiennent les recourants, la location d'une chambre meublée de leur maison ne revient pas "uniquement à réaliser une partie du revenu théorique défini par la valeur locative". Et l'on ne voit pas qu'il y aurait lieu de comparer les loyers encaissés à la totalité de la valeur locative pour qu'un nouveau calcul de la valeur locative réduite se justifie. En l'occurrence, le rendement immobilier constitué par la valeur locative de l'immeuble avant la mise en location d'une chambre meublée a été remplacé par un rendement immobilier désormais composé d'un loyer et d'une valeur locative. Or cette dernière doit être réduite du fait que les recourants n'ont plus la libre disposition de la totalité de leur maison; elle sera diminuée de sa partie afférente à la chambre louée. Et comme le loyer encaissé (CHF 960.- nets, une réduction de 20% ayant été admis par l'autorité intimée) compense davantage que la partie de la valeur locative de dite chambre meublée (CHF 5'760.-), l'on se trouve précisément dans l'un des cas de figure entraînant une

imposition, alors même que la valeur locative a été diminuée en passant de CHF 17'001.- à CHF 16'435.-. L'on peut certes regretter la formulation peu claire des Instructions générales sous le code 3.410, qui ont intégré dès la période fiscale 2009 les cas de location d'appartement ou de chambre dans un immeuble habité par son propriétaire, sans distinguer clairement l'imposition des revenus immobiliers selon qu'ils proviennent d'une sous-location ou d'une location avec les conséquences propres à chacune de ces deux situations. Il n'en demeure pas moins que le système appliqué par l'autorité intimée correspond à la logique d'une imposition distincte des rendements immobiliers selon qu'il s'agit de locaux que le contribuable propriétaire se réserve pour son propre usage ou de locaux qu'il loue. Cet ajout dans les Instructions générales à partir de la période fiscale 2009 correspond à la pratique demeurée inchangée du Service cantonal des contributions (voir notamment arrêt TA FR 4F 03 181). Quant à la prise en compte de l'ancienne valeur locative pour les dix mois précédant la mise en location de la chambre meublée et la prise en compte depuis lors de la nouvelle valeur locative réduite pour les deux mois, elle respecte l'imposition selon les revenus acquis. Partant, la valeur locative arrêtée à CHF 16'435.- et le loyer net à CHF 960.- doivent être maintenus.

E. 4

a) Au vu de ce qui précède, le recours en matière d'impôt fédéral direct est rejeté. b) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie 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 fribourgeois 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, il se justifie de fixer les frais à CHF 200.-.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 10 II. Impôt cantonal (607 2015 26)

E. 5

Au niveau cantonal également, pour les mêmes raisons que celles exposées en matière d'impôt fédéral direct, il est renoncé à renvoyer le dossier à l'autorité intimée afin qu'elle rende une décision sur réclamation. Et pour le reste aussi, le délai et les formes prévus aux art. 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 CPJA ont été respectés et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile, de sorte que le recours est recevable sous cet angle.

E. 6

a) En droit cantonal également, le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 64 al. 1 LICD et 16 al. 1 LHID). Il a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 17 al. 1 LICD). Sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable (art. 17 al. 2 LICD). b) 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) de même 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). c) En présence de règles similaires, les considérants 2 et 3 concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Il en résulte qu'au niveau cantonal également, la valeur locative arrêtée à CHF 16'435.- et le loyer net à CHF 960.- doivent être maintenus.

E. 7

a) 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). C'est également sur la base de cette dernière disposition que le Conseil d'Etat a pris l'arrêté du 9 avril 1992 concernant l'imposition des immeubles non agricoles (consid. 2b). 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. Cette règle concorde à celle de l'art. 14 al. 1 LHID. A cet égard, l'art. 13 al. 1 de l'arrêté 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, cette dernière correspondant à la capitalisation des rendements annuels conformément à l'art. 14 de l'arrêté. b) Les Instructions spéciales sur la manière de remplir le questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles Edition 2014 (disponibles à l'adresse http://www.fr.ch/scc/fr/pub/estimation_immeubles.htm et consultées à la date du jugement, ci-après : les Instructions spéciales) indiquent, en page 10 sous le ch. 5. "Autres appartements ou locaux sis dans l'immeuble et loués à des tiers", ce qui suit : "Il y a lieu d'indiquer sous ce poste le loyer annuel contractuel, ainsi que la valeur locative annuelle des locaux inoccupés. On ne mentionnera pas les frais de chauffage et de préparation d'eau chaude. Ce loyer ne correspondra pas forcément aux montants encaissés figurant dans la déclaration d'impôt. En effet, la valeur de rendement de l'immeuble doit être déterminée sur la base du rendement annuel total possible".

Tribunal cantonal TC Page 9 de 10 c) En l'espèce, l'autorité intimée s'est écartée à juste titre de la taxation rectifiée du 8 juin 2015 et a conclu, dans ses ultimes remarques du 12 octobre 2015, à ce que la valeur fiscale soit arrêtée à CHF 311'000.- conformément au calcul établi par le SEI en date du 8 juin 2015. L'on relèvera que la nouvelle valeur fiscale a été établie conformément à l'art. 13 de l'arrêté concernant l'imposition des immeubles non agricoles puisqu'elle a été fixée sur la base d'un rendement annuel total de CHF 19'368.- (nouvelle valeur locative annuelle privée de CHF 13'608.- + loyers annuels nets de CHF 5'760.-) capitalisé à 8% (immeuble construit après 1960) x 2), soit CHF 484'200.-, auxquels s'ajoutent CHF 450'000.- de valeur marchande, le total de ces deux valeurs étant divisé par 3. Ce calcul correspond à la prise en compte correcte d'une part, d'une diminution de la valeur locative et d'autre part, du rendement annualisé possible pour la chambre meublée que les recourants n'utilisent plus eux-mêmes et qu'ils ont commencé à mettre en location en novembre 2014 pour un loyer mensuel net de CHF 480.-.

E. 8

a) Le recours est très partiellement admis en ce sens que la valeur fiscale est fixée à CHF 311'000.- au lieu des CHF 313'415.- figurant dans l'avis de taxation rectifié du 18 juin 2015. Pour le reste, il est rejeté. b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure; si elle n'est que partiellement déboutée, les

frais sont réduits en proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 200.-, les recourants n'obtenant gain de cause que pour une part très réduite. le Président prononce: en application des art. 100 al. 1 let. c CPJA et 45 al. 1 let. c de la loi fribourgeoise sur la justice du 31 mai 2010 (LJ; RSF 130.1) I. Impôt fédéral direct (607 2015 25)

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