

VD_OMNI FI.1997.0047 vom 27. Dezember 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-12-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0047

FR: VD_OMNI FI.1997.0047 du 27 décembre 1999

IT: VD_OMNI FI.1997.0047 del 27 dicembre 1999

Regeste

c/ACI et Commission d'impôt de Lausanne-district | Recours LIFD admis: les recourants qui assument l'entretien de leur fille aux études et de ses enfants ont droit aux déductions sociales et aux déductions pour primes d'assurance-maladie, tant pour leur fille (art. 35 al. 1 let. a, 33 al. 1 let. g LIFD) que pour leurs petits-enfants (art. 35 al. 1 let. b, 33 al. 1 let. g LIFD). Recours LI rejeté: réclamation tardive, pas de motif de révision.

Erwägungen

E. 24

mai et 7 juin 1996, les recourants ne peuvent qu'invoquer des griefs portant sur des questions relatives à la perception de l'impôt cantonal et communal (prononcé CCRI no 90/07, du 11 octobre 1990). Or, les recourants n'invoquent aucun moyen de ce genre. Par conséquent, la réclamation interjetée le 23 juin 1996 doit être considérée comme tardive en tant qu'elle vise à remettre en cause le bien-fondé de la décision de taxation du 3 avril 1996. Partant, le recours interjeté en matière cantonale et communale doit être rejeté. En revanche, la réclamation formée en matière fédérale le 23 juin 1996 contre la décision de taxation définitive notifiée le 7 juin 1996 était recevable, de sorte que les arguments du recourants ne peuvent être examinés qu'au regard du droit fédéral. c) Subsidiairement, le recourant demande que la décision rendue en matière d'impôt cantonal et communal fasse l'objet d'une révision. L'art. 107 LI prévoit qu'une taxation définitive peut être révisée sur demande du contribuable, dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la communication de la décision attaquée. Les motifs de révision se limitent aux cas suivants: lorsque l'autorité de taxation ou de réclamation n'a pas tenu compte de faits importants qui ressortent du dossier (lettre a); lorsque la décision a été prise en violation des règles essentielles de la procédure (lettre b); lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pu invoquer dans la procédure de recours (lettre c). De jurisprudence constante, une application erronée du droit ou une inadvertance ne constituent pas des motifs de révision (ATF 93 I 390; 78 I 196; Rivier, Droit fiscal suisse, Neuchâtel 1980, p. 329 et références citées). Un contribuable ne peut donc pas invoquer comme motif de révision un fait qu'il aurait pu faire valoir dans le cadre de la procédure de recours (Arch. 45, p. 608; ATF 78 I 196; ATF 77 I 239). En l'espèce, les recourants n'invoquent aucun motif de révision valable au sens de l'art. 107 LI. En effet, leurs arguments constituent des moyens de recours, lesquels ne justifient précisément pas une révision de la décision attaquée. 3. En droit fédéral, l'autorité intimée a admis dans sa décision sur réclamation du 9 juin 1997 d'opérer, pour g. _____, une déduction pour personne à charge et une autre déduction au titre des primes d'assurances-maladie et accident. Dès lors, subsiste seule la question de savoir si les recourants peuvent prétendre à de telles déductions pour leurs petits-enfants, E. _____ et

F._____. Il n'est pas contesté ici que l'entretien de B._____ justifie une déduction au sens de l'art. 35 al. 1 lettre a LIFD, tant que celle-ci se consacre à ses études aux frais de ses parents. a) L'art. 35 al. 1 lettre b LIFD prévoit une déduction pour toute personne incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit. Selon la doctrine, il s'agit de toute personne qui, en raison de son âge, de sa santé ou d'une incapacité de travail, est incapable de subvenir à ses besoins par le produit d'une activité lucrative ou par sa fortune (voir Känzig, Wehrsteuer, vol. I, Bâle 1982, n. 4, p. 712). La situation de famille et les charges du contribuable sont celles qui existent au début de la période de taxation (Arch. 13, p. 169; Känzig, loc. cit.; en droit cantonal voir art. 26a al. 1 LI). Dès lors, il est sans importance que les prestations d'entretien n'aient pas duré toute la période. Toutefois, cette déduction ne peut être accordée que si l'aide apportée par le contribuable atteint le montant de la déduction (art. 35 al. 1 lettre b LIFD). En revanche, selon le Tribunal fédéral, la déduction de l'art. 35 al. 1 lettre b LIFD ne saurait être accordée pour les membres de la famille du contribuable qui travaillent dans son ménage ou qui sont appelés à y rendre régulièrement des services, à l'exception des cas où les services rendus ont très peu d'importance (Arch. 9, p. 45; Arch. 15, p. 500; Arch. 24, p. 35; RDAF 1957, p. 16). On considère ainsi que les membres de la famille qui trouvent le gîte et le couvert dans de telles conditions au sein de la communauté familiale ne sont pas nécessairement. Dès lors, les dépenses que fait le contribuable pour leur entretien ne sont pas des secours, mais une sorte de contre-prestation pour le travail qu'ils accomplissent dans l'intérêt de la communauté (RDAF 1955, p. 16; RDAF 1961, p. 224). Le droit cantonal contient à l'art. 25 LI une disposition analogue dont la formulation est plus explicite que celle de l'art. 35 al. 1 lettre b LIFD. L'art. 25 LI prévoit, à certaines conditions, qu'une déduction forfaitaire est accordée au contribuable qui pourvoit à l'entretien " d'une personne incapable de subvenir seule à ses besoins" . Le Tribunal administratif a eu l'occasion de préciser que l'art. 35 al. 1 lettre b LIFD (anciennement 25 al. 1 lettre d AIFD) et l'art. 25 LI avaient la même portée (FI 94/0155 du 10 octobre 1955): il s'agit d'une personne incapable de subvenir à son minimum vital par ses propres moyens. b) En l'occurrence, F._____ et E._____ ne sont pas les enfants des recourants, mais ceux de leur fille B._____, actuellement seule détentrice de l'autorité parentale. Ayant repris ses études universitaires, la mère ne réalise pas des gains suffisants pour subvenir seule aux besoins de ses enfants; ses revenus étaient de 3'394 fr. en 1993 et de 6'711 fr. en 1994. Par ailleurs, elle ne touche plus d'aide sociale. Le père des enfants n'a, quant à lui, jamais été en mesure d'assurer leur entretien. Durant le mariage déjà, il était au bénéfice de l'aide sociale. Depuis la séparation, il ne s'est jamais acquitté de la pension due en faveur de ses enfants. Ainsi, depuis le mois d'août 1994, les recourants subviennent (presque) entièrement aux besoins de leur fille et de leurs petits-enfants. Au vu de ces éléments, E._____ et F._____ constituent bien, pour les recourants, des personnes à charge au sens de l'art. 35 al. 1 lettre b LIFD. L'autorité intimée conteste cette thèse, en faisant valoir qu'en vertu du principe de l'imposition unique de la famille, E._____ et F._____ sont substitués à leur mère, détentrice de l'autorité parentale. Dès lors, les recourants auraient uniquement droit à une déduction pour l'entretien de leur fille B._____ (en application de l'art. 35 al. 1 lettre a LIFD) tant qu'elle se consacre à ses études. En effet, par substitution, l'entretien fourni à la mère comprendrait également celui de ses enfants. Il incomberait ensuite à B._____ de prétendre, dans sa propre taxation, à une déduction pour enfants. L'ACI tend à démontrer que si les recourants pouvaient eux-mêmes prétendre à une déduction pour leurs petits-enfants, les mêmes enfants pourraient donner lieu à une déduction dans la taxation de deux contribuables distincts, la

mère d'une part et les grands-parents d'autre part. La position de l'ACI heurte le sens clair de l'art. 35 al. 1 LIFD, qui autorise une déduction pour toute personne à charge, qu'il s'agisse de l'enfant du contribuable (art. 35 al. 1 let. a LIFD) ou de toute autre personne incapable d'exercer une activité lucrative (art. 35 al. 1 let. b LIFD). Rien n'indique en effet que l'application de la lettre a à l'enfant majeur en apprentissage ou aux études exclut celle de la lettre b aux personnes également entretenues par le contribuable, mais dont cet enfant majeur aurait la charge s'il avait été lui-même capable de subvenir à ses propres besoins. Comme le montre le cas d'espèce, l'enfant majeur, détentrice de l'autorité parentale, étant elle-même une personne à charge, ses revenus n'atteignent pas le minimum vital. Ainsi le risque d'une double défalcation à la fois chez la mère et chez les grands-parents nourriciers est ici exclu par le mécanisme même des conditions posées par les lettres a et b de l'art. 35 al. 1 LIFD. Dans le même sens, en droit cantonal, le Tribunal administratif a admis qu'un concubin avait droit à la déduction prévue à l'art. 25 LI pour chacun des trois enfants de son amie, dont il assurait l'entretien, quand bien même celle-ci aurait pu, dans sa propre déclaration, prétendre à une déduction pour enfants (FI 93/172 du 28 avril 1994). En définitive, l'argumentation de l'autorité intimée doit être rejetée et la décision entreprise en matière fédérale réformée, en ce sens que les recourants ont droit à une déduction au sens de l'art. 35 al. 1 lettre b LIFD pour leurs petits-enfants E._____ et F._____. b) Selon l'art. 33 al. 1 lettre g LIFD, le contribuable a droit à une déduction pour les primes d'assurances-maladie des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit. En droit cantonal, l'art. 23 lettre k LI est plus restrictif, une telle déduction n'étant prévue que pour le contribuable, son conjoint et les enfants à sa charge. Le Tribunal administratif a eu l'occasion de préciser que la notion d'enfant "à charge" au sens de l'art. 23 lettre k LI était liée à l'exercice de l'autorité parentale (FI 93/0172 du 28 avril 1994). Cette condition ne s'applique pas en droit fédéral, puisque l'art. 33 al. 1 lettre g LIFD prévoit non seulement une déduction pour les enfants du contribuable, mais aussi pour toute autre personne à charge. Selon la doctrine, il s'agit de la même notion que celle qui est consacrée à l'art. 35 al. 1 lettre b LIFD (Känzig, op. cit., n. 190, p. 675) En l'occurrence, l'autorité intimée n'a admis une déduction au sens de l'art. 33 al. 1 lettre g LIFD qu'en faveur du couple A._____, de leurs deux filles et de leur filleule. En revanche, elle a été refusée pour les petits-enfants des recourants, au motif qu'il n'existe entre eux aucun lien de filiation. Cette argumentation, qui se fonde sur un arrêt rendu en droit cantonal, ne s'applique toutefois pas en droit fédéral pour les motifs exposés ci-dessus. Ainsi, puisque E._____ et F._____ constituent des personnes à charge (au sens de l'art. 35 al. 1 lettre b LIFD) pour les recourants, ces derniers peuvent également déduire de leurs revenus les primes d'assurances-maladie de leurs petits-enfants. 4. Vu les considérants qui précèdent, les recourants obtiennent partiellement gain de cause. Le recours interjeté en matière cantonale et communale doit être rejeté aux frais des recourants. En revanche, le recours dirigé contre la décision rendue en matière fédérale est admis, le dossier devant être renvoyé à l'autorité intimée, afin qu'elle modifie sa décision en portant au revenu imposable des recourants les déductions prévues par les art. 35 al. 1 lettre b et 33 al. 1 lettre g LIFD.