

FR_GERICHTE 604 2014 70 vom 13. April 2016

FR Kantonsgericht, 2016-04-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2014_70

FR: FR_GERICHTE 604 2014 70 du 13 avril 2016

IT: FR_GERICHTE 604 2014 70 del 13 aprile 2016

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 1

a) Le recours, déposé le 26 mai 2014 contre une décision du 9 mai 2014, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, sous cet angle, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. b) Bien que la demande de suppression de cote pour personne séjournant dans un home ne concernait que l'impôt cantonal - le droit fédéral ne prévoyant pas de déduction équivalente - l'autorité intimée a expressément indiqué que sa décision valait également pour l'impôt fédéral direct. Dans ces circonstances, il y a lieu de constater que la décision de rejet, en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct, a été rendue par erreur et que la procédure est, sur ce point, sans objet. Il s'ensuit que pour cette partie de la procédure, il n'y a pas lieu de percevoir de frais. II. Impôt cantonal (604 2014 71)

E. 2

Le recours, déposé le 26 mai 2014 contre une décision du 9 mai 2014, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss CPJA, et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

E. 3

a) Selon l'art. 36 al. 1 let. i LICD, un montant qui équivaut au revenu restant après prise en compte des déductions des let. a à h est déduit du revenu net du contribuable séjournant de façon durable dans un établissement du canton dans lequel il aurait droit à une prestation complémentaire lorsque : – le revenu total dont dispose le contribuable, y compris les prestations complémentaires et déduction faite des frais de pension, n'excède pas le montant laissé au pensionnaire pour ses dépenses personnelles en vertu de la législation cantonale sur les prestations complémentaires, et – le contribuable a une fortune nette dont le total ne dépasse pas le montant limite non pris en compte pour une personne seule en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 b) La suppression de cote de l'art. 36 al. 1 let. i LICD fait partie des déductions sociales, lesquelles ont pour but de prendre en considération, lors du

calcul de la charge fiscale, l'ensemble des relations personnelles et économiques du contribuable afin de l'imposer selon sa capacité contributive réelle (sur la notion de déduction sociale, voir notamment le recueil d'Informations fiscales publié par l'Administration fédérale des contributions, D Impôts divers, Impôt sur le revenu des personnes physiques, octobre 2015, p. 78). Cette déduction, qui consiste à supprimer la cote d'impôt des contribuables concernés, équivaut au montant du revenu restant après l'octroi, entre autres déductions, de la déduction générale de l'art. 34 al. 1 let. hbis LICD pour les frais liés au handicap accordée aux personnes résidant dans des homes sur la part des frais à charge qui dépasse le prix de pension de base (pension et logement). Les conditions de l'art. 36 al. 1 let. i LICD sont cumulatives. Dans ses instructions de taxation (ad code 4.37/11), l'autorité intimée précise que le calcul de la déduction de l'art. 36 al. 1 let. i LICD doit s'opérer en deux étapes : a) calcul strictement économique du revenu réel restant à disposition du contribuable après déduction des frais de pension (lettre i, tiret 1) et de la fortune nette (lettre i, tiret 2) b) si la condition (a) est remplie, le revenu fiscal restant après prise en compte du code 4.37 (art. 34 al 1 let. hbis) doit être neutralisé ce qui équivaut à une cote 0. La "Formule de requête pour octroi d'une déduction fiscale sous le code 4.370 (art. 34 al. 1 let hbis LICD) ou suppression de cote (art. 36 al. 1 let. i LCD)" que les directions des homes médicalisés et les personnes résidentes complètent pour obtenir une suppression éventuelle de la cote d'impôt précise à cet égard que, "le Service cantonal des contributions examinera si le contribuable remplit les conditions pour obtenir une suppression de cote. Ce sera le cas si le solde du revenu à sa disposition (revenu total, y compris les prestations complémentaires selon chiffre 11, après déduction des frais selon chiffre 8) est inférieur à CHF 3'840.- par année selon chiffre 9 et s'il dispose d'une fortune nette inférieure à CHF 25'000.- (CHF 37'500.- dès l'année 2011)". Les Instructions générales concernant la déclaration d'impôt des personnes physiques indiquaient à cet égard jusqu'en 2007, qu'il y a alors suppression de la cote d'impôt et l'avis de taxation mentionne "Séjour dans un home : cote d'impôt = 0 (art. 36 al. 1 let. i LCD)" (Instructions générales 2006, p. 40). c) Le message accompagnant le projet de LICD précise, s'agissant de la suppression de cote, que les contribuables séjournant dans un home public du canton ne seront plus imposés dans la mesure où le revenu disponible se limite à l'argent de poche pour leurs dépenses personnelles (BGC 2000 p. 355). Lors des débats qui ont précédé l'adoption de la LICD, le Commissaire du gouvernement a encore relevé ce qui suit : "Je vous rappelle qu'actuellement déjà, nous avons cette pratique, mais elle ne repose sur aucune base légale et nous souhaitons maintenant créer la base légale afin de ne plus imposer les personnes qui disposent uniquement, après le paiement des frais de pension, d'un argent de poche de 320 francs, respectivement d'une fortune qui ne dépasse pas 25'000 francs. Telle est l'idée de cette proposition qui légaliserait la pratique adoptée depuis fort longtemps par la Direction des finances" (BGC 2000 p. 659).

E. 4

a) En l'espèce, l'autorité intimée a admis dans sa décision sur réclamation que la recourante - résidente d'un établissement médicalisé du canton dans lequel elle a droit à une prestation complémentaire (CHF 3'204.- selon la "Formule de requête pour octroi d'une déduction fiscale sous le code 4.370 (art. 34 al. 1 let hbis LICD) ou suppression de cote (art. 36 al. 1 let. i

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 LCD" jointe à sa déclaration d'impôt) - disposait d'un revenu total n'excédant pas le solde de revenu laissé à sa disposition pour ses besoins

personnels (CHF 3'840.- ou CHF 320.- par mois). Elle a en revanche considéré que la deuxième condition cumulative pour obtenir une suppression de cote n'était pas réalisée, le montant de la fortune nette de la recourante ne dépassant pas le montant limite non pris en compte pour une personne seule en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires. Ce montant est celui fixé pour le calcul de la prestation complémentaire annuelle, laquelle correspond à la part des dépenses reconnues qui excède notamment, pour les personnes seules, une fortune nette dépassant CHF 37'500.- (art. 9 al. 1 et 11 al. 1 let. c LPC). Aux fins de démontrer que sa fortune nette ne dépasse pas cette limite, la recourante expose qu'elle n'est qu'usufruitière et se prévaut d'un jugement du Tribunal cantonal vaudois censé indiquer "le régime de propriété et de fortune" qui est le sien. Elle estime que pour respecter le principe d'une imposition selon la capacité économique, il y a lieu de lui octroyer la suppression de cote qui tient compte de la situation réelle de possession et de jouissance complète de la fortune, et non pas sur le fait qu'elle est imposée sur sa fortune constituée essentiellement de droits d'usufruit, une situation qu'elle qualifie de fictive. b) D'après le principe d'imposition selon la capacité économique (ou capacité contributive) de l'art. 127 al. 2 Cst. féd., toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à disposition du contribuable (voir notamment s'agissant indirectement de déductions sociales pour enfant ATF 141 II 338 consid. 3.2 et références citées). c) L'art. 9 al. 2 LICD, qui correspond à l'art. 13 al. 2 LHID, prévoit que la fortune grevée d'usufruit est imposable auprès de l'usufruitier. L'usufruit peut être établi sur un immeuble et confère à l'usufruitier, sauf disposition contraire, un droit de jouissance complet sur la chose; il s'agit d'un droit personnel incessible, car seul son exercice peut être transmis à un tiers, et intransmissible, car il s'éteint au décès de l'usufruitier. En raison de son incessibilité, l'usufruit ne peut pas être objet de commerce et n'a pas de valeur vénale; il n'a donc pas le caractère d'un actif imposable au sens de l'art. 13 al. 1 LHID, faute de pouvoir être "réalisé" au sens de la jurisprudence. La précision de l'art. 13 al. 2 LHID que la fortune grevée d'usufruit est imposable auprès de l'usufruitier, est donc nécessaire pour que la charge fiscale puisse être répercutée sur ce dernier conformément aux règles du droit civil (art. 765 al.1 et 2 CC; arrêt TF 2C_874/2010 du 12 octobre 2011, consid. 5.3 et références citées). L'usufruitier ayant la possession, la jouissance et l'usage de la chose soumise à son droit d'usufruit, c'est lui qui est le bénéficiaire juridique (et économique) du revenu des choses et droits soumis à usufruit. C'est donc lui qui doit annoncer le revenu et la fortune grevée d'usufruit et qui est le débiteur de l'impôt. Le droit civil (art. 765 al.1 CC) qui prévoit que l'usufruitier est tenu de l'impôt sur le revenu et sur la fortune est ainsi en accord avec le droit fiscal (RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd. 1998, p. 320; voir aussi ZIGERLIG/JUD in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2ème éd. 2002, art. 13 n. 5). D'autre part, même si l'usufruit est incessible, l'usufruitier peut renoncer à son usufruit à titre onéreux ou convenir avec le nu-propiétaire de mettre fin à l'usufruit parce que ce dernier désire le racheter (STEINHAUER, Les droits réels, tome III, 2012, p. 80). d) Il convient de retenir en l'occurrence que la recourante, en tant qu'usufruitière, est bien la bénéficiaire juridique et économique du revenu des deux immeubles grevés pour lesquels elle a

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 déclaré des loyers de CHF 6'000.- et des fermages de CHF 750.-. De plus, elle peut mettre fin à son usufruit contre rémunération. Partant, l'on ne saurait considérer que sa fortune est fictive comme elle le soutient. C'est d'ailleurs précisément en application du principe de la capacité économique - dont la recourante se

prévaut pour s'opposer à la décision litigieuse - que sa fortune grevée d'usufruit doit entrer en ligne de compte dans l'examen du droit à la déduction sociale de l'art. 36 al. 1 let. i LICD. Cette fortune est imposable à sa pleine valeur (fiscale) et non pas à sa valeur de rendement capitalisée (ZIGERLIG/JUD, art. 13 n. 15). L'on notera au demeurant que les CHF 192'000.- de fortune immobilière retenus par l'autorité intimée pour les deux immeubles grevés d'usufruit peuvent paraître peu élevés si l'on considère que, selon la déclaration d'impôt, cette fortune vise pour l'essentiel (CHF 174'000.-) un immeuble de 224 m2 situé en Ville de C._____ sur lequel est implantée une maison familiale construite en 1944. La recourante invoque un arrêt vaudois la concernant (arrêt TC VD PS 2010.0034 du 23 mars 2011) dans lequel le Tribunal cantonal vaudois a jugé que, pour déterminer la part de la "fortune facilement réalisable" à prendre en considération pour fixer la participation du bénéficiaire aux frais d'hébergement selon l'art. 26 al. 2 RLAPRAMS (règlement vaudois du 28 juin 2006 d'application de la loi d'aide aux personnes recourant à l'action médico-sociale : RSV 850.11.1), l'autorité pouvait se référer aux chiffres 410 et 420 de la déclaration d'impôt vaudoise (titres de placement et avoirs bancaires en 2007), mais que le bénéficiaire des prestations pouvait apporter la preuve que les éléments de fortune pris en considération ne sont pas facilement réalisables. Il a considéré que la créance de la recourante envers son fils, prise en considération pour fixer la part de la fortune facilement réalisable, s'est éteinte par confusion au moment du transfert des actifs de la succession du père au fils. Selon le Tribunal cantonal vaudois, cet élément de fortune ne pouvait donc pas être pris en considération. L'on relèvera tout d'abord que la Cour fiscale n'est pas liée par ce jugement rendu par une autre autorité judiciaire, de surcroît dans un domaine qui ne relève pas du droit fiscal. Si, en matière de prestations complémentaires, les éléments de fortune dont l'assuré est l'usufruitier ne sont pas pris en considération pour le calcul de la prestation complémentaire dans la mesure où il n'y a lieu de tenir compte que des actifs dont l'assuré peut disposer sans restriction (VALTERIO, Commentaire de la loi fédérale sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI, 2015, p. 144 s.; arrêt TF 8C_68/2008 du 27 janvier 2009 consid. 4.2.1 et jurisprudence citée), tel n'est pas le cas en droit fiscal (voir art. 13 al. 2 LHID et 9 al. 2 LICD). La notion de "fortune facilement réalisable" de l'arrêt vaudois précité n'est pas celle que connaît l'art. 36 al. 1 let. i LICD, lequel se réfère uniquement à la notion de "fortune nette", à savoir la différence positive entre les actifs (usufruit compris) et les passifs (art. 52 LICD et 13 al. 1 LHID).

E. 5

a) La recourante, qui soutient qu'elle ne dispose pas des CHF 99'897.- de fortune déterminante pour le taux retenus par l'autorité intimée dans l'avis de répartition intercantonal accompagnant la taxation du 22 avril 2014, se plaint du fait que le refus de la suppression de cote est dû à la prise en compte d'éléments de fortune hors canton. Elle est d'avis que le calcul de la fortune déterminante pour le taux est biaisé par des considérations qui violent le principe de l'interdiction de double imposition. b) Conformément à l'art. 7 al. 1 LICD - qui prévoit que les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu et sur la fortune dans le canton se voient appliquer le taux auquel leur revenu et leur fortune seraient imposés si tous les éléments étaient 1 <http://www.jurisprudence.vd.ch/>

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 imposés dans le canton (voir art. 7 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] en cas d'assujettissement partiel en Suisse) - l'autorité intimée n'a pas imposé les immeubles déclarés par la

recourante mais en a tenu compte pour augmenter le taux d'imposition dans le canton de Fribourg. L'on ne saurait donc y voir une double imposition. Cela étant, aucun motif ne justifie que la recourante obtienne une suppression de cote parce que sa fortune immobilière déclarée ne se situe pas dans le canton de Fribourg, alors que d'autres contribuables dont les immeubles sont situés au contraire dans le canton de Fribourg n'auraient pas droit à une telle suppression de cote. C'est d'ailleurs pour cette raison que le législateur a institué un système d'imposition au taux global. Comme cela a été vu précédemment, la déduction de l'art. 36 al. 1 let. i LICD se fonde sur la situation économique du contribuable indépendamment de l'endroit où se situent les biens déclarés.

E. 6

a) Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit cantonal est rejeté. b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 500.-. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2014 70)

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