

NE_GERICHTE CDP.2018.326 vom 16. Mai 2016

NE Tribunal cantonal, 2016-05-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2018.326_d20160516

FR: NE_GERICHTE CDP.2018.326 du 16 mai 2016

IT: NE_GERICHTE CDP.2018.326 del 16 maggio 2016

Regeste

Impôt fédéral direct et impôts directs cantonal et communal 2016. Déduction rente.
Dispositions pour cause de mort.

Erwägungen

E. 1

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

E. 2

En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, le Tribunal est autorisé à se prononcer sous la forme d'une décision unique, pour autant toutefois que la motivation permette de saisir clairement qu'il est question des deux catégories d'impôts (ATF 135 II 260 cons. 1.3.1).

E. 3

En l'occurrence, est litigieuse la qualification de la rente mensuelle constituée par disposition pour cause de mort en faveur de Z. _____ – rente pour le paiement de laquelle les deux fils de feu Y. _____ sont responsables chacun à concurrence de la moitié – qualification permettant de déterminer la mesure dans laquelle cette rente est déductible des revenus des recourants pour la période fiscale 2016. a) Selon l'article 33 al. 1 let. b LIFD, dont la teneur est reprise par l'article 36 al. 1 let. b LCdir, sont déduits du revenu les charges durables et 40 % des rentes viagères versées par le débirentier. Conformément au principe de l'harmonisation fiscale tant horizontale que verticale, il se justifie d'interpréter les dispositions cantonales conformément à la pratique dégagée en matière d'impôt fédéral direct (arrêt du TF du 27.04.2010 [2C_545/2009] cons. 5.3 et les références citées), ce que le canton de Neuchâtel affirme d'ailleurs pratiquer. Cette approche se justifie quand bien même la matière ressortit au droit autonome des cantons, sous réserve de sa conformité au droit constitutionnel. b) Les charges durables, dont l'entière déductibilité est prévue par les articles 33 al. 1 let. b LIFD et 36 al. 1 let. b LCdir, sont des obligations imposées au contribuable par la loi, un contrat ou une disposition pour cause de mort qui affectent un élément de sa fortune privée sur une période plus ou moins longue (périodicité de la charge) et en diminuent sa valeur d'usage. Les charges durables doivent notamment être distinguées des rentes versées sur la base d'un contrat d'entretien viager (art. 521 CO) conclu avec une personne n'appartenant pas à la famille du débiteur, qui constituent des rentes viagères déductibles à raison de 40 %. Les charges durables se retrouvent surtout en relation avec la propriété foncière. Les plus fréquentes sont les charges foncières de droit privé (art. 782 à 792 CC) ou de droit public (art. 784 CC), comme les contributions dues par les propriétaires de fonds riverains pour l'entretien des routes, des chemins, des digues et des barrages; les charges durables peuvent également résulter de

servitudes foncières (art. 730 à 744 CC), d'un droit d'usufruit, d'un droit d'habitation ou d'autres servitudes personnelles (art. 745 à 781 CC; Laffely Maillard, in Noël/Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand de la LIFD, 2^e éd., 2017, no 14 s. ad art. 33 LIFD et les références citées). Les charges durables sont déductibles pour autant qu'elles affectent la valeur de l'élément de fortune privée; en revanche, si elles en augmentent la valeur, ce qui est en principe le cas des contributions pécuniaires dues en raison de la construction d'une route ou d'un pont, elles ne sont pas déductibles, car elles représentent alors des dépenses d'amélioration de l'élément de fortune (art. 34 let. d LIFD et 37 let. e LCdir). De même, elles ne sont pas déductibles lorsqu'elles ont déjà été prises en compte dans la diminution du rendement de l'élément de fortune qu'elles grèvent ou si elles consistent en l'exécution d'une prestation de service personnel. Leur déduction a généralement pour corollaire une imposition équivalente auprès du créancier selon les articles 21 al. 1 let. a LIFD et 24 al. 1 let. a LCdir (Laffely Maillard, op. cit., no 16 ad art. 33 LIFD et les références citées). c) Les rentes viagères peuvent découler de la loi, d'un contrat ou de disposition pour cause de mort. Les articles 33 al. 1 let. b LIFD et 36 al. 1 let. b LCdir admettent la déduction des rentes viagères versées par le débiteur à concurrence de 40 % correspondant à l'intérêt forfaitairement compris dans les rentes qui, selon le principe de la correspondance (Korrespondenzprinzip) sont aussi imposables auprès du créancier (art. 22 al. 3 LIFD et 25 al. 3 LCdir). Les rentes viagères entre particuliers peuvent également trouver leur fondement dans un contrat de rente viagère (art. 516 s. CO) ou d'entretien viager (art. 521 s. CO). Peu importe que le contrat fondant le droit à la rente soit conclu à titre onéreux ou gratuit (sans contre-prestation), puisque selon la solution schématique choisie par le législateur, même lorsque le ■Rentenstammrecht■ résulte d'une libéralité, la rente est théoriquement composée de la restitution du capital et de la part d'intérêt fixée à 40 %; si cette part d'intérêt est déductible auprès du débirentier, respectivement imposable auprès du crédirentier, le droit à la rente constitue bien pour celui-ci une attribution de fortune au sens des articles 24 let. a LIFD et 27 let. a LCdir, à concurrence de la valeur capitalisée de 60 % de la rente, seule cette part pouvant logiquement être frappée de l'impôt cantonal sur les donations ou les successions (Laffely Maillard, op. cit., no 19 ad art. 33 LIFD et les références citées). Selon le droit civil, la rente viagère n'est pas une rente temporaire au sens strict, mais une prestation subordonnée à un terme incertain, terme qui se produira, mais dont on ignore à quel moment (certus an incertus quando). La rente peut ainsi être combinée notamment avec une condition résolutoire, par exemple lorsque la rente prend fin en cas de remariage ou divorce, voire avec un terme résolutoire (Tercier/Favre, Les contrats spéciaux, 4^e éd., 2009, no 7310 s.). En matière fiscale, le Tribunal fédéral a admis que, si une limitation dans le temps n'est pas compatible avec le caractère aléatoire de la rente viagère, il n'est en revanche pas exclu que celle-ci ait, outre la durée de vie, une autre limitation sous la forme d'une condition résolutoire. Dans cette mesure, la notion de rente viagère de droit fiscal correspond donc à celle de droit civil (ATF 135 II 195 cons. 7.1.2 et les références citées). Se prononçant dans un cas d'imposition d'un versement en capital provenant du rachat d'une assurance de rente viagère conclue dans le cadre de la prévoyance individuelle libre (pilier 3b), le Tribunal fédéral a également considéré qu'une rente viagère pouvait être conclue de manière raccourcie, en ce sens où elle prenait fin après une certaine période, pour autant que la personne ne décédât pas avant, étant précisé qu'une condition devait toutefois être réalisée, à savoir qu'en raison de l'âge on pouvait compter avec une certaine probabilité sur le décès prématuré; à défaut la rente était dans les faits une rente certaine. Une telle rente, limitée à une certaine période ou devant être payée jusqu'à

un certain âge, n'était pas une rente viagère (ATF 135 II 183 cons. 3.2 et les références citées). Le crédientier peut abandonner à titre gratuit son droit à la rente viagère, ce qui libère le débirentier de la dette de rente. En raison de la solution choisie par le législateur pour le régime d'imposition des rentes viagères entre particuliers, il est admis que le débirentier ne réalise pas un revenu lors de cet abandon, la libération de la dette ne pouvant que constituer une dévolution de fortune au sens des articles 24 let. a LIFD et 27 let. a LCdir (Laffely Maillard , op. cit., no 21 ad art. 33 LIFD et les références citées).

E. 4

a) En l'espèce, par testament du 16 mai 2016, feu Y. _____ a notamment pris les dispositions pour cause de mort suivantes : ■ 2 Avant tout partage je lègue à Z. _____ un droit d'habitation gratuit sur l'appartement meublé situé au 2^{ème} étage de l'immeuble (...) [bb] à V. _____ ainsi qu'un droit d'habitation gratuit sur l'appartement meublé situé dans l'immeuble (...) [aa] composé d'un rez-de-chaussée plus 1 sous-sol. Je demande toutefois à Z. _____ de prêter ce local à mes enfants et petits-enfants à l'occasion d'événements particuliers (fêtes). (...) 5. Je lègue à Z. _____ une rente mensuelle de Frs 2000.- (deux mille) à prélever sur le rendement des immeubles qui sera due tant que durera le droit d'habitation sur l'appartement 2^{ème} étage (...) [bb] à V. _____. Mes héritiers seront responsables de ce paiement chacun à concurrence de la moitié. ■ Bien qu'elles soient soumises à une forme assez rigoureuse, les dispositions pour cause de mort sont sujettes à interprétation. On peut en principe se référer à cet égard aux règles générales valant pour les actes juridiques, mais il faut tenir compte des particularités des dispositions pour cause de mort, notamment de leur objet. Pour des testaments – comme c'est le cas ici – il convient également de prendre en considération le caractère unilatéral de la volonté exprimée. L'interprétation des dispositions pour cause de mort ayant en règle générale pour but d'établir la réelle intention du de cujus (ATF 131 II 106 cons. 1.1), elle ne peut conduire, tout particulièrement pour les testaments, à établir une volonté que le défunt n'a absolument pas exprimée (dans les formes prescrites). En d'autres termes, elle ne peut porter que sur une volonté qui a trouvé une expression quelconque, aussi confuse ou incomplète soit-elle, dans une disposition pour cause de mort. C'est le principe de rattachement à la volonté exprimée (Andeutungsprinzip). D'ailleurs, lorsque la volonté doit être exprimée dans une certaine forme, on peut présumer que l'expression ainsi donnée correspond à la volonté effective. Le texte de l'acte pour cause de mort est le premier point d'appui de l'interprétation (Steinauer , Le droit des successions, 2^e éd., 2015, no 286, 287, 289, 209 et les références citées). Il s'agit de partir de ce dernier, seul le texte exprimant valablement la volonté du disposant. Le juge peut néanmoins recourir aux circonstances extrinsèques, telles que les déclarations verbales du de cujus, des notes qu'il a laissées, les liens qui l'unissaient à telle ou telle personne, son milieu, ses connaissances culturelles, professionnelles ou juridiques, etc., lorsqu'elles éclairent le sens de la volonté manifestée dans les formes légales par le testateur (ATF 91 II 264 cons. 3 et les références citées). De même, le juge peut s'appuyer sur la logique interne de l'acte pour cause de mort, les clauses pouvant, considérées dans leur ensemble, s'éclairer les unes les autres (Steinauer , op. cit., no 291 et les références citées). Cela étant, le Tribunal fédéral a jugé à plusieurs reprises que si le texte est clair et sans équivoque, il n'y a pas lieu de chercher à l'interpréter (principe d'univocité, Eindeutigkeitsregel ; ATF 131 III 106 cons. 1.1 et les références citées, 120 II 182 cons. 2a; arrêt du TF du 09.12.2003 [5C.183/2003]). Quoiqu'il en soit, la manière dont un tiers a pu de bonne foi comprendre la manifestation de volonté (principe de la confiance, Vertrauensprinzip) n'est pas déterminante (ATF 131 III 106 cons. 1.1 et les

références citées). C'est au contraire le principe de la volonté (réelle) du défunt qui s'applique (Willenstheorie). Ceci vaut tout particulièrement pour les testaments, qui comportent des dispositions prises unilatéralement par le de cuius (Steinauer, op. cit., no 293 et les références citées). Force est de constater que le texte des clauses concernant le droit d'habitation et la rente mensuelle due à Z._____ est clair. Plus précisément, il résulte de la formulation du chiffre 5 du testament du 16 mai 2016, à savoir ■Je lègue à Z._____ une rente mensuelle de Frs 2000.- (deux mille) à prélever sur le rendement des immeubles qui sera due tant que durera le droit d'habitation sur l'appartement 2 ème étage (...) [bb] à V._____■, que la référence au rendement des immeubles constitue une modalité de paiement de la rente, soit une instruction concernant son prélèvement, et non une condition à son versement. En effet, si feu Y._____ avait souhaité subordonner l'acquittement de ladite rente à l'existence d'un rendement immobilier, elle aurait préféré une formulation du genre ■Je lègue à Z._____ une rente mensuelle de Frs 2000.- (deux mille) à prélever sur le rendement des immeubles qui sera due tant qu'un tel rendement sera donné et/ou tant que durera le droit d'habitation sur l'appartement 2 ème étage (...) [bb] à V._____■. En d'autres termes, elle aurait soumis la rente à une autre limitation temporelle que la seule durée du droit d'habitation, et ce sous la forme d'une condition résolutoire. Non seulement le texte clair de la clause susdite ne justifie pas de s'en écarter, mais de plus les connaissances juridiques de la défunte, qui était avocate de profession, les liens qui l'unissaient à Z._____, auquel elle était unie par le régime du partenariat enregistré de droit à V._____, ainsi que d'autres clauses de son testament viennent appuyer le fait qu'il ne convient pas de se distancer du texte de la clause concernée. Les chiffres 9 et 10 du testament du 16 mai 2016 stipulent en particulier ce qui suit : ■ 9. Les parts de succession attribuées à mes fils C.X._____ et A.X._____ sur les immeubles (...) [aa] et [bb] à V._____ seront grevées d'une substitution fidéicommissaire en faveur de mes petites-filles D._____ fille de A.X._____ née en 1996 E._____ fille de A.X._____ née en 1999 F._____ fille de A.X._____ née en 2001. Cette substitution fidéicommissaire en faveur de mes petites-filles a pour objectif premier de conserver le patrimoine immobilier des immeubles (...) [aa], [bb] à V._____ que j'ai constitué de mon vivant grâce à mon travail au sein de la famille. En cas de prédécès de D._____, E._____ ou F._____ sa part serait attribuée aux survivantes. [...] Si l'un ou l'autre de mes héritiers venait à contester le principe de la clause de fidéicommissaire, dans un tel cas à titre de règle de partage j'attribue à mon fils C.X._____ l'immeuble (...) [aa] à V._____ et l'immeuble de W._____ j'attribue à mon fils A.X._____ l'immeuble (...) [bb] à V._____. 10. Par ailleurs si contre toute attente l'un de mes héritiers venait à vendre sa part dans les immeubles dont je suis actuellement propriétaire et/ou prendre des dispositions tendant à faire obstacle à la substitution fidéicommissaire ici prévue l'autre héritier bénéficiera d'un droit d'emption sur ces biens. Celui-ci pourra être inscrit au besoin au registre foncier à mon décès.■ Au vu de ce texte clair, il apparaît que le cas de figure avancé par les recourants d'un dessaisissement des immeubles susdits, pour appuyer leur argumentation selon laquelle un rendement immobilier pourrait ne plus être réalisé, ne semblait pas être une hypothèse envisageable pour feu Y._____, à tout le moins, elle n'était pas souhaitée par celle-ci, qui tenait à la conservation au sein de la famille des immeubles concernés. Quoi qu'il en soit, on rappellera que le Tribunal fédéral a admis qu'à l'instar de ce qui prévaut en droit civil, en matière fiscale également, une autre limitation que celle de la durée de vie peut être prévue sous la forme d'une condition résolutoire. Or, même à considérer que la défunte a voulu

limiter l'acquittement de la rente en faveur de son partenaire enregistré à l'existence d'un rendement immobilier – ce qui peut difficilement être admis au regard du texte clair de son testament – le terme de ce versement n'en resterait pas moins incertain, de sorte que le caractère aléatoire de la rente due à Z. _____ demeurerait nonobstant l'admission d'une telle condition résolutoire. D'ailleurs le Tribunal fédéral a notamment admis l'existence d'un contrat de rente viagère dans un cas où l'obligation de verser les rentes cessait lorsque le débirentier décédait ou lorsque le capital était épuisé (ATF 135 II 195). b)

Conformément au registre foncier, est inscrit en faveur de Z. _____ sur l'article [xxx] du cadastre de V. _____ (... [bb]) un droit d'habitation gratuit et viager et sur le bien-fonds numéro [yyy] du même cadastre (... [aa]) un droit d'habitation gratuit. Les registres publics faisant foi des faits qu'ils constatent et dont l'inexactitude n'est pas prouvée (art.

E. 9

al. 1 CC), il n'y a pas lieu de remettre en cause la conformité de ces inscriptions, ce d'autant que les recourants n'invoquent pas qu'elles seraient inexactes. Il faut en outre relever qu'alors que seule la précision selon laquelle le droit d'habitation en faveur de Z. _____ est gratuit a été apportée s'agissant de l'article [yyy], le droit d'habitation sur le bien-fonds numéro [xxx] est indiqué tant comme gratuit que comme viager. Or, c'est précisément à la durée du droit d'habitation sur l'appartement sis au deuxième étage de l'immeuble de la rue (...) [bb] à V. _____, dont le caractère viager ressortant du registre foncier n'est pas remis en cause par les éléments au dossier, que la défunte a voulu lier le versement de la rente mensuelle de 2'000 francs. Le fait que le droit d'habitation pourrait cesser avant le décès de Z. _____ ne modifie en rien le caractère viager de ce droit et, partant, de la rente qui y est liée. Non seulement, comme énoncé ci-avant (cf. cons. 3c), un crédiérentier peut abandonner son droit à une rente viagère, mais de plus le fait que Z. _____ pourrait quitter ledit appartement avant son décès, notamment pour des raisons de santé, hypothèse avancée par les recourants, ne change rien au fait que le terme de son droit d'habitation resterait incertain et que, dès lors, le versement de sa rente conserve un caractère aléatoire. D'ailleurs, au vu du caractère viager de son droit d'habitation sur l'appartement en question, il n'est pas à exclure que Z. _____ demeure dans celui-ci jusqu'à son décès. c) Dans ces conditions, la rente mensuelle de 2'000 francs à prélever sur le rendement des immeubles et due tant que le droit d'habitation du prénommé sur l'appartement du deuxième étage de l'immeuble de la rue (...) [bb] durera et dont la responsabilité du paiement à concurrence de la moitié incombe à chacun des héritiers est une rente viagère et non, comme le prétendent les recourants, une charge durable, celle-ci visant d'autres cas de figure (cf. cons. 3b avant). Il s'ensuit que c'est à juste titre que l'intimé a déduit des revenus des recourants la rente versée mensuellement par A.X. _____ à Z. _____ à hauteur de 40 % et non en totalité. 5. Les considérations qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision sur réclamation, qui entérine les taxations définitives du 22 mars 2018 concernant l'impôt fédéral direct, respectivement les impôts directs cantonal et communal, pour l'année fiscale 2016. Les recourants qui succombent doivent supporter les frais judiciaires (art. 47 LPJA). Ils n'ont pas droit à des dépens (art. 48 LPJA a contrario).