

# **NE\_GERICHTE CDP.2014.194 vom 10. Februar 2015**

NE Tribunal cantonal, 2015-02-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2014.194](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2014.194)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2014.194 du 10 février 2015

IT: NE\_GERICHTE CDP.2014.194 del 10 febbraio 2015

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

### **E. 2**

a) Selon l'article 151 al. 1 LIFD , relatif aux conditions d'un rappel d'impôt, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Cette disposition correspond à celle contenue à l'article 53 al. 1 LHID , sous réserve de sa dernière phrase qui figure dans l'alinéa 2 de l'article 151 LIFD , ainsi qu'à l'article 221 al. 1 LCdir . Selon la jurisprudence constante de la Cour de droit public, les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJN 1986, p. 65), mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID au 1 er janvier 1993 (cf. par exemple arrêt du 16.08.2011 [ CDP.2010.183 ] cons. 2b et du 05.09.2011 [ CDP.2010.362 ] cons. 3 in fine). S'agissant de la procédure en rappel d'impôt, l'article 153 al. 1 LIFD prévoit que le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. Cette disposition n'a pas été intégrée à la LHID mais se retrouve à l'article 223 LCdir . b) En l'espèce, par courrier du 12 mars 2014, le Service des contributions a informé l'exécuteur testamentaire, Me D., qu'il était dans l'obligation d'ouvrir à l'égard de la succession de feu C. une procédure en rappel des impôts directs cantonal et communal ainsi que de l'impôt fédéral direct pour les années 2004 à 2010, à mesure qu'il était apparu que feu C. n'avait pas indiqué une partie de ses revenus dans les déclarations de ses impôts, plus spécifiquement qu'elle n'avait pas fait mention du droit d'habitation à titre gratuit d'un appartement de 2,5 pièces à Z., d'un loyer estimé à 900 francs par mois. L'autorité fiscale avait annexé à sa correspondance le tableau qui servait de base de calcul du rappel d'impôt. Informée que la succession de feu C. était représentée par Me E. pour l'aspect fiscal, elle lui a remis en date du 21 mars 2014 le tableau rectifié, portant sur les périodes fiscales de 2004 à 2011, qui servait de fondement au calcul, pour détermination. Par lettre du 24 mars 2014, ce mandataire a indiqué en substance qu'il ne saurait être question d'imposer en revenu les accroissements de fortune soumis à l'impôt sur les successions et les donations.

### **E. 3**

a) Le litige concerne à la fois l'impôt fédéral direct ainsi que l'impôt cantonal et communal. Les principes applicables en l'occurrence étant les mêmes en droit fédéral et en droit cantonal, les considérants qui suivent valent pour l'un et pour l'autre impôt. Selon les articles 24 al. 1 LCdir et 21 al. 1 LIFD , dont le contenu est identique, le rendement de la

fortune immobilière est imposable, en particulier tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (let. a), ainsi que la valeur locative des immeubles ou 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 (let. b). aa) Font partie des autres droits de jouissance mentionnés par l'article 21 al. 1 let. a LIFD les cessions de droits d'usage découlant des droits réels limités, notamment les autres servitudes de l'article 781 CC, qui peuvent être personnelles, à savoir en faveur d'une personne déterminée mais qui grèvent quand même un immeuble (Merlino, Commentaire romand LIFD, 2008, ad art. 21, no 74). L'article 21 al. 1 let. a LIFD vise l'imposition du propriétaire, sur le produit de la cession de l'usufruit. La même solution vaut pour les personnes titulaires d'un droit d'usage qui se trouvent économiquement dans une position analogue à celle d'un propriétaire ou d'un usufruitier, comme c'est le cas en matière de droit d'habitation : ce sont elles qui sont alors imposables, en lieu et place du propriétaire. La contre-prestation obtenue pour la cession à un tiers à titre onéreux d'un droit d'usage portant sur un immeuble représente un revenu de fortune immobilière imposable au sens de l'article 21 al. 1 let. a LIFD. On oppose à la cession d'usage à titre onéreux, visée par l'article 21 al. 1 let. a LIFD, l'usage de l'immeuble que se réserve le contribuable en raison de son droit de propriété ou d'un droit d'usage acquis à titre gratuit, lequel est visé par l'article 21 al. 1 let. b LIFD (Merlino, op. cit., no 33-36). bb) L'article 21 al. 1 let. b LIFD prévoit que le contribuable doit également être imposé sur la valeur locative, lorsque le bien immobilier dont il se réserve l'usage propre est à sa disposition en raison d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit. Cette disposition vise en premier lieu les droits réels limités que sont le droit d'usufruit sur un immeuble (art. 745 ss CC) et le droit d'habitation (art. 776 ss CC), et même, selon la jurisprudence (StE 2002 B 25.3 Nr. 28) – toutefois critiquée par la doctrine – les droits de jouissance obtenus à titre gratuit qui ne sont pas de nature réelle mais purement obligationnelle. Le droit de jouissance du contribuable doit être obtenu à titre gratuit pour que l'article 21 al. 1 let. b LIFD déclenche l'imposition de la valeur locative chez ce contribuable. En vertu du principe de praticabilité, applicable en matière de droits d'usufruit et de droits d'habitation, le caractère gratuit ne s'analyse pas ponctuellement, au moment précis de l'octroi du droit de jouissance, mais uniquement de façon continue, pendant toute la durée de la jouissance. Il en découle que l'acquisition d'un usufruit ou d'un droit d'habitation par le versement d'un capital au propriétaire est une acquisition gratuite puisque le bénéficiaire de cette jouissance qu'est l'usufruitier ne fait plus de prestations périodiques après ce versement de capital. L'acquéreur du droit de jouissance par ce versement de capital est donc imposé sur la valeur locative, élément qu'il doit prendre en compte dans l'estimation du prix payé en capital au propriétaire. Autrement dit, il est imposé sur la totalité du revenu immobilier brut, sans déduction possible d'un coût d'acquisition de ce revenu pour l'indemnité en capital payée au propriétaire, il est alors nécessaire qu'il prenne en compte ce passif fiscal qu'il va devoir assumer seul, de façon exclusive. Ce résultat ne peut être évité que si des prestations périodiques sont versées au propriétaire, soit en complément du capital soit en remplacement du capital (Merlino, op. cit., no 93-94, cf. aussi no 62-63). S'agissant du nu-propriétaire qui reçoit une indemnité en capital de l'usufruitier en contrepartie de l'octroi de l'usufruit ou d'un droit d'habitation, le concept de praticabilité consiste à totalement ignorer ce propriétaire, au plan fiscal. Cette solution se concentre exclusivement sur l'usufruitier et traite ce dernier comme s'il était propriétaire. Autrement dit, fiscalement, on remplace purement et simplement le propriétaire par l'usufruitier, en ignorant en outre le transfert initial de capital entre ces deux

parties, ce transfert étant en quelque sorte fiscalement exempté. Ainsi, bien que techniquement l'indemnité en capital soit un revenu, la solution de la praticabilité conduit à ne pas imposer ce capital auprès du bénéficiaire qu'est le nu-proprétaire. Pour arriver à ce résultat, la méthode de la praticabilité repose sur la fiction selon laquelle l'indemnité unique en capital obtenue par le propriétaire qui vend cet usufruit ou ce droit d'habitation ne correspond qu'à une simple permutation d'actifs, fiscalement exemptée, l'usufruit ou le droit d'habitation aliéné étant simplement remplacé par la prestation en capital. Ainsi, selon cette fiction, le droit de pleine propriété sur l'immeuble subit une moins-value correspondant à l'usufruit ou au droit d'habitation transféré à l'usufruitier, de sorte que le propriétaire ne reste plus titulaire que de la valeur inférieure représentée par la nue-propriété de cet immeuble. Or, cette "moins-value" est compensée intégralement par l'indemnité en capital versée au propriétaire par l'usufruitier. Il découle de cette fiction qu'il s'agit bien uniquement d'une permutation d'actifs qui ne doit pas être imposable (Merlino, op. cit., no 59-60).

b) En l'espèce, il ressort du dossier que feu C. logeait dans l'appartement de 2,5 pièces sis rue [...], à Z., déjà dans les années 1980 et, à tout le moins, durant les périodes fiscales ici concernées, de sorte qu'elle en avait "la possession, l'usage et la jouissance", ce que sa succession ne conteste d'ailleurs pas. Or, le droit d'habitation au sens des articles 776 ss CC, qui est une forme d'usufruit restreint, consiste en un droit de demeurer personnellement dans une maison ou d'en occuper une partie. Comme en matière d'usufruit, ce droit est incessible, et son ayant droit est chargé des réparations et de l'entretien comme l'usufruitier (Merlino, op. cit., no 77). La recourante ne soutient pas et, a fortiori, ne démontre pas que feu C. aurait payé, lors de l'octroi du droit d'habitation concerné, du vivant de A., une indemnité en capital, pas plus qu'elle ne prétend et ne prouve que la prénommée se serait acquittée durant les années 2004 à 2011 d'un loyer ou d'une quelconque autre prestation périodique au titre de contrepartie. Sur le vu des taxations définitives portant sur les impôts directs cantonal et communal ainsi que sur l'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 2004 à 2006 – feu C. ayant quitté son emploi de secrétaire au service du bureau d'architecture de feu A. pour le 31 juillet 2006, date jusqu'à laquelle son salaire lui a été versé – il appert qu'elle bénéficiait d'un salaire annuel net de 98'338 francs, alors que selon les données ressortant des tableaux du revenu professionnel brut par année, établis par l'Office fédéral de la statistique, le salaire annuel brut des employés de type administratif à plein temps était d'environ 65'000 francs à cette époque. Dans la mesure où la mise à disposition de feu C. de l'appartement concerné ne saurait dès lors être considérée, pour cette période, comme une partie de la rémunération de son activité lucrative dépendante, force est d'admettre que son travail pour l'entreprise de feu A. ne peut être qualifié de prestation périodique constituant, même pour partie, une contrepartie de l'octroi du droit d'habitation. Il en va de même pour la période ici concernée, postérieure à la fin de l'activité de secrétaire, puisqu'il ne ressort pas du dossier que des prestations périodes de quelque nature qu'elles soient aient été acquittées par C. Dans ces conditions, le droit d'habitation dont la prénommée a joui durant les années 2004 à 2011 est réputé avoir été constitué à titre gratuit, conformément aux principes précités, ce que la recourante ne conteste d'ailleurs pas. Il s'ensuit que c'est la bénéficiaire de ce droit qui devait, pour la période fiscale concernée, être imposée sur la valeur locative de l'appartement dont elle a eu la jouissance, en application des articles 21 al. 1 let. b LIFD et 24 al. 1 let. b LCdir. Or, au vu des déclarations d'impôt 2004 à 2011, feu C. n'a pas fait mention sous la rubrique "autres revenus (droit d'habitation gratuit, sous-location, etc.)" de la valeur locative de l'appartement de 2,5 pièces sis rue [...], à Z., qu'elle occupait à cette époque. Comme cela

ressort des taxations définitives portant sur les impôts directs cantonal et communal ainsi que sur l'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales concernées, la prénommée n'a dès lors pas payé d'impôt sur ce revenu immobilier. Contrairement à l'opinion de la recourante, il importe peu de savoir comment ■ après s'être conformé à l'arrêt de la Cour de droit public du 18 janvier 2013, en procédant à une instruction complémentaire – l'intimé statuera sur l'impôt sur les successions et les donations entre vifs de A. pour le droit d'habitation conféré, suite au décès de ce dernier, à feu C. En effet, les articles 21 al. 1 let. b LIFD et 24 al. 1 let. b LCdir ne concernent pas l'imposition de l'octroi lui-même d'un droit d'habitation conféré à cause de mort, mais le rendement de la fortune immobilière. Il s'agit – comme exposé ci-avant – notamment de la valeur locative des immeubles lorsque le contribuable bénéficie d'un droit de jouissance à titre gratuit, c'est-à-dire des revenus en nature tirés d'un tel droit une fois l'octroi intervenu, octroi qui n'intervient pas nécessairement à cause de mort. Force est dès lors de constater que l'objet de l'impôt n'est ici pas le même. L'impôt et le sujet de celui-ci ne sont pas non plus identiques, puisque dans la présente cause il s'agit de l'impôt direct sur le revenu réclamé à la succession de feu C., alors que dans l'affaire qui a conduit au jugement du 18 janvier 2013 et dans laquelle l'intimé devra rendre une nouvelle décision après instruction complémentaire, il s'agissait de l'impôt sur les successions et donations réclamé à la succession de feu A. Enfin, les périodes fiscales concernées dans ces deux procédures ne sont pour l'essentiel pas les mêmes non plus, l'impôt direct sur le revenu réclamé à la succession de feu C. portant en grande partie sur une période antérieure au décès de A. et, partant, à l'octroi d'un droit d'habitation conféré à cause de mort, objet de l'impôt sur les successions et donations réclamé à la succession du prénommé. De surcroît, la Constitution fédérale, plus précisément l'alinéa 3 de l'article 127, ne prohibe que la double imposition intercantonale (arrêt du TF du 04.09.2007 [2C\_184/2007] cons. 3.3; de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, 2013, no 23 ss, p. 9 ss). Or, tel n'est pas le cas ici. Le grief de la recourante s'avère ainsi mal fondé.

c) Il s'ensuit que c'est à juste titre que l'intimé a astreint la succession de feu C. à payer les montants de 8'301.65 francs, 17'447.85 francs et 9'695.70 francs à titre de rappel, respectivement, de l'impôt fédéral direct, de l'impôt direct cantonal et de l'impôt direct communal pour les périodes fiscales 2004 à 2011, motifs pris que la prénommée n'avait pas déclaré, de son vivant et pour les années concernées, la totalité de ses revenus (droit d'habitation à titre gratuit d'un appartement de 2,5 pièces à Z.). Pour le reste, l'assiette de l'impôt n'est pas remise en cause par la recourante et qu'elle ne prête pas flanc à la critique.

#### **E. 4**

Le recours est rejeté. La recourante qui succombe doit supporter les frais de justice, en compensation avec son avance de frais (art. 47 al. 1 LPJA). Elle ne peut prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 al. 1 a contrario LPJA).

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