

## VD\_OMNI FI.1997.0041 vom 25. Januar 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-01-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1997.0041](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0041)

FR: VD\_OMNI FI.1997.0041 du 25 janvier 2000

IT: VD\_OMNI FI.1997.0041 del 25 gennaio 2000

### Regeste

c/ACI | Recevabilité d'une réclamation tardive sur l'assiette de l'impôt. La taxation intermédiaire ensuite de dévolution pour cause de mort prend en compte la val. loc. et les frais forfaitaires d'entretien de l'immeuble (= 1/6 de la val. loc.). Interviennent dans la taxation ordinaire de la période suivante: les frais effectifs de réfection (admissibles au titre de l'entretien) et la déduction à opérer sur la val. loc. en raison du fait que l'immeuble était inhabitable pendant les travaux.

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 25.01.2000 FI.1997.0041

c/ACI | Recevabilité d'une réclamation tardive sur l'assiette de l'impôt. La taxation intermédiaire ensuite de dévolution pour cause de mort prend en compte la val. loc. et les frais forfaitaires d'entretien de l'immeuble (= 1/6 de la val. loc.). Interviennent dans la taxation ordinaire de la période suivante: les frais effectifs de réfection (admissibles au titre de l'entretien) et la déduction à opérer sur la val. loc. en raison du fait que l'immeuble était inhabitable pendant les travaux.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 25 janvier 2000 sur le recours interjeté par A. \_\_\_\_\_, à B. \_\_\_\_\_, contre la décision sur réclamation rendue par l'Administration cantonale des impôts le 13 février 1997 (taxation intermédiaire et de répartition intercantonale des éléments imposables pour la période du 1er avril 1993 au 31 décembre 1994). \* \* \* \* \* Composition de la section: M. Vincent Pelet, président; M. Raymond Bech et M. Dino Venezia, assesseurs. Greffière: Mme Aurélie Rappo . Vu les faits suivants: A. \_\_\_\_\_ Dans leur déclaration d'impôt pour la période 1993-1994, A. \_\_\_\_\_ et son épouse ont indiqué un revenu imposable de 217'125 fr. et une fortune au 1er janvier 1993 s'élevant à 125'281 fr. B. \_\_\_\_\_ Le père et la mère de A. \_\_\_\_\_ sont décédés respectivement les 21 mars 1993 et 4 avril 1993. La moitié de la succession a été dévolue à A. \_\_\_\_\_, comme part héréditaire et suite à la libération de l'usufruit dont jouissait sa mère; la seconde part est revenue à son frère. Plus précisément, A. \_\_\_\_\_ a hérité de titres évalués à 307'624 fr., de biens mobiliers pour un montant de 9'255 fr., et de deux demi parts d'immeubles, sis à C. \_\_\_\_\_ et à D. \_\_\_\_\_, d'une valeur respective de 76'400 francs et de 16'000 fr. La succession comprenait également des dettes dont la part dévolue à A. \_\_\_\_\_ se montait à 29'665 fr. En mai 1993, A. \_\_\_\_\_ a racheté à son frère la seconde part de la villa sise à C. \_\_\_\_\_, puis a fait don de l'immeuble à son épouse. Avant de pouvoir être habité, le bâtiment, qui date de 1941, a dû faire l'objet de nombreux travaux de réfection. Ainsi, ce n'est qu'à partir du 1er novembre 1993 que les époux A. \_\_\_\_\_ ont pu occuper ce logement. C. \_\_\_\_\_ Le 19 décembre 1994, la Commission d'impôt et Recette de Lausanne-Ville a adressé aux époux A. \_\_\_\_\_ deux décisions de taxation définitive et de répartition intercantonale des

éléments imposables. La première concerne la période du 1er janvier au 31 mars 1993; la seconde est relative à la période du 1er avril 1993 au 31 décembre 1994. Cette dernière précise qu'une taxation intermédiaire a été effectuée en raison de la dévolution pour cause de mort. La commission d'impôt a ainsi ajouté le revenu et la fortune résultant de la succession aux autres éléments imposables déterminants. Plus précisément, les revenus et la fortune servant de base à la taxation intermédiaire ont été arrêtés comme il suit (compte tenu des exemptions propres à la loi vaudoise sur les immeubles et le mobilier de ménage):

Eléments imposables dans le canton pour la période du 1er avril 1993 au 31 décembre 1994:

Fortune au 1er avril 1993 Immeubles dans le canton E. _____	
304'000.- C. _____	76'400.- (soit 191'000 x 0.5 x 0.8)
D. _____	16'000.- (soit 40'000 x 0.5 x 0.8) Titres et créances 328'413.- Mobilier 20'000.- Divers 51'020 Dettes -359'014.- Fortune nette imposable dans le canton 436'000.- Revenu Revenu brut total: Activité dépendante 241'610.- Valeur locative C. _____ 11'540.- E. _____ 18'680.- Revenus des titres: - titres détenus avant la dévolution 4'620.- - hérités 10'300.- Titres 307'624.- - dettes: 29'665.- - impôts: 20'651.- Fr. 257'308.- x 4% = Fr. 10'300.- Déductions: Intérêts passifs 28'454.- Frais d'immeubles (1/6 de la valeur locative) 5'036.- - C. _____: 1923 - E. _____: 3113 Frais professionnels 9'557.- Déductions diverses 4'000.- Revenu imposable dans le canton: 239'700.-

Sur la base de ce calcul, l'autorité de taxation a arrêté la fortune nette imposable des époux A. \_\_\_\_\_ au 1er avril 1993 à 436'000 fr. (au taux de 437'000 fr.) et leur revenu imposable pour la période du 1er avril 1993 au 31 décembre 1994 à 239'700 fr. (au taux de 104'200 fr.). D. Le 27 janvier 1995, les contribuables ont reçu notification du calcul de l'impôt 1993 accompagné de son décompte final. E.

Le 6 février 1995, A. \_\_\_\_\_ a déposé une réclamation, contestant les bases d'imposition de la taxation intermédiaire. Par décision sur réclamation du 13 février 1997, l'Administration cantonale des impôts (ci-après: l'ACI) a déclaré la réclamation irrecevable pour cause de tardiveté. Selon l'administration, le contribuable qui conteste les éléments imposables arrêtés par l'autorité fiscale doit agir dans le délai de trente jours dès la notification de la décision de taxation définitive; passé ce délai, il ne peut plus contester l'assiette de l'impôt, mais uniquement le calcul de l'impôt dans un délai de trente jours dès la notification du bordereau. F.

Par acte du 13 mars 1997, A. \_\_\_\_\_ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif. Il invoque que le décompte final pour 1993-1994 ne lui est parvenu que le 3 février 1995, soit bien après que la taxation est devenue définitive et que les créances d'impôts 1993 ont été totalement réglées. Il met ainsi en doute la possibilité pour l'autorité fiscale de modifier d'office la taxation de la période 1993-1994, puisqu'elle est entrée en force. Enfin, il conteste les bases d'imposition de la taxation intermédiaire, en invoquant des frais de rénovation s'élevant à plus de 600'000 fr., ainsi qu'un emprunt hypothécaire de 540'000 fr. contracté en mai 1993. A cet effet, il explique que les travaux de réfection s'imposaient car l'entretien du bâtiment, construit en 1941, avait été passablement négligé. L'ACI s'est déterminée le 18 avril 1997 en concluant au rejet du recours. Par acte du 21 juillet 1997, elle a complété ses déterminations. Les moyens invoqués seront repris et examinés dans les considérants en droit qui suivent. Interpellé par

le juge instructeur, le recourant a précisé, par courrier du 15 mai 1997, que les avis de taxation définitive, datés du 19 décembre 1994, ne lui sont jamais parvenus. Il affirme n'avoir pris connaissance de la fixation des éléments imposables que le 3 février 1995, soit le jour où il a reçu notification du bordereau du 27 janvier 1995. A cet égard, l'ACI a expliqué que les décisions définitives de taxation et de répartition intercantonale pour la période fiscale 1993-1994 avaient été notifiées le 19 décembre 1994 par "courrier B". Le 8 juillet 1997, le recourant a produit un décompte des travaux de transformation et de rénovation intérieure de l'immeuble, détaillé comme il suit: Libellés Factures Démolitions, maçonnerie, béton armé

	105'828.-	Menuiserie extérieure et
intérieure, escalier intérieur	46'200.-	
Ferblanterie		3'801.- Installations
électriques		17'036.- Installations de
chauffage		27'500.- Installations
sanitaires		54'700.- Miroir salle de
bains		315.- Agencement de
cuisine		25'500.- Installation de transport, ascenseur
spécial	19'100.-	Serrurerie
extérieure		9'500.- Revêtements de sols en
moquette		8'395.- Revêtements en
bois		5'810.- Revêtements de sols et murs en
carrelage, faïences	18'880.-	
Fumisterie		11'000.- Plâtrerie, peinture
extérieure et intérieure, papiers peints		
échafaudages		72'040.- Total des travaux
bâtiment et garage		425'605.- Honoraires
d'architectes		63'100.- Débours
d'architectes		2'214.05 Honoraires d'ingénieurs
civil		7'329.- Mise en ordre de l'aménagement
extérieur	5'350.-	Travaux de l'entreprise de
maçonnerie		135'872.- Honoraires
d'architectes		10'500.- Ingénieur
géomètre		3'300.- Services Industriels
(électricité)		2'988.- Total du décompte
final		656'258.05

A la requête du juge instructeur, l'autorité intimée a précisé, par courrier du 11 janvier 2000, qu'aucune action vaudoise ne figurait parmi les titres hérités par le recourant et qu'ainsi aucune déduction n'avait été opérée à ce titre dans la taxation intermédiaire. F. Le Tribunal administratif a délibéré à huis clos. Considérant en droit: 1. Le recours du 13 mars 1997 contre la décision sur réclamation du 13 février 1997 a été formé par acte écrit et motivé dans le délai légal prévu par l'art. 104 de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI). Il est donc recevable en la forme. 2. a) L'autorité intimée conclut au rejet du recours en invoquant la tardiveté de la réclamation. Elle relève que le recourant a formé sa réclamation le 6 février 1995, après avoir reçu le 3 février 1995 le bordereau de l'impôt 1993. Or, comme il conteste la fixation des éléments imposables (et non le calcul de l'impôt), il aurait dû agir dans le délai de trente jours dès la notification de la taxation définitive du 19 décembre 1994. Le recourant prétend pour sa part n'avoir jamais reçu notification de l'avis de taxation définitive et n'en avoir été ainsi informé que le 3

février 1993, soit le jour où il a reçu la notification du calcul et du décompte final de l'impôt 1993. Le premier objet du litige concerne ainsi la recevabilité de la réclamation. En cas d'irrecevabilité, le tribunal serait dispensé d'examiner les griefs matériels invoqués par le recourant contre la décision attaquée. En effet, le droit de se prévaloir de l'annulabilité d'une décision ne peut être exercé que dans les formes et les délais prescrits. Si ces conditions ne sont pas respectées, l'autorité de recours n'a pas à entrer en matière, à moins qu'elle ne constate que la décision attaquée est entachée de nullité, ce qu'elle peut faire d'office et en tout temps (FI 95/0113 du 30 mai 1996; Grisel, *Traité de droit administratif*, p. 418 et les références citées).

b) Lorsque l'autorité de taxation modifie la déclaration d'impôt déposée par le contribuable, elle lui adresse un avis de taxation mentionnant les éléments sur lesquels a porté la modification et ses motifs. Selon la jurisprudence, le contribuable qui conteste la fixation des éléments imposables doit former une réclamation contre la décision de taxation définitive (RDAF 1982, 297; FI 91/080 du 15 février 1993 consid. 1a). Passé le délai de réclamation, l'avis de taxation entre en force et les éléments imposables ne peuvent plus être contestés. Sur cette base, l'autorité de perception procède à la notification du bordereau d'impôt. Le contribuable peut certes recourir contre ce bordereau, mais seulement dans la mesure où il conteste le calcul de l'impôt. Dès lors, une réclamation formée contre le bordereau expédié ultérieurement doit être considérée comme tardive et irrecevable, si les griefs invoqués portent sur des éléments imposables modifiés par l'avis de taxation entré en force.

c) Aux termes de l'art. 101 LI, la réclamation s'exerce par acte écrit et motivé. Elle doit être adressée à l'autorité de taxation dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée. Le délai, qui commence à courir le lendemain de la notification, est réputé observé si la réclamation est remise à la poste le dernier jour du délai. Si ce jour est un samedi, un dimanche ou un jour férié, le délai expire le premier jour ouvrable suivant. Selon l'art. 81 LI, les décisions et les prononcés sont notifiés par écrit. La LI n'impose donc pas à l'administration d'adresser les bordereaux d'impôts par pli recommandé (FI 94/0123 du 21 novembre 1996). Lorsque la notification se fait par pli ordinaire, l'envoi ne prouve pas sa réception par son destinataire, ni la date de celle-ci. Cette preuve incombe à l'autorité et seule la réception de l'avis fait courir le délai de réclamation (Grisel, *Traité de droit administratif*, p. 877; Moor, *Droit administratif*, II, p. 199; ATF 99 Ib 356). Lorsqu'il est établi que l'intéressé a reçu une communication sous pli ordinaire, on présume qu'elle lui est parvenue dans les délais usuels (ATF 85 II 187, JdT 1960 I 78; ATF 105 III 43). En revanche, en cas de contestation sur le point de savoir si l'envoi a été reçu par le destinataire, ce n'est pas à ce dernier de supporter les conséquences de cette incertitude (RDAF 1980 p. 170; FI 93/017 du 21 juin 1993 et les références citées). Par conséquent, un recours tardif sera néanmoins jugé recevable si la décision attaquée n'a pas été notifiée au recourant (Moor, *op. cit.*, p. 200 et les références citées). La personne à qui l'acte n'a pas été notifié doit toutefois s'en prévaloir en temps utile, soit dès qu'elle est, d'une manière ou d'une autre, au courant de la situation (Moor, *op. cit.*, p. 211).

d) En l'espèce, l'autorité intimée prétend avoir adressé au recourant la décision de taxation du 19 décembre 1994 sous pli simple. Elle n'est toutefois pas parvenue à prouver la réception de cet envoi. Cette incertitude doit profiter au contribuable et il incombe à l'autorité intimée de supporter les conséquences de cette absence de preuve. Par conséquent, on doit admettre que le recourant n'aurait pas pu contester les éléments imposables avant le 3 février 1995, date de la notification du bordereau d'impôt. Il s'ensuit que l'autorité intimée aurait dû considérer comme recevable la réclamation formée le 6 février 1995 . 3.

a) En principe, la LI consacre le principe de l'imposition dite "praenumerando": l'impôt est fixé au cours de la

période de taxation (qui comprend deux années fiscales) sur la base du revenu moyen des deux années précédentes (la période de calcul; art. 69 et 71 LI). En d'autres termes, le revenu de la période de taxation est présumé être de même nature et de même importance que celui de la période de calcul. Or, cette présomption ne se vérifie pas toujours dans la réalité. Pour cette raison, le droit fiscal tient compte de certains changements intervenus dans la situation économique du contribuable par un correctif: la taxation intermédiaire. Comme la révision, la taxation intermédiaire permet de modifier une décision qui a acquis autorité et force de chose jugée au moment où se produisent certains faits justifiant une nouvelle taxation (Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel, 1998, p. 470). Ainsi, l'art. 70 al. 1 LI prévoit que, si les bases d'imposition d'une personne physique se sont modifiées de façon durable au cours de la période de taxation, en raison notamment d'une dévolution pour cause de mort, une nouvelle taxation doit être faite, pour le reste de la période, quant aux éléments du revenu et de la fortune touchés par cette modification. Selon la jurisprudence, la cessation d'un usufruit en raison du décès de l'usufruitier doit être assimilée à une dévolution pour cause de mort au sens de l'article précité (Archives 24, p. 192; RDAF 1955, p. 141). La taxation intermédiaire se fait d'office ou à la demande du contribuable. En l'espèce, suite aux décès du père et de la mère du recourant, les 21 mars et 4 avril 1993, la moitié de la succession a été dévolue à A. \_\_\_\_\_, comme part héréditaire et suite à la libération de l'usufruit dont jouissait sa mère. C'est donc à juste titre que l'autorité de taxation a procédé d'office à une taxation intermédiaire en date du 1er avril 1993. b) Il convient ensuite de définir la portée de la taxation intermédiaire. Selon l'art. 70 LI, la taxation intermédiaire signifie qu'une nouvelle taxation doit être faite, pour le reste de la période, quant aux éléments du revenu et de la fortune touchés par la modification. En cas de dévolution, la taxation intermédiaire vise toutes les recettes provenant de l'héritage, legs ou autres attributions pour cause de mort (Masshardt, Gendre, Commentaire de l'IDN, n.19, p. 409; Oberson, Droit fiscal suisse, p. 135). L'autorité fiscale doit déterminer le revenu selon le principe de la taxation immédiate prévue à l'art. 71 al. 3 LI (Rivier, op. cit., p. 472 s.). Le revenu imposable est déterminé en tenant compte du revenu obtenu après que s'est produite la modification, converti proportionnellement sur une année. La fortune est, quant à elle, fixée d'après son état au moment de la dévolution. Comme les héritiers sont des successeurs à titre universel (art. 560 CC), le moment déterminant est le jour du décès du défunt (Rivier, op. cit., p. 472). En l'espèce, la taxation intermédiaire opérée le 1er avril 1993 doit ainsi tenir compte de la nouvelle situation du recourant, en y intégrant les éléments de la fortune et du revenu acquis par la dévolution. On constate que, dans le cadre de la taxation intermédiaire, l'autorité de taxation a inclus dans les éléments de fortune du contribuable la part des immeubles, ainsi que les titres hérités par le recourant. Les revenus du contribuable tiennent compte du rendement des titres, ainsi que de la valeur locative de l'immeuble de C. \_\_\_\_\_ (soit 11'540 fr.) de laquelle ont été déduits des frais forfaitaires d'entretien, par 1'923 fr. (correspondant au 1/6 de la valeur locative). Le recourant demande qu'il soit en outre tenu compte d'un emprunt hypothécaire et des frais effectifs de réfection de l'immeuble de C. \_\_\_\_\_. Selon l'autorité intimée, la taxation intermédiaire doit uniquement se baser sur la situation du contribuable au lendemain du décès. Partant, le rachat de la deuxième part de l'immeuble et les frais de rénovation n'entrent pas en ligne de compte car ils sont intervenus durant les mois de mai à novembre 1993. En outre, l'autorité intimée fait valoir que, lors d'une taxation intermédiaire, seuls sont déductibles les frais forfaitaires usuels d'entretien, correspondant en règle générale au sixième du rendement brut de l'immeuble. En revanche,

les dépenses à caractère extraordinaire - telles que les frais effectifs de remise en état, dans la mesure où ils sont admissibles au titre de l'entretien - ne peuvent être déduites qu'une seule fois, raison pour laquelle elles influenceront la période fiscale suivante et non la taxation intermédiaire. c) En principe, les frais d'entretien et d'administration des immeubles sont déductibles du revenu en vertu de l'art. 23 lettre d LI (v. en outre l'art. 22 al. 1 lettre e de l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct, AIFD, et l'art. 32 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, LIFD). En revanche, les dépenses engagées pour l'acquisition et l'amélioration d'un bien ne peuvent pas être déduites du revenu (art. 24 LI, 23 AIFD, 34 lettre d LIFD). Dans une jurisprudence maintes fois confirmée (dite "la pratique Dumont"), le Tribunal fédéral a considéré que les dépenses engagées pour la réfection d'un immeuble nouvellement acquis ne représentaient pas des frais d'entretien déductibles, car elles augmentaient la valeur de l'immeuble au moment de son acquisition (RDAF 1975, p. 177; RDAF 1979 p. 19). Cette jurisprudence s'appliquait même si l'immeuble avait été acquis à titre gratuit et si les frais consistaient à "rattraper" un entretien qui aurait été négligé (RDAF 1982, p. 195; RDAF 1997, p. 582). En revanche, les héritiers pouvaient prétendre à la déduction des dépenses engagées pour la réfection d'un immeuble nouvellement acquis par voie d'héritage pour autant que le défunt ait pu lui-même faire valoir ces frais au moment de l'ouverture de la succession (ATF 107 Ib 22, RDAF 1982, p. 191). Récemment, le Tribunal fédéral a modifié la jurisprudence dite "Dumont", en ce sens que les frais d'entretien d'immeubles nouvellement acquis, mais dont l'état d'entretien n'a pas été négligé, peuvent être déduits du revenu brut lorsqu'il s'agit de l'entretien périodique - et non du "rattrapage" de l'entretien qui n'a pas été fait (RDAF 1997, p. 582). Cette jurisprudence qui tend à distinguer les frais d'entretien (déductibles) et les frais d'amélioration (non déductibles) ne s'applique pas en matière de taxation intermédiaire (FI 97/0146 du 20 mai 1998). En effet, l'art. 70 LI permet uniquement de prendre en considération les éléments du revenu et de la fortune du contribuable qui ont été modifiés durablement pendant la période de calcul par la cause de la taxation intermédiaire ou qui, du moins, sont en étroite relation avec cette cause. Les autres éléments seront repris dans la taxation ordinaire (voir également Revue fiscale 1998, p. 36). Dans ce contexte, la loi exige que les nouvelles données, modifiées par la cause de la taxation intermédiaire, aient un caractère durable et essentiel. En d'autres termes, elles doivent être également déterminantes pour fixer la capacité contributive du contribuable durant la période de taxation suivante (RDAF 1971, p. 357; RDAF 1977, p. 394). Ainsi, de jurisprudence constante, lorsque l'autorité procède à une taxation intermédiaire, elle ne doit pas tenir compte des revenus et des dépenses extraordinaires (Rivier, Droit fiscal suisse, 1980, p. 261 et 265; RDAF 1971, p. 357; RDAF 1977, p. 39; ATF 102 Ia 220). Cette solution se justifie car ces éléments ne traduisent pas la capacité contributive durable du contribuable. En revanche, comme ces facteurs ne peuvent être pris en compte que pour une période de taxation, ils serviront de base lors de la prochaine taxation ordinaire. En l'espèce, les frais de rénovation et l'emprunt hypothécaire invoqués par le recourant constituent des dépenses extraordinaires qui n'ont, au surplus, aucune relation directe avec la dévolution. A supposer que le coût des rénovations soit déductible au sens de l'art. 23 lettre d LI, comme le prétend le recourant, elles seront, le cas échéant, prises en considération dans la taxation ordinaire qui aura lieu lors de la prochaine période fiscale. Par ces motifs, le moyen soulevé par le recourant doit être rejeté. A toutes fins utiles, on relève que l'autorité intimée a tenu compte, dans la taxation intermédiaire, de la moitié de la valeur de l'immeuble, ce qui est correct puisque l'acquisition de la seconde part est intervenue après la dévolution. 4. Le

recourant fait encore valoir que l'immeuble dont il a hérité n'était pas habitable pendant la durée des travaux, soit jusqu'au 1er novembre 1993. Or, dans le cadre de la taxation intermédiaire, l'autorité de taxation a néanmoins imposé une valeur locative, calculée sur la moitié de l'immeuble. a) L'art. 20 al. 1 lettre d LI soumet à l'impôt sur le revenu la valeur locative de l'habitation dont le propriétaire se réserve l'usage. Cette imputation constitue une exception à la règle selon laquelle l'usage d'une chose dont le contribuable est propriétaire ne constitue pas un revenu. Doctrine et jurisprudence justifient ce cas particulier par le fait que le locataire ne peut pas déduire de son revenu le loyer qu'il paie à un tiers, alors que le propriétaire d'un immeuble peut déduire les intérêts passifs et les frais d'entretien de son immeuble (Rivier, Droit fiscal suisse, éd. 1998 déjà citée, p. 435 ss; ATF 112 Ia 242). En effet, le propriétaire jouit d'un avantage économique qui consiste à avoir un logement à sa disposition et à pouvoir l'occuper en tout temps (Huguenin, L'imposition de la valeur locative d'un logement inoccupé, RDAF 1946, p. 141; RDAF 1947, p.17). C'est donc la volonté du propriétaire de se réserver la libre disposition qui est décisive. Selon la jurisprudence, il y a usage personnel si le propriétaire occupe matériellement le logement ou a la volonté de le garder à sa disposition (RDAF 1985, p. 77; RDAF 1981, p. 238). Pour cette raison, le revenu locatif est imputé au contribuable, même s'il n'utilise pas, ou que partiellement, l'immeuble ou l'habitation dont il est propriétaire (Känzig, Wehrsteuer, ad art. 21, al. 1, lettre b, n. 97, p. 320; ATF 99 Ia 344). En revanche, cet avantage économique n'existe plus si l'habitation n'est pas utilisable ou ne peut pas être louée durablement, voire même temporairement (ATF 72 I 223 ; ATF 75 I 246). Ainsi, lorsque le logement n'est pas entièrement habitable ou ne peut être habité en raison de sa vétusté, on ne saurait admettre que l'habitation demeure disponible (Känzig, Wehrsteuer, ad art. 21 al. 1 lettre b, rem. 95; Rusconi, L'imposition de la valeur locative, thèse Lausanne 1988, p. 69). b) En l'occurrence, on relève que, pour la période du 1er avril 1993 au 31 décembre 1994, l'autorité de taxation a imposé un revenu locatif de 11'540 fr., quand bien même l'immeuble de C.\_\_\_\_\_ était en rénovation de mars à novembre 1993. Cette solution se justifie dans la mesure où le fait que l'immeuble ne pouvait être occupé durant la période des travaux constitue un élément extraordinaire qui ne pourra entrer en considération qu'une seule fois, à savoir durant la période ordinaire suivante. Par ailleurs, l'impôt se détermine sur la base de la situation de l'héritier au lendemain du décès (art. 71 al. 3 LI). Ainsi, les événements postérieurs à cette date ne sont pas déterminants. De plus, il s'agit de ne prendre en considération que les éléments du revenu et de la fortune directement liés à la modification du statut des contribuables (ATF 80 I 267; 81 I 293 par analogie; Rivier, Droit fiscal suisse, 1980, p. 260). Dès lors, c'est à juste titre que l'autorité de taxation n'a pas réduit le montant de la valeur locative pour tenir compte de la période où l'immeuble ne pouvait être occupé en raison des travaux. En définitive, la décision entreprise doit être confirmée. 4.

Un émolument, arrêté à 1'000 fr., est mis à la charge du recourant. Par ces motifs, le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La

décision de l'Administration cantonale des impôts du 13 février 1997 est confirmée.

III. Un émolument, arrêté à 1'000 (mille) francs, est mis à la charge du recourant, cette somme étant compensée par l'avance de frais effectuée. Lausanne, le 25 janvier 2000 Le président:

La greffière: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint