

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Décision du Président du 13 février 2007

Statuant conformément à l'art. 100 al. 1 let. c du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) sur le recours interjeté le 15 avril 2005 (**4F 05 84 et 85**)

par

A., à X.

contre

la décision sur réclamation rendue le 16 mars 2005 par le **Service cantonal des contributions**, rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour la période fiscale 2003.

(immeuble comprenant un appartement loué et un appartement faisant l'objet d'un droit d'habitation: rendement imposable et frais d'entretien déductibles)

Considérant :

En fait:

- A. Par acte d'abandon de biens du 31 octobre 1986 devant Me ..., notaire à Fribourg, feu B. a cédé à ses enfants A. et C. un immeuble [situé hors du canton de Fribourg] comprenant une maison d'habitation de deux appartements. Cet abandon a eu lieu moyennant la reprise des dettes hypothécaires à concurrence de 48'662.70 francs. Un "droit d'usufruit total et viager sur l'ensemble de la propriété" ainsi qu'un "droit habitation viager comprenant l'appartement du 1^{er} étage" ont par ailleurs été constitués en faveur de feu B. et de son épouse D.

Le 2 janvier 1993, suite au décès de B., D. et ses enfants A. et C. ont conclu une convention portant sur l'immeuble précité. Aux termes de celle-ci, D. a renoncé à son droit d'usufruit sur l'ensemble en se réservant expressément son droit d'habitation viager comprenant l'appartement du 1^{er} étage. En contrepartie, A. et C. se sont engagés à prendre à leur charge tous les frais et impôts afférents à la propriété.

- B. Dans son avis de taxation ordinaire du 16 décembre 2004 limité à l'impôt cantonal direct sur le revenu et la fortune en lien avec l'immeuble précité pour la période fiscale 2003, le Service cantonal des contributions a fixé la fortune imposable et le revenu imposable de A. aux montants respectifs de 152'000 francs (cote d'impôt de 380 francs) et 3'326 francs (cote d'impôt: 263.40 francs). S'agissant plus particulièrement du revenu imposable de 3'326 francs, il résultait des valeurs suivantes:

<i>" code 3.34</i>	<i>Loyers/fermages:</i>	<i>5'100 francs</i>
<i>code 3.35</i>	<i>Autres rend. imm.:</i>	<i>3'192 francs</i>
<i>code 4.11</i>	<i>Caisse maladie:</i>	<i>- 215 francs</i>
<i>code 4.31</i>	<i>Frais immeuble:</i>	<i>- 1'659 francs</i>
<i>code 4.33</i>	<i>Rentes/Charges:</i>	<i>- 3'192 francs</i>
<i>code 4.91</i>	<i>Revenu net:</i>	<i>3'226 francs"</i>

- C. Par réclamation du 30 décembre 2004, A. a contesté l'avis de taxation précité au motif que le revenu imposé ne correspondait pas à la situation réelle. Elle a en particulier émis les considérations suivantes:

"Il s'agit d'une erreur d'interprétation car la maison que je possède en copropriété [...] ne rapporte pas 8'292 francs [voir ci-dessus codes 3.34 et 3.35] à chaque copropriétaire. Le montant que vous mentionnez dans votre décompte comme un rendement est en fait une perte de gain due à l'appartement de cinq pièces grevé d'un droit d'habitation [...]. Les charges comme par exemple le chauffage, l'eau, etc., de cet appartement sont également à notre charge. [...] Le montant de 3'192 francs que vous mentionnez dans la taxation représente la moitié du loyer de l'appartement. Ce montant n'est pas un revenu, il permet de payer une partie des charges de la propriété de Y. et l'entretien courant. L'appartement du rez-de-chaussée n'est pas loué régulièrement car Mme D. met certaines conditions à sa location. Le changement de locataire a lieu souvent et cela représente des frais et un manque de liquidités pour le paiement des charges. Par exemple, en 2003, cet appartement n'a pas été loué pendant quelques mois [...]."

Le 6 janvier 2005, le Service cantonal des contributions a formulé des remarques et demandes de précisions suivantes:

" [...] Il faut tout d'abord souligner que contrairement à ce que vous prétendez, le montant de 3'192 francs ne correspond pas à des loyers encaissés, mais bien à la moitié de la valeur locative de l'appartement objet du droit d'habitation. Celui-ci étant grevé d'une charge durable, une valeur équivalente a été retranchée au code 4.33. Ce droit d'habitation n'a donc aucune incidence sur votre revenu imposable.

En revanche, si vous entendez contester le montant de 5'100 francs qui vous a été imposé, vous voudrez bien nous faire parvenir un décompte détaillé et précis révélant les montants des loyers encaissés en 2003 et mentionnant les noms et prénoms de chacun des locataires ainsi que joindre une copie des baux à loyers. Veuillez également fournir un décompte détaillé et accompagné de toutes les pièces justificatives (factures et quittances) des frais d'entretien d'immeuble et des charges. A défaut, le forfait de 20% des rendements de l'immeuble sera maintenu.

Pour nous permettre de déterminer la part d'intérêts passifs à prendre en compte, vous voudrez bien nous faire parvenir une copie de la répartition intercantonale établie par votre canton de domicile pour la période fiscale 2003 ainsi que de l'attestation bancaire justifiant des intérêts payés en 2003."

Le 12 janvier 2005, A. s'est adressée par courrier au Service cantonal des contributions pour lui demander de prolonger jusqu'au début du mois de février le délai imparti pour fournir les précisions requises au sens de ce qui précède. Aucune suite n'a été donnée à ce courrier.

- D. Par décision du 16 mars 2005, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation du 30 décembre 2004. Se référant aux dispositions cantonales sur l'imposition du rendement de la fortune immobilière et sur les différentes déductions qui peuvent être obtenues pour les charges durables,

les intérêts passifs privés et les frais d'immeuble privés, il a relevé que A. n'avait pas fourni les précisions requises par courrier du 6 janvier 2005. Sur cette base, il a développé les considérations suivantes:

" Conformément aux dispositions légales précitées, c'est à bon droit que la moitié de la valeur locative de l'appartement qui fait objet du droit d'habitation a été imposée. Cependant, celui-ci étant l'objet d'une charge durable, cette même valeur a été retranchée au code prévu dans la déclaration à cet effet (4.33). De ce fait et contrairement à ce que prétend l'intéressée, la valeur locative n'est pas imposée comme revenu à son chapitre, mais bien uniquement à celui de la bénéficiaire.

A défaut de réponse, rien ne prouve [...] que le montant de 5'100 francs correspondant à la moitié des loyers encaissés n'est pas correct. A défaut de décompte détaillé et accompagné des pièces justificatives des frais effectifs, le forfait de 20% des rendements est maintenu pour la déduction des frais d'entretien d'immeuble, soit le montant de 1'659 francs déjà admis dans la taxation. Il faut de plus relever que les frais évoqués pour la consommation d'eau, d'électricité et de chauffage pour le droit d'habitation ne sont pas considérés comme des frais d'entretien d'immeuble et par conséquent ne sont pas déductibles.

A défaut d'une justification d'éventuels intérêts payés, aucune déduction ne peut être accordée.

Il faut par ailleurs relever que lors des périodes fiscales 2001 et 2002, la contribuable a bénéficié à tort de la déduction de 3'192 francs à titre d'intérêts passifs. En effet, ce même montant a été admis à la fois comme charge durable et intérêts passifs."

- E. Le 15 avril 2005, A. a déposé un recours auprès du Tribunal administratif, concluant à la réduction de son revenu imposable. Elle y a joint un bordereau de pièces comprenant notamment deux contrats de bail et des courriers relatifs à l'appartement du rez-de-chaussée, ainsi que diverses récapitulées dans un "décompte de charges" pour l'année 2003.

En substance, la recourante explique d'abord que si elle n'a pas transmis les précisions requises par le Service cantonal des contributions dans le délai annoncé, c'est en raison d'un décès survenu au courant du mois de février 2005. Elle fait ensuite état des points suivants:

- concernant la construction en général, elle indique qu'elle date de 1900, qu'elle a été restaurée par étapes et qu'elle n'offre pas tout le confort d'un immeuble locatif récent;
- concernant l'appartement du rez-de-chaussée mis en location, elle indique d'abord qu'il rapporte un montant de 950 francs par mois comprenant des charges de 130 francs; elle précise ensuite qu'en 2003, il n'a pas été loué

entre le 1^{er} septembre et le 31 décembre, de telle sorte que le montant de 5'100 francs est trop élevé.

- concernant l'appartement du 1^{er} étage, elle relève qu'il comporte quatre pièces et que les charges représentent 150 francs par mois; comme ce logement fait l'objet d'un droit d'habitation, il n'y a pas de rendement et le montant de 3'192 francs retenu à ce titre doit être annulé; par contre, le même montant de 3'192 francs admis en déduction n'est pas assez élevé pour tenir compte de la charge que représente le droit d'habitation sur un appartement de 4 pièces;
- concernant les charges annuelles effectives de l'immeuble, le décompte produit fait ressortir qu'elles s'élèvent à 6'625.05 francs, soit un montant supérieur aux charges demandées aux locataires; elle relève que ce décompte ne tient pas compte des frais administratifs dus en particulier au changement de copropriétaire.

F. Dans ses observations du 31 mai 2005, le Service cantonal des contributions conclut à l'admission partielle du recours.

Sur la base des contrats, pièces justificatives et explications fournies en procédure de recours, il propose de réduire de 5'100 francs à 3'850 francs la part de la recourante au rendement obtenu pour l'appartement du rez-de-chaussée.

S'agissant des charges revendiquées par la recourante à concurrence de 6'625.05 francs, le Service cantonal des contributions opère une distinction entre les "frais d'entretien" et les "charges" (voir liste jointe aux observations). Pour la première catégorie, il propose d'admettre un montant de 2'245.60 francs à diviser par deux pour obtenir la part de la recourante. Cette proposition correspond aux factures produites, sous réserve d'un montant de 385.60 francs relatif à la prime d'assurance du bâtiment qui figurerait deux fois dans le décompte. Pour la deuxième catégorie, le Service cantonal des contributions indique que les charges liées à la consommation de mazout et d'eau, à l'abonnement du brûleur, au ramonage et à l'entretien du jardin et de la pelouse peuvent être admises à raison de 60%, soit un montant de 2'517.60 francs qui représente la part de l'appartement du rez-de-chaussée loué "charges comprises, ce montant devant encore être divisé par deux pour obtenir la part de la recourante. En définitive, le Service cantonal des contributions propose d'admettre une déduction globale de 2'382 francs (50% de 2'245.60 francs plus 50% de 1'258.80 francs).

Quant à la valeur du droit d'habitation, le Service cantonal des contributions confirme qu'elle a été calculée selon les prescriptions légales et qu'elle est

compensée par une charge durable qui ne saurait être supérieure à cette valeur.

G. L'administration fédérale des contributions a renoncé à déposer des observations.

H. Dans ses contre-observations du 1^{er} juillet 2005, A. maintient sa position. Elle précise que les contrats de bail produits à l'appui du recours démontrent que l'appartement du rez-de-chaussée a été loué pour un montant mensuel de 900 francs après déduction de 100 francs pour une petite conciergerie. En particulier, elle conteste les points suivants:

- les charges relatives à l'appartement du 1^{er} étage faisant l'objet du droit d'habitation ne représentent selon elle pas 40% de la totalité, mais une autre quote-part qu'elle ne précise pas;
- la prime d'assurance du bâtiment figure à deux reprises dans le décompte 2003 parce qu'elle a été payée une fois en début d'année pour l'année en cours et une fois à la fin de l'année pour l'année suivante;
- le montant de 3'850 francs retenu pour le rendement de l'appartement loué du rez-de-chaussée est trop élevé par rapport à son confort et en comparaison avec l'autre appartement plus spacieux;
- le montant de 3'850 francs retenu pour le rendement de l'appartement loué du rez-de-chaussée inclut à tort les charges y relatives;
- les charges relatives à l'appartement du premier étage faisant l'objet du droit d'habitation constituent des frais assumés par les propriétaires et doivent être déduits.

Enfin, la recourante constate que la procédure concerne la période fiscale 2003, mais demande que sa taxation soit réexaminée depuis 1993.

I. Le 26 juillet 2005, le Service cantonal des contributions a déposé d'ultimes remarques par lesquelles il confirme pour l'essentiel l'argumentation et les conclusions contenues dans ses observations du 31 mai 2005. S'agissant des primes d'assurance du bâtiment pour 2003 et 2004, il se déclare néanmoins d'accord d'admettre les deux montants pour 2003, à condition toutefois que la recourante choisisse également le système de la déduction des frais effectifs pour la période fiscale 2004. Il est encore relevé que les taxations pour les périodes fiscales 1993 à 2002 ont acquis force de chose jugée.

J. Le 26 août 2005 (date du timbre postal), invitée à se déterminer sur les ultimes remarques du Service cantonal des contributions, A. a confirmé sa

position en la développant, produisant par ailleurs de nouvelles pièces, soit deux factures de consommation d'eau pour 2004 et 2005, une copie du formulaire relatif à la déduction des frais d'entretien d'immeuble et une copie de l'acte d'abandon de biens du 31 octobre 1986. Les indications complémentaires qui ressortent de cette dernière écriture seront reprises pour autant que besoin dans la partie en droit du présent arrêt.

Une copie de la détermination du 26 août 2005 a été transmise au Service cantonal des contributions pour information, avec ses annexes.

- K. Contacté par téléphone le 4 janvier 2007 par le greffier-rapporteur délégué à l'instruction de la cause, un représentant du Service cantonal des contributions a indiqué que, dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2004, A. avait opté pour le système forfaitaire de déduction des frais d'entretien d'immeuble.

En droit:

I. Procédure applicable, jonction des causes et compétence du juge unique

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 R. ZIGERLIG / G. JUD *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, Bâle 2000, n. 3 ss ad art. 104 LIFD). 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 administratif - 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 en matière d'impôt fédéral direct.

- 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 (4F 05 84) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 05 85). Les deux impôts en cause forment en effet l'objet d'une seule décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif.

- c) En application l'art. 186 LICD en relation avec l'art. 100 al. 1 let. c CPJA, le Président de la Cour fiscale est compétent pour statuer sur le sort du présent recours dont la valeur litigieuse calculée sur la base de l'impôt cantonal annuel ne dépasse pas 1'000 francs.

II. Impôt fédéral direct (4F 05 84)

2. Bien que la taxation attaquée et la réclamation du recourant ne concernaient que l'impôt cantonal, l'autorité intimée a expressément indiqué que sa décision sur réclamation valait également pour l'impôt fédéral direct. La lecture de la motivation de cette décision ne permet toutefois pas de déterminer dans quelle mesure elle concernerait effectivement l'impôt fédéral direct, qui doit être taxé dans le canton de X. Dans ces circonstances, il y a lieu de constater que la décision sur réclamation, en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct, a été rendue par erreur et que la procédure est, sur ce point, sans objet.
3. Il n'y a pas lieu de percevoir de frais pour cette partie de la procédure.

III. Impôt cantonal (4F 05 85)

4. a) Le recours, déposé le 15 avril 2005 contre une décision du 16 mars 2005, 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), 150 al. 4 LICD, 180 LICD, 30 CPJA et 79 à 81 CPJA.
- b) En tant qu'elle vise des décisions qui sont entrées en force de chose décidée et qui ne peuvent plus faire l'objet d'une procédure de recours auprès du Tribunal administratif, la conclusion tendant à la modification des taxations

de la recourante pour les périodes fiscales 1993 à 2002, formulée dans les contre-observations du 1^{er} juillet 2005, est irrecevable.

- c) Selon l'art. 76 CPJA, la qualité pour recourir n'est reconnue qu'à la personne qui est atteinte par la décision attaquée et qui a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée.

En l'espèce, la recourante conteste entre autres griefs le principe de l'imposition d'une valeur locative de 3'192 francs pour l'appartement du 1^{er} étage faisant l'objet d'un droit d'habitation en faveur de sa mère (code 3.35). A cet égard, il faut constater avec l'autorité intimée que la valeur locative susmentionnée est totalement compensée par un montant similaire admis en déduction au titre de "charge durable" (code 4.33), de telle sorte qu'elle n'a aucune influence sur le revenu imposable de la recourante. Dans ces conditions et dans la mesure où le recours de A. porte uniquement sur son revenu imposable, à l'exclusion de sa fortune imposable, l'existence d'un intérêt digne de protection doit être niée et le recours déclaré irrecevable sur ce point (arrêt non publié rendu le 18 décembre 2006 par le Président de la Cour fiscale du Tribunal administratif dans les causes 4F 05 126 et 127, consid. 2b et 4).

- d) Pour le reste, le recours est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

5. a) L'art. 22 al. 1 LICD énonce le principe selon lequel le rendement de la fortune immobilière est imposable. A sa lettre a, il précise que tel est en particulier le cas de tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (voir également l'art. 7 al. 1 LHID).

S'agissant de l'imposition du revenu d'un bien immobilier mis en location, c'est en principe les loyers effectivement perçus qui sont déterminants (voir notamment ATA non publié du 10 novembre 2000 dans la cause 4F 99 114, consid. 3).

La notion de loyer, prise dans un sens large, vise la rémunération globale due pour l'ensemble des prestations du bailleur. Elle comprend le loyer au sens strict, qui est la contre-prestation fixée pour la cession de l'usage proprement dit (voir art. 257 du Code des obligations du 30 mars 1911, CO, RS 220), et les frais accessoires, qui correspondent aux autres prestations fournies par le bailleur ou un tiers en rapport avec l'usage de la chose (voir art. 257a al. 1 CO). Pour les habitations, on entend par frais accessoires les dépenses effectives du bailleur pour des prestations en rapport avec l'usage de la chose, telles que frais de chauffage, d'eau chaude et autres frais

d'exploitation, ainsi que les contributions publiques qui résultent de l'utilisation de la chose (art. 257b CO). Les frais accessoires ne sont à la charge du locataire que si le contrat le prévoit (art. 257a al. 2 CO).

- b) En l'espèce, en tant que propriétaire commune de l'immeuble faisant l'objet de la présente procédure, la recourante perçoit la moitié du revenu provenant de la location de l'appartement situé au rez-de-chaussée de celui-ci. Pour établir ce revenu, il convient d'abord d'établir quel est le loyer au sens strict perçu pour cet appartement durant la période fiscale 2003, après déduction des frais accessoires qui ne représentent au sens de ce qui précède que le remboursement de dépenses effectives consenties par le bailleur en rapport avec l'usage de la chose.
- c) Il ressort des deux contrats de bail et des autres documents produits à l'appui du recours que l'appartement situé au rez-de-chaussée a été loué pour 950 francs, charges comprises, du 1^{er} août 2001 au 31 août 2003 (voir le contrat signé avec la locataire E.), qu'il est resté libre de bail du 1^{er} septembre 2003 au 31 décembre 2003 et qu'il a ensuite été loué pour 900 francs, charges comprises, à partir du 1^{er} janvier 2004 (voir le contrat signé avec la locataire F. ainsi que son annexe à teneur de laquelle le loyer fixé tient compte d'une déduction de 100 francs pour "une petite conciergerie"). Sur cette base, pour la période fiscale 2003 durant laquelle l'appartement n'a été loué que du 1^{er} janvier au 31 août, le loyer au sens large peut être fixé à 950 francs par mois, soit 7'600 francs au total (950 francs x 8). Certes, le décompte produit à l'appui du recours mentionne que le total des revenus perçus pour l'année 2003 serait de 7'700 francs. Il mentionne toutefois également que ce chiffre comprend les deux dernières mensualités de 50 francs versées par la locataire en vue de constituer une garantie de loyer, conformément au contrat de bail.
- d) S'agissant ensuite des frais accessoires qui doivent être déduits du loyer au sens large, la recourante indique qu'ils étaient compris à concurrence de 130 francs dans le loyer mensuel de 950 francs (voir recours, en fait, let. E). Dans ses observations (en fait, let. F), l'autorité intimée propose quant à elle de fixer ces frais à un montant de 2'517.60 francs correspondant à 60% (part de l'appartement du rez-de-chaussée) des charges liées à la consommation de mazout et d'eau, à l'abonnement du brûleur, au ramonage et à l'entretien du jardin et de la pelouse.

Le montant mensuel de 130 francs invoqué par la recourante ne figure pas dans le contrat de bail ou dans un autre document figurant au dossier. Il ne saurait dès lors être repris sans autre examen.

Quant à la proposition de l'autorité intimée, elle s'appuie sur le décompte produit par la recourante. Même si certaines factures prises en considération semblent concerner 2002 plutôt que 2003, elles permettent d'obtenir à tout le moins un ordre de grandeur objectif des frais concernés, de telle sorte qu'il n'y a pas lieu de remettre en cause la proposition sous cet angle. Par contre, celle-ci doit être corrigée sur deux points. D'abord, les frais relatifs à l'entretien du jardin et de la pelouse constituent des frais d'entretien de l'immeuble au sens des règles sur le contrat de bail et n'entrent à ce titre pas dans la définition des frais accessoires au sens de l'art. 257b CO (voir D. LACHAT, *Le bail à loyer*, 1997, p. 221, n. 1.1 et 1.2). Les frais accessoires pour l'ensemble de l'immeuble seront ainsi fixés à 2'595.05 francs (livraison d'huile de chauffage: 1'776.35 francs; abonnement de maintenance du brûleur: 502.50 francs; taxes de consommation d'eau potable: 218 francs; ramonage de la cheminée: 98.20 francs), à l'exclusion du montant de 1'398.80 francs relatif à l'entretien du jardin. Ensuite, la part de 60% attribuée à l'appartement du rez-de-chaussée apparaît trop généreuse sur le vu des éléments figurant au dossier. En particulier, il n'est pas établi que cet appartement serait plus grand que celui du premier étage et le fait qu'il n'a été occupé que durant huit mois sur l'année 2003 permettrait plutôt de conclure que les charges liées à son utilisation sont inférieures à celles de l'autre appartement. Dans une optique schématique qui peut être admise en matière fiscale et qui s'avère encore favorable à la recourante, la Cour fiscale fixe ainsi les frais accessoires relatifs à l'appartement du rez-de-chaussée à 1'297.55 francs, soit la moitié du montant de 2'595.05 admis pour l'ensemble de l'immeuble.

- e) Il résulte de ce qui précède que le loyer au sens strict perçu pour l'appartement du rez-de-chaussée durant la période fiscale 2003 s'élève à 6'302.45 francs (7'600 francs moins 1'297.55 francs de frais accessoires). La part de la recourante s'établit ainsi à 3'151.20 francs (50% de 6'302.45 francs). En tant qu'il représente un rendement de la fortune immobilière, ce montant est imposable au sens de l'art. 22 al. 1 let. a LICD (code 3.35).
6. a) L'art. 33 al. 2, 1^{ère} phrase, LICD prévoit que le contribuable possédant des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers (voir également l'art. 9 al. 1 LHID). L'art. 33 al. 4 LICD permet à un tel contribuable de faire valoir une déduction forfaitaire au lieu du montant effectif des frais et primes susmentionnés. L'Ordonnance du 21 mars 2001 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés, des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ainsi que des frais de restauration de biens culturels immeubles (ci-après: l'ordonnance d'exécution; RSF 631.421) précise à son art. 2 que le contribuable peut

choisir, lors de chaque période fiscale et pour chaque immeuble, entre la déduction des frais effectifs et la déduction forfaitaire.

Selon l'art. 10 let. b de l'ordonnance d'exécution, la déduction forfaitaire au sens de l'art. 33 al. 4 LICD est de 20 % du rendement brut des loyers ou de la valeur locative déterminante pour l'impôt sur le revenu, si l'âge du bâtiment à la fin de la période fiscale est supérieur à 10 ans.

Pour le cas où le contribuable choisit la déduction des frais effectifs, l'art. 5 de l'ordonnance d'exécution prévoit que les frais suivants sont en particulier déductibles:

- a) *les frais d'entretien*, à savoir les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble, *les versements dans le fonds de réparation ou de rénovation (art. 712I CC) de propriétés par étages*, lorsque ces affectations ne servent à couvrir que les frais d'entretien d'installations communes, et *les frais d'exploitation* (les contributions périodiques pour l'enlèvement des ordures ménagères, mais non les contributions prélevées selon le principe du pollueur-payeur; l'épuration des eaux; l'éclairage et le nettoyage des rues; l'entretien des routes; les taxes immobilières représentant des impôts réels; les rétributions au concierge; les frais d'entretien et d'éclairage des pièces utilisées en commun, de l'ascenseur, etc., dans la mesure où le propriétaire les assume);
- b) *les primes d'assurances*, à savoir les primes d'assurances de choses (assurance-incendie, assurances contre les dégâts des eaux et le bris de glaces et assurance-responsabilité civile, à l'exclusion de l'assurance du mobilier);
- c) *les frais d'administration*, à savoir les frais de port, de téléphone, d'annonces, d'imprimés, de poursuite, de procès et les rétributions au gérant, etc. (seulement les dépenses effectives; les indemnités pour le travail effectué par le propriétaire ne sont pas déductibles).

L'art. 6 de l'ordonnance d'exécution précise que certaines catégories de frais d'entretien ne sont pas déductibles au sens de l'art. 33 al. 2, 1^{ère} phrase, LICD. Tel est notamment le cas *des frais de chauffage du bâtiment et d'eau courante*, c'est-à-dire les dépenses qui sont directement en rapport avec l'exploitation de l'installation de chauffage ou de chauffe-eau central, notamment les frais d'énergie (let. c). Il en va de même *des redevances en matière de droits d'eau*, sauf pour le propriétaire d'un objet locatif qui les prend à sa charge sans se les faire rembourser par les locataires (let. d).

- b) Lorsqu'un immeuble est grevé d'un droit d'habitation entièrement ou partiellement gratuit, la valeur locative de l'immeuble est imposée auprès du

bénéficiaire du droit, le cas échéant sous déduction des contre-prestations périodiques qu'il verse au propriétaire, conformément à l'art. 22 al. 1 let. b CO (voir ATA du 17 juin 2005 dans la cause 4F 04 128, publié *in* RFJ 2005 p. 230, consid. 2a). Dans un tel cas, conformément à la règle selon laquelle l'octroi d'une déduction pour frais d'acquisition du revenu est lié à l'existence d'un revenu imposable, c'est le bénéficiaire du droit d'habitation qui peut en principe déduire les frais nécessaires à l'entretien de l'immeuble, en application de l'art. 33 al. 2, 1^{ère} phrase, LICD. Toutefois, selon une pratique établie dans le but de tenir compte du fait que le propriétaire et le bénéficiaire du droit peuvent convenir librement de mettre les frais d'entretien de l'immeuble à la charge de l'un ou de l'autre, il est admis que la déduction pour ces frais est accordée à celui qui les supporte effectivement (P. LOCHER, *Kommentar zum DBG*, I. Teil, Bâle 2001, n. 2 et 4 ad art. 32 et la jurisprudence citée; M. SCHWEIGHAUSER *in* *Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft*, Bâle 2004, n. 127 ad art. 29).

- c) aa) En l'espèce, il est constant que, conformément à la convention du 2 janvier 1993 (voir en fait, let. A), ce sont les propriétaires qui ont pris à leur charge l'ensemble des frais d'entretien de l'immeuble, sans distinction entre la part relative à l'appartement du rez-de-chaussée mis en location et la part concernant l'appartement du 1^{er} étage faisant l'objet du droit d'habitation en faveur de leur mère. En conséquence, conformément à ce qui a été exposé ci-dessus, c'est à eux que doit être accordée l'intégralité de la déduction pour les frais nécessaires à l'entretien de l'immeuble au sens de l'art. 33 al. 2, 1^{ère} phrase, LICD. Dans la mesure où la recourante a choisi le système des montants effectifs, il convient de fixer la déduction des frais d'entretien en se référant aux différentes factures qu'elle produit à l'appui de ses conclusions.

bb) Une première série de factures concerne la livraison d'huile de chauffage, l'abonnement de maintenance du brûleur, le ramonage de la cheminée et des taxes de consommation d'eau potable, pour un total de 2'595.05 francs. En tant qu'elles correspondent à des frais de chauffage du bâtiment et d'eau courante au sens de l'art. 6 let. c de l'ordonnance d'exécution, ces factures ne peuvent pas être comptabilisées parmi les frais d'entretien déductibles au sens de l'art. 33 al. 2, 1^{ère} phrase, LICD. Par ailleurs, pour la part concernant l'appartement du rez-de-chaussée mis en location, elles ont déjà été prises en considération parmi les frais accessoires liés à l'exploitation de celui-ci (voir ci-dessus consid. 5d).

cc) Une deuxième série de factures correspond ensuite au remplacement du tuyau de fumée sur chaudière à mazout et d'un lavabo avec accessoires, pour 1'173.10 francs, à une modification du compteur relatif à une machine à laver le linge, pour 118.35 francs et à une réparation du système de chauffage, pour 329.45 francs, *soit un total de 1'620.90 francs*. Dans la

mesure où il n'est pas établi que les travaux en cause comportent une part de plus-value, ce que le Service cantonal des contributions n'invoque pas, ces montants constituent des frais d'entretien déductibles au sens des art. 33 al. 2, 1^{ère} phrase, LICD et 5 let. a de l'ordonnance d'exécution. Il en va de même des deux factures concernant des taxes d'épuration des eaux, *pour un total de 239.10 francs.*

dd) Parmi les documents produits figure également une facture de 385.60 francs concernant la prime d'assurance du bâtiment et de responsabilité civile immobilière 2004. A cet égard, le décompte fourni par la recourante mentionne deux fois ce montant, ce qui est expliqué par le fait que les primes 2003 et 2004 ont été toutes deux acquittées en 2003 (voir en fait, let. H).

Sur le principe, il n'est pas contesté que la prime concernée fait partie des frais d'entretien déductibles au sens des art. 33 al. 2, 1^{ère} phrase, LICD et 5 let. b de l'ordonnance d'exécution. Il est certes également admis que la pratique fiscale fribourgeoise, confirmée par la Cour fiscale du Tribunal administratif, se base sur la règle selon laquelle les frais d'entretien d'immeubles sont déductibles au moment de leur paiement, et non pas au moment de l'échéance des factures (voir ATA du 2 mai 2003 dans la cause 4F 02 126, consid. 4 publié *in* RFJ 2003 p. 136). Toutefois, il faut relever avec l'autorité intimée que dans le cas de frais d'entretien annuels tels que les primes d'assurances du bâtiment et de responsabilité civile, le contribuable ne saurait profiter de cette pratique administrative en revendiquant la déduction des frais effectifs pour une année au cours de laquelle il aurait procédé au paiement de plusieurs primes annuelles et en choisissant pour les autres années le système du forfait, alors même que le montant forfaitaire prévu est supposé couvrir également la prime d'assurance relative à l'année concernée. Conformément aux règles sur l'abus de droit, une telle démarche ne saurait être protégée dans la mesure où elle permettrait d'obtenir sur plusieurs années des déductions plus importantes que si les primes annuelles avaient été payées une fois par an.

En l'espèce, la recourante a demandé l'application du système des frais effectifs pour la période fiscale 2003, au cours de laquelle elle a payé les primes d'assurances du bâtiment et de responsabilité civile pour 2003 et 2004. Par contre, elle s'est référée au forfait dans sa déclaration d'impôt relative à la période fiscale 2004. Sur le vu de ce qui précède, il se justifie dès lors de fixer la déduction des frais d'entretien pour 2003 en ne prenant en compte *qu'une fois le montant de 385.60 francs* correspondant aux primes annuelles d'assurances du bâtiment et de responsabilité civile.

ee) Enfin, une dernière série de factures concerne l'entretien du jardin, soit la taille annuelle des haies de thuyas, de tous les arbres, des buissons et

des roses, effectuée le 21 mars 2003 pour 1'011.45 francs, et trois coupes du gazon exécutées le 28 avril et en mai 2003 pour un total de 387.35 francs.

Pour la part concernant l'appartement du rez-de-chaussée mis en location, qui peut être estimée schématiquement à 50% (voir ci-dessus consid. 5d *in fine*), soit 699.40 francs sur un total de 1'398.80 francs, les frais susmentionnés représentent une charge directement liée à la réalisation du revenu locatif et constituent à ce titre des frais d'entretien déductibles au sens des art. 33 al. 2, 1^{ère} phrase, LICD et 5 let. a de l'ordonnance d'exécution (voir également la notice spéciale pour la déduction des frais effectifs relatifs aux immeubles privés et des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, éditée par la Direction des finances en décembre 2001 et disponible sur internet à l'adresse <http://www.fr.ch/scc/sei>, p. 15, ch. 9.2.3).

Pour la part concernant l'appartement du premier étage, les frais d'entretien déductibles ne se rapportent pas à un rendement locatif, mais à la valeur locative imposée auprès de la bénéficiaire du droit d'habitation. Or, la détermination de la valeur locative ne prend en compte les aménagements extérieurs que très indirectement et de façon marginale, par le biais du critère de la surface de la parcelle les aménagements extérieurs ne sont pas pris en compte dans (voir art. 4 al. 3 et 5 al. 2 de l'Arrêté du 9 avril 1992 concernant l'imposition des immeubles non agricoles, RSF 631.33). Cela implique que les aménagements extérieurs n'influencent pas de façon significative la valeur locative imposable, alors même que la justification de la déduction des frais d'entretien d'immeubles réside dans le fait qu'ils sont liés à l'acquisition d'un revenu (voir ci-dessus consid. 5b). Il faut en conclure que les frais liés à l'entretien des aménagements extérieurs ne constituent pas des frais d'entretien déductibles au sens de l'art. 33 al. 2, 1^{ère} phrase, LICD lorsqu'ils concernent un immeuble dont le rendement est imposé sous la forme de sa valeur locative. Cette solution rejoint la motivation de l'arrêt rendu le 12 mai 2000 par la Cour fiscale du Tribunal administratif dans la cause 4F 98 73, dont il ressort en particulier que certaines dépenses d'entretien des aménagements extérieurs peuvent être admises en déduction, mais seulement dans la mesure où ceux-ci influencent directement la valeur locative imposable, en regard de la part de revenu en nature supplémentaire imposé de ce fait (RFJ 2000, p. 178, consid. 5). Elle est en outre conforme à la pratique du Service cantonal des contributions qui ressort a contrario du chiffre 9.3 de la notice spéciale à laquelle il a déjà été fait référence ci-dessus. En l'espèce, cela signifie que pour la part de 699.40 francs concernant l'appartement du premier étage faisant l'objet d'un droit d'habitation, les frais d'entretien du jardin ne peuvent pas être comptabilisés parmi les frais d'entretien déductibles au sens de l'art. 33 al. 2, 1^{ère} phrase, LICD.

ff) En résumé, il ressort de ce qui précède que les frais d'entretien effectifs déductibles au sens de l'art. 33 al. 2, 1^{ère} phrase, LICD peuvent être fixés pour l'ensemble de l'immeuble à 2'945 francs (1'620.90 francs + 239.10 francs + 385.60 francs + 699.40 francs). La part de la recourante s'établit ainsi à 1'472.50 francs (code 4.31).

6. a) Conformément à ce qui précède, la décision attaquée sera modifiée dans le sens que le rendement de la fortune mobilière (part au loyer de l'appartement du rez-de-chaussée) sera réduit de 5'100 francs à 3'151.20 francs (code 3.34) et que les frais d'entretien d'immeuble seront admis à concurrence de 1'472.50 francs (code 4.31) au lieu du montant de 1'659 francs confirmé en procédure de réclamation. Ces deux modifications équivalent globalement à une admission partielle du recours.
- b) Le sort donné au présent recours revient à admettre la déduction de la majorité des frais revendiqués, sous la forme de frais accessoires liés à la location de l'appartement du rez-de-chaussée (1'297.55 francs au total pour les deux propriétaires; consid. 5d) ou sous la forme de frais d'entretien d'immeuble (2'945 francs au total pour les deux propriétaires; consid. 6c/ff), à l'exclusion d'une des deux factures de prime d'assurance du bâtiment et de responsabilité immobilière (385.60 francs; consid. 6c/dd) et de la part de l'appartement du 1^{er} étage aux frais de chauffage, d'eau courante (1'297.50 francs; consid. 5d) et d'entretien du jardin (699.40 francs; consid. 6c/ee).

S'agissant plus particulièrement des frais de chauffage, d'eau courante et d'entretien du jardin relatifs à l'appartement du 1^{er} étage qui fait l'objet d'un droit d'habitation en faveur de la mère des propriétaires, il peut encore être relevé que leur prise en charge par ces derniers profite à la bénéficiaire du droit d'habitation et ne suffit pas à leur conférer le caractère de frais d'entretien d'immeuble déductibles au sens de l'art. 33 al. 2, 1^{ère} phrase, LICD.

006.1.1; 402.91; 402.92; 402.94; 402.95