

604 2008-62

604 2008-63

Arrêt du 6 novembre 2009

COUR FISCALE

COMPOSITION

Président : Hugo Casanova
Assesseurs : Geneviève Jenny, Berthold Buchs, Albert
Nussbaumer et Jean-Marc Vionnet
Greffière-rapporteure : Elisabeth Rime Rappo

PARTIES

Les époux X., recourants,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, rue Joseph-Piller 13, case postale, 1701 , **autorité intimée,**

OBJET

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; revenu et fortune provenant d'une hoirie

Recours du 3 mai 2008 contre la décision sur réclamation du 4 avril 2008 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2005

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. Mme X. est membre de l'hoirie A., une communauté héréditaire dont les revenus et fortune proviennent de deux immeubles dont un chalet.

Le 6 mars 2006, pour la période fiscale 2005, le représentant de l'hoirie A., Y., (lui-même membre de cette communauté pour une part de 15%) a déclaré un revenu imposable de 88'458 francs et une fortune imposable de 1'838'000 francs sous le code 4.91 de la formule de déclaration d'impôt pour les hoiries, les indivisions et les sociétés simples. Selon cette déclaration, la part de Mme X. correspond à 35% du revenu et de la fortune de l'hoirie soit, pour 2005, respectivement 30'960 francs et 643'300 francs.

En date du 28 mars 2006, Mme X. et son époux ont retourné leur déclaration d'impôt et se sont excusés pour leur retard en expliquant que celle-ci ne pouvait qu'être provisoire car les décomptes de l'hoirie A. n'étaient pas définitifs et qu'ils communiqueraient les chiffres corrigés dès qu'ils en auraient connaissance.

Par taxation ordinaire du 12 décembre 2006 adressée à « A. L'hoirie », le Service cantonal des contributions a arrêté tels quels les montants de revenu et fortune imposables déclarés par l'hoirie A. Aucun montant d'impôt ne figure sur l'avis de taxation en question, chaque membre de la communauté héréditaire étant imposé dans son chapitre fiscal personnel sur sa part au revenu et à la fortune de l'hoirie.

B. Le 12 décembre 2006, après s'être plaints auprès du Directeur des finances le 11 août 2005 de ce que les taxations des années antérieures devaient être corrigées à la suite du changement d'état de l'hoirie A., et après avoir requis du Service cantonal des contributions le 10 octobre 2005 qu'il retire toutes ses démarches auprès de l'office des poursuites, les époux se sont adressés une nouvelle fois audit service en indiquant que « suite aux erreurs de taxation constatées et reconnues par le Service cantonal des contributions en 2002 à 2004, une nouvelle taxation fut produite afin de donner suite à notre réclamation et ceci rétroactivement pour 2002 à 2004 ». Ils ont ainsi requis le remboursement, avec intérêts de 5% pendant 3 ans, de 4'933 fr. 50 d'impôt fédéral direct et 10'840 fr. 45 d'impôt cantonal. Ils ont encore relevé que le Service cantonal des contributions avait « bloqué toutes les démarches en 2004 d'où les répercussions de retard dans les paiements en cours ».

Dans sa réponse du 19 décembre 2006 à la requête précitée, le Service cantonal des contributions s'est exprimé en ces termes:

« La taxation des périodes fiscales 2002 à 2004 est entrée en force conformément aux art. 175 al. 1 LICD (loi sur les impôts cantonaux directs) et 132 al. 1 LIFD (loi sur l'impôt fédéral direct). Le délai n'ayant pas été utilisé en temps opportun, ces taxations sont devenues définitives et exécutoires.

D'autre part, conformément à notre entretien du 12 janvier 2006 dans nos bureaux, nous vous avons déjà expliqué que le problème entre les membres de l'hoirie «A.» n'est pas du ressort de nos services. Je vous rappelle aussi que le Directeur des finances M. Claude Lässer vous a répondu en date du 7 octobre 2005 sur l'imposition de cette hoirie.

En conséquence, nous ne pouvons admettre vos remarques cela d'autant plus que selon une nouvelle analyse de la période fiscale 2004, nous constatons que vous avez déduit dans les intérêts hypothécaires un montant de 29'000 francs (impôts + TVA)

sous cette rubrique et non comme dettes au 31 décembre 2004. Dans les faits, cela signifie que le Service cantonal des contributions pourrait sans autre rouvrir cette période fiscale selon l'art. 191 LICD; d'ailleurs le Tribunal administratif vient de le confirmer ces derniers temps. En effet, l'imposition 2004 est beaucoup trop faible par rapport à la réalité puisque ce montant a été repris en considération en diminution des revenus au lieu de la fortune.

Dès lors, nous vous prions de nous faire part de vos remarques quant à ce délicat problème dans les 20 jours ».

C. Par taxation ordinaire du 18 janvier 2007 pour la période fiscale 2005, le Service cantonal des contributions a imposé les revenus et fortune des époux X. en modifiant notamment les montants suivants:

| | déclarés | | taxés | | |
|----------------------------------|----------|---------|----------|---------|----------|
| | code | revenu | fortune | revenu | fortune |
| immeubles privés: valeur fiscale | 3.31 | | 887'100 | | 936'800 |
| loyers | 3.34 | 25'200 | | 40'996 | |
| intérêts passifs / dette privée | 4.21 | -32'068 | -485'553 | -14'597 | -503'543 |
| frais d'entretien d'immeubles | 4.31 | -11'455 | | -10'624 | |

Les valeurs fiscales des immeubles ont été arrêtées à hauteur des montants suivants:

| DETAIL IMMEUBLE | VALEUR FISCALE |
|----------------------------|----------------|
| 2196 Immeuble 1 | 599'200 35% |
| 2206 Immeuble 2 (logement) | 241'000 |
| 2299 Chalet | 96'000 |

L'impôt fédéral direct dû par les époux X. a été fixé à 3'792 francs sur la base d'un revenu imposable de 118'178 francs et leur impôt cantonal sur le revenu à 10'948 fr. 80 pour un revenu imposable de 114'827 francs. Leur impôt sur la fortune a été arrêté à 1'241 fr. 50 pour une fortune imposable de 443'422 francs.

D. Le 14 février 2007, les époux X. ont formé réclamation. Ils ont relevé que le point 3.34 loyers et fermages de l'hoirie A. ne correspondait pas au montant annoncé dans leur déclaration, à savoir uniquement 25'200 francs provenant de 4 versements sur leur compte jaune pour l'immeuble 1. Ils ont joint à leur courrier « un extrait des comptes et les analyses y relatives ». S'agissant du chalet, ils ont précisé ce qui suit: « vous constaterez que nous n'avons jamais touché d'argent depuis 2002 et les loyers sont stockés sur un compte dont nous n'avons pas connaissance, donc non disponibles ».

Le 20 février 2007, M. X. a transmis le formulaire de fixation des acomptes provisoires 2007 qu'il avait rempli, en précisant que dans la mesure où il ne connaissait pas encore le montant de l'AVS dont il devrait s'acquitter, il n'avait pas pu le déduire du revenu.

En date du 4 avril 2007, les époux X. ont déposé une demande de remise d'impôt pour l'année 2005, au vu de l'augmentation de charge fiscale de plus de 30% par rapport à 2004 et des baisses de revenu d'environ 40% suite à la mise à la retraite de M. X.

Le 11 juin 2007, le Service cantonal des contributions a expliqué aux contribuables que la taxation devait être définitive et exécutoire pour qu'il se prononce sur leur demande de remise d'impôt pour l'année 2005.

Par décision du 4 avril 2008, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation des époux X. Il a relevé que les montants figurant dans la déclaration d'impôt 2005 de

l'hoirie A. n'avaient fait l'objet d'aucune rectification et qu'ils coïncidaient donc avec ceux mentionnés par le représentant de l'hoirie. Il a notamment ajouté ce qui suit:

« Par ailleurs force est de constater que les décomptes immobiliers remis par les intéressés sont établis par le représentant de l'hoirie A. et que celui-ci n'a pas jugé utile de revendiquer la déduction des frais effectifs au chapitre de l'hoirie.

S'agissant par exemple de l'immeuble 1, il n'est pas inutile de relever que les intéressés tiennent compte, dans leur total des frais de Frs. 24'480.30, des intérêts hypothécaires (5'250 francs) dont la prise en considération n'intervient pas sous le code 4.31 ou de l'achat de mazout, non déductible fiscalement. Ces deux éléments justifient à eux seuls la déduction des frais forfaitaires revendiqués par le représentant de l'hoirie.

A l'examen du dossier fiscal de l'hoirie, le Service cantonal des contributions (ci-après SCC) constate également que Mme X., fait partie de l'hoirie A. pour le 35%, et qu'une déclaration pour cette indivision a été remplie par son représentant. D'autre part, le SCC constate également que les autres membres de cette hoirie n'ont pas contesté leur imposition pour l'impôt cantonal 2005.

Par lettre du 18.07.2007, les contribuables ont à nouveau été avisés qu'il n'était pas du ressort du SCC d'interférer dans les problèmes liés à l'hoirie, voire entre ses membres. Lors de leur visite du 06.09.2007 au SCC, il a également été discuté de cette problématique et il avait été également convenu que le représentant des contribuables prendrait contact avec le SCC afin de discuter des frais d'entretien admissibles et d'aplanir ainsi les divergences qui pouvaient subsister encore suite à cet entretien. Le SCC étant resté sans nouvelles des contribuables ou de leur représentant (délai octroyé jusqu'à fin octobre 2007), il lui est permis de partir de l'idée que ceux-ci se rallient aux montants figurant dans la déclaration de l'hoirie (...) ».

E. Par acte du 23 avril 2008, posté le 3 mai 2008, les époux X. ont interjeté recours contre le rejet de leur réclamation. Ils expliquent que le gérant de l'Hoirie A. est « contesté » par la recourante, que les comptes présentés ne sont pas acceptés de leur part depuis 1998, et que par conséquent, ils ne sont pas d'accord avec le contenu de la déclaration d'impôt qui est déposée au nom de l'hoirie. Ils soulignent qu'ils contestent également les valeurs fiscales des immeubles, qu'ils ont tenu au courant le Service cantonal des contributions de toutes leurs démarches, lequel aurait reconnu ses erreurs à plusieurs reprises. Ils ajoutent qu'ils se sont rendus au moins cinq fois sur place pour rencontrer le chef de secteur et lui expliquer de vive voix les « incompréhensions comptables du gérant ». Ils maintiennent par ailleurs qu'ils n'ont pas accès et ignorent auprès de quel établissement le compte sur lequel est placé le montant des loyers du chalet. Ils s'étonnent que le fisc ait repris d'une part, les rendements indiqués par le représentant de l'hoirie et d'autre part, la fortune indiquée par leurs soins. A titre d'exemple, ils se réfèrent à l'immeuble 1 à propos duquel ils signalent que : « si l'on calcule même en soustrayant ces valeurs et en prenant les rentrées effectives le 20% est malgré tout dépassé. Il manque toujours le loyer de Z. membre de l'hoirie et qui habite officiellement dans cet immeuble et dont aucun loyer ne figure dans les comptes et qu'à cause de ce fait « boîte aux lettres » nous sommes taxés comme habitant nous-mêmes l'immeuble ». Les recourants sont d'avis que chaque membre de l'hoirie est en droit de contester sa propre imposition et ils estiment être lésés par les comptes effectués ainsi que par les déclarations faites. Ils expliquent que s'ils n'ont pas réagi (alors qu'un délai avait été octroyé par le Service cantonal des contributions jusqu'à fin octobre 2007), cela est dû au fait que leur représentant ne s'est pas acquitté de sa tâche et qu'aucune

communication de ce manquement ne leur était parvenu avant le prononcé de la décision sur réclamation. Ils concluent en ces termes: « Par la même nous vous sollicitons afin de savoir comment pouvoir révoquer notre gérant malgré qu'il soit membre de l'hoirie car nous essayons depuis plusieurs années de le faire mais sans succès. Il n'existe qu'un contrat tacite que feu Madame A. lui avait donné avant 1998 ».

L'avance de frais fixée à 300 francs par ordonnance du 7 mai 2008 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 18 juin 2008, remises en mains propres le 26 juin 2008, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il signale que suite à leur réclamation, les contribuables avaient promis de mandater une connaissance pour la mise à jour de leur dossier fiscal et ainsi pouvoir répondre aux éventuelles questions, une proposition dont le Service cantonal des contributions a reconnu le bien-fondé. Il observe d'une part que les recourants n'ont pas rempli toutes leurs obligations fiscales et d'autre part, que les relations privées entre les membres de l'hoirie ne concernent nullement le fisc en rappelant que les intéressés avaient la possibilité de s'adresser à un avocat qui les renseigne ou entreprenne les démarches nécessaires au règlement de ce litige. Il précise, s'agissant des valeurs fiscales imposées auprès des recourants qu'il a repris le 35% des valeurs fiscales déclarées par l'hoirie auquel il a ajouté les 241'000 francs de valeur fiscale du logement des recourants, soit au total 936'800 francs. En revanche les recourants ont déclaré des valeurs fiscales correspondant à 887'100 francs sans qu'aucun détail n'explique ce montant. Quant aux rendements immobiliers, il indique ce qui suit :

" Immeuble 1 "

Les recourants prennent en considération un total de frais de Fr. 24'480.30. Dans ce montant, il faut soustraire notamment les intérêts hypothécaires Fr. 5'250.-- qui ont été déduits sous le code 4.21 de la déclaration d'impôt. En conséquence, la déduction ne représente plus que Fr. 19'230.--, soit une déduction inférieure au forfait de 20% sur Fr. 99'084.-- = Fr. 19'817.--.

Du reste, c'est le 35% de ce montant (= sa part dans l'hoirie) qui a été déduit dans la déclaration d'impôt.

Par ailleurs, le SCC est surpris d'apprendre que c'est la première fois que les intéressés évoquent des loyers non déclarés liés principalement au logement qu'un des autres membres de l'hoirie occupe dans cet immeuble.

Chalet

Pour cet article immobilier, le SCC a pris acte que les recourants n'encaissent aucun montant. Toutefois, le SCC rappelle que les rendements et frais liés à cet immeuble doivent être imposés. Pour ce qui est de la répartition financière, le SCC n'est pas lié par la gestion de ce bien immobilier vis-à-vis des membres de l'hoirie.

Enfin, à titre informatif, le SCC relève qu'une expertise pour le chalet a été mandatée par notre service d'estimation des immeubles (SEI) pour les années fiscales 2006 et 2007. A cet effet, les taxations de l'hoirie en relation avec ces années ont été établies provisoirement ».

Les recourants ont fait part de leurs contre-observations le 11 août 2008. Ils rappellent que lors de leurs différents passages dans les bureaux du fisc, aucun collaborateur n'a pu leur indiquer si leur gérant avait donné des chiffres corrects, raison pour laquelle ils

avaient déposé une réclamation. Ils exposent pour l'essentiel que dans la mesure où ils n'ont jamais obtenu les comptes de l'hoirie comme souhaité, ils n'ont jamais accepté les chiffres présentés par le représentant de l'hoirie A. et l'ont signalé dans leurs diverses déclarations d'impôt depuis 2002 sans que le fisc n'en tienne compte toutefois. Ils s'étonnent que le SCC ait pu accepter la valeur fiscale de 256'000 francs alors que la taxe ECAB dépasse 450'000 francs et répètent qu'ils n'ont jamais touché leur part sur les locations. Ils estiment que le forfait de 20% pour les frais n'est pas correct et ajoutent que : « Lors de la reconnaissance des erreurs commises par le SCC en 2004 en notre défaveur, ce dernier a bloqué la procédure d'encaissement et nous avons compris que nous devions attendre leur décision pour continuer de payer des impôts. Grave erreur car selon la correspondance déjà en votre possession vous constaterez que le SCC et les communes intéressées nous ont poursuivis et des frais énormes se sont ajoutés. (...) En définitive, nous avons subi des déboires par les déclarations incorrectes du gérant de l'hoirie que nous avons dénoncées et que le SCC n'a pas été à notre avis conséquent pour éclairer la réalité de la situation. Nous comptons donc sur votre institution afin que la situation puisse être correcte et reflétant la réalité et obtenir une déclaration d'impôts et surtout des taxations définitives depuis 2002. Nous avons subi un tort moral important puisque l'office des poursuites avait requis une saisie de salaire, difficile à admettre pour un fonctionnaire fédéral. (...) ».

Le 11 septembre 2009, le Service cantonal des contributions a déposé ses ultimes remarques en maintenant ses conclusions. Les recourants en ont fait de même le 10 octobre 2008. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

e n d r o i t

I. Procédure applicable et jonction des causes

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir A. PEDROLI *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 104 n. 5 ss). Aussi les al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11) prescrivent-ils que la procédure de recours devant le Tribunal cantonal - lequel est l'instance de recours prévue par l'art. 104 al. 3 LIFD - est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal, sous réserve de dispositions contraires du droit fédéral (voir art. 140 ss LIFD). Il s'ensuit que les règles de procédure de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) sont applicables à titre subsidiaire.

b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (604 2008-62) et le recours

concernant l'impôt cantonal (604 2008-63). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal cantonal. Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

Dans son ATF 130 II 509 consid. 8.3, le Tribunal fédéral avait jugé qu'il était impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). Il avait encore indiqué qu'en cas de contestation de l'arrêt cantonal devant le Tribunal fédéral suisse, il y avait également lieu de distinguer dans le mémoire de recours les conclusions et les griefs propres à chaque impôt concerné. La Haute Cour fédérale a toutefois relativisé cette jurisprudence dans un arrêt récent (ATF 135 II 260, 2C_721/2008 du 5 mars 2009), en considérant que lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut donc être traitée avec un raisonnement identique, tant pour l'impôt fédéral direct, que pour les impôts cantonal et communal, on peut admettre qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne distingue pas entre les deux catégories d'impôts. Mais il importe alors que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonal et communal. Le Tribunal fédéral a ajouté que dès lors que son pouvoir d'examen et ses compétences sont désormais les mêmes avec l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, que les impôts cantonal et communal portant sur une matière visée à l'art. 73 al. 1 LHID, il n'y a plus de raison d'exiger systématiquement du recourant qu'il dépose deux recours distincts pour chacun de ces impôts. Celui-ci peut attaquer cette décision dans un seul recours. Il faut cependant qu'il ressorte de la motivation du recours, qu'il s'en prend tant à l'impôt fédéral direct, qu'aux impôts cantonal et communal, pour que ces deux catégories d'impôts soient revues par le Tribunal fédéral.

Cela étant, indépendamment des exigences de forme auxquelles doit répondre un arrêt traitant à la fois l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal, il demeure impératif d'examiner ces deux objets de manière précise et clairement distincte.

II. Impôt fédéral direct (604 2008-62)

2. a) Le recours, déposé le 3 mai 2008 contre une décision du 4 avril 2008, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

b) Les recourants ont relevé, dans leurs ultimes remarques du 8 octobre 2008, reçues le 13 octobre 2008, que s'agissant de « l'entrée en force et définitive, nous vous laissons juges de la véracité de cette déclaration. Il nous semble qu'en matière comptable le CO ne soit pas aussi stricte ». Ils semblent mettre en doute que leurs taxations des années 2002 à 2004 soient entrées en force et définitives et conclure à la modification de dites taxations.

En l'espèce, il apparaît que les taxations 2002 à 2004 ne font pas l'objet de la décision attaquée de sorte que ce grief doit être déclaré irrecevable. Au demeurant, force est de constater que ces taxations sont entrées en force sans avoir été contestées.

3. a) L'art. 21 al. 1 let. a LIFD prévoit qu'est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier tous les revenus provenant notamment de la location.

b) L'art. 10 LIFD traite de l'attribution du revenu réalisé par les communautés de personnes prévues par le droit suisse, soit l'hoirie (art. 602 ss CC), la société simple (art. 530 ss CC), la société en nom collectif (art. 552 ss CC) et la société en commandite simple (art. 594 ss CC).

Il dispose que le revenu de l'hoirie et des sociétés de personnes organisées selon le droit suisse doit être attribué à leurs participants ou associés, en proportion de leurs quotes-parts au sens du droit civil. Peu importe les modalités de paiement convenues entre les associés. La mesure du revenu net est déterminée au niveau de la communauté d'associés ou d'hoirs : le revenu brut de la communauté est dans un premier temps diminué de la totalité des frais d'acquisition du revenu y relatifs. Le revenu net total est ensuite attribué aux différents associés sur la base des dispositions contractuelles ou testamentaires ou, à défaut, des dispositions légales applicables (voir H. SALOME *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 10 n. 1 à 3 et références citées, en particulier ATF cité 2A.74/2002 du 28 juin 2002 et traduit *in* RDAF 2005 II 37, 52). Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a rappelé que dans une hoirie ou une société de personnes, chacun des héritiers ou des associés ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de l'hoirie, de la société simple, de la société en nom collectif ou de la société en commandite. Dans le cas qu'il avait à juger, il a retenu que les associés participaient d'une manière égale à la société simple, et que, par conséquent, peu importaient les modalités de paiement prévues entre eux, chacun étant imposable exclusivement à concurrence de ses quotes-parts.

c) La communauté héréditaire est une communauté en main commune au sens de l'art. 652 CC, qui fait naître de par la loi la propriété commune de ses membres sur les biens successoraux. En tant que membres de la communauté, les cohéritiers sont titulaires de droits indivis et n'ont pas de quote-part distincte dont chacun pourrait disposer individuellement. Chaque héritier a un droit de participation dans la communauté qui lui permet d'être associé à la gestion des biens, de profiter de leurs revenus et de bénéficier à terme d'une partie des biens suite au partage. C'est en ce sens que l'on peut parler d'un point de vue économique de parts héréditaires, lesquelles sont fonction de la fraction des biens successoraux qui doit revenir à chaque cohéritier (voir P.-H. STEINAUER, *Le droit des successions*, Berne 2006, p. 559 n. 1194 ss).

d) L'art. 128 LIFD impartit quant à lui une obligation à des tiers de fournir des renseignements directement à l'autorité fiscale, sur la demande de cette dernière. Les tiers visés sont notamment les propriétaires communs dans une communauté héréditaire qui doivent donner à la demande des autorités fiscales des renseignements sur leurs rapports de droit avec le contribuable, notamment sur sa part, ses droits et ses revenus. Le but de ces renseignements est principalement de permettre aux autorités fiscales de contrôler puis de compléter plus facilement les déclarations d'impôt incomplètes. Pour les copropriétaires et les propriétaires communs, les renseignements porteront en premier lieu sur la quote-part réelle ou idéale de copropriété, sur les revenus et les charges qui lui sont liées. Bien que la loi ne mentionne pas les droits et revenus liés à la copropriété ou à la propriété commune, il faut admettre que l'attestation portera également sur les charges. L'art. 128 LIFD ne précise pas dans quelle forme les renseignements doivent être fournis. Le choix est donc laissé à l'autorité de taxation, qui pourra le cas échéant prescrire l'usage d'un formulaire déterminé. L'obligation des tiers ne porte que sur la

transmission des renseignements prévus par la loi ; il ne leur est pas imposé d'en établir la véracité, en produisant par exemple des actes notariés, des attestations ou autres justificatifs, contrairement à l'art. 90 al. 2 de l'ancien AIFD qui leur impartissait de laisser examiner leurs livres et d'en remettre des extraits. Les renseignements fournis ont valeur de preuve dans le cadre de la procédure de taxation (I. ALTHAUS-HOURIET *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 128 n. 2 ss).

e) Selon le principe généralement admis en matière fiscale, l'autorité fiscale doit apporter la preuve des éléments imposables, en particulier de ceux qui n'auraient pas été annoncés, alors qu'il incombe au contribuable qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (RF 54 p.118 ss consid. 9a p. 127; E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, *System des Steuerrechts*, 6^{ème} éd., Zurich 2002, p. 416 et les références). Ainsi, lorsque les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable de prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures.

4. Il ressort de la déclaration d'impôt de l'hoirie remplie le 6 mars 2006 par le représentant, que la valeur fiscale annoncée des immeubles de l'hoirie s'élevait à 1'988'000 francs au 31 décembre 2005 (1'712'000 francs pour l'immeuble 1 et 276'000 francs pour le chalet) et la dette hypothécaire de l'immeuble 1 à 150'000 francs, les intérêts hypothécaires s'élevant à 5'250 francs. Le rendement de la fortune immobilière déclarée équivalait à 117'134 francs (99'084 francs pour l'immeuble 1 et 18'050 francs pour le chalet), les frais d'entretien revendiqués correspondant à 23'426 francs (respectivement 19'817 francs et 3'610 francs). Le revenu et la fortune imposables déclarés étaient de, respectivement, 88'458 francs et 1'838'000 francs. La dernière page de la déclaration d'impôt indique que la part des recourants dans la communauté héréditaire est de 35%.

En l'espèce, l'autorité intimée a donc arrêté le montant des loyers et fermages imposables dans le chapitre fiscal des recourants à 40'996 francs (ce qui correspond à 35% de 117'134 francs), les intérêts des dettes privées à 14'597 francs (après avoir notamment porté la part aux intérêts hypothécaires de l'hoirie à 1'838 francs [35% de 5'250 francs] au lieu des 919 francs revendiqués et refusé 17'717 francs d'« impôts payés en 2005 »), et les frais d'entretien d'immeubles à 10'624 francs (dont 8'199 francs représentant le 35% des 23'426 francs de frais d'entretien d'immeubles de l'hoirie). Cette taxation se révèle conforme aux éléments annoncés dans la déclaration d'impôt de l'hoirie.

Les recourants reprochent à l'autorité intimée de les avoir imposés sur des revenus qu'ils n'auraient pas encaissés et ont produit divers comptes et justificatifs à l'appui de leurs allégations. Il convient de constater en l'occurrence que s'ils ne pouvaient certes pas attaquer la déclaration de l'hoirie, ils n'ont toutefois pas démontré que les chiffres retenus par l'autorité intimée étaient erronés. Cela pouvait s'avérer certes difficile compte tenu de leurs relations avec le représentant ; mais s'ils estimaient que la déclaration n'était pas exacte ou encore que le représentant n'avait pas payé les montants qui leur étaient dus, il leur appartenait de régler cette question avec les autres membres de l'hoirie en demandant le cas échéant la révocation du représentant devant le juge civil (voir par ex. arrêt du Tribunal fédéral publié *in* JT 1995 III 79 consid. 3). Il

s'agit toutefois d'une question qui ne concerne pas la présente procédure. L'on observera en outre que la loi n'exige pas des propriétaires communs qu'ils produisent un état détaillé des comptes de l'hoirie ou encore l'acte notarié qui a institué la communauté héréditaire. L'autorité intimée a requis des hoirs, en l'occurrence de leur représentant, qu'il remplisse la formule de déclaration d'impôt, ce qui a été effectué. La quote-part de chaque membre y étant indiqué, de même que les revenus de l'hoirie, les frais d'acquisition qui y sont liés ainsi que la fortune et les dettes, dite autorité était en droit de se fier à ces données et d'imposer chacun des hoirs sur cette base à concurrence de sa part. Le fait que les montants échéant aux recourants n'aient pas été acquittés en totalité comme le démontrerait l'extrait du compte jaune des recourants produit au dossier, n'est pas déterminant. Les modalités de paiement de chaque part relèvent des rapports entre les hoirs, de ce qu'ils ont convenu ou pas entre eux. Le revenu réalisé par l'hoirie doit être imposé et il importe peu que l'un des membres prétende avoir une créance envers les autres.

Le recours est rejeté.

5. a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge des recourants déboutés. 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 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer un émolument de 100 francs.

III. Impôt cantonal (604 2008-63)

6. a) Le recours, déposé le 3 mai 2008 contre une décision du 4 avril 2008, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RSF 642.14), 180 LICD et 79 ss CPJA. Partant, sous cet angle, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

b) Comme au niveau de l'impôt fédéral direct, il convient de constater que les taxations des périodes fiscales 2002 à 2004 sont entrées en force, de sorte que l'objet du présent recours porte uniquement sur la période fiscale 2005.

7. a) Au niveau cantonal également, l'art. 22 al. 1 let. a LICD dispose qu'est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier tous les revenus provenant notamment de la location. De même, l'art. 10 al. 1 LICD prévoit notamment que chacun des héritiers ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu et de la fortune de l'hoirie et l'art. 161 LICD que les propriétaires communs doivent donner à la demande des autorités fiscales des renseignements sur leurs rapports de droit avec le contribuable, notamment sur sa part, ses droits et ses revenus. Quant aux règles relatives à la répartition du fardeau de la preuve (voir consid. 3e plus avant), elles sont également applicables en droit cantonal.

En présence de règles similaires, les considérants concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal sur le revenu. Il s'ensuit que l'autorité intimée était en droit d'imposer les recourants à concurrence de leur quote-part aux revenus et

fortune de l'hoirie, indépendamment des montants qu'ils ont annoncés comme leur ayant été versés par le représentant de l'hoirie.

b) Quant à l'impôt sur la fortune (52 à 54 LICD et 13 al. 1 et 14 al. 1 LHID), il a été fixé sur la base de la valeur fiscale du logement des recourants (241'000 francs) et à leur part de 35% à la fortune de l'hoirie (695'800 francs [599'000 francs l'immeuble 1 et 96'000 francs pour le chalet]). La taxation est conforme au principe d'imposition des hoiries et autres communautés de personnes. Dans leurs contre-observations du 11 août 2008, les recourants s'étonnent que la valeur fiscale du chalet soit arrêtée à 256'000 francs au vu des 450'000 francs retenus par l'ECAB. L'on doit donc en déduire qu'ils considèrent cette valeur fiscale comme trop basse, ce qui aboutirait en toute logique, si on les suivait, à une augmentation de la fortune imposable de l'hoirie et donc de leur quote-part. Sur ce point, ils n'ont donc pas d'intérêt à recourir de sorte que leur grief doit être déclaré irrecevable. L'on notera néanmoins que l'autorité intimée a donné suite en partie à leurs griefs puisqu'elle a annoncé qu'elle procéderait à une nouvelle estimation du chalet en question.

Le recours formé au niveau cantonal est rejeté également, dans la mesure de sa recevabilité.

8. a) 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 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer un émolument de 200 francs.

I a C o u r a r r ê t e :

I. Impôt fédéral direct (604 2008-62)

1. Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.
2. Un émolument de 100 francs est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

II. Impôt cantonal (604 2008-63)

3. Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.
4. Un émolument de 200 francs est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

Le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public, conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110).

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).

402.9; 402.91; 402.95