

NE_GERICHTE TA.1996.48 vom 24. April 1996

NE Tribunal cantonal, 1996-04-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.1996.48

FR: NE_GERICHTE TA.1996.48 du 24 avril 1996

IT: NE_GERICHTE TA.1996.48 del 24 aprile 1996

Erwägungen

E. 1

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

E. 2

Selon l'article 23 al.2 litt.h LCdir, l'impôt sur le revenu porte sur la valeur locative de l'immeuble dont le contribuable jouit en vertu du droit de propriété. Aux termes de l'article 4a al.1 du règlement d'exécution de la loi sur les contributions directes (RELCdir), la valeur locative d'immeubles ou de parts d'immeubles dont le contribuable jouit en vertu de son droit de propriété correspond aux prestations qu'il devrait verser à titre de loyer ou de fermage pour des locaux de même nature et se trouvant dans la même situation, notamment quant à leur lieu d'implantation, à leur grandeur, à leur aménagement et à leur état d'entretien. 3. a) En l'occurrence, le recourant soutient en premier lieu qu'à l'instar de ce que prescrit l'article 21 al.2 de la nouvelle loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), du 14 décembre 1990, la valeur locative doit être déterminée compte tenu de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable. Ce point de vue ne saurait être partagé, car la nouvelle législation fédérale en question n'exige pas du législateur cantonal qu'il adopte une règle identique à celle qui prévaut pour l'impôt fédéral direct. Au demeurant, et comme le relève à juste titre le département dans le prononcé entrepris, en matière d'impôt direct sur le revenu et la fortune, la Confédération et les cantons ont des compétences parallèles si bien que les cantons restent souverains en matière d'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques et des personnes morales. On relèvera du reste que les instructions que l'administration fédérale des contributions a émises concernant la déclaration des personnes physiques, et plus particulièrement à propos de l'article 21 al.2 LIFD, ne permettent un abattement de la valeur locative que si le contribuable apporte la preuve que certaines pièces de son habitation ne sont plus du tout utilisées de manière durable. C'est ainsi en particulier que la déduction pour sous-utilisation n'est pas admise si des pièces qui étaient occupées par des enfants ayant quitté le domicile parental restent à leur disposition pour des visites ou des vacances (ch.4). Par ailleurs, le recourant se trompe en relevant que c'est pour se conformer à la législation fédérale que les autorités fiscales zurichoises ont accepté d'admettre une diminution de la valeur locative en cas de sous-utilisation des locaux du contribuable. En réalité, c'est le contraire qui s'est produit puisque l'article 21 al.2 LIFD n'a fait que s'inspirer du droit zurichois (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurich, 1995, ad art.21 al.2 LIFD, p.93 no 7). A ce propos, il n'est d'ailleurs pas sans intérêt de préciser que la pratique zurichoise en la matière est assez restrictive, l'expérience montrant que les besoins en locaux d'habitation des personnes qui occupent une maison familiale ou un appartement, après que le nombre des personnes vivant en ménage commun s'est réduit (par exemple du fait du départ des enfants), s'étendent souvent à des pièces "rendues libres"

(annexe IV au dossier). b) Le recourant n'est pas plus heureux en prétendant que la règle contenue à l'article 21 al.2 LIFD s'impose aux cantons en vertu de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), du 14 décembre 1990. Cette loi est une législation de base, la compétence du législateur fédéral se limitant à l'élaboration de principes pour la législation des cantons et des communes, conformément à l'article 42 quinquies, al.2 Cst.féd. Cela signifie que, sauf en ce qui concerne les principes, la législation en matière d'impôts cantonaux et communaux n'est pas du ressort de la Confédération, mais qu'elle demeure, chaque fois qu'aucune réglementation n'est prévue, de la compétence des cantons (art.1 al.3 LHID; Message du Conseil fédéral sur l'harmonisation fiscale du 25.5.1983, FF 1983 III, p.2 ss, 88 et 158 ss). En matière de valeur locative, l'article 7 al.1 LHID oblige le législateur cantonal à inclure dans l'impôt sur le revenu "le rendement de la fortune y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble". Cette disposition ne fait que reprendre le principe de l'imposition de la valeur locative confirmé à plusieurs reprises par le Tribunal fédéral (ATF 116 Ia 321, 112 Ia 240, RF 1984, p.135 ss), qui a relevé en particulier que cette valeur n'est pas un revenu fictif; le propriétaire qui habite son propre logement obtient un revenu en nature qui a une valeur économique et qui correspond à l'épargne d'une dépense indispensable - le loyer - que tout autre contribuable doit engager. L'imposition de la valeur locative fait ainsi partie intégrante de la notion de revenu global net consacrée de manière générale en droit fiscal suisse; elle a en particulier pour but d'éviter des inégalités de traitement entre les propriétaires qui, sans cette imposition, verraient exonéré le produit de la fortune investie dans leur propriété, et les autres contribuables, en particulier les locataires qui ne peuvent pas déduire de leur revenu le loyer qu'ils déboursent (ATF 112 Ia 242, JT 1988, p.270). A cet égard, la législation cantonale neuchâteloise est parfaitement conforme à l'article 7 al.1 LHID puisque l'article 23 al.2 litt.h LCdir prévoit expressément l'imposition de la valeur locative de l'immeuble occupé par son propriétaire, réalisant ainsi l'objectif recherché de l'égalité de traitement entre le propriétaire-usager et le locataire, du moment que le contribuable qui est locataire d'un appartement ne peut pas déduire le loyer de son revenu (art.28 litt.e LCdir). De plus, l'article 7 al.1 LHID n'oblige les cantons qu'à soumettre la valeur locative à l'impôt, de sorte que ces derniers demeurent libres de poser les règles d'évaluation qu'ils jugent les mieux adaptées, la loi fédérale d'harmonisation fiscale ne posant pas à ce sujet d'exigences supérieures à celles qui découlent de l'article 4 Cst.féd. (Yersin, L'impôt sur le revenu, étendue et limites de l'harmonisation, in Archives de droit fiscal suisse, vol.61, p.307). c) Sur ce dernier point, le recourant relève que les autorités inférieures, en refusant la réduction de la valeur locative de son immeuble en raison de sa sous-utilisation, ont violé l'article 4 Cst.féd. qui leur interdit d'établir des distinctions juridiques dont on ne pourrait déceler un motif raisonnable dans la situation de fait à régler ou de faire des distinctions juridiques qui ne s'imposeraient pas au vu de la situation de fait. En la cause, on a vu que la règle de l'uniformité de l'impôt, selon laquelle les personnes ou groupes de personnes se trouvant dans la même situation doivent être imposés de manière identique - règle qui n'est autre, sur le plan fiscal, que l'expression du principe plus général de l'égalité des citoyens devant les charges publiques (ATF 116 Ia 84) - était respectée par le législateur neuchâtelois qui a mis sur un pied d'égalité le propriétaire-usager et le locataire. Quant à la valeur locative, elle doit correspondre à l'avantage économique que le contribuable tire de son immeuble, soit à la somme qu'il devrait déboursier pour louer un bien de même nature ou au montant qu'il pourrait retirer en louant son immeuble à un tiers. Or sur cette question, le Tribunal fédéral admet qu'il n'est pas possible de déduire

directement de l'article 4 Cst.féd. des règles plus précises concernant le calcul de la valeur locative, le législateur jouissant à cet égard d'une marge d'appréciation importante (ATF 116 Ia 321; RF 1991, p.274; Yersin, op.cit., p.305). Il s'ensuit que le recourant ne saurait tenir pour contraires à l'article

E. 4

de la Cst.féd. les articles 23 al.2 litt.h LCdir et 4a RELCdir au motif que ces dispositions ne prévoient pas un abattement de la valeur locative en cas de sous-utilisation. D'autre part, l'absence d'un tel abattement n'est pas pour autant dépourvue de justification objective. L'ancien article 21 al.1 litt.b de l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale (AIN) avait une teneur identique à celle de l'article 23 al.2 litt.h LCdir. Or le Tribunal fédéral a toujours jugé qu'il y avait usage personnel au sens de l'article 2 al.1 litt.b AIN non seulement lorsque le propriétaire habite effectivement son logement, mais également lorsqu'il s'en réserve simplement le droit, sans en faire effectivement usage. Dans ce cas aussi, il "a droit" à l'appartement, car il peut l'occuper lui-même en tout temps; il est impossible sur l'avantage économique ainsi assuré et c'est par sa volonté de garder l'appartement à sa libre disposition qu'il s'est assuré cet avantage (RDAF 1981, p.25; ATF 75 I 24).

De plus, on retiendra que, selon l'article 4a al.3 RELCdir, la réduction de la valeur locative de 20 % est admise pour les immeubles occupés de manière ininterrompue depuis 1970. Or, on peut admettre que cet abattement tient compte non seulement du loyer du marché en principe plus bas pour les locataires qui habitent depuis 25 ans le même appartement, mais aussi d'une utilisation réduite des locaux en raison du départ des enfants.

4. Il appert ainsi que, le recourant ne pouvant se prévaloir des articles 21 al.2 LIFD et 7 al.1 LHID, qui ne trouvent pas d'application en la cause, et ne pouvant invoquer une violation de l'article 4 Cst.féd., son recours doit être rejeté. Cela étant, et si la liberté laissée aux cantons par la LHID ne contribue pour la question du présent litige ni à l'harmonisation verticale entre l'impôt fédéral direct et le droit cantonal, ni à l'harmonisation horizontale entre les cantons (Yersin, op.cit., p.307), il serait certainement judicieux que la législation cantonale fas-

se sienne la règle contenue à l'article 21 al.2 LIFD. Il n'appartient cependant pas, à teneur des considérants qui précèdent, à la Cour de céans de l'imposer, par le truchement de sa jurisprudence, à l'administration des contributions.

Vu le sort de la cause, les frais de procédure sont mis à la charge du recourant (art.47 al.1 LPJA), qui ne peut prétendre à des dépens (art.48 al.1 LPJA).

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