

BGer 2C 439/2015 vom 21. Januar 2016

Bundesgericht, 2016-01-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_439_2015

FR: TF 2C 439/2015 du 21 janvier 2016

IT: TF 2C 439/2015 del 21 gennaio 2016

Regeste

Impôt fédéral direct; cantonal et communal; périodes fiscales 2004 à 2010 - déduction de frais pour handicap | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

Le Tribunal cantonal a rendu un seul arrêt valant pour les impôts cantonal et communal, d'une part, et pour l'impôt fédéral direct, d'autre part, ce qui est admissible (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). Dans ces circonstances, on ne peut reprocher aux recourants d'avoir pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans leur recours au Tribunal fédéral. Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a ouvert deux dossiers, l'un concernant l'impôt fédéral direct (2C_440/2015), l'autre l'impôt cantonal et communal (2C_439/2015). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recourent, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]).

E. 1.2

Le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF), par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte, comme le précisent l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et l'art. 73 al. 1 la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts des cantons et des communes (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14), pour les contribuables qui ont un intérêt digne de protection à la modification de la décision attaquée et donc qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Au surplus, déposé en temps utile et dans les formes requises (cf. art. 42 al. 1 et 2 et art. 100 al. 1 LTF), le recours est en principe recevable.

E. 1.3

Comme l'a exposé à juste titre l'autorité intimée, c'est à tort que les recourants soutiennent que l'instance précédente a refusé la déduction de l'intégralité des frais de handicap pour 2004. En effet, en confirmant la décision sur réclamation du 3 juin 2014, l'instance précédente a également confirmé un montant brut de frais liés au handicap de 43'480 fr. pour 2004. Dans leurs contre-observations du 31 août 2015, les recourants précisent au demeurant qu'ils s'opposent à ce que le montant brut des frais pour 2004 soit réduit du montant des API et SSI, la réduction des 5% du revenu imposable n'étant par ailleurs pas contestée. Le litige a par conséquent pour seul objet le régime des API et SSI dans leur chapitre fiscal. I. Impôt fédéral direct

E. 2

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 LIFD). Sont notamment imposables tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité (art. 22 al. 1 LIFD), à l'instar de tout revenu acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative et des sommes uniques ou périodiques obtenues ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé (art. 23 let. a et b LIFD). Sont exonérés de l'impôt les revenus perçus en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité (art. 24 let. h LIFD). Selon la théorie de l'accroissement de la fortune nette dominante en Suisse, un bien économique est imposable en vertu de la clause générale des art. 16 al. 1 LIFD , s'il entre dans l'ensemble des biens économiques qui affluent vers le contribuable pendant une période déterminée et dont il peut disposer, sans diminuer son patrimoine, pour satisfaire ses besoins personnels et couvrir les dépenses personnelles du ménage et qu'il n'entre pas dans la catégorie des revenus exonérés exhaustivement énoncés par les art. 24 LIFD qui domine le droit fiscal suisse (arrêt 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 et les références citées). En matière de prestations d'assurances, il convient par conséquent d'examiner si elles conduisent effectivement à un accroissement de fortune ou si elles sont uniquement destinées à réparer un dommage matériel actuel ou futur et ne sont par conséquent pas imposables. A l'instar des revenus provenant de la prévoyance professionnelle, au sens de l' art. 22 al. 1 LIFD , les prestations de l'assurance-invalidité sont intégralement imposables. En effet, l'assurance-invalidité n'est pas destinée en premier lieu à indemniser un dommage individuel mais uniquement en tant que prestation du 1er pilier à compenser les conséquences de l'invalidité en couvrant les besoins vitaux de manière appropriée (cf. art. 112 al. 2 let. b Cst. ; art. 1a lettre b de la loi fédérale du 19 juin 1999 sur l'assurance invalidité [LAI; RS 831.20]; ATF 132 II 128 consid. 3.1 p. 129 ss = RDAF 2007 II 22 et les références citées). A l'inverse, les indemnités pour dommages matériels, destinées à la réparation de l'atteinte portée au patrimoine, ne constituent pas un revenu : elles indemnisent le contribuable des frais qu'il n'aurait pas dû supporter si l'événement dommageable ne s'était pas produit; il en va ainsi des allocations pour impotents accordées par l' art. 42 LAI aux invalides ayant durablement besoin d'un accompagnement leur permettant de faire face aux nécessités de la vie (G. LAFFELY MAILLARD, Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, n° 8 ad art. 22 LIFD). Il en va a fortiori de même du supplément pour soins intenses versé aux mineurs impotents en vertu de l' art. 42ter al. 3 LAI , puisque celui-ci est nécessairement un complément de ladite allocation. En l'espèce, c'est donc à juste titre que les API et SSI n'ont pas été considérés comme revenu imposable.

E. 3.1

Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a (art. 25 LIFD). Sont déductibles les frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient lorsque le contribuable ou cette personne est handicapé au sens de la loi du 13 décembre 2002 sur l'égalité pour les handicapés (LHand; RS 151.3) et que le contribuable supporte lui-même les frais (art. 33 al. 1 let. h bis LIFD). Dans tous les cas, selon l' art. 34 let. a LIFD , les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle ne peuvent être déduits.

E. 3.2

Une personne handicapée est, aux termes de l' art. 2 al. 1 LHand , " une personne dont la déficience corporelle, mentale ou psychique présumée durable l'empêche d'accomplir les actes de la vie quotidienne, d'entretenir des contacts sociaux, de se mouvoir, de suivre une formation, de se perfectionner ou d'exercer une activité professionnelle, ou la gêne dans l'accomplissement de ces activités ". Du moment par ailleurs qu'est réputée impotente toute personne qui, en raison d'une atteinte à sa santé, a besoin de façon permanente de l'aide d'autrui ou d'une surveillance personnelle pour accomplir des actes élémentaires de la vie quotidienne (art. 9 de la loi fédérale du 6 octobre 2000 sur la partie générale du droit des assurances sociales [LPGA; RS 830.1]), il y a notamment lieu de considérer comme handicapés au sens des art. 2 al. 1 LHand et donc 33 let. h bis LIFD les bénéficiaires de l'allocation pour impotent visée à l' art. 43bis LAVS (Circulaire n° 11 du 31 août 2005 de l'Administration fédérale des contributions relative à la déductibilité des frais de maladie et d'accident et des frais liés à un handicap, ch. 4.1) ainsi que ceux visés par l' art. 42 LAI , à l'instar de l'enfant des recourants en l'espèce, ce qui n'est du reste pas contesté.

E. 3.3

Pour être déductibles, hormis l'exigence de se trouver dans un rapport de causalité avec le handicap et ne constituer ni des frais d'entretien courant, ni des dépenses somptuaires, les frais liés au handicap doivent être supportés par le contribuable lui-même. Sur ce dernier point, il faut souligner que la notion de revenu global net, pierre angulaire du droit fiscal suisse, n'exige pas une symétrie parfaite entre le revenu et les dépenses déduites comme frais d'acquisition, sous peine de transformer tout ou partie de l'impôt sur le revenu en impôt cédulaire n'admettant en déduction que les dépenses en lien avec les revenus correspondants (ATF 133 II 287 consid. 3 p. 291). C'est avec raison par conséquent que l'Administration fédérale des contributions (Circulaire n° 11, ch. 5.1) et la doctrine (Y. NOËL, Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, n° 88 ad art. 33 LIFD ; R. ZIGERLIG/G. JUD, in Zweifel/Athanas [éd.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2e éd. 2008, n° 33 ad art. 33 LIFD ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2e éd., Zurich 2009, n° 167 ad art. 33 LIFD ; D. AESCHBACH in Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4e éd., Muri-Berne 2015, n° 157 et 172f ad § 40 LI/AG) ont précisé que seuls sont déductibles les frais restant à la charge du contribuable après déduction de toutes les prestations des assurances et institutions publiques, professionnelles ou privées (AVS, AI, SUVA, assurance militaire, caisse d'assurance-maladie, assurance responsabilité civile et assurance-accidents privée, oeuvres d'entraide, fondations, etc.). En raison de la notion de revenu global net, il n'y a pas lieu de suivre l'opinion des recourants qui demandent en vain que " ces prestations d'assurances doivent nécessairement compenser des frais effectifs encourus pour des charges dont la couverture des coûts n'est pas visée par dites prestations ". Cela reviendrait à la conception cédulaire de l'impôt sur le revenu qui a été écartée dans le système fiscal suisse.

E. 3.4

En l'espèce, la déduction des frais de handicap, que l'Administration fiscale a admis comme tels dans la décision sur réclamation du 3 juin 2014, est fondée en premier lieu sur le statut, reconnu à l'enfant des recourants, de personne handicapée au sens de l' art. 2 al. 1 LHand , par conséquent aussi en raison de son impotence moyenne, qui donne droit aux versements d'API (art. 42 et 42bis LAI) et de SSI (art. 42ter al. 3 LAI). Il suffit dès lors de constater en l'espèce que la déduction des frais au sens de l' art. 33 let. h bis LIFD et le versement d'API et de SSI ont pour cause commune le handicap de l'enfant des recourants et que les

premiers grèvent la capacité contributive des recourants tandis que les autres l'augmentent. Force est du reste de constater que la loi ne fait pas dépendre le droit à une API du caractère payant ou non de l'accompagnement pour faire face aux nécessités de la vie (ATF 133 V 472 consid. 5.3.2 p. 475 s.). C'est par conséquent à bon droit que l'instance précédente a confirmé l'imputation des API et SSI des frais de handicap déductibles en tant qu'ils réduisent la part de ces frais supportée par les recourants eux-mêmes. Cette solution est en effet conforme au principe de revenu global net du droit fiscal suisse. Le grief de violation du droit fédéral est donc rejeté. II. Droit cantonal

E. 4

Les art. 7 et 9 de loi sur l'harmonisation fiscale ont une teneur identique à celle des art. 16 et 25 LIFD . En particulier, l' art. 9 al. 2 let . h bis LHID, qui correspond à l' art. 33 al. 1 let . h bis LIFD, est repris sans changement par l' art. 37 al. 1 let . h bis de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RSVD 642.11). Il s'ensuit que les principes applicables en matière d'impôt fédéral direct, exposés ci-dessus, sont aussi valables pour l'impôt cantonal direct et conduisent au rejet du grief de violation du droit fédéral harmonisé.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il n'est pas sans objet. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.