

BGer 2C 164/2007 vom 17. Oktober 2007

Bundesgericht, 2007-10-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_164_2007

FR: TF 2C 164/2007 du 17 octobre 2007

IT: TF 2C 164/2007 del 17 ottobre 2007

Regeste

taxation définitive | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

En tant qu'il est interjeté par les époux X._____, le recours est formé par des parties directement touchées par la décision attaquée et qui ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (art. 89 al. 1 LTF). Il est de plus dirigé contre un jugement final (art. 90 LTF) rendu dans une cause de droit public (art. 82 lettre a LTF) par une autorité cantonale de dernière instance (art. 86 al. 1 lettre d LTF). Déposé dans le délai (art. 100 al. 1 LTF) et la forme (art. 42 LTF) prévus par la loi et ne tombant sous aucun des cas d'exceptions mentionnés à l' art. 83 LTF , il est en principe recevable. En tant qu'il est formé par C.X._____, le recours est irrecevable, même si celle-ci a pris part à la procédure devant l'instance précédente. En effet, la décision attaquée porte exclusivement sur la taxation de ses parents et ne la touche en rien, de sorte qu'elle n'a aucun intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 89 al. 1 LTF).

E. 1.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF). Il ne peut s'en écarter que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF). La partie recourante qui entend s'écarter des constatations de l'autorité précédente doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l' art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées, faute de quoi il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui contenu dans la décision attaquée (cf. ATF 130 III 138 consid. 1.4 p. 140). Aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF).

E. 1.3

Selon l' art. 95 LTF , le recours (ordinaire) au Tribunal fédéral peut être formé notamment pour violation du droit fédéral (lettre a). Le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Il n'est donc limité ni par les arguments soulevés dans le recours ni par la motivation retenue par l'autorité précédente; il peut admettre un recours pour un autre motif que ceux qui ont été invoqués et il peut rejeter un recours en adoptant une argumentation différente de celle de l'autorité précédente (cf. ATF 130 III 136 consid. 1.4 p. 140). Compte tenu de l'exigence de motivation contenue à l' art. 42 al. 1 et 2 LTF , sous peine d'irrecevabilité (art. 108 al. 1 lettre b LTF), le Tribunal fédéral n'examine en principe que les griefs invoqués; il n'est pas tenu de traiter, comme le ferait une autorité de première instance, toutes les questions juridiques qui se posent, lorsque celles-ci ne sont plus

discutées devant lui. Aux termes de l' art. 106 al. 2 LTF , le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant. Cette disposition reprend le principe du grief (Rügeprinzip) que la pratique relative au recours de droit public avait établi en relation avec l' art. 90 OJ (ATF 133 III 393 consid. 6 p. 397). Selon cette pratique, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. Le recourant ne saurait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux (ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261/262, 26 consid. 2.1 p. 31 et les références). Selon l' art. 106 al. 2 LTF , il en va de même lorsque le recourant dénonce une violation du droit cantonal. C'est à la lumière de ces principes que doivent être appréciés les moyens soulevés par les recourants.

I. Impôt fédéral direct

E. 2

Ce droit est prolongé jusqu'à ce que l'enfant atteigne 25 ans révolus s'il est en apprentissage ou aux études [...]" Intitulé "Bénéficiaire", l'art. 67 LCP dispose que "la pension est versée à l'assuré ou au pensionné, de son vivant; à l'enfant, après le décès de l'assuré ou du pensionné".

E. 2.1

Faisant partie de la section "II. Le droit à la rente de vieillesse" et intitulé "Rente pour enfant", l' art. 22ter LAVS dispose ce qui suit: "1 Les personnes auxquelles une rente de vieillesse a été allouée ont droit à une rente pour chacun des enfants qui, au décès de ces personnes, auraient droit à une rente d'orphelin. [...]"

E. 2.2

Faisant partie de la section VI "La prestation de l'enfant" et intitulé "Droit à la pension", l'art. 66 LCP a la teneur suivante: "1 L'enfant d'un pensionné invalide ou retraité, d'un assuré ou d'un pensionné décédé donne droit à une pension jusqu'à l'âge de 18 ans révolus.

E. 2.3

L'art. 22 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) prévoit que sont imposables notamment tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle. L'imposition de ces revenus est liée au fait que les cotisations versées en vue d'acquiescer les droits aux prestations des assurances sociales sont déductibles en vertu de l'art. 33 al. 1 lettre d LIFD (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1-48 DBG, Therwil/Bâle 2001, n. 6 ad art. 22). Selon la jurisprudence, les rentes AVS/AI doivent être déclarées par les personnes qui en sont les ayants droit immédiats et sont imposables dans le chef de ces personnes. Cela vaut également lorsque la rente est perçue pour un enfant adulte, auquel elle est versée directement (2A.536/2001, RF 57/2002 p. 632, consid. 3.1, où il s'agissait d'une rente AI complémentaire versée pour un enfant majeur; concernant une rente pour enfant, au sens de l' art. 22ter LAVS , cf. Locher, op. cit., n. 8 ad art. 22 et la référence à une jurisprudence soleuroise).

E. 2.4

Les recourants font valoir que les rentes pour enfant sont imposables auprès de l'enfant qui mène des études, dès que celui-ci a atteint la majorité, car c'est lui qui en est le bénéficiaire. Ils se prévalent également du fait que, selon les instructions à l'usage des contribuables émises par l'Administration cantonale des impôts, une rente d'orphelin doit être déclarée par l'enfant, dès l'année au cours de laquelle celui-ci atteint sa majorité.

E. 2.5

Comme indiqué ci-dessus, la rente AVS pour enfant est imposable dans le chef de l'ayant droit, même lorsqu'il s'agit d'un enfant majeur auquel elle est versée directement. Or, il découle tant de l'art. 22ter al. 1 LAVS que de l'art. 66 LCP que l'ayant droit de la rente pour enfant est la personne à laquelle une rente de vieillesse a été allouée, à savoir, en l'occurrence, le recourant. Comme parent de l'enfant pour lequel la rente est servie, cette personne a, en effet, une obligation d'entretien à son égard, qui dure jusqu'à sa majorité ou jusqu'à ce qu'il ait acquis une formation appropriée, pour autant qu'elle soit achevée dans les délais normaux (art. 277 CC). Au surplus, il n'importe pas de savoir si la rente permet à la personne pour qui elle est versée de vivre de manière indépendante, de sorte que l'argumentation que les recourants développent à ce propos ne leur est d'aucune aide. Quant à la référence au traitement fiscal de la rente d'orphelin, la situation n'est pas comparable, dans la mesure où, ici, l'ayant droit est décédé, ce qui explique que la rente soit imposable auprès de l'orphelin lui-même, dès que celui-ci a atteint la majorité. Il en va différemment lorsque l'ayant droit est toujours en vie: dans ce cas, la rente versée pour un enfant majeur est imposable dans le chef du parent retraité ou invalide. Au vu de ce qui précède, dans la mesure où elle retient que la rente AVS versée directement à C.X. _____ entre dans le calcul du revenu imposable du recourant, la décision attaquée est conforme au droit fédéral.

E. 3

La valeur statistique est établie sur la base d'une statistique des loyers, mise à jour périodiquement. Elle tient compte de la surface du logement, de l'âge du bâtiment et de la commune de situation de l'immeuble, du type de logement, de l'absence de confort et de l'environnement défavorable. Entre les mises à jour de la statistique, la valeur statistique est adaptée d'après la variation du coût de la vie, des loyers et du coût de la construction.

E. 3.1

L'art. 21 al. 1 LIFD prévoit que le rendement de la fortune immobilière est imposable, en particulier la valeur locative des immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété (lettre b). Selon l'art. 21 al. 2 LIFD, la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable. En matière d'impôt fédéral direct, la valeur locative correspond au loyer objectif du marché (ATF 131 I 377 consid. 2.2 p. 381; 123 II 9 consid. 4b p. 14/15): est déterminant le montant que le propriétaire, en louant l'objet en question selon les conditions usuelles du lieu, pourrait en obtenir, ou le montant qu'il devrait payer pour louer un objet similaire (2A.298/1994, RDAF 1997 II p. 706, Pra 1997 no 121 p. 645, consid. 4a). Dans le but d'uniformiser l'imposition de la valeur locative, l'Administration fédérale des contributions a émis des directives (cf. circulaire du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons d'habitation, Archives 38 p. 121 ss). Selon ces directives, la valeur locative se détermine en principe d'après une procédure d'estimation individuelle ou sur la base d'estimations cantonales, pour autant que celles-ci existent et aient été effectuées selon des règles uniformes. Ces estimations ne doivent de

plus pas être en moyenne inférieures à 70% de la valeur du marché; si cette limite inférieure est dépassée, l'Administration fédérale des contributions intervient en imposant des suppléments (cf. 2A.254/1996, Archives 67 p. 709, RDAF 1998 II p. 441, StE 1998 B 25.3 no 18, consid. 3a).

E. 3.2

Dans le canton de Vaud, la fixation de la valeur locative est régie par l'art. 25 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RS/VD 642.11), qui a la teneur suivante: "1 La valeur locative des immeubles [...] dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété [...] correspond à un loyer moyen de ce logement, estimé au moment de l'affectation. 2 La valeur locative s'élève à 65% de la valeur statistique indexée au sens de l'alinéa 3.

E. 3.3

Les recourants font valoir que, de 1986 à 2003, ils ont bénéficié de l'abattement de 10% pour logement sans confort et que les travaux effectués en 2003 ne changent rien à cette situation. Ils allèguent qu'il s'agit d'"une très grande maison, les murs et plafonds s'effritent toujours, les toilettes n'ont pas d'eau, la cuisine est désuète, l'étanchéité du toit laisse à désirer à plusieurs endroits encore, certaines tapisseries sont moisies, la chaufferie est à refaire parce que "non conforme". Ils soutiennent qu'ils ont proposé à plusieurs reprises à l'Administration cantonale des impôts d'effectuer une vision locale et lui ont offert de produire des photographies, ce que celle-ci aurait refusé. Enfin, ils demandent à bénéficier aussi de l'abattement pour environnement défavorable, du fait qu'une scierie se trouve "juste à côté" de leur maison.

E. 3.4

L'autorité intimée a constaté d'une manière qui lie le Tribunal de céans (consid. 1.2) que les recourants n'ont fourni aucun moyen de preuve de nature à établir l'absence de confort, à l'exception du courrier précité. En procédure fédérale, les recourants allèguent avoir demandé à l'intimée d'administrer des preuves, ce que celle-ci aurait refusé. Ils ne se plaignent toutefois pas d'une violation de leur droit d'être entendus et ne produisent pas davantage de moyens de preuve à l'appui de leurs dires, de sorte qu'il n'y a pas lieu de s'écarter des constatations de l'autorité intimée. Au surplus, le fait que l'abattement pour logement sans confort ait été admis jusqu'en 2003 n'empêchait pas l'intimée de le refuser pour la période fiscale 2004: une décision de taxation n'a d'effet que pour la période fiscale en cause, de sorte que l'autorité fiscale peut apprécier différemment l'état de fait ou la situation juridique lors des périodes ultérieures (2A.101/1994, StE 1997 B 93.4 no 4 consid. 4c). En l'espèce, une appréciation différente, conduisant au refus de la déduction, est d'autant moins critiquable que des travaux d'entretien de l'ordre de quelque 13'000 fr. ont été effectués en 2003. Quant à la proximité alléguée d'une scierie, il s'agit d'un fait nouveau qui n'est pas recevable dans le cadre du présent recours et qui, selon toute vraisemblance, ne donnerait pas droit à la déduction pour environnement défavorable, compte tenu du caractère exceptionnel de celle-ci. 4. S'agissant finalement de la communication d'informations par l'autorité fiscale, celles-ci se rapportent à l'impôt cantonal et communal, de sorte que le grief est sans pertinence pour l'impôt fédéral direct. II. Impôt cantonal et communal

E. 4

[...].

E. 5

Le Conseil d'Etat fixe les bases servant à la détermination de la valeur locative ainsi que le taux annuel d'adaptation. Il arrête les dispositions d'application." Les dispositions d'exécution figurent dans le règlement du Conseil d'Etat du 11 décembre 2000 sur la détermination de la valeur locative (RVLoc; RS/VD 642.11.9.1). Selon l'art. 2 al. 1 RVLoc, dès la période fiscale 2004, les données du recensement fédéral des bâtiments et logements de 2000 servent de base de calcul des valeurs locatives. D'après l'art. 3 al. 2 RVLoc, la valeur locative de base est établie en fonction de la surface du logement. Elle est assortie de coefficients d'adaptation tenant compte de l'âge du bâtiment, de la commune de situation de l'immeuble et du type de logement. La valeur locative correspondant à la surface ainsi que les coefficients précités sont fixés dans des tableaux annexés au règlement. Aux termes de l'art. 3 al. 3 RVLoc, "l'absence manifeste de confort du logement ou un environnement exceptionnellement défavorable sont des éléments qui, s'ils sont réalisés, ont chacun pour effet une réduction de 10% de la valeur locative". Pour l'impôt fédéral direct, la valeur locative calculée selon les critères précités est imposable à 90% (cf. Instructions générales éditées par l'Administration cantonales des impôts, ad valeur locative).

E. 5.1

Conformément à l'art. 7 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), l'art. 26 al. 1 LI - qui a, en substance, la même teneur que l'art. 22 al. 1 LIFD - prévoit que tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle sont imposables. Pas plus que la loi fédérale sur l'harmonisation, la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux n'indique expressément auprès de qui ces revenus sont imposables. S'agissant d'une rente complémentaire versée en faveur d'un enfant majeur d'un retraité, la jurisprudence cantonale citée dans la décision attaquée a retenu la même solution que la jurisprudence fédérale.

E. 5.2

La loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux ayant la même teneur que la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, les considérations émises ci-dessus pour cet impôt s'appliquent également aux impôts cantonal et communal sur le revenu. Partant, c'est à bon droit que l'autorité intimée a rejeté le grief des recourants.

E. 6.1

L'art. 7 al. 1 LHID prescrit d'imposer la valeur locative. S'agissant de la détermination de celle-ci, la loi fédérale sur l'harmonisation 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. Les cantons disposent ainsi d'une certaine marge de manoeuvre dans la fixation de la valeur locative qui ne saurait toutefois, dans chaque cas particulier, être inférieure à 60% des loyers du marché (ATF 131 I 377 consid. 2.2 p. 381). Dans le canton de Vaud, l'art. 25 al. 2 LI dispose que la valeur locative imposable s'élève à 65% de la valeur statistique indexée établie conformément à l'art. 25 al. 3 LI.

E. 6.2

S'agissant des déductions pour logement sans confort et pour environnement défavorable, les règles sont les mêmes pour l'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct, de sorte qu'il peut être renvoyé à ce qui figure ci-dessus (consid. 3.4).

E. 7.1

Selon l' art. 39 al. 1 LHID , les personnes chargées de la législation fiscale sont tenues de garder le secret. L'obligation de renseigner est réservée, dans la mesure où elle est prévue par une disposition légale fédérale ou cantonale. De même, l'art. 157 al. 1 LI garantit le secret fiscal. Des renseignements peuvent toutefois être communiqués dans la mesure où une base légale fédérale ou cantonale le prévoit expressément (art. 157 al. 2 LI).

E. 7.2

Les recourants reprochent à l'autorité fiscale d'avoir transmis, contre leur gré, des informations les concernant à l'Office cantonal des bourses d'études et d'apprentissage. L'autorité fiscale aurait transmis des éléments de la taxation 2002 comme étant ceux de 2003 et aurait omis par la suite de communiquer les montants - inférieurs, en raison des travaux d'entretien effectués en 2003 - de la taxation 2003. En se fondant sur les éléments transmis, l'Office en question aurait dans un premier temps refusé d'octroyer des bourses à C.X._____ et E.X._____. C'est seulement à la suite d'un recours au Tribunal administratif que l'erreur aurait été corrigée et les bourses accordées.

E. 7.3

Il est douteux que les recourants puissent contester dans la présente procédure la transmission des informations fiscales par la Commission d'impôt de Moudon à l'Office cantonal des bourses d'études et d'apprentissage: la communication de ces données ne constitue pas l'objet de la décision de taxation en cause et ne se trouve pas non plus dans un rapport de connexité avec elle - ce d'autant moins qu'il ne s'agit pas de la même période fiscale. Quoi qu'il en soit, l'autorité intimée a considéré à bon droit que la transmission des informations pouvait se fonder sur l'art. 16 al. 2 lettre a LAEF en relation avec l'art 10 al. 3 RLAEF. Quant aux critiques se rapportant aux informations communiquées, il appartenait aux recourants de les soulever dans le cadre des procédures tendant à l'octroi de la bourse, ce qu'ils ont apparemment fait avec succès, puisque les demandes de C.X._____ et de E.X._____ ont finalement été admises.

E. 8

Les recourants se plaignent encore de ce que l'autorité intimée a mis à leur charge les frais de la procédure devant elle, par 1'000 fr., alors qu'elle a admis que le coefficient de 0.92 retenu par l'Administration cantonale des impôts pour la détermination de la valeur locative était erroné. Il ressort de la décision entreprise que si l'intimée a effectivement mentionné dans sa détermination sur le recours ce coefficient erroné, elle a appliqué le coefficient correct (0.91) pour calculer la valeur locative retenue dans les décisions de taxation, puis sur réclamation, qui seules pouvaient être attaquées. Partant, le grief tombe à faux.

E. 9

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable. Succombant, les recourants supportent les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF).