

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Décision du Président du 23 janvier 2006

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 25 avril 2003 (**4F 03 63**)

par

A., à **X.**

contre

la décision sur réclamation rendue le 27 mars 2003 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 2001.

**(valeurs locative et vénale d'une maison d'habitation;
égalité de traitement; bonne foi)**

Considérant :

En fait:

- A. A. est domicilié à X., dans la maison d'habitation qu'il a fait construire en 1973.

Dans une procédure concernant la période fiscale 1999/2000, A. a notamment contesté le montant des frais d'entretien d'immeuble admis en déduction de son revenu. Le litige portait en particulier sur le traitement fiscal de dépenses liées à des travaux effectués en 1999 et 2000 dans sa maison d'habitation (voir ATA du 4 avril 2003 dans la cause 4F 02 60).

Le 26 février 2002, A. a signé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2001B. S'agissant des valeurs locative et fiscale de sa maison d'habitation, il a indiqué des montants respectifs de 15'444 francs et 245'000 francs qui correspondaient aux valeurs retenues par l'autorité fiscale pour les périodes fiscales précédentes.

Par avis de taxation ordinaire du 20 février 2003, le Service cantonal des contributions a fixé les valeurs locative et fiscale de la maison d'habitation de A. à des montants respectifs de 21'120 francs et 326'000 francs. Ces chiffres correspondaient à ceux figurant sur un formulaire d'estimation qui lui avait été transmis le 17 avril 2001, à la suite d'une vision locale effectuée le 10 avril 2001 par un représentant du Service cantonal des contributions dans le cadre de la procédure concernant la période fiscale 1999/2000. Le formulaire en question retenait en particulier que la surface habitable correspondait à 7.7 unités de chambre, dont 0.8 unité pour la cuisine, 1.9 unité pour le salon et 0.3 pour un hall situé au premier étage et considéré comme habitable. Quant à l'aménagement du logement, il pouvait être qualifié de standard dans sa globalité (6 points).

- B. Par réclamation du 8 mars 2003, complétée le 19 mars 2003 à la demande du Service cantonal des contributions, A. a contesté l'avis de taxation du 20 février 2003. Il a conclu au maintien des valeurs locative et fiscale de sa maison d'habitation aux montants respectifs de 15'444 francs et 245'000 francs ainsi qu'à l'admission d'une déduction de 9'900 francs pour revenu modeste. S'agissant de la valeur locative, il a estimé pour l'essentiel que rien ne justifiait de modifier les éléments retenus lors d'une estimation validée pour les périodes fiscales 1981/1982 et 1983/1984 par l'ancienne commission de recours en matière d'impôt. Le calcul de la valeur locative

s'était alors basé sur une surface habitable correspondant à 7.4 unités de chambre, le hall du premier étage n'étant pas considéré comme habitable, et sur un aménagement considéré comme standard inférieur (5 points) pour le rez et très simple (2 points) pour le premier étage. Concernant la valeur fiscale, A. a relevé en particulier que les quelques travaux en 1999 et en 2000 n'ont pas modifié la valeur de son immeuble et n'ont en particulier augmenté ni la valeur de la construction, ni celle du terrain.

- C. Le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation par décision du 27 mars 2003. Le calcul de la valeur locative effectué suite à la vision locale du 10 avril 2001 était selon lui conforme à la loi et à ses dispositions d'application actuellement en vigueur. En particulier, rien ne justifiait d'opérer une distinction entre l'aménagement du rez-de-chaussée et celui du premier étage de l'immeuble en cause, construit neuf en 1973. La qualification de l'aménagement, considéré comme standard, correspondait au préavis communal et ressortait également d'un questionnaire ad hoc complété lors de la vision locale. Le calcul des unités de chambre a été confirmé lui aussi. Quant à la valeur vénale de 450'000 francs, il a été précisé qu'elle n'était pas exagérée en comparaison avec les prix pratiqués actuellement dans la région et qu'elle se basait sur le calcul suivant :

Année de construction:	1973
Coût de construction:	216'000 francs
Valeur au 01.01.2001:	384'955 francs (216'000 fr. x 172.22 %)
Valeur du terrain:	182'250 francs (150 francs/m ² x 1'215 m ²)
Total :	567'205 francs
80% du total:	450'000 francs (valeur arrondie)

Enfin, s'agissant de la déduction pour revenu modeste, le Service cantonal des contributions a indiqué que la réclamation était sans objet sur ce point, le revenu du contribuable présentant pour la période fiscale en cause un solde négatif qui ne pouvait être reporté sur les périodes fiscales suivantes.

- D. Le 25 avril 2003, A. a déposé un recours auprès du Tribunal administratif, concluant au maintien des valeurs locative et fiscale de sa maison d'habitation aux montants respectifs de 15'444 francs et 245'000 francs. Il a par contre expressément renoncé à recourir sur l'absence de déduction pour revenu modeste.

Se référant une nouvelle fois à l'estimation validée pour les périodes fiscales 1981/1982 et 1983/1984 par l'ancienne commission de recours en matière d'impôt, le recourant la considère en substance comme une décision de principe qui ne peut être remise en cause, s'agissant notamment du nombre

d'unités de chambre et de la qualification de l'aménagement de sa maison. Les quelques investissements effectués depuis lors ne représentent du reste ni une plus-value d'usage, ni une plus-value architecturale. En outre, la procédure concernant la période fiscale 1999/2000 ne portait que sur la déduction de frais d'entretien d'immeuble, de telle sorte que le représentant du Service cantonal des contributions n'avait pas à procéder à une nouvelle estimation de l'immeuble lors de la vision locale du 10 avril 2001. Sur le fond, le recourant conteste la surface habitable qui devrait être réduite de 7.7 à 7.2 unités de chambre pour tenir compte de deux erreurs de calcul concernant le salon et la cuisine et représentant chacune 0.1 unité de chambre et du caractère non habitable du hall du 1^{er} étage (0.3 unité). Quant à l'augmentation de la valeur vénale de 350'000 francs à 450'000 francs, elle serait contraire à l'égalité de traitement entre contribuables, ne serait pas justifiée par des investissements correspondants et ne tiendrait pas compte de l'état vétuste de certaines parties de sa maison.

- E. Dans ses observations du 13 mai 2003, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il confirme en substance que la valeur locative de l'immeuble en cause a été calculée conformément à la loi et à ses dispositions d'application en vigueur pour la période fiscale 2001. S'agissant de son appréciation uniforme de l'aménagement, il précise que l'immeuble a été construit dans son ensemble tel qu'il est maintenant, à l'exception d'une petite modification concernant le salon, de telle sorte qu'il n'existe aucune raison objective d'opérer des distinctions entre les deux étages.
- F. A. a maintenu sa position dans ses contre-observations du 18 juin 2003. S'agissant de la qualification de l'aménagement, il relève en particulier que le système actuel est le même que celui qui avait été appliqué lors de l'estimation validée pour les périodes fiscales 1981/1982 et 1983/1984 par l'ancienne commission de recours en matière d'impôt. Rien ne s'oppose dès lors au maintien de l'appréciation différenciée qui permet de tenir compte des différences de confort entre l'aménagement du rez-de-chaussée et celui du premier étage qui doit être considérée comme un droit acquis. Reprochant à l'autorité fiscale de convertir la surface mesurée en se référant systématiquement au dixième d'unité supérieur, le recourant maintient par ailleurs que la cuisine et le salon représentent respectivement 0.7 unité et 1.8 unité, soit 0.1 unité de moins que les chiffres confirmés par la décision attaquée.

Les contre-observations du 18 juin 2003 ont été communiquées en copie au Service cantonal des contributions, pour information.

- G. Le 7 novembre 2005, le Greffier-rapporteur délégué à l'instruction a inspecté les lieux en présence du recourant et d'un représentant du Service cantonal des contributions. Les éléments qui en résultent figurent au procès-verbal établi à cette occasion et seront repris pour autant que besoin dans les considérants en droit du présent arrêt.

Par courrier du 8 novembre 2005, A. apporte des précisions sur certaines questions abordées lors de l'inspection des lieux. Il insiste en particulier sur sa conviction que les principes appliqués par l'ancienne commission de recours en matière d'impôt lors de l'estimation validée pour les périodes fiscales 1981/1982 et 1983/1984 ne peuvent être remis en cause et constituent un droit acquis. Il termine en faisant part de son intérêt à connaître la situation juridique sur ce point.

Dans une optique de service aux usagers de la justice, le greffier-rapporteur délégué à l'instruction a répondu le 14 novembre 2005 aux remarques et interrogations formulées par le recourant dans son courrier du 8 novembre 2005. Sur la question d'éventuels droits acquis suite à la décision de l'ancienne commission de recours en matière d'impôt à laquelle le recourant fait constamment référence, il confirme à celui-ci qu'en matière d'impôts, les avis de taxation et les décisions sur recours qui peuvent y faire suite ne concernent que les périodes fiscales en cause, de telle sorte que les contribuables ne peuvent pas en déduire de droits pour les périodes fiscales futures, sous réserve du principe de la bonne foi qui oblige l'Etat à se comporter de manière cohérente avec ses administrés. A cet égard, il fait référence à un arrêt rendu le 19 novembre 2004 par la Cour fiscale, dont il reproduit les considérants topiques.

Invité à formuler d'éventuelles observations ou corrections sur le procès-verbal de l'inspection des lieux du 7 novembre 2005, A. a déposé une détermination très détaillée et accompagnée de nombreuses photos le 19 novembre 2005. Dans la mesure utile, il y sera fait référence dans la partie en droit du présent arrêt.

Par courrier du 6 décembre 2005, le Service cantonal des contributions a formulé des observations sur le procès-verbal et apporté des précisions sur certaines questions abordées lors de l'inspection des lieux du 7 novembre 2005. Ces éléments seront également repris pour autant que besoin dans la partie en droit du présent arrêt.

Suite à la transmission par le greffier-rapporteur délégué à l'instruction d'une copie des instructions spéciales sur la manière de remplir le questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles qu'il avait demandées, A. a produit le 7 décembre 2005 une nouvelle détermination non requise par laquelle il conteste principalement

dans son principe l'estimation du 17 avril 2001. Le contenu de ce courrier sera repris dans la mesure utile dans la partie en droit du présent arrêt.

Par courrier du 9 janvier 2006, le Service cantonal des contributions a produit en original la feuille de pointage sur laquelle il s'est basé pour qualifier de standard l'aménagement de la maison d'habitation de A. Une copie de ce document a été transmis à celui-ci le 11 janvier 2006, pour information.

Le 21 janvier 2006, A. a encore produit une détermination non requise. Il y conteste pour l'essentiel la prise en considération de la feuille de pointage susmentionnée, qu'il qualifie de document interne et occulte. Il maintient par ailleurs la position développée dans ses précédentes écritures.

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 et le recours concernant l'impôt cantonal. Les deux taxations 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. 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.

Il n'en demeure pas moins qu'à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir ATF 130 II 509 consid. 8.3), il est impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par le Président de la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). En cas de contestation du présent arrêt devant le Tribunal fédéral suisse, il y aurait également lieu d'interjeter deux recours distincts, chacun avec ses griefs spécifiques à l'impôt concerné.

- c) En application de 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

- 2. a) Le recours, déposé le 25 avril 2003 contre une décision du 27 mars 2003, l'a été dans le délai et les formes prévus aux 140 ss LIFD.
- b) 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.

A la différence du droit cantonal, la LIFD prévoit la perception d'un impôt direct sur le revenu des personnes physiques, mais pas sur leur fortune. Le grief par lequel le recourant conteste la valeur de sa maison d'habitation retenue dans le calcul de sa fortune imposable ne saurait dès lors viser l'impôt fédéral direct. Quant à la critique de la valeur locative de la même maison d'habitation, il faut relever que l'avis de taxation ordinaire du 20 février 2003 concernant la période fiscale 2001B fait état, pour l'impôt fédéral direct, d'un revenu imposable inférieur à 0 franc et d'un montant d'impôt dû de 0 franc. Dans ces conditions, pour la période en cause, celui-ci n'a pas d'intérêt digne de protection au sens de ce qui précède à une modification de la valeur locative retenue pour sa maison d'habitation dans le

calcul de son revenu imposable pour l'impôt fédéral direct. A cet égard, il importe peu que la décision attaquée mentionne expressément que l'autorité intimée a également abordé la question litigieuse sous l'angle de l'impôt fédéral direct (voir ATA non publié du 7 décembre 2004 dans la cause 4F 03 86, consid. 2). Le recours sera dès lors déclaré irrecevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

c) [...]

III. Impôt cantonal

3. Le recours, déposé le 25 avril 2003 contre une décision du 27 mars 2003, 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 ss CPJA. S'agissant en particulier de la valeur locative de sa maison d'habitation confirmée par la décision sur réclamation, le recourant a un intérêt digne de protection au sens de l'art. 76 CPJA à demander sa modification, en dépit du fait que l'avis de taxation ordinaire du 20 février 2003 concernant la période fiscale 2001B mentionne, pour l'impôt cantonal également, un revenu imposable inférieur à 0 franc et un montant d'impôt dû de 0 franc. En effet, la fortune imposable du recourant, fixée à 615'290 francs par l'avis de taxation susmentionné, comprend la valeur fiscale de sa maison d'habitation. Or, en application des art. 53 et 54 LICD, tels que précisés à l'art. 13 al. 1 de l'arrêté du Conseil d'Etat du 9 avril 1992 concernant l'imposition des immeubles non agricoles (l'arrêté d'exécution, RSF 631.33), cette valeur est déterminée – pour les immeubles occupés par le contribuable – par la moyenne arithmétique entre la valeur vénale (marchande) et le double de la valeur locative annuelle. Partant, le recours est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.
4. a) L'art. 22 al. 2 LICD délègue au Conseil d'Etat la faculté d'édicter les prescriptions nécessaires à la fixation des valeurs locatives en tenant compte, en particulier, des conditions locales ou régionales du marché du logement, et de manière à favoriser l'accession à la propriété individuelle du logement et le maintien de celle-ci. C'est en vertu de cette délégation qui existait déjà sous l'empire de l'ancienne loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux (LIC) que le Conseil d'Etat a édicté l'arrêté d'exécution susmentionné, dont la première partie est consacrée à l'estimation de la valeur locative des immeubles non agricoles.

Selon l'art. 1 de l'arrêté d'exécution, la valeur locative est fixée sur la base de normes (al. 1). Les normes sont établies sur la base du nombre d'unités de chambre, des locaux supplémentaires et garages (al. 2). Pour le calcul du nombre d'unités, l'art. 2 de l'arrêté d'exécution prévoit que les chambres, cuisines, jardins d'hiver chauffés et piscines intérieures sont pris en considération (al. 2). En principe, les unités de chambre sont calculées en fonction de la surface habitable des locaux, selon la formule $2 \text{ m}^2 = 0.1 \text{ unité}$ jusqu'à 50 m^2 par pièce et selon la formule $5 \text{ m}^2 = 0.1 \text{ unité}$ au-delà de 50 m^2 par pièce (al. 3). Par exception, pour certains locaux particuliers, les unités sont fixées de manière forfaitaire. Ainsi, un hall ou une galerie habitable compte pour 0,3 unité (al. 4). L'art. 3 de l'arrêté dispose ensuite que la valeur locative mensuelle est obtenue en multipliant la somme des unités de chambre est multipliée par un montant (valeur mensuelle de l'unité de base) qui est fonction de l'année de construction, de transformation ou de rénovation de l'immeuble ainsi que de son aménagement et de sa situation (al. 1). L'aménagement et la situation de l'immeuble sont déterminés sur la base de points (al. 2). S'agissant de l'aménagement, il ressort de l'art. 4 de l'arrêté d'exécution que seul l'aménagement intérieur est pris en compte dans la détermination de la valeur locative, à l'exclusion des aménagements extérieurs. Les points sont attribués selon l'échelle suivante, des points intermédiaires pouvant être utilisés:

- 2 points: très simple;
- 4 points: simple;
- 6 points: standard;
- 8 points: luxueux.

b) En mars 2001, le Service cantonal des contributions a édicté à l'intention des contribuables des "instructions spéciales sur la manière de remplir le questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles" (ci-après: les Instructions spéciales). A la page 5, ces normes précisent l'art. 4 de l'arrêté d'exécution dans le sens que, pour qualifier l'aménagement, les critères suivants doivent être retenus:

- Très simple (2 points):
 - pas de chauffage général;
 - pas de salle de bain ou douche;
 - cuisine avec évier simple.
- Simple (4 points):
 - chauffage général;
 - baignoire ou douche;
 - cuisine simple.
- Standard (6 points):
 - isolation satisfaisante;
 - chauffage général et service général d'eau chaude;
 - salle de bains ou douche;

- cuisine équipée d'un bloc cuisine dans lequel certains appareils électroménagers sont incorporés.

Luxueux (8 points):

- construction coûteuse;
- bonnes isolations phonique et thermique;
- aisance certaine;
- finitions particulièrement bien soignées;
- cuisine entièrement équipée;
- divers aménagements de tous genres lui donnant ce cachet particulier qui distinguera cet immeuble des constructions traditionnelles.

S'agissant du calcul de la surface habitable (art. 2 de l'arrêté d'exécution), les instructions spéciales précisent à la page 8 que chaque pièce doit être mesurée séparément ou relevée sur le plan et que la surface obtenue doit être réduite au dixième de m^2 inférieur avant d'être convertie en unités de chambre selon la table suivante, destinée à concrétiser l'art. 2 al. 3 de l'arrêté d'exécution:

- jusqu'à $2 m^2 = 0.1$ unité
- de 2.1 à $4 m^2 = 0.2$ unité
- de 4.1 à $6 m^2 = 0.3$ unité
- de 6.1 à $8 m^2 = 0.4$ unité
- de 8.1 à $10 m^2 = 0.5$ unité
- ...
- de 14.1 à $16 m^2 = 0.8$ unité
- ...
- de 24.1 à $26 m^2 = 1.3$ unité
- ...
- de 34.1 à $36 m^2 = 1.8$ unité
- ...

Exemples : $10.08 m^2 = 10 m^2 = 0.5$ unité
 $24.19 m^2 = 24.1 m^2 = 1.3$ unité

Les instructions spéciales définissent également (p. 9) les halls et galeries habitables en indiquant que ces espaces doivent être pris en considération pour le calcul de la surface habitable (voir art. 3 al. 4 de l'arrêté d'exécution susmentionné) s'il est possible d'y installer au moins 1 table et 2 fauteuils sans pour autant gêner le passage ou l'accès aux chambres.

- c) Afin de faciliter la qualification de l'aménagement au sens de ce qui précède, le Service cantonal a établi le 11 janvier 1991 un questionnaire qui - sous la forme d'une feuille de pointage - prend en considération la qualité de l'isolation thermique et phonique (maximum de 18 points), le système de chauffage (maximum de 21 points), la production d'eau chaude (maximum

de 7 points), la cuisine (maximum de 18 points), les sanitaires (maximum de 20 points), l'équipement des autres pièces (maximum de 6 points), la distribution des pièces (maximum de 3 points), l'aménagement extérieur (maximum de 4 points) et les équipements spéciaux (maximum 24 points). Sur la base du total des points obtenus, ce questionnaire permet de qualifier l'aménagement de très simple (10 à 24 points), très simple à simple (25 à 33 points), simple (34 à 45 points), standard inférieur (46 à 60 points), standard (61 à 76 points), standard supérieur (77 à 90 points) et luxueux (91 à 120 points).

- d) L'art. 22 al. 2 LICD ne comporte pas de subdélégation du pouvoir réglementaire en faveur du Service cantonal des contributions. S'agissant du mode de calcul de la valeur locative des immeubles non agricoles, celui-ci n'a donc pas un pouvoir réglementaire propre. Dans ces conditions, les instructions spéciales qu'il a édictées à l'attention des contribuables constituent une ordonnance administrative dite interprétative. De telles ordonnances, dont le but est d'orienter l'exercice de la liberté d'appréciation de l'autorité d'application dans le cadre de l'interprétation des concepts juridiques, permettent de créer une pratique administrative uniforme. A ce titre, elles présentent une certaine utilité, mais n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux. Elles ne peuvent pas non plus sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser (ATF 117 Ib 225, consid. 4b, p. 231). En conséquence, dans la mesure où elles facilitent aussi le contrôle juridictionnel en dotant le juge de l'instrument nécessaire pour vérifier que l'administration agit selon des critères rationnels, cohérents et continus, celui-ci les prendra en considération, mais s'en écartera dès qu'il considère que l'interprétation qu'elles donnent n'est pas conforme à la loi ou à ses dispositions d'exécution (voir P. MOOR, Droit administratif, vol. I, Berne 1994, p. 264 ss; P. TSCHANNEN/ U. ZIMMERLI, Allgemeines Verwaltungsrecht, Berne 2005, p. 349 ss).

Le questionnaire du 11 janvier 1991 a pour but de faciliter une application cohérente de l'art. 22 al. 2 LICD et de l'art. 4 de l'arrêté d'exécution en établissant une méthode permettant de qualifier l'aménagement d'un immeuble non agricole. En dépit de son caractère interne, il s'apparente dès lors à une ordonnance administrative interprétative au sens de ce qui précède, de telle sorte qu'il conviendra également de le prendre en considération dans les limites exposées ci-dessus.

5. a) Le recourant conteste d'abord le nombre d'unités de chambre retenues pour la cuisine et le salon de sa maison d'habitation. Suite à l'inspection des lieux du 7 novembre 2005, le calcul des dimensions de ces pièces n'est plus litigieux, les parties s'étant accordées à cette occasion pour retenir des

surfaces habitables de 36.238 m² pour le salon et 14.85 m² pour la cuisine (voir procès-verbal, p. 2). Par contre, le recourant s'oppose à l'autorité intimée en soutenant que les équivalences énoncées dans la table des instructions spéciales ne correspondraient pas à la formule 2 m² = 0.1 unité prévue par l'art. 2 al. 3 de l'arrêté d'exécution.

Il ressort des chiffres figurant dans la table de conversion proposée par le Service cantonal des contributions que l'existence de 0.1 unité de chambre supplémentaire devrait être retenue dès que la surface habitable excède de 0.1 m² chaque tranche de 2 m² de surface habitable. Or, il est difficile de justifier qu'un dixième d'unité de chambre soit retenu pour 0.1 m² de surface habitable, alors même que la formule de conversion prévoit au contraire que 0.1 unité de chambre correspond à une surface de 2 m². Il en va de même lorsqu'on envisage la formule prévue par l'arrêté d'exécution sous un angle purement mathématique. En effet, l'application d'une simple règle de trois au deuxième exemple illustrant la table permet de constater que les chiffres énoncés par celle-ci ne sont justifiés par aucune règle d'arrondi: 2 m² divisés par 0.1 unité = 20 => 24.19 m² divisés par 20 = 1.2095 unité, soit un résultat beaucoup plus proche de 1.2 unité que de 1.3 unité. Dans ces conditions, il faut constater avec le recourant que les équivalences prévues par la table des instructions spéciales ne sont pas conformes à la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. Il y a dès lors lieu de s'en écarter et d'admettre le recours sur ce point.

Pour le reste, la Cour fiscale n'a pas, en l'état, à se substituer à l'autorité d'exécution en énonçant une méthode définitive de calcul des unités de chambre. Il appartiendra au contraire au Service cantonal des contributions d'établir une nouvelle table conforme à la formule énoncée par l'arrêté d'exécution. Dans cette démarche, il devra en particulier examiner si celle-ci doit être interprétée comme une simple équivalence mathématique permettant l'application d'une règle de trois ou plutôt dans le sens qu'une unité de chambre doit être comptabilisée pour chaque tranche complète de 2 m².

La cause sera en conséquence renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède sur ce point à un nouveau calcul des unités de chambre dans le sens des considérants.

- b) Dans son acte de recours, A. s'opposait également à ce que le hall situé au premier étage soit considéré comme habitable et soit à ce titre pris en considération à concurrence de 0.3 unité de chambre dans le calcul de la valeur locative de son logement. Dans la mesure où le recourant a expressément abandonné ce grief dans sa détermination du 19 novembre

2005 (p. 4) – ce qu'il a confirmé le 7 décembre 2005 – il n'y a pas lieu d'examiner formellement son bien-fondé. On peut néanmoins relever sur la base des constatations faites lors de l'inspection des lieux du 7 novembre 2005 (voir procès-verbal, p. 3) que le hall en question ne constitue pas un simple couloir, mais un espace pouvant être utilisé à des fins d'habitation autres que le passage d'une pièce à l'autre. Dans ces conditions, sa prise en considération dans le calcul des unités de chambre paraît en tout état de cause conforme à l'art. 2 al. 4 de l'arrêté d'exécution, indépendamment des critères énoncés par les instructions spéciales pour déterminer si un hall ou une galerie est habitable ou non (voir ci-dessus consid. 4c).

- c) Le recourant conteste ensuite que l'aménagement de sa maison d'habitation puisse être qualifié de standard (6 points) dans son ensemble. Se fondant sur la qualité simple de certains équipements, sur le prix très bas des matériaux utilisés, ainsi que sur l'usure liée au temps, il revendique une qualification différenciée de standard inférieur (5 points) pour le rez-de-chaussée et de simple (2 points) pour le premier étage.

Il ressort des constatations faites lors de l'inspection des lieux que la maison du recourant dispose d'une isolation correcte, d'un système de chauffage central, d'un service général d'eau chaude, de deux salles de bain (une avec baignoire et douche au rez-de-chaussée et une avec douche au premier étage) et d'une cuisine bien équipée intégrant dans son mobilier les appareils électroménagers principaux. Un tel aménagement correspond exactement aux critères conduisant à une qualification standard (6 points) au sens des instructions spéciales qui, sur ce point, permettent de concrétiser de façon rationnelle et cohérente l'art. 4 de l'arrêté d'exécution (voir ci-dessus consid. 4c). Il en résulte que la maison d'habitation du recourant bénéficie d'un aménagement qui peut être qualifié de standard (6 points) dans son ensemble. En particulier, dans la mesure où leur degré respectif d'aménagement est comparable (voir notamment isolation, chauffage, eau chaude et salle de bain), il ne se justifie pas de procéder à une appréciation différenciée des deux étages.

Les arguments avancés par le recourant ne suffisent pas à remettre en cause la conclusion qui précède. La qualification standard (6 points) tient déjà compte de la simplicité de certains équipements et du caractère bon marché des matériaux utilisés. Ces éléments permettent justement d'opérer une distinction objective entre un aménagement standard (6 points) tel que celui de l'immeuble en question et un aménagement standard supérieur (7 points) ou luxueux (8 points). Quant à la vétusté alléguée de certains équipements, qui ne concerne en tout cas pas les appareils électroménagers modernes de la cuisine, les valeurs dégressives fixées en rapport avec l'âge

économique du bâtiment (voir art. 6 de l'arrêté d'exécution) en tiennent suffisamment compte.

Le Service cantonal des contributions justifie la qualification standard de l'aménagement par l'application du questionnaire du 11 janvier 1991 (voir ci-dessus consid. 4c) et plus particulièrement par le résultat obtenu sur la base de ce document complété pendant ou suite à la vision locale effectuée du 10 avril 2001 (voir ci-dessus en fait let. A). Les parties et le greffier-rapporteur délégué à l'instruction ont examiné ce document lors de l'inspection des lieux du 7 novembre 2005. Il en est résulté que celui-ci était complété de façon correcte, sous réserve de trois critères qui, même appliqués de la façon la plus favorable au recourant, conduisent à un total de 64 points, soit un chiffre correspondant à un aménagement standard (voir procès-verbal du 7 novembre 2005, p. 3). Dans ces conditions, l'application du questionnaire du 11 janvier 1991 ne faisant que confirmer l'appréciation effectuée sur la base de l'arrêté d'exécution, il n'y a pas lieu d'examiner en détail le bien-fondé des critères retenus par ce questionnaire et les points attribués pour chacun de ces critères.

Sur le vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée s'agissant de la qualification standard (6 points) attribuée à l'ensemble de la maison d'habitation du recourant.

6. a) S'agissant des immeubles non agricoles, l'art. 54 al. 2 LICD prévoit que la valeur vénale correspond au prix de vente qui peut être réalisé dans des conditions normales, exclusion faite de circonstances inhabituelles ou de situations personnelles. Pour le reste, conformément à la norme de délégation prévue à l'art. 53 al. 3 LICD, qui existait déjà dans l'ancienne loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux (LIC), le Conseil d'Etat a repris cette notion en la précisant à l'art. 15 de l'arrêté d'exécution susmentionné. Selon cette disposition, la valeur d'un bien-fonds ou d'un bâtiment non agricole est évaluée selon le prix moyen atteint, lors de transactions faites dans la région pendant un temps relativement long, pour des immeubles accusant une situation et des conditions pareilles ou analogues et qui pourraient probablement être réalisées, les prix d'aliénation obtenus sous l'influence de conditions spéciales ou personnelles ne devant pas être pris en considération (al.1). Par ailleurs, la valeur vénale d'un immeuble non agricole ne peut être, en règle générale, inférieure à sa valeur de rendement (al. 2).

Dans deux arrêts de principe (RFJ 1999 p. 126 consid. 2b, 2c et 2d; p. 155 consid. 2d et 2e et les références), la Cour de céans a rappelé que lorsque l'immeuble vient d'être l'objet d'une transaction, le prix payé permettra de fixer cette valeur. De même, lorsqu'il vient d'être construit, le coût de sa

construction représente pratiquement sa valeur vénale. Il a ensuite été jugé que la valeur vénale déterminante au plan fiscal est la valeur actuelle du marché et que l'autorité fiscale ne saurait s'écarter du prix stipulé que (mais tout de même!) dans l'hypothèse où celui-ci n'est pas le résultat du marché libre, notamment lorsqu'il a été influencé par les relations particulières entre les parties. En outre, si la valeur vénale d'un immeuble ne peut pas être déduite du prix stipulé, plusieurs méthodes permettent de la déterminer à titre subsidiaire. Ainsi, la valeur vénale doit en premier lieu être fixée par la méthode comparative. Subsidiairement, il y a lieu de prendre en compte le prix de revient (prix d'achat ou de construction et impenses de plus-value), la dépréciation liée à l'âge du bâtiment ainsi que l'évolution des prix du terrain et des coûts de construction. De plus, dans la ligne d'une jurisprudence constante, il a été confirmé que la méthode préconisée par le Manuel d'estimateur/Schätzerhandbuch (publié par l'Union suisse des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles [USECE], la Chambre d'experts en estimations immobilières [SEK] et l'Union Suisse des fiduciaires immobilières [SVIT], Coire 1999; voir également la dernière édition parue en 2005 en version allemande) peut être appliquée lorsque ni des chiffres de comparaison ni le prix de revient ne sont connus. La valeur vénale est alors estimée d'après la valeur de rendement et la valeur réelle. Enfin, lorsque cela apparaît commandé par les circonstances, il y a lieu de déterminer la valeur vénale par le biais d'une expertise.

- b) En l'espèce, la valeur vénale de l'immeuble du recourant a été fixée à 450'000 francs en tenant compte du coût de construction de 216'000 francs en 1973, revalorisé à 384'955 francs au 1^{er} janvier 2001 (216'000 fr. x 172.22%), et de la valeur du terrain estimée à 182'250 francs (150 francs/m² x 1'215 m²), soit un total de 567'205 francs réduit de 20% (voir décision sur réclamation, ci-dessus en fait, lettre C).

On peut s'étonner que l'autorité intimée opère une réduction de 20% sur la valeur globale du terrain et de la construction, alors que seule la valeur de celle-ci est soumise à une dépréciation liée à l'âge du bâtiment (voir Manuel d'estimateur susmentionné, p. 76 s.). Il n'en demeure pas moins que, sous réserve de la date déterminante qui devrait être le 31 décembre 2001 (voir art. 67 al. 1 LICD), le calcul susmentionné permet d'obtenir une valeur objective de la construction qui tient compte de l'évolution des coûts (+ 72.22%) et de la dépréciation liée à l'usure du temps (- 20%, taux qui correspond à un entretien moyen sur une durée de 30 ans pour une habitation ordinaire, en application du tableau de dévalorisation due à l'âge reproduit dans le Manuel d'estimateur susmentionné, p. 193). Quant à la valeur du terrain retenue dans le calcul à hauteur de 145'800 francs (182'500 francs - 20%), elle semble plutôt favorable au recourant sur le vu de la détermination du 6 décembre 2005 par laquelle l'autorité intimée relève que

la valeur moyenne du terrain dans le quartier s'élève à 220 francs/m², ce qui représenterait un montant total de 267'300 francs (220 francs/m² x 1'215 m²). Toutefois, tenant compte du pouvoir d'appréciation de l'autorité de taxation et des affirmations du recourant selon lesquelles la valeur de sa parcelle serait réduite par la présence de constructions non-conformes à proximité immédiate, le Président de la Cour fiscale renonce, en l'état, à procéder sur ce point à une modification de la décision attaquée au désavantage du contribuable.

Pour les motifs qui précèdent, la décision attaquée sera également confirmée s'agissant du calcul de la valeur vénale de la maison d'habitation du recourant.

- c) Le recourant conteste également sous l'angle du principe d'égalité de traitement la valeur vénale fixée pour sa maison. En cela, il reproche à l'autorité intimée de ne pas avoir procédé à une réévaluation de l'ensemble des immeubles situés dans le canton.

Le principe d'égalité, inscrit à l'art. 8 Cst., est violé si ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique ou si ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente (voir ATF 129 I 113 consid. 5.1 p. 125 et les arrêts cités). Par ailleurs, le principe de la légalité (voir art. 5 al. 1 et 127 al. 1 Cst.) prévaut sur celui de l'égalité; en conséquence, le justiciable ne peut généralement pas prétendre à l'égalité dans l'illégalité, à moins qu'il y ait lieu de prévoir que l'administration persévérera, à l'avenir, dans l'inobservation de la loi (voir ATF 126 V 390 consid. 6a p. 392; 125 II 152 consid. 5 p. 166; 122 II 446 consid. 4a et les références citées).

En l'espèce, le recourant ne cite aucun exemple concret dont il ressortirait que la valeur fiscale d'un immeuble situé dans le canton ne correspondrait pas aux principes de calculs rappelés ci-dessus. Il ne prétend pas non plus que la pratique du Service cantonal des contributions en matière de fixation des valeurs vénales serait illégale. Dans cette mesure, le grief de violation du principe d'égalité doit être rejeté, la valeur vénale de 450'000 francs au 31 décembre 2001 devant être confirmée également sous cet angle.

7. a) Enfin, dans un grief qu'il qualifie d'essentiel, le recourant reproche à la décision attaquée de retenir des valeurs locative et fiscale fixées sur des bases qui s'écartent de l'estimation validée pour les périodes fiscales 1981/1982 et 1983/1984 par l'ancienne commission de recours en matière d'impôt, qu'il considère en substance comme une décision de principe qui lui confère des droits acquis et qui ne peut dès lors être remise en cause. En cela, la décision attaquée serait contraire au principe de la bonne foi.

Le principe de la bonne foi commande à l'Etat d'agir de manière cohérente envers les administrés. Cette obligation exclut les revirements d'attitude sous la forme des comportements contradictoires ou du mépris des engagements. La violation du principe de la bonne foi sous cet aspect positif est une atteinte à un droit fondamental codifié désormais à l'art. 9 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101).

L'art. 9 Cst. confère au particulier le droit à une protection de la confiance qu'il a placée dans des attitudes ou des promesses d'une autorité administrative, d'après lesquelles il a réglé sa conduite. Il peut s'agir d'assurances concrètes ou d'un ensemble d'attitudes cohérentes dont il serait contradictoire de se départir. L'importance du comportement contradictoire de l'Etat en tant que source des prétentions qu'un administré peut fonder sur la protection de la bonne foi doit toutefois être relativisée. En dehors du domaine contractuel, cette figure juridique n'offre en effet guère d'intérêt sauf si l'autorité - sans excéder son pouvoir ou en abuser, ce qui serait illégal, voire arbitraire - change d'attitude dans l'application à un particulier de normes qui confèrent une latitude de jugement ou une liberté d'appréciation. En revanche, l'autorité qui se départit à l'égard d'un particulier d'une attitude cohérente mais illégale ne viole la bonne foi de celui-ci que si elle lui a donné des assurances précises (voir C. ROUILLER, Protection contre l'arbitraire et protection de la bonne foi *in* D. THÜRER/J.-F. AUBERT/J. P.MÜLLER (éd.), Droit constitutionnel suisse, Zurich 2001, § 42 n° 22 ss).

Par ailleurs, la reconnaissance concrète du droit à la protection de la bonne foi peut entrer en conflit avec d'autres droits ou principes constitutionnels, notamment le droit à l'égalité et les principes de la légalité et de l'intérêt public, de même qu'avec les intérêts légitimes de tiers (C. ROUILLER, § 42 n° 23). En droit fiscal, où domine le principe de la légalité, le droit au respect de la bonne foi a ainsi une portée limitée (ATA non publié du 19 novembre 2004 dans la cause 4F 02 42 ATF, consid. 7a; ATF 118 Ib 312 consid. 3b p. 316 ; Archives, vol. 60 p. 53 ss consid. 3; ACCR FR 1989 II. C n° 2 ; D. YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, *in* RDS 111/1992, Halbband II, p. 235, ch. 151ss et références).

- b) En l'espèce, le recourant se fonde sur un rapport d'expertise du Service cantonal des contributions du 13 mars 1981, validé pour les périodes fiscales 1981/82 et 1983/84 par une décision de classement de l'ancienne Commission de recours en matière d'impôt, ainsi que sur une pratique administrative portant sur de nombreuses périodes fiscales pour en déduire un droit à ce que les valeurs locative et vénale ne soient pas réévaluées. A raison, le recourant ne prétend pas par contre qu'il a reçu sur ces points des assurances du Service cantonal des contributions, de telle sorte qu'une éventuelle violation du droit à la protection de la bonne foi doit être examinée

à la lumière de ce qui a été dit ci-dessus relativement à l'interdiction du comportement contradictoire.

Il a été vu ci-dessus que, sous réserve de la méthode de conversion de la surface habitable en unités de chambre, le calcul des valeurs locative et vénale de la maison d'habitation du recourant pour la période fiscale 2001 sont conformes à la loi et à ses dispositions d'application. Quant aux chiffres retenus pour les périodes fiscales précédentes, il faut constater que ni le rapport d'expertise du Service cantonal des contributions du 13 mars 1981, ni la décision de l'ancienne Commission cantonale en matière d'impôt qui se borne à prendre acte de l'accord intervenu sur la base de l'expertise entre le contribuable et le représentant du fisc, ni les décisions de taxation qui se sont succédé jusqu'à la période fiscale 2001 ne contiennent la moindre motivation permettant d'identifier pour quelle raison il y aurait lieu de ne pas comptabiliser d'unité de chambre pour le hall du premier étage et de qualifier l'aménagement intérieur de standard inférieur (5 points) pour une partie et de très simple (2 points) pour une autre partie. Ces qualifications s'expliquent d'autant moins que le rapport d'expertise fait notamment état (p. 3) d'une disposition des locaux très rationnelle sur deux niveaux, d'un confort moderne, certes sans aucun luxe apparent, et d'une très bonne aisance. Dans ces conditions, c'est en vain que le recourant se prévaut du droit à la protection de la bonne foi, celui-ci ne lui permettant pas d'exiger de l'autorité intimée qu'elle maintienne des chiffres qui lui étaient certes plus favorables. En effet, en vertu des principes de la légalité et de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables en matière fiscale et des périodes fiscales (ATF non publié du 19 juillet 2004 dans la cause 2P.64/2004 consid. 3.2 et les références citées), l'autorité de taxation pouvait examiner et apprécier les éléments imposables conformément à la loi sans être tenue par les éventuelles décisions qu'elle aurait pu prendre précédemment en dérogation à la loi ou à ses dispositions d'exécution. Enfin, contrairement à ce que soutient le recourant, on ne voit pas quelle raison s'opposerait à ce qu'un tel examen ait lieu, comme en l'espèce, sur la base d'éléments recueillis à l'occasion d'une procédure concernant, à l'origine, une autre question et une autre période fiscale.

8. a) En résumé, s'agissant du calcul de la valeur locative de la maison d'habitation du recourant, le recours sera partiellement admis dans le sens que la cause sera renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à un nouveau calcul des unités de chambre dans le sens des considérants 4 et 5a qui précèdent. Pour le reste, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée.

b) [...]

006.1.1; 031; 054; 083, 091; 092; 402.92; 402.207