

VS_GERICHTE F1 24 108 vom 8. Juni 2025

VS Kantonsgericht, 2025-06-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_108

FR: VS_GERICHTE F1 24 108 du 8 juin 2025

IT: VS_GERICHTE F1 24 108 del 8 giugno 2025

Regeste

F1 24 108 ARRÊT DU 8 JUIN 2025 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit fiscal
Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Didier Bourgeois, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière, en la cause X _____, recourante contre SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée (Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, période fiscale 2022) recours contre la décision sur réclamation du 6 mars 2024

Erwägungen

E. 1

Le recours porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Il a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 et 2 LHID ; art. 150 LF ; art. 81a al. 1 et 2, 80 al. 1 let. a et c, 44 al. 1 let. a et 48 LPJA). II. Principes régissant la valeur locative

E. 2

La recourante demande que la valeur locative de son appartement soit fixée sur la base d'un loyer mensuel de 1200 fr., invoquant notamment un abus du pouvoir d'appréciation. Avant d'examiner dans les détails ses griefs, il sied de rappeler les dispositions et principes régissant l'imposition de la valeur locative, en matière d'impôt fédéral direct et en matière d'impôt cantonal et communal.

E. 2.1

Selon l'art. 21 al. 1 let. b LIFD, est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété. L'imposition de la valeur locative trouve sa raison d'être dans la nécessité de respecter l'équité fiscale, comme requis par les art. 8 al. 1 et 127 al. 2 Cst. (ATF 148 I 286 consid. 4.1, 143 I 137 consid. 3.2). En particulier, elle vise à garantir une égalité de traitement entre les

- 5 - personnes qui vivent dans un immeuble qui leur appartient, et pour lequel elles ont le droit à un certain nombre de déductions (frais hypothécaires, frais d'entretien de l'immeuble, etc.), et les locataires qui – bien qu'ils supportent des frais, en particulier les loyers – n'ont droit à aucune déduction similaire (ibidem).

E. 2.2

L'art. 21 al. 2 LIFD prévoit que la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable. Elle doit être estimée à la valeur du marché (cf. art. 16 al. 2 in fine LIFD ; ATF 143 I 137 consid. 3.3), en prenant en considération les conditions locales, étant relevé qu'une certaine marge

d'appréciation subsiste (ATF 148 I 286 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_724/2021 du 23 juin 2022 consid. 4.1). La valeur locative doit ainsi correspondre au montant que le propriétaire ou le détenteur des droits de jouissance devrait payer sur le marché pour pouvoir occuper le bien immobilier dans les mêmes conditions (ibidem). En moyenne, la valeur locative retenue par le canton en matière d'impôt fédéral direct ne doit toutefois pas se situer en deçà du 70% de la valeur du marché (ATF 150 II 417 consid. 4.1, 148 I 286 consid. 4.2). Dans le but d'uniformiser l'imposition de la valeur locative, l'AFC a édicté une circulaire et des directives en 1969 déjà (Circulaire et Directives sur le rendement locatif des maisons d'habitation, Archives 38 p. 121 ss ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_724/2021 précité consid. 4.1). Ces directives ont été reprises dans les informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts (cf. AFC, L'imposition de la valeur locative, in : Informations fiscales, Conférence suisse des impôts, 2021). Elles prévoient que la valeur locative se détermine selon le principe du loyer comparable, d'après une procédure d'estimation individuelle ou sur la base d'estimations cantonales, pour autant que celles-ci existent et aient été effectuées selon des règles uniformes (AFC, Informations fiscales précitées, ch. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_724/2021 précité consid. 4.1). La méthode dite comparative consiste à procéder par comparaison avec d'autres logements similaires qui sont loués. La valeur locative correspond alors en principe au loyer qu'un tiers devrait payer dans les mêmes circonstances pour un immeuble de même nature et présentant les mêmes caractéristiques (en ce qui concerne sa situation, son âge, le nombre de pièces, l'aménagement et la surface de dégagement) (AFC, Informations fiscales précitées, ch. 4.1).

E. 3

En pratique et lorsque cela est possible, la valeur locative cantonale complète est valable pour l'établissement de la valeur locative de l'impôt fédéral direct (AFC, Informations fiscales précitées, ch. 4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 5). En l'occurrence, la valeur locative contestée est la même

- 6 - pour l'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct. Il convient par conséquent d'examiner d'abord la valeur locative valable pour l'impôt cantonal et communal, puis ensuite celle valable pour l'impôt fédéral direct (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1/2019 précité consid. 5). III. Impôt cantonal et communal

E. 4.1

En matière d'impôt cantonal et communal, l'art. 7 al. 1 LHID oblige expressément les cantons à imposer la valeur locative des immeubles, mais ne pose pas d'exigences allant au-delà des limites fixées par les normes constitutionnelles, en particulier par le principe d'égalité de traitement entre les propriétaires et les locataires (art. 8 al. 1 Cst.) et les principes fiscaux ancrés à l'art. 127 al. 2 Cst. (ATF 148 I 286 consid. 4.3, 143 I 137 consid. 3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_724/2021 précité consid. 5.1). Les cantons jouissent donc d'une certaine marge de manœuvre dans la fixation de la valeur locative. Celle-ci doit toutefois correspondre au prix du marché, mais peut notamment être fixée à une valeur inférieure dans la mesure où, dans le cas concret, elle ne passe pas en-dessous de la limite constitutionnelle fixée à 60 % du loyer du marché (ibidem). Ce seuil doit dans tous les cas être respecté (ATF 148 I 286 consid. 5.2.2 ; REICH/WEIDMANN, in ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4ème éd. 2022, n° 44 ad art. 7 LHID ; OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, § 7 n° 235). Il garantit

l'égalité de traitement entre les propriétaires et les locataires et constitue une limite inférieure absolue. Celle-ci a été fixée en tenant compte de différents aspects parmi lesquels la volonté d'encourager la prévoyance privée par l'accès à la propriété (ATF 148 I 286 consi. 5.3.1, 143 I 137 consid. 3.3).

E. 4.2

En droit cantonal, l'art. 17 al. 1 let. b LF prévoit que le rendement de la fortune immobilière est imposable et comprend en particulier 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. La valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable (art. 17 al. 2 LF). La pratique valaisanne se réfère aux directives de l'AFC, selon lesquelles la valeur locative du logement que le propriétaire utilise est établie par comparaison et correspond au montant que le contribuable devrait payer comme loyer pour des locaux de même nature dans une situation semblable (AFC, Informations fiscales précitées, ch. 4.4 ; ACDF F1 24 13 du 28 mai 2024 consid. 3.5 ; ACCR du 28 mai 2020 consid. 3a, in RVJ 2021 p. 72). La méthode consiste à comparer des objets

- 7 - qui sont comparables dans leur surface, leur usage et leur emplacement, la surface du bien immobilier constituant le critère déterminant (ACCR du 28 mai 2020 consid. 3e, in RVJ 2021 p. 73). Le principe du loyer comparable est toutefois tempéré par l'art. 17 al. 2 LF, qui précise que, pour encourager l'accession à la propriété, les valeurs locatives sont estimées de manière raisonnable. Ainsi, selon la pratique cantonale, la pondération basée sur cette disposition peut aller jusqu'à 40 % de la valeur locative brute (ACDF F1 24 13 précité consid. 3.5 ; ACCR du 28 mai 2020 consid. 3a et 3e, in RVJ 2021 p. 72 ; cf. ég. ACDF F1 24 91 du 9 janvier 2025 consid. 7.2).

E. 4.3

En l'occurrence, l'appartement de la recourante, construit en 2022, se compose de 3,5 pièces pour une surface de 84 m². Le SCC a fixé sa valeur locative sur la base d'un loyer mensuel de 1300 fr. en procédant par comparaison avec des objets similaires dans la même localité. Il a ensuite fixé la valeur locative imposable à 60% de ce montant. Cette méthode de calcul est conforme aux exigences posées par la jurisprudence précitée. La recourante se plaint du fait qu'aucune échelle transparente, applicable à tous les propriétaires, n'a été publiée dans le cadre de la fixation des valeurs locatives. Cette critique est infondée, dans la mesure où, comme exposé ci-dessus, l'administration fiscale dispose d'une marge de manœuvre dans le choix de la méthode de calcul applicable. Elle n'est pas tenue de recourir à des estimations fondées sur des critères uniformes. Le SCC pouvait donc valablement procéder au moyen de la méthode comparative, quoi qu'en dise la recourante. En outre, rien n'indique que la valeur locative litigieuse aurait nécessairement été inférieure au montant fixé par le SCC si celui-ci avait procédé au moyen d'estimations uniformes. L'on ne discerne au demeurant aucune « opacité » dans la manière dont le SCC a fixé cette valeur locative, puisqu'il a précisément indiqué dans la décision attaquée les éléments comparatifs concrets sur lesquels il s'était fondé. La recourante soutient également que le fisc aurait abusé de sa marge d'appréciation en l'espèce. Force est cependant de constater que le loyer retenu par le SCC se situe à la limite inférieure de ceux observés sur le marché pour des logements comparables à celui de la recourante. En effet, aucun appartement de 3,5 pièces ou d'environ 80 m² n'a été identifié avec un loyer inférieur à 1300 fr./mois. Le SCC ne

pouvait dès lors pas se fonder sur le loyer revendiqué par la recourante sans enfreindre les règles exposées ci-dessus. A cet égard, l'on relève que la recourante n'a formulé aucune objection aux éléments de comparaison utilisés. Elle n'a pas non plus fourni d'autres objets sis dans sa localité qui lui permettraient de prétendre à une valeur locative calculée sur un loyer mensuel de 1200 francs. Ses arguments liés aux exemples publiés sur le site internet

- 8 - de la commune de C _____ (soit notamment une valeur locative imposable de 9750 fr. pour une maison individuelle de 5 pièces) sont irrelevants à cet égard, puisque, comme on l'a vu, la comparaison doit se fonder sur des objets présentant les mêmes caractéristiques quant à leur situation. La recourante ne peut rien tirer non plus du calcul figurant sur la page internet du SCC, celui-ci étant daté de 2008 et ayant pour unique but de servir d'exemple mathématique pour les contribuables, tel que le service l'a explicité. Partant, c'est de manière conforme au droit que le SCC a fixé la valeur locative imposable à 9360 fr. pour l'impôt cantonal et communal, les griefs y relatifs devant être rejetés.

E. 5

Dans un second grief, la recourante invoque une violation du principe de l'égalité de traitement (art. 8 al. 1 et 127 al. 2 Cst.) au motif que les valeurs locatives du parc immobilier cantonal ne sont pas régulièrement indexées à l'évolution des loyers.

E. 5.1

Une décision viole le principe de l'égalité de traitement consacré à l'art. 8 Cst. lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'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 148 I 286 consid. 5.1). En matière fiscale, l'art. 8 al. 1 Cst. est concrétisé par l'art. 127 al. 2 Cst., qui prévoit les principes de la généralité et de l'uniformité de l'impôt ainsi que celui de l'imposition selon la capacité contributive. Le respect de ces deux dispositions est également exigé par l'art. 7 al. 1 LHID (cf. supra consid. 4.1) (ibidem). Toutefois, le principe de la légalité de l'activité administrative prévaut en principe 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 appliquée du tout, dans d'autres cas (ATF 146 I 105 consid. 5.3, 139 II 49 consid. 7.1 ; OBERSON, op. cit., § 3 n° 44). 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 persévéra dans l'inobservation de la loi. Il faut encore que l'autorité n'ait pas respecté la loi selon une pratique constante, et non pas dans un ou quelques cas isolés, et qu'aucun intérêt public ou privé prépondérant n'impose de donner la préférence au respect de la légalité (ibidem).

- 9 -

E. 5.2

Selon la jurisprudence, une adaptation des valeurs locatives au fil du temps, à la hausse ou à la baisse, peut s'imposer pour que les fourchettes exposées ci-dessus soient respectées (arrêt

du Tribunal fédéral 2C_1/2019 précité consid. 7.4.1). Cette adaptation s'impose également en vertu du principe d'égalité de traitement entre différents propriétaires, ainsi qu'entre propriétaires et locataires (RUSCONI, L'imposition de la valeur locative, thèse 1988, p. 45 : cf. ég. ATF 125 I 65 consid. 4f ; AFC, Informations fiscales précitées, ch. 6.1). Dans le canton du Valais, l'adaptation des valeurs locatives à l'évolution du marché du logement se fait au plus tôt chaque deux périodes de taxation (cf. art. 17 al. 3 LF ; AFC, Informations fiscales précitées, ch. 4.4.3).

E. 5.3

En l'occurrence, la recourante prétend que les valeurs locatives du parc immobilier cantonal ne sont pas indexées à l'évolution des loyers au cours du temps. Elles seraient de ce fait inférieures aux loyers actuellement pratiqués sur le marché, ce qui constituerait une inégalité de traitement par rapport aux propriétaires de nouveaux logements. La recourante reproche en d'autres termes au fisc une mauvaise d'application de l'art. 17 al. 3 LF à l'égard d'anciens propriétaires immobiliers. Toutefois, outre le fait que cette allégation n'est nullement étayée, aucune différence de traitement ne peut être en l'espèce constatée. En effet, la situation de la recourante n'est pas comparable à celles d'anciens propriétaires immobiliers, puisque la valeur locative de son appartement a été fixée pour la première fois dans le cadre de la taxation de la période fiscale litigieuse. La norme dont elle invoque la violation ne lui était ainsi pas applicable. En outre, rien n'indique que le fisc entendrait à l'avenir procéder différemment à son égard que par rapport à d'autres propriétaires immobiliers en matière d'adaptation des valeurs locatives. La recourante ne le prétend du reste pas. Au demeurant, à supposer qu'une différence de traitement puisse être retenue ici, la recourante ne pourrait de toute manière pas prétendre à la fixation d'une valeur locative fondée sur un loyer inférieur à 1300 fr./mois. En effet, dans la mesure où ce montant se situe à la limite inférieure des loyers observés sur le marché (cf. supra consid. 4.3), une telle solution consacrerait une inégalité de traitement à l'égard des locataires, en particulier de ceux qui louent des logements dans des immeubles récents. Dès lors, le principe de la légalité devrait en tout état de cause l'emporter. Partant, le grief tiré d'une violation de l'égalité de traitement doit, lui aussi, être écarté. IV. Impôt fédéral direct

E. 6.1

Ainsi qu'il a été relevé ci-dessus (cf. supra consid. 2.1), le principe de l'égalité de

- 10 - traitement consacré par les art. 8 al. 1 et 127 al. 2 Cst. s'applique tant aux contributions publiques fédérales que cantonales ou communales. Les motifs précédemment exposés pour l'impôt cantonal et communal peuvent donc être repris pour l'impôt fédéral direct.

E. 6.2

De même, concernant le calcul de la valeur locative, les considérants relatifs à l'impôt cantonal (cf. supra consid. 4.3) valent aussi pour l'impôt fédéral direct, dès lors que cette valeur a aussi été utilisée pour cet impôt. Par ailleurs, bien que la valeur locative imposable retenue pour l'IFD ne corresponde pas à la limite de 70% du loyer du marché en l'espèce (cf. supra consid. 2.2), aucun élément du dossier n'indique que la moyenne des taux pratiqués dans le canton serait inférieure à cette limite, cette question dépassant au demeurant le cadre du présent litige. Il n'y a dans tous les cas pas matière à procéder ici à une reformatio in pejus sur ce point (cf. art. 143 al. 1 LIFD), un tel procédé nécessitant notamment que la décision soit manifestement incompatible avec les dispositions

applicables et que la correction soit d'une importance notable (ATF 144 IV 136 consid. 7.1), conditions non réalisées en l'espèce. Il s'ensuit que le recours doit également être rejeté en ce qui concerne l'impôt fédéral direct. V. Conclusion, frais et dépens

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, tant en matière d'IFD que d'ICC (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

E. 8

Vu l'issue du litige, les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1200 fr., sont mis à la charge de la recourante, qui succombe et n'a pas droit à des dépens (art. 144 LIFD, art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 88 al. 2, 89 al. 1 LPJA, art. 64 al. 1 a contrario PA, art. 91 al. 1 a contrario LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

- 11 -

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