

RECHTSPRECHUNG · JURISPRUDENCE

3 Personnes physiques – Natürliche Personen

3.3 Revenus provenant de la fortune immobilière – Einkommen aus unbeweglichem Vermögen

Principes régissant la valeur locative; majoration automatique (Cst.; LIFD; LHID; FR)

En matière d'impôt fédéral direct, la valeur locative est imposable en vertu de l'art. 21 al. 1 let. b LIFD. Selon cette disposition et la jurisprudence, la valeur locative doit être estimée à la valeur objective du marché, étant relevé qu'une certaine marge subsiste. Dans tous les cas, la valeur locative retenue par le canton en matière d'impôt fédéral direct ne doit toutefois pas se situer en deçà du 70% de la valeur du marché. En matière d'impôt cantonal et communal, l'art. 7 al. 1 LHID oblige expressément les cantons à imposer la valeur locative des immeubles, mais ne pose pas d'exigences allant au-delà des limites fixées par les normes constitutionnelles, en particulier par le principe d'égalité de traitement entre les propriétaires et les locataires (art. 8 al. 1 Cst.) et les principes fiscaux ancrés à l'art. 127 al. 2 Cst., s'agissant de la détermination de cette valeur. Dans cette mesure, l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux ne connaissent pas d'harmonisation verticale. Les cantons jouissent donc d'une certaine marge de manœuvre dans la fixation de la valeur locative. Celle-ci doit correspondre au prix du marché, mais peut notamment être fixée à une valeur inférieure dans la mesure où, dans le cas concret, elle ne passe pas en-dessous de la limite constitutionnelle fixée à 60% du loyer du marché.

Si l'augmentation automatique de 10% prévue par l'art. 11 al. 2 de l'arrêté du Conseil d'Etat repose sur des considérations budgétaires qui ne sont en tant que telles pas admissibles, puisqu'elles sont étrangères aux critères inscrits à l'art. 22 al. 2 LICD (conditions régionales et locales du marché, ainsi qu'accession à la propriété), elle trouve également son fondement dans le constat, en 2013, d'un écart important entre l'indice des loyers et les valeurs locatives telles que fixées selon les règles édictées par le Conseil d'Etat en 1992. Autrement dit, l'augmentation automatique de 10% est susceptible de permettre de rééquilibrer, au moins partiellement, la situation entre les propriétaires et les locataires. De ce point de vue, elle apparaît conforme aux principes constitutionnels qui doivent être observés en matière de fixation de la valeur locative pour l'impôt cantonal, en particulier à celui de l'égalité de traitement entre propriétaires et locataires.

*Tribunal Fédéral, arrêt du 16 janvier 2020
(2C_1/2019)*

Prinzip des Eigenmietwerts; automatischer Aufschlag (BV; DBG; StHG; FR)

Bei der direkten Bundessteuer ist der Eigenmietwert gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG steuerbar. Aufgrund dieser Regelung und gemäss Rechtsprechung muss der Eigenmietwert dem objektiven Marktwert entsprechen, wobei ein

gewisser Spielraum anerkannt wird. Auf jeden Fall darf der vom Kanton für die Bundessteuer festgelegte Eigenmietwert 70% des Marktwertes nicht unterschreiten.

Was die Kantons- und Gemeindesteuer betrifft, schreibt Art. 7 Abs. 1 StHG den Kantonen ausdrücklich vor, dass der Eigenmietwert von Liegenschaften besteuert werden muss, ohne dabei über die Verfassungsbestimmungen hinauszugehen. Bei der Feststellung des Wertes geht es vor allem um den Grundsatz der Gleichbehandlung von Eigentümern und Mietern (Art. 8 Abs. 1 BV) und die steuerlichen Grundsätze des Art. 127 Abs. 2 BV. In diesem Sinne gibt es zwischen den Bundes- und den Kantonssteuern keine vertikale Harmonisierung, und die Kantone haben einen gewissen Spielraum in der Festsetzung des Eigenmietwerts. Dieser muss dem Marktwert entsprechen, kann jedoch weniger hoch ausfallen, solange er im konkreten Fall nicht unter die verfassungsrechtliche Schranke von 60% des Marktwertes fällt.

Der durch den Staatsrat erlassene Art. 11 Abs. 2 sieht einen automatischen Aufschlag von 10% vor. Dieser beruht nicht nur auf budgetären Erwägungen, welche den durch Art. 22 Abs. 2 DStG aufgestellten Kriterien (regionale und lokale Marktbedingungen sowie Wohneigentumsförderung) fremd und deswegen nicht zulässig sind, sondern auch auf der Feststellung, dass der Mietpreisindex 2013 wesentlich von den Eigenmietwerten abweicht, welche durch die vom Staatsrat 1992 aufgestellten Regeln bestimmt wurden. Anders ausgedrückt sollte der 10%-Aufschlag einen mindestens teilweisen Ausgleich der Situation zwischen Mietern und Eigentümern erlauben. So gesehen respektiert

der Aufschlag die verfassungsrechtlichen Grundsätze, welche bei der Bestimmung des Eigenmietwertes für die Kantonssteuer gelten, insbesondere denjenigen der Gleichbehandlung von Mietern und Eigentümern.

*Bundesgerichtsurteil vom 16. Januar 2020
(2C_1/2019)*

Faits:

A. A. est propriétaire de l'article xxx du registre foncier de U. Cette parcelle de 595 m² est occupée par une habitation comprenant plusieurs appartements, un dépôt à citerne, un jardin d'agrément et une place. Un des appartements, de 3,5 pièces, est grevé d'un droit d'habitation à titre gratuit. A. occupe un autre appartement de 3,5 pièces. Un membre de la famille loge dans un studio. Les autres logements sont loués.

Le 3 avril 2017, A. a formé une réclamation auprès du Service cantonal des contributions du canton de Fribourg (ci-après: le Service des contributions) à l'encontre des taxations relatives aux périodes fiscales 2014 et 2015, notifiées le 16 mars 2017. Elle a notamment critiqué les valeurs locative et fiscale retenues pour son immeuble.

Le 17 octobre 2017, le Service des contributions a communiqué à A. les valeurs locative et fiscale retenues pour son immeuble, valables dès la période fiscale 2014 et établies le 17 juin 2015 sur la base du «questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles» (cf. art. 105 al. 2 LTF). Il en résulte que les valeurs locatives mensuelles ont été automatiquement majorées de 10%, si bien que, annualisées, les valeurs locatives ont été fixées à CHF 8988.– (749 x 12) pour l'appartement occupé

RECHTSPRECHUNG · JURISPRUDENCE

par A. et CHF 4176.– (348 x 12) pour le studio, soit un total de CHF 13 164.– (cf. art. 105 al. 2 LTF). La valeur fiscale de l'immeuble, calculée sur la base de la valeur locative, a été arrêtée à CHF 934 000.–.

B. Par décisions sur réclamation du 17 janvier 2018, le Service des contributions a rejeté la réclamation en tant qu'elle portait sur la question des valeurs locative et fiscale. Le 16 février 2018, il a émis des décisions de taxation rectifiées pour 2014 et 2015, d'autres points de la réclamation ayant été admis. Pour chaque période fiscale, les décisions de taxation retiennent un montant de CHF 13 164.– sous code 3.310 «immeubles privés», ainsi qu'un montant de CHF 8988.– sous codes 3.345 et 4.335 «droit d'habitation cédé à un tiers» (une fois en positif, une fois en négatif, de sorte que les montants s'annulent) et une valeur fiscale de CHF 934 000.–.

Contre ces décisions, A. a formé un recours à la Cour fiscale du Tribunal cantonal de l'Etat de Fribourg (ci-après: le Tribunal cantonal), en se plaignant des valeurs locative et fiscale retenues. Par arrêt du 7 décembre 2018, le Tribunal cantonal a rejeté le recours dans la mesure de sa recevabilité, tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôt cantonal et communal. En substance, le Tribunal cantonal a retenu que l'augmentation de la valeur locative, ainsi que de la valeur fiscale, qui est calculée sur la valeur locative, reposait sur une base légale matérielle précise, elle-même fondée sur une délégation législative valable. Quant aux critiques relatives au montant retenu sous «droit d'habitation cédé à un tiers», il les a déclarées irrecevables, en relevant que la recourante n'avait aucun intérêt à recourir à l'encontre du traitement

fiscal réservé au droit d'habitation grevant son immeuble, dès lors que la valeur de ce droit avait été ajoutée, puis parallèlement déduite du revenu imposable.

C. A. forme un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Elle conclut principalement à l'annulation de l'arrêt du Tribunal cantonal du 7 décembre 2018 et à l'adaptation, par l'autorité précédente ou le Service des contributions ou subsidiairement par le Tribunal fédéral, du code 3.310 de la déclaration d'impôt, en supprimant le montant de CHF 13 164.– sous revenu pour l'impôt cantonal et fédéral et en remplaçant le montant de CHF 934 000.– par un montant de CHF 840 600.– sous fortune pour l'impôt cantonal. Elle demande aussi l'adaptation des codes 3.345 et 4.335 (droit d'habitation cédé à un tiers) en remplaçant le montant de CHF 8988.– par un montant de CHF 8089.– et l'adaptation en conséquence du barème d'impôt cantonal et fédéral. A. sollicite par ailleurs l'effet suspensif, demande à être dispensée de l'avance de frais et conclut à l'octroi de dépens pour la procédure devant le Tribunal cantonal et pour la procédure fédérale. Le 4 janvier 2019, A. a été invitée à s'acquitter d'une avance de frais de CHF 1200.– ou à compléter sa requête d'assistance judiciaire, qui n'était pas suffisamment motivée. Le 15 janvier 2019, l'avance de frais a été payée.

Le Tribunal cantonal renvoie aux considérants de son arrêt et conclut au rejet du recours. Le Service des contributions a transmis une lettre intitulée «rapport d'expertise immeubles privés» du 15 janvier 2019, laquelle renvoie au «questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles», également joint, daté du 17 juin 2015,

et contenant le détail du calcul des valeurs de l'immeuble de la recourante (cf. supra point A). Il n'a pas pris position sur la demande d'effet suspensif et le recours.

Par ordonnance du 25 janvier 2019, le Président de la II^e Cour de droit public du Tribunal fédéral a admis la demande d'effet suspensif.

Considérant en droit (extraits):

I. Recevabilité et cognition

II. Objet du litige et principes régissant la valeur locative

3. Le litige porte sur la majoration de 10% des valeurs locatives mensuelles de l'appartement de 3,5 pièces ainsi que du studio, retenue par le Service des contributions pour les périodes fiscales 2014 et 2015 tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôt cantonal et communal.

4. Avant d'examiner les griefs de la recourante, il sied de rappeler les dispositions et principes régissant l'imposition de la valeur locative, en matière d'impôt fédéral direct et en matière d'impôt cantonal et communal.

4.1. En matière d'impôt fédéral direct, la valeur locative est imposable en vertu de l'art. 21 al. 1 let. b LIFD. L'art. 21 al. 2 LIFD prévoit que la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable. Selon cette disposition et la jurisprudence, la valeur locative doit être estimée à la valeur objective du marché (cf. aussi art. 16 al. 2 in fine LIFD; ATF 131 I 377 consid. 2.2 p. 381; 123 II 9 consid. 4b p. 14 s.), étant relevé qu'une certaine marge subsiste (arrêt 2C_843/2016 du 31 janvier 2019 consid. 2.1). Dans tous les cas, la valeur locative retenue par le canton en matière d'impôt

fédéral direct ne doit toutefois pas se situer en deçà du 70 % de la valeur du marché (ATF 123 II 9 consid. 4b p. 14 s.; cf. arrêts 2C_843/2016 du 31 janvier 2019 consid. 2.1; 2C_757/2015 du 8 décembre 2016 consid. 5.1).

4.2. En matière d'impôt cantonal et communal, l'art. 7 al. 1 LHID oblige expressément les cantons à imposer la valeur locative des immeubles, mais ne pose pas d'exigences allant au-delà des limites fixées par les normes constitutionnelles, en particulier par le principe d'égalité de traitement entre les propriétaires et les locataires (art. 8 al. 1 Cst.) et les principes fiscaux ancrés à l'art. 127 al. 2 Cst. (cf. ATF 143 I 137 consid. 3 p. 140 s.), s'agissant de la détermination de cette valeur (ATF 131 I 377 consid. 2.2 p. 381; 124 I 145 consid. 3c p. 153 s.). Dans cette mesure, l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux ne connaissent pas d'harmonisation verticale. Les cantons jouissent donc d'une certaine marge de manœuvre dans la fixation de la valeur locative (ATF 124 I 145 consid. 3 b et c p. 153 s.; arrêts 2C_843/2016 du 31 janvier 2019 consid. 2.2.2, in StE 2019 A 21.12 17; 2C_757/2015 du 8 décembre 2016 consid. 2; 2C_994/2014 du 19 juin 2015 consid. 1.3). Celle-ci doit correspondre au prix du marché, mais peut notamment être fixée à une valeur inférieure dans la mesure où, dans le cas concret, elle ne passe pas en-dessous de la limite constitutionnelle fixée à 60 % du loyer du marché (ATF 143 I 137 consid. 3.3 p. 140 s.; 124 I 145 consid. 4d p. 156 s.; arrêt 2C_829/2016 du 10 mai 2017 consid. 10.1). Eu égard à l'absence d'harmonisation verticale et à la marge de manœuvre dont disposent les cantons, le Tribunal fédéral n'examine l'interprétation et l'application du droit cantonal relatif à la valeur

RECHTSPRECHUNG · JURISPRUDENCE

locative que sous l'angle restreint des droits et principes constitutionnels précités, ainsi que de l'interdiction de l'arbitraire (cf. arrêt 2C_843/2016 du 31 janvier 2019 consid. 2.2.2 et les arrêts cités).

5. En pratique et lorsque cela est possible, la valeur locative cantonale complète est valable pour l'établissement de la valeur locative de l'impôt fédéral direct (cf. Administration fédérale des contributions, L'imposition de la valeur locative, in Informations fiscales, Conférence suisse des impôts éd., mars 2015, p. 12 note 10; cf. arrêts 2C_843/2016 du 31 janvier 2019 consid. 3.2.1; 2C_757/2015 du 8 décembre 2016 consid. 2). En l'occurrence, il résulte de l'arrêt entrepris que la valeur locative contestée par la recourante est la même pour l'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct, le montant arrêté pour le calcul du premier ayant servi pour le second. Il convient par conséquent d'examiner d'abord la valeur locative valable pour l'impôt cantonal et communal, puis ensuite seulement celle valable pour l'impôt fédéral direct (cf. arrêt 2C_757/2015 du 8 décembre 2016 consid. 2).

III. Impôt fédéral direct

6. 6.1. Conformément à l'art. 7 al. 1 LHID, l'art. 22 al. 1 let. b de la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs du 6 juin 2000 (LICD; RSF 631.1) pose le principe de l'imposition de la valeur locative au titre de revenu. Selon cette disposition, est imposable, en tant que rendement de la fortune immobilière, la valeur locative des immeubles ou des 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.

S'agissant de l'impôt sur la fortune, l'art. 54 LICD prévoit que les immeubles non agricoles sont imposés à leur valeur fiscale, laquelle correspond à la valeur vénale du terrain et de la construction, en tenant compte de façon appropriée de la valeur de rendement (al. 1). 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 (al. 2). La valeur de rendement correspond à la valeur locative annuelle capitalisée. Pour les immeubles mis en location, la valeur de rendement se détermine sur la base de l'état locatif, à savoir le loyer net (sans charges) des appartements, locaux ou autres parts d'immeuble (al. 3).

6.2. En ce qui concerne le montant de la valeur locative, l'art. 22 al. 2 LICD prévoit que «le Conseil d'Etat édicte 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».

Sur la base de l'art. 22 al. 2 LICD, le Conseil d'Etat fribourgeois a adopté l'arrêté du 9 avril 1992 concernant l'imposition des immeubles non agricoles (RSF 631.33; ci-après: l'arrêté). L'art. 1 de cet arrêté pose le principe que la valeur locative d'un immeuble non agricole ou d'un appartement occupé par le propriétaire ou l'usufruitier est fixée sur la base de normes. Selon l'art. 11 al. 1 de l'arrêté, la valeur locative mensuelle d'un immeuble non agricole ou d'un appartement occupé par le propriétaire ou l'usufruitier correspond au total des valeurs déterminées en application des articles 2 à 9

(surface habitable convertie en unité de chambre, avec locaux supplémentaires et garages, date de construction, aménagement, situation, valeur de l'unité de base et quotient communal), multiplié par le quotient communal mentionné à l'article 10. En vertu de l'art. 11 al. 2 de l'arrêté, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2014 (Recueil officiel fribourgeois 2013_114), «la valeur mensuelle déterminée en application de l'alinéa 1 est majorée de 10%».

6.3. En l'occurrence, la valeur locative mensuelle des appartements de la recourante a été établie et majorée de 10% dans le nouveau calcul de la valeur locative et fiscale effectué en juin 2015 en application des dispositions qui précèdent. Les résultats de ce calcul ont été repris dans les avis de taxation 2014 et 2015.

6.4. Dans son recours, la recourante ne prétend pas que l'arrêté a été mal appliqué, mais que l'art. 11 al. 2 de l'arrêté, prévoyant la majoration automatique de 10% de la valeur locative mensuelle, est inconstitutionnel. Ce grief est recevable, dans la mesure où la constitutionnalité d'une disposition de droit cantonal peut être examinée à titre préjudiciel, dans le cadre d'un contrôle concret de la norme, c'est-à-dire en rapport avec un acte d'application. Si cette norme s'avérait inconstitutionnelle, le Tribunal fédéral ne saurait toutefois, formellement, annuler celle-ci (cf. arrêts 2C_164/2015 du 5 avril 2016 consid. 3.2; 2C_410/2009 du 17 décembre 2009 consid. 2 et les arrêts cités en matière de recours de droit public), mais il pourrait modifier la décision qui l'applique.

7. La recourante dénonce une violation du principe de la légalité (art. 5 al. 1 et 127 al. 1 Cst.), ainsi que de l'interdiction de l'arbitraire

(art. 9 Cst.). Elle estime que le calcul de la valeur locative incluant l'augmentation de 10% devait figurer dans une loi au sens formel. Elle fait également valoir une application arbitraire du droit cantonal, en particulier de l'art. 22 al. 2 LICD, la valeur locative retenue en l'espèce s'écartant indûment de cette disposition.

7.1. Le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'Etat (cf. art. 5 al. 1 Cst.). Il revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. Cette disposition – qui s'applique à toutes les contributions publiques, tant fédérales que cantonales ou communales – prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (ATF 144 II 454 consid. 3.4 p. 461 et les arrêts cités; 143 I 220 consid. 5.1.1 p. 224; 132 I 157 consid. 2.2. p. 159; cf. aussi art. 164 al. 1 let. d Cst.). Une délégation législative n'est toutefois en principe pas exclue (cf. art. 164 al. 2 Cst. sur le plan fédéral; art. 93 de la Constitution du canton de Fribourg du 16 mai 2004 [Cst. FR; RS 131.219]). Mais, si la loi délègue à l'organe exécutif la compétence d'établir une contribution, la norme de délégation ne peut constituer un blanc-seing en faveur de cette autorité; elle doit indiquer, au moins dans les grandes lignes, le cercle des contribuables, l'objet et la base de calcul de la contribution (ATF 143 I 220 consid. 5.1.1 p. 224). Sur ces points, la norme de délégation doit être suffisamment précise (exigence de la densité normative; ATF 131 II 271 consid. 6.1 p. 278 s.). Il importe en effet que l'autorité exécutive ne dispose pas d'une marge de manœuvre excessive et que

RECHTSPRECHUNG · JURISPRUDENCE

les citoyens puissent cerner les contours de la contribution qui pourra être prélevée sur cette base (ATF 143 I 220 consid. 5.1.1 p. 224; 136 I 142 consid. 3.1 p. 144 s.; 135 I 130 consid. 7.2 p. 140). Le Tribunal fédéral n'examine l'interprétation d'une disposition cantonale que sous l'angle de l'arbitraire (cf. supra consid. 2.1), y compris lorsqu'est invoqué le principe spécial de la légalité en matière fiscale; en revanche, il examine librement si les exigences constitutionnelles en matière de précision de la norme de délégation et les limites à la délégation en découlant ont été respectées (cf. ATF 132 I 157 consid. 2.2 p. 159 s. [à propos de la légalité d'une ordonnance d'un parlement cantonal en matière de fixation de la valeur locative]; arrêt 2C_958/2015 du 6 juin 2016 consid. 2.1).

7.2. Une décision est arbitraire (art. 9 Cst.) lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté ou qu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. Il n'y a pas arbitraire du seul fait qu'une solution autre que celle de l'autorité cantonale semble concevable, voire préférable. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que sa motivation soit insoutenable; il faut encore que cette décision soit arbitraire dans son résultat (ATF 144 IV 136 consid. 5.8 p. 143; 142 V 513 consid. 4.2 p. 516; 140 I 201 consid. 6.1 p. 205).

7.3. En l'espèce, l'objet de l'impôt est, contrairement à ce que soutient la recourante, fixé dans une loi au sens formel. Ce sont en effet les art. 7 al. 1 LHID et 22 al. 1 let. b LICD qui prévoient l'imposition de la valeur locative.

Par ailleurs, l'art. 22 al. 2 LICD (cf. supra consid. 6.2) contient une délégation législative s'agissant de la manière dont doit être fixée la valeur locative en faveur du Conseil d'Etat, qui s'est vu ainsi chargé par le législateur d'édicter les prescriptions nécessaires à la fixation de cette valeur. La norme de délégation figurant dans le droit cantonal précise en outre les critères que le Conseil d'Etat doit respecter dans la fixation de la valeur locative: il doit prendre en compte les conditions locales ou régionales du marché du logement et favoriser l'accession à la propriété individuelle.

On se trouve donc en présence d'une délégation législative chargeant le Conseil d'Etat de fixer la valeur locative. Il n'est pas allégué qu'une telle délégation serait par principe interdite et on ne voit pas quelle norme la prohiberait. La délégation apparaît en outre suffisamment précise dans la mesure où sont indiqués les critères que le Conseil d'Etat doit respecter dans la fixation de la valeur locative. La délégation est donc compatible avec le principe de la légalité. En tant que la recourante fait valoir que le calcul de la valeur locative devrait nécessairement figurer dans une loi au sens formel, sa critique doit partant être rejetée.

7.4. Reste à vérifier si l'augmentation automatique de 10% prévue à l'art. 11 al. 2 de l'arrêté respecte les limites constitutionnelles, ainsi que la norme de délégation inscrite à l'art. 22 al. 2 LICD, et si la valeur locative retenue en l'espèce consacre une application arbitraire du droit cantonal comme le soutient la recourante.

7.4.1. Ainsi qu'il a été rappelé ci-avant, les valeurs locatives retenues pour l'impôt cantonal ne doivent pas se situer en dessous de 60% du

loyer du marché (cf. supra consid. 4.2). Elles ne doivent pas non plus excéder le 100% du loyer du marché. Une adaptation des valeurs locatives peut s'imposer pour que cette fourchette soit respectée. Par ailleurs, à Fribourg, compte tenu de l'art. 22 al. 2 LICD, qui impose au Conseil d'Etat de prendre en compte les conditions locales ou régionales (cf. supra consid. 6.2), une adaptation, à la hausse ou à la baisse, des valeurs locatives au fil du temps n'est pas exclue, voire s'impose si les conditions du marché du logement ont changé.

7.4.2. L'art. 11 al. 2 de l'arrêté prévoyant la majoration automatique de 10% de la valeur locative, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2014, a été introduit par l'art. 14 de l'ordonnance du Conseil d'Etat fribourgeois du 11 novembre 2013 instaurant des mesures structurelles et d'économies (Recueil officiel fribourgeois 2013_114). Cette ordonnance se réfère aux art. 82 et 83 Cst. FR, relatifs au principe d'économie et d'équilibre budgétaire, aux art. 40a et suivants de la loi fribourgeoise du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat (LFE; RSF 610.1) et au programme de mesures structurelles et d'économies 2013-2016 de l'Etat de Fribourg du 3 septembre 2013. Il est notamment indiqué dans le message relatif à ce programme que la dernière modification des valeurs locatives utilisées dans le calcul de l'impôt est entrée en vigueur en 1993 et qu'au cours des vingt dernières années, un écart d'environ 80% a été accumulé entre l'indice des loyers et la valeur locative retenue dans le calcul de l'impôt (message n° 2013-DFIN-20 concernant le programme de mesures structurelles et d'économies 2013-2016 de l'Etat de Fribourg du 3 septembre 2013, publié in Bulletin du Grand

Conseil de l'Etat de Fribourg [BGC], octobre 2013, p. 1571 ss, point 5.3.1.1 p. 25 du message).

Il résulte de ce qui précède que si l'augmentation automatique de 10% prévue par l'art. 11 al. 2 de l'arrêté repose sur des considérations budgétaires qui ne sont en tant que telles pas admissibles, puisqu'elles sont étrangères aux critères inscrits à l'art. 22 al. 2 LICD (conditions régionales et locales du marché, ainsi qu'accession à la propriété), elle trouve également son fondement dans le constat, en 2013, d'un écart important entre l'indice des loyers et les valeurs locatives telles que fixées selon les règles édictées par le Conseil d'Etat en 1992. Autrement dit, l'augmentation automatique de 10% est susceptible de permettre de rééquilibrer, au moins partiellement, la situation entre les propriétaires et les locataires. De ce point de vue, elle apparaît conforme aux principes constitutionnels qui doivent être observés en matière de fixation de la valeur locative pour l'impôt cantonal, en particulier à celui de l'égalité de traitement entre propriétaires et locataires (cf. supra consid. 4.2). Eu égard à l'écart constaté, l'augmentation de 10% n'apparaît en outre pas contraire aux critères fixés par l'art. 22 al. 2 LICD, étant souligné qu'un quotient est attribué à chaque commune pour tenir compte des différences régionales (cf. art. 10 de l'arrêté; cf. supra consid. 6.2). On ne voit partant pas que le Conseil d'Etat aurait méconnu les limites de la délégation législative en adoptant l'augmentation de 10% des valeurs locatives mensuelles.

7.4.3. Par ailleurs, la recourante ne démontre pas que, dans le cas concret, le calcul de la valeur locative incluant l'augmentation de 10% résulterait d'une application arbitraire du droit

RECHTSPRECHUNG · JURISPRUDENCE

cantonal, en particulier de l'art. 22 al. 2 LICD. En effet, la recourante se contente de faire valoir de manière abstraite que les valeurs locatives ont diminué entre 1994 et 2014 en raison de la baisse des taux hypothécaires. Ce faisant, elle ne démontre pas que la valeur locative et fiscale de son propre immeuble aurait diminué, de sorte que la valeur locative retenue lors de la nouvelle estimation à laquelle il a été procédé en 2015 serait contraire aux principes fixés par la loi cantonale. La recourante ne prétend au reste pas que la valeur retenue s'écarterait de manière insoutenable des conditions régionales ou locales. Elle soutient que le nouveau calcul ne favoriserait pas l'accession à la propriété, mais il n'est ni allégué, ni a fortiori démontré que la valeur locative retenue en l'espèce dépasserait le 100% de la valeur du marché, de sorte qu'on ne voit pas en quoi celle-là serait entravée. Enfin, en tant que la recourante se plaint de ce que l'augmentation de 10% a été appliquée de manière automatique dès le 1^{er} janvier 2014 sans évaluation de son immeuble, on relèvera que la valeur locative retenue en l'espèce résulte d'une estimation complète effectuée en 2015. La critique tombe donc à faux et le grief tiré d'une violation du droit d'être entendu (cf. art. 29 al. 2 Cst.) que la recourante formule également dans ce contexte ne peut qu'être rejeté.

7.5. En définitive, on ne voit pas que les principes constitutionnels régissant le calcul de la valeur locative et le principe de la légalité aient été méconnus en l'espèce. En outre, on ne peut reprocher au Tribunal cantonal d'avoir appliqué de manière arbitraire le droit cantonal en

confirmant la valeur locative retenue par le Service des contributions. En tant que la recourante s'en prend à la valeur locative retenue pour son immeuble, sa critique doit partant être rejetée. En tant que la recourante s'en prend à la valeur fiscale retenue pour son immeuble, déterminante pour l'impôt sur la fortune, son recours doit également être rejeté. En effet, l'augmentation de la valeur fiscale que la recourante conteste découle du fait que le calcul de la valeur fiscale a été effectué en tenant compte de la nouvelle valeur locative (cf. art. 54 LICD supra consid. 6). Dès lors qu'il convient de confirmer celle-ci, la critique de la recourante en lien avec la valeur fiscale tombe à faux. Il suit de ce qui précède que le recours doit être rejeté en tant qu'il porte sur l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune.

IV. Impôt fédéral direct

8.8.1. Ainsi qu'il a été relevé ci-dessus (cf. supra consid. 7.1), l'art. 127 al. 1 Cst., qui érige en droit constitutionnel indépendant le principe de la légalité en matière fiscale, s'applique à toutes les contributions publiques, tant fédérales que cantonales ou communales. Les principes précédemment exposés pour l'impôt cantonal et communal peuvent donc être repris pour l'impôt fédéral direct.

8.2. En outre, les considérants relatifs à l'impôt cantonal valent pour l'impôt fédéral direct, dès lors que la valeur locative calculée sur la base des dispositions cantonales a aussi été utilisée pour cet impôt (cf. supra consid. 5). Il s'ensuit que le recours doit également être rejeté en ce qui concerne l'impôt fédéral direct.