

607 2009-8

**Arrêt du 12 janvier 2010**

**PRÉSIDENT DE LA COUR FISCALE**

COMPOSITION      Président : Hugo Casanova

PARTIES            **X., recourant,**

contre

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

OBJET              Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; loyer de faveur

Recours du 19 janvier 2009 contre la décision sur réclamation du 22 décembre 2008, relative à l'impôt cantonal de la période fiscale 2007

**c o n s i d é r a n t e n f a i t**

A. X., domicilié à A., est propriétaire d'un immeuble situé dans le canton de Fribourg.

Par taxation ordinaire du 20 novembre 2008, la valeur locative de cet immeuble a été fixée à 6'492 francs par an (suite à une vision locale du Secteur d'estimation des immeubles). En fonction des autres éléments déterminants, le revenu imposable dans le canton de Fribourg s'élève à 1'123 francs (revenu déterminant pour le taux: 11'464 francs), ce qui correspond à une cote d'impôt cantonal de base de 30 fr. 45.

B. Le 10 décembre 2008, X. a formé réclamation contre la taxation précitée. Il a fait valoir que, conformément au contrat de bail signé avec Z., l'immeuble en question ne lui rapportait qu'un loyer de 600 francs par année.

Le Service cantonal des contributions a rejeté cette réclamation par décision du 22 décembre 2008. Il a notamment précisé que selon le contrat de bail signé le 8 mars 2006, le locataire était responsable de l'entretien du bâtiment, du verger et du jardin et qu'il n'occupait l'appartement que lorsqu'il s'y rendait pour s'occuper de l'entretien. Ainsi, le logement était principalement à disposition du propriétaire. Au surplus, en vertu de la jurisprudence en la matière, le contribuable était soumis à l'imposition de la valeur locative lorsque le loyer équivalait à moins de la moitié de celle-ci, comme c'était le cas en l'espèce.

C. Par acte daté du 18 janvier 2009, mis à la poste le lendemain, X. a interjeté recours en ces termes:

*«L'immeuble me rapporte 600.- Fr. par année et non 6492.- Fr. imposé par le service cantonal des contributions.*

*Le locataire ne m'autorise pas à utiliser ou partager l'appartement que je lui loue. Il considère cela comme violation de la sphère privée et contraire aux bonnes mœurs.*

*Le locataire utilise les locaux régulièrement sur toute l'année pour venir se reposer, exécuter les travaux de taille du verger et de la vigne, pour cultiver le jardin, soigner les ruches et entretenir les abords de la maison. L'eau, le courant et le chauffage sont coupés depuis 5 ans. Actuellement le thermomètre indique 2 degrés dans l'appartement.*

*Au vu de ce qui précède et ne souhaitant pas adopter les mœurs proposées par le service cantonal des contributions, je demande que la taxation soit rectifiée à la valeur de la location de 600.- Fr. perçus par année.»*

L'avance de frais fixée à 300 francs par ordonnance du 20 janvier 2009 a été payée dans le délai imparti.

En date du 12 mars 2009, le Service cantonal des contributions a déposé ses observations sur le recours (datées du 5 mars 2009). Concluant au rejet du recours, il suppose "que le montant aussi modeste de la location est lié au fait que le locataire effectue divers travaux au profit de l'intéressé". A son avis, on se trouve "dans une situation où le contribuable rémunère son locataire pour des travaux qui ne sont pas déductibles à l'impôt étant donné qu'ils sont effectués à titre privé et non à titre commercial".

Par courrier du 6 avril 2009 (date du sceau postal), le recourant a adressé à l'autorité de céans ses contre-observations par lesquelles, en substance, il conteste toute base légale qui l'obligerait à rentabiliser son immeuble et à le louer à un locataire aisé avec un revenu élevé. Ainsi, il maintient son point de vue et ses conclusions.

## **e n d r o i t**

1. a) Déposé le 19 janvier 2009 contre une décision rendue le 22 décembre 2008, le recours l'a été dans le délai et les formes prescrits par les art. 79 à 81 du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative du canton de Fribourg (ci-après : CPJA ; RSF 150.1).

Directement touché par la décision querellée, X. a manifestement qualité pour recourir au sens de l'art 76 let. a CPJA.

b) En application de l'art. 186 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) 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.

2. a) Est imposable, selon l'art. 22 al. 1 LICD, le rendement de la fortune immobilière, en particulier tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (let. a), ainsi que la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (let. b; cf. également art. 7 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]).

Lorsque le propriétaire décide de louer son immeuble, le loyer constitue en principe un revenu au sens de l'art. 22 al. 1 let. a LICD. S'il occupe en revanche lui-même l'immeuble, la valeur locative de ce dernier est imposable conformément à l'art. 22 al. 1 let. b LICD.

b) Lorsque – comme en l'espèce – le propriétaire met son immeuble à la disposition d'un tiers à des conditions très favorables, se pose la question de savoir si c'est le loyer effectivement payé ou la valeur locative qui doit être imposé.

Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a jugé que les autorités fiscales devaient en règle générale se baser sur les contrats conclus par les contribuables. Elles peuvent toutefois s'en écarter lorsque ces derniers, sous prétexte d'une économie d'impôt, ont adopté un comportement inhabituel, c'est-à-dire lorsqu'il y a évasion fiscale. D'après la pratique établie par Tribunal fédéral, il y a évasion fiscale lorsque (1) l'une des parties choisit pour effectuer une opération une forme insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques, lorsqu'il y a ensuite lieu d'admettre que (2) le choix est abusif en ce sens qu'il a uniquement pour but d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de manière appropriée et, enfin, (3) lorsque le procédé choisi entraînerait effectivement une notable économie d'impôt si le fisc l'admettait. Il y a lieu d'examiner dans chaque cas d'espèce, au regard des circonstances concrètes, si ces conditions sont remplies. Les Juges fédéraux ont en outre précisé qu'il y a en principe lieu de qualifier d'insolite, inadéquate ou anormale la conclusion d'un contrat de bail dans lequel est fixé un loyer équivalent à moins de la

moitié de la valeur locative. Dans ce cas, il y a une présomption que le contrat de bail a été conclu abusivement, soit uniquement en vue d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de manière appropriée. Dans ces circonstances, on est en présence d'une situation proche de l'usage propre. Le contribuable a toutefois la possibilité de renverser la présomption d'évasion fiscale et d'apporter la preuve du contraire (cf. ATF 2A.535/2003 du 28 janvier 2005, publié *in* : RDAF 2005 II 219, StE 2005 B 25.2 n° 7 et Archives 76, p. 204; jurisprudence confirmée par la suite *in* : ATF 2C\_12/2007 du 22 janvier 2007, consid. 3.2, publié *in* : RF 2007, 357, StE 2008 B 25.2 Nr. 9 et ATF 2C\_188/2007 du 26 juin 2008, consid. 2.2, publié *in* : RF 2008, 638, StE 2008 B 25.2 Nr. 10).

La doctrine s'est montrée critique à l'égard de la jurisprudence susmentionnée dans la mesure où celle-ci est axée sur les principes de l'évasion fiscale. En effet, il est douteux que l'on puisse parler d'une économie d'impôt abusive lorsqu'un propriétaire loue son immeuble à un loyer nettement en dessous des prix du marché ou de la valeur locative et qu'il renonce ainsi effectivement à un revenu. De manière générale, un loyer manifestement trop bas est plutôt fixé dans le simple but de favoriser son bénéficiaire, ce qui ne constitue pas un abus de droit. L'imposition de la valeur locative devrait donc plutôt reposer sur d'autres critères, comme par exemple l'hypothèse d'une donation mixte (cf. PETER LOCHER, Einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Wohnrechten, Nutzniessungen und obligatorischen Nutzungsrechten im privaten Bereich, ZStP 2006, 1 ss, 13; *idem*, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, Archives 75, 695 s.; MARKUS REICH / ROBERT WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, IFF Forum für Steuerrecht 2006, 307 ss.; MADELEINE SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2005 - Direkte Bundessteuer, Archives 76, 6 ss.; voir aussi TA BE, JAB 2008, 543, NStP, 2009, 45 consid. 5.1; FELIX RICHNER, Unterpreisliche Gebrauchsüberlassung von Wohneigentum, ZStP 2008, 285 ss, selon lequel la partie gratuite de l'utilisation devrait être imposée chez le bénéficiaire, ainsi que HUGO CASANOVA, Die steuerliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2007 - Kantonale Abgaben [inkl. Steuerharmonisierung], ASA 78, 66 f.). Quoi qu'il en soit, la Cour fiscale n'a pas à trancher cette controverse sur la justification de l'imposition éventuelle de la valeur locative en cas de loyer de faveur. En effet, le juge inférieur est en principe lié par l'interprétation donnée aux dispositions applicables par notre plus Haute Cour. Il y va notamment aussi de la sécurité du droit et de l'égalité de traitement. La Cour fiscale a d'autant moins de raisons de s'écarter des principes posés par le Tribunal fédéral que la doctrine précitée, malgré ses réserves quant à la motivation, approuve tout de même cette jurisprudence dans son résultat. Il en va de même des juridictions cantonales (cf. l'arrêt bernois précité, avec renvois).

3. En l'espèce, il convient de rappeler que le recourant a fixé un loyer annuel de 600 francs en faveur du locataire, alors que la valeur locative fixée pour l'immeuble s'élève à 6'492 francs. Le loyer convenu est ainsi nettement inférieur à 50% de la valeur locative, dont la fixation selon les normes applicables n'est en soi pas contesté par le recourant. En vertu de la jurisprudence du Tribunal fédéral, exposée plus haut (cf. ci-dessus, consid. 2b), l'opération consistant à louer l'immeuble à un prix aussi dérisoire présente ainsi un caractère inhabituel et insolite. Dans ce cas, il est présumé que le contrat de location a été conclu abusivement, soit uniquement en vue d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de manière appropriée. La présomption n'étant pas irréfragable, le contribuable a cependant la possibilité d'apporter la preuve du contraire.

Il reste ainsi à examiner si le recourant parvient à renverser cette présomption. Or, dans la mesure où la réduction du loyer en espèces est due à des travaux d'entretien effectués par le locataire dans l'intérêt du propriétaire, il s'agit de contre-prestations en nature dont le caractère imposable ne saurait être contesté. Si, par contre, le montant modeste du loyer s'explique par une simple faveur accordée par le propriétaire de l'immeuble à un tiers, cela ne saurait permettre de renverser la présomption jurisprudentielle selon laquelle la fixation d'un loyer aussi bas engendre une évvasion fiscale.

En conséquence, le recours doit être rejeté.

4. Conformément à l'art. 131 CPJA, 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).

En l'espèce, le recourant ayant été débouté, il se justifie de mettre à sa charge les frais de justice. L'émolument sera fixé à 300 francs et sera compensé avec l'avance de frais déposée.

**l e P r é s i d e n t p r o n o n c e :**

en application de l'art. 100 al. 1 let. c CPJA

- I. Le recours est rejeté.
- II. Un émolument de 300 francs est mis à la charge du recourant 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. 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).

402.92.1