

VD_OMNI FI.1998.0102 vom 14. September 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-09-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0102

FR: VD_OMNI FI.1998.0102 du 14 septembre 2005

IT: VD_OMNI FI.1998.0102 del 14 settembre 2005

Regeste

X/Administration cantonale des impôts | Les conditions pour l'octroi de dépens à celui qui défend sa propre cause - comme le prévoit le droit fédéral - même supposées applicables devant le TA, ne sont pas réalisées en l'espèce. La nature de l'affaire, sa valeur litigieuse, ainsi que le travail qu'il a nécessité ne dépasse pas ce qui peut être exigé des contribuables, dont les compétences professionnelles sont par ailleurs avérées, s'agissant d'une avocate et d'un agent fiduciaire, pour la sauvegarde de leurs intérêts.

Erwägungen

E. 1

Les recourants se plaignent du fait que l'autorité fiscale a refusé de déduire de leurs revenus les intérêts et la fortune de trois comptes bancaires ouverts auprès du siège zurichois du Crédit Suisse. Selon eux, il est contraire au principe de l'égalité de traitement de refuser la déduction au seul motif que le compte est ouvert dans un autre canton, auprès d'une banque qui dispose pourtant de succursales dans le canton de Vaud. Cette inégalité serait particulièrement flagrante pour les personnes habitant les régions limitrophes, qui doivent souvent s'adresser à une banque hors du canton, plus proche par la distance, alors que ce problème n'existe pas pour les personnes qui vivent au centre du canton. Le texte légal serait pourtant clair et ne pourrait pas donner lieu à interprétation, en ce sens qu'il suffirait que la banque soit représentée dans le canton et y remplisse la condition relative au montant total de ses prêts hypothécaires qui doit être supérieur au montant total de l'épargne reçue dans le canton. a) Suite à l'adoption en votation populaire de l'initiative "Pour alléger l'impôt sur l'épargne afin d'abaisser les taux hypothécaires", les dispositions légales ci-après ont été introduites dans l'ancienne loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI) par la novelle du 6 juin 1993. Article 23 lit. m aLI : "Sont déduits du revenu : (...) m) les intérêts de livrets et comptes d'épargne ou de dépôts nominatifs payés par la banque ayant son siège ou une succursale dans le canton jusqu'à concurrence de Fr. 2'500.- pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé ou imposé séparément selon l'article 9a, de Fr. 5'000.- pour les époux vivant en ménage commun, pour autant que l'établissement bancaire atteste que durant la période de calcul le montant total de ses prêts hypothécaires garantis par des immeubles situés dans le canton a été supérieur au montant total de l'épargne qu'il a reçue dans le canton; la déduction est augmentée de Fr. 500.- par enfant à charge du contribuable;" Pour la période fiscale 1995-1996, les montants prévus par la loi ont été augmentés à 2'700 francs pour les personnes seules et à 5'400 francs pour les époux vivant en ménage commun (v. Instructions générales - Déclaration d'impôt 1995-1996). Pour la période fiscale 1997-1998, les instructions générales ont précisé ce qui suit pour la déduction des intérêts de capitaux d'épargne : "Les intérêts de capitaux d'épargne sont compris dans la déduction du chiffre 11a. Si la loi du 25 septembre 1996 est refusée en

votation populaire, les déductions spécifiques ci-dessous pourront être accordées. Les intérêts de livrets et comptes d'épargne ou de dépôt nominatifs payés par une banque ayant son siège ou une succursale dans le canton sont déductibles jusqu'à concurrence de 2'800 francs pour les personnes seules, de 5'500 francs pour les époux vivant en ménage commun, pour autant que l'établissement bancaire atteste que, durant la période de calcul (1995-1996), le montant total de ses prêts hypothécaires garantis par des immeubles situés dans le canton a été supérieur au montant total de l'épargne qu'il a reçue dans le canton; la déduction maximum est augmentée de 600 francs par enfant à charge du contribuable."

Article 38 al. 2 aLI : "Les livrets d'épargne ou de dépôts nominatifs auprès d'une banque ayant son siège ou une succursale dans le canton sont exonérés de l'impôt sur la fortune jusqu'à concurrence de fr. 50'000.- pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé ou imposé séparément selon l'article 9a, de fr. 100'000.- pour les époux vivant en ménage commun, pour autant que l'établissement bancaire atteste que durant la période de calcul le montant total de ses prêts hypothécaires garanties par des immeubles situés dans le canton a été supérieur au montant total de l'épargne qu'il a reçue dans le canton." La révision de la loi sur les impôts directs cantonaux du 25 septembre 1996 a été adoptée par le Grand Conseil en automne 1996, mais rejetée en votation populaire en 1997. Cette révision prévoyait notamment que les intérêts de capitaux d'épargne sont compris dans la déduction prévue pour les assurances maladie et accidents et les assurances sur la vie, la déduction relative aux capitaux d'épargne étant supprimée. Du fait de la non entrée en vigueur de la nouvelle loi, les dispositions légales précitées sont restées en vigueur pour les périodes fiscales en cause. Au cours de l'année 1998, le Conseil d'Etat a proposé une révision partielle de la loi d'impôt, en attendant la révision générale prévue au 1^{er} janvier 2001. Il a notamment invoqué les raisons suivantes (BGC novembre 1998, p. 3680) : "Les déductions pour intérêts et capitaux d'épargne (articles 23, alinéa 1, lettre m et 38, alinéa 2 LI), introduites au 1^{er} janvier 1995, ont fait l'objet de décisions judiciaires. Le Tribunal administratif du canton de Vaud puis le Tribunal fédéral ont non seulement déclaré ces articles de loi contraires à la LHID mais encore et surtout contraires à l'article 4 de la Constitution fédérale. Le Tribunal fédéral a expressément relevé dans son arrêt qu'une modification de ces deux articles s'imposait pour le canton et qu'il n'était pas possible d'attendre 2001 pour le faire. Pour ce motif, une révision partielle de la loi avec effet au 1^{er} janvier 1999 est nécessaire." b) Entre-temps, le Tribunal administratif avait en effet été saisi d'un recours portant sur le refus par l'autorité fiscale d'accorder la déduction relative aux capitaux et aux intérêts d'épargne à un contribuable domicilié dans le canton de Vaud, mais dont les comptes bancaires étaient ouverts auprès d'une banque genevoise (arrêt FI 1996/0046 du 18 février 1997). S'agissant de l'interprétation des dispositions légales querellées (art. 23 lit. m et 38 al. 2 aLI), le tribunal a notamment précisé ce qui suit : "Certes, les termes "une banque ayant ... une succursale dans le canton" pourraient être compris dans le sens que cette condition est à la fois nécessaire et suffisante. Le cas échéant, les comptes d'épargne et de dépôts ouverts auprès de l'une ou l'autre des succursales en Suisse d'une banque ayant une succursale vaudoise bénéficieraient des allègements fiscaux prévus par la novelle de 1993. Toutefois, même en faisant abstraction des travaux préparatoires rappelés ci-dessus, cette interprétation n'est pas soutenable. En effet, les dispositions litigieuses imposent une condition supplémentaire : l'établissement bancaire doit démontrer que le montant total de ses prêts hypothécaires garantis par des immeubles situés dans le canton a été supérieur au montant total de l'épargne reçue dans le canton, c'est-à-dire pour l'essentiel de la part des contribuables vaudois eux-mêmes. Cette condition expose le but avoué du législateur :

favoriser l'épargne dans le canton, afin d'influer sur les taux hypothécaires dans le canton et relancer ainsi l'économie vaudoise. L'interprétation soutenue par le recourant apparaît ainsi inconciliable avec cette condition, qui implique une épargne dans le canton. On ne saurait en effet lier un dépôt hors du canton avec la condition d'un rapport entre prêt hypothécaire et épargne dans le canton. Outre les problèmes de preuve que la solution préconisée par le recourant poserait, celle-ci heurte le but manifeste des art. 23 lit. m et 38 al. 2 LI. Il s'ensuit que la condition posée par ces dispositions exclut que les allègements prévus s'étendent aux montants déposés auprès d'une banque ou d'une succursale qui n'est pas située dans le canton de Vaud." (FI 1996/0046, consid. 1). Dans ce même arrêt, le Tribunal administratif a examiné la constitutionnalité des dispositions légales en cause. Il a constaté un certain nombre d'entorses aux principes de l'égalité, de l'universalité d'imposition et de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité économique, tout en rappelant que de telles entorses sont admissibles, si, conformément à la jurisprudence citée, "l'intérêt à la mesure de dirigisme fiscal permet de justifier ces atteintes." Après un examen fouillé des tenants et aboutissants de cette mesure de défiscalisation de l'épargne, il a admis "l'existence d'un motif objectif qui justifie à tout le moins le principe de l'allègement fiscal consacré par les dispositions litigieuses" et il a ajouté "On ne saurait dire en effet que les objectifs poursuivis par les initiants, puis par le législateur cantonal constitueraient un prétexte afin de justifier l'aménagement d'un privilège fiscal." (consid. 4). Il a admis que dans leur principe les exonérations et les déductions fiscales prévues étaient conformes à la règle fondamentale de l'art. 4 Cst., mais il a finalement jugé que le système légal, tel qu'il était appliqué (v. détail des explications sous lettres a à d, consid. 6) était contraire aux principes tirés de l'art. 4 Cst. En définitive, le tribunal a constaté que la réglementation cantonale n'était pas conforme à la Constitution fédérale, mais il a rejeté le recours, sans annuler la disposition jugée critiquable, en précisant que "Différentes considérations militent en faveur de cette retenue : le respect du principe de la séparation des pouvoirs, des conséquences pratiques et notamment financières indésirables. Telle est la solution adoptée par le Tribunal fédéral dans le célèbre arrêt Hegetschweiler c/canton de Zurich (ATF 110 Ia 7, RDAF 1985, p. 51)" . Le Tribunal fédéral a rejeté le recours formé par le contribuable contre l'arrêt précité rendu par le Tribunal administratif le 18 février 1997 (arrêt 2P.96/1997 du 13 novembre 1997 et les références citées). Dans son examen du grief tiré de l'inconstitutionnalité de la norme appliquée, il a notamment rappelé qu'en principe, lors d'un contrôle concret, le juge constitutionnel ne peut appliquer une loi qu'il a reconnue comme non conforme à la Constitution et doit ainsi annuler la décision attaquée. Il a précisé que le juge constitutionnel peut cependant, dans certains cas, constater l'inconstitutionnalité de la décision, mais renoncer à l'annuler et rejeter le recours, cas échéant dans le sens des considérants, en rendant une décision incitative ("Appellentscheid"), décision qui a pour conséquence, "d'une part de maintenir une décision viciée et de débouter un recourant qui obtient gain de cause et, d'autre part, de légitimer les autorités à continuer à appliquer, au moins temporairement, une norme reconnue comme n'étant pas conforme à la Constitution jusqu'à ce que le législateur adopte une nouvelle réglementation" . Il a toutefois ajouté qu'une telle décision ne peut être admise qu'exceptionnellement et pour de justes motifs (consid. 3b aa in fine). Toujours dans l'arrêt cité, le Tribunal fédéral a rappelé un certain nombre de critères fixés par la jurisprudence qui permettent de confirmer ou de mettre en œuvre un décision incitative. Ainsi, le fait que l'annulation des dispositions légales aurait pour effet d'entraîner le retour, au moins partiel, de l'ancienne réglementation encore plus insatisfaisante, sans permettre d'atteindre le but visé par le recourant, surtout si les inégalités

constatées sont relativement mineures et que le législateur est sur le point de se déterminer, justifie une décision incitative. Un autre critère consiste à examiner si la décision atteint le recourant dans ses intérêts fondamentaux dignes de protection et si la violation alléguée du droit constitutionnel en cause conduit à une situation insoutenable exigeant impérativement une intervention immédiate du juge constitutionnel. Il faut aussi examiner si l'intérêt du législateur cantonal à pouvoir élaborer lui-même une norme conforme à la Constitution l'emporte sur l'intérêt du recourant à l'annulation de la décision viciée (consid. 3b bb). Dans le cadre de l'examen du recours interjeté contre l'arrêt rendu par le Tribunal administratif, le Tribunal fédéral a finalement retenu que les inégalités constatées étaient relativement mineures et que les intéressés pouvaient obtenir les avantages concédés par les dispositions litigieuses en prenant des mesures sans conséquences graves, à savoir le changement de banque ou la transformation de la nature de l'épargne. Il a jugé que le sacrifice financier demandé au recourant, soit 890.35 francs par année, était supportable. Il en a conclu que l'inconstitutionnalité ne conduisait donc pas à une situation insoutenable exigeant impérativement une intervention immédiate du juge, cela d'autant plus que la solution à élaborer était essentiellement une question de politique fiscale. Il a précisé que le peuple vaudois, au moment où le Tribunal administratif avait statué, était sur le point de se prononcer sur l'adoption d'une modification de la loi fiscale qui aurait remédié aux inégalités constatées, puisqu'elle abrogeait les deux dispositions litigieuses et qu'elle proposait la remise en vigueur de l'ancien art. 23 lettre k aLI (consid. 3c bb). c) En l'espèce, pour la période fiscale 1995-1996, lorsque la décision contestée par les recourants a été rendue le 23 octobre 1996, l'inconstitutionnalité des normes querellées n'avait pas encore été constatée. Par la suite, la décision de refus des déductions se justifiait toujours, puisque le Tribunal fédéral, dans la cause précitée qui concernait la même période fiscale (lettre b ci-dessus), a renoncé à annuler la décision de l'autorité de taxation rendue en application des normes litigieuses. Pour la période fiscale 1997-1998, il convient de se demander si l'autorité intimée devait modifier sa décision de taxation, suite à la réclamation déposée, notamment en raison du fait que la Haute Cour a jugé, toujours dans la cause précitée, "en cas de nouvelle réclamation ou de nouveau recours, les autorités compétentes ne pourront arguer de l'imminence d'une votation populaire déterminante pour renoncer à annuler une décision fondée sur les dispositions litigieuses." (consid. 3c cc). La décision de taxation contestée a en effet été rendue le 6 octobre 1997 et la réclamation formée le 15 octobre 1997, soit après que le Tribunal administratif se soit prononcé et avant que le Tribunal fédéral ne rende son jugement le 13 novembre 1997, jugement que l'autorité intimée connaissait lorsqu'elle a rendu la décision sur réclamation. A cet égard, le tribunal de céans constate que la Haute Cour a clairement admis le caractère incitatif du jugement cantonal qui comportait un appel très clair à l'égard du législateur afin qu'il modifie la réglementation pour la rendre conforme à la Constitution; cet appel a été suivi, puisque la loi modifiée, qui prévoit une déduction pour l'épargne et les intérêts de capitaux d'épargne élargie à tous les types d'épargne, a été adoptée dans le courant de l'année 1998 et qu'elle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1999. Auparavant, l'ancienne norme, bien que jugée inconstitutionnelle, est restée en vigueur. L'autorité de taxation n'avait donc pas d'autre choix que de continuer à l'appliquer, car, si elle ne l'avait pas fait, elle aurait préterité tous les autres contribuables qui remplissaient jusqu'alors les conditions leur donnant droit à la déduction. Elle ne pouvait pas, pour satisfaire la demande des recourants, se substituer au législateur et élaborer une nouvelle règle applicable à la seule période fiscale en cours. Quant au législateur, il n'a pas tardé; dans le système de taxation *praenumerando* bisannuel,

en vigueur à l'époque des faits, une nouvelle norme élaborée dès le 13 novembre 1997, date de l'arrêt du Tribunal fédéral, ne pouvait pas entrer en vigueur avant le 1^{er} janvier 1999, date du début de la prochaine période fiscale. Par conséquent, la décision relative à la période fiscale 1997-1998 doit également être maintenue s'agissant du refus de la déduction pour l'épargne et les intérêts de capitaux d'épargne.

E. 2

Les recourants contestent la répartition des primes payées pour une assurance de rente viagère en pour-cent du revenu net réalisé entre les cantons de Zurich et de Vaud, car elle empêche une déduction totale de la prime, puisque le canton de Zurich n'admet pas une déduction portant sur le 3^e pilier B vaudois. a) L'art. 23 al. 1 lit. j aLI qui était encore en vigueur pour les périodes fiscales 1995-1996 et 1997-1998 prévoyait ce qui suit : "Sont déduits du revenu : (...) j) les primes et cotisations versées à un établissement d'assurance en vue d'acquérir une assurance de rentes viagères correspondant à une forme reconnue de prévoyance individuelle liée, pour autant qu'elles n'aient pas déjà été déduites selon les art. 29, alinéa 1 bis, ou 50 et que les prestations qui en découlent soient imposables selon l'article 20, alinéa 2, lettre f ter; (...)". Quant aux instructions générales relatives aux déclarations d'impôt 1995-1996 et 1997-1998, elles précisait : "Rentes viagères (3^e pilier B vaudois) Le droit cantonal autorise la déduction des primes périodiques ou uniques payées à des établissements d'assurances concessionnaires (soumis à la surveillance de la Confédération) pour la constitution d'une assurance de rentes répondant aux conditions posées par le Règlement du 28 janvier 1987 sur la déduction des primes et cotisations d'assurances de rente viagère (RARV). Les combinaisons ou formes d'assurances qui ne répondent pas à ces conditions ne sont pas des assurances de rentes dont les primes peuvent être déduites sous cette rubrique. Le contribuable doit joindre une attestation de l'établissement d'assurances." Dans un arrêt du 4 mai 1999 (2P.194/1998), le Tribunal fédéral a rappelé que "selon le droit vaudois, dans sa teneur en vigueur en 1990 (également applicable au cas d'espèce), les primes et cotisations versées à un établissement d'assurance en vue d'acquérir une assurance de rente viagère sont en principe entièrement déductibles du revenu (cf. art. 23 al. 1 lettre j, 29 al. 1 bis et 50 LI); en contrepartie, les prestations découlant d'une telle assurance sont imposables (cf. art. 20 al. 2 lettre f ter et 29 al. 1 lettre a LI). Le législateur a estimé que le particulier qui souscrit une assurance de rente prend une mesure de prévoyance qui doit bénéficier du même traitement fiscal que les assurances du deuxième et du troisième pilier lié (cf. art. 23 al. 1 lettres i et i bis LI). En revanche, d'autres mesures, qui ont un caractère d'épargne individuelle, telles notamment les assurances de capitaux sur la vie, les livrets d'épargne, les bons de dépôt ou les obligations, ne peuvent faire l'objet d'aucune déduction fiscale ou que d'une déduction minimale (art. 23 al. 1 lettre k LI); elles échappent en contrepartie à l'impôt sur le revenu (cf. art. 22 lettre c LI pour les assurances de capitaux sur la vie; René Stauber, *Besteuerung von Leistungen aus Personenversicherungen*, thèse Zurich 1977, p. 27-28; Claude Brélaz, *Le statut fiscal des prestations versées par les caisses de retraites et les compagnies d'assurance vie et des primes et cotisations correspondantes, dans le canton de Vaud [personnes physiques]*, in *Revue fiscale* 1970 p. 173 ss, p. 176-177; Heinz Meyer, *Bemerkungen zur Besteuerung der Lebensversicherung und Personalvorsorge im Kanton Waadt*, in *Revue fiscale* 1970 p. 182 ss)." Dans cet arrêt, la Haute Cour constate que le législateur vaudois a accordé aux assurances de rente - selon il est vrai des modalités définies de manière très précises dans le Règlement sur la déduction des primes et cotisations de rente viagère du 28 janvier 1987 (RARV) - le même traitement fiscal que celui réservé aux 2^e et 3^e pilier a, c'est-à-dire la

prévoyance professionnelle et la prévoyance individuelle liée. Dans un arrêt ultérieur, elle a toutefois précisé que les rentes viagères relèvent de la prévoyance individuelle libre (du pilier 3B, non du pilier 3A) et qu'elles n'ont jamais été soumises à l'ordonnance sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance (OPP3) (ATF 2P.170/2003 et 2A.289/2003 du 13 février 2004). L'assurance de rente viagère vaudoise relevant de la prévoyance individuelle libre, il convient d'examiner quelle en est la conséquence quant à la déduction de la prime payée, en matière de répartition intercantonale. b) La double imposition par les cantons est interdite et la Confédération prend les mesures nécessaires (art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst.] et art. 46 al. 2 aCst.). L'interdiction de la double imposition s'oppose à ce qu'un contribuable soit soumis par deux ou plusieurs cantons sur le même objet pendant la même période à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prélève un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle). La jurisprudence a en outre déduit de l'art. 46 al. 2 Cst. le principe selon lequel un canton ne peut imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il n'est pas soumis entièrement à sa souveraineté fiscale, mais qu'il est aussi assujéti aux impôts dans un autre canton (ATF 2P.194/1998 et les références citées). Dans la jurisprudence rendue en application de l'art. 46 al. 2 aCst., le Tribunal fédéral a fixé un certain nombre de règles d'attribution. Le système de répartition applicable aux déductions varie en fonction de la nature des déductions (frais d'acquisition du revenu, dettes et intérêts de dettes ou autres déductions). La jurisprudence a rangé les contributions versées pour la prévoyance professionnelle, au sens des art. 81 (2 e pilier) et 82 (3 e pilier A) LPP ainsi que les cotisations à l'AVS dans les frais d'acquisition du revenu, c'est-à-dire qu'elles sont rattachées à une source de revenus et qu'elles suivent son sort pour l'imposition, respectivement la déduction. Par contre, tel n'est pas le cas des primes d'assurances dont la déduction est généralement limitée et celle des versements affectés à la prévoyance individuelle qui n'ont pas de lien particulier avec une source de revenus et dont la répartition doit par conséquent se faire en proportion des revenus imposables dans chaque canton (Ernst Höhn/Peter Mäusli, *Interkantonaies Steuerrecht*, 4 e éd., 2000, § 19, spéc. n. 31; Locher § 9, III, Nr. 3, 5; StE 2001 A 24.24.47 Nr. 4 et 1998 A 24.42.4 Nr. 1). c) En l'espèce, la recourante a versé 60'000 francs (1994) et 87'000 ECU (1996) pour une assurance de rente viagère vaudoise (police n° 855802 7 8001) conclue le 1^{er} décembre 1994. Il s'agit bien d'une forme de prévoyance libre (3 e pilier B) dont les primes ne peuvent être rattachées à une source de revenus en particulier et qui doivent être réparties entre les revenus réalisés dans les cantons de Vaud et de Zurich. Il ne saurait dès lors être reproché à l'autorité fiscale d'avoir procédé à une telle répartition. Quant au grief de double imposition invoqué par les recourants du fait qu'ils devront payer l'impôt sur les prestations découlant de la rente, il ne saurait être retenu, car les conditions fixées par la jurisprudence relatives à l'identité de l'objet et de la période ne sont pas remplies en l'espèce. En outre, comme on le verra plus loin, le système d'imposition des rentes a été révisé dans le cadre de la nouvelle loi d'impôt (consid. 3 b ci-dessous).

E. 3

Les recourants invoquent également le fait que le refus de la déduction totale entraînerait une inégalité de traitement entre les contribuables ayant leur domicile fiscal uniquement dans le canton de Vaud et ceux qui auraient un domicile fiscal dans un autre canton, les premiers pouvant déduire la totalité des primes versées alors que les seconds seraient

limités dans leur versement. Cette inégalité ne serait pas justifiée. a) En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Le principe de la généralité de l'imposition interdit que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif car les charges financières de la collectivité qui résultent de ses tâches publiques générales doivent être supportées par l'ensemble des citoyens. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 122 I 305, consid. 6). En l'espèce toutefois, l'autorité fiscale vaudoise a appliqué les règles qui prévalent en matière de répartition intercantonale, dans les limites de sa souveraineté cantonale. Elle ne pouvait pas admettre une déduction totale alors qu'il convenait de procéder à une répartition. La situation des contribuables qui exercent une activité lucrative indépendante dans le canton de Zurich, tout en ayant leur domicile dans le canton de Vaud, et qui sont soumis à l'impôt dans deux cantons n'est pas la même que celle de contribuables soumis à la seule souveraineté fiscale du canton de Vaud. Il convient en outre de relever le fait que les conséquences de la répartition intercantonale, à savoir la non déductibilité du solde de la prime payée pour l'assurance de rente viagère, n'est pas imputable au canton de domicile, mais tient au système fiscal en vigueur dans le canton de Zurich. Or, comme l'a rappelé le Tribunal administratif, le législateur cantonal dispose en la matière d'un large pouvoir d'appréciation (ATA FI 2003/0073 du 17 décembre 2003, qui cite les ATF 110 Ia 17 et 109 Ia 1001 et qui renvoie aux critiques de Vincent Martenet, Géométrie de l'égalité, Zurich/Bâle/Genève 2003, p. 501, n° 1122). La décision rendue par l'autorité intimée en application des dispositions légales en vigueur pour les périodes fiscales litigieuses et des principes applicables en matière de répartition intercantonale est dès lors justifiée. b) Il convient encore d'examiner la question sous l'angle des modifications qui ont dû être apportées au droit cantonal, en raison de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID, RS 642.14) entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993, et qui a pleinement déployé ses effets à partir du 1^{er} janvier 2001. Le Tribunal fédéral a rappelé que la LHID avait, par ses art. 3 et 4 relatifs à l'assujettissement à raison du rattachement personnel ou du rattachement économique, un lien direct avec la pratique du Tribunal fédéral en matière de double imposition, même si elle n'entendait pas régler directement le problème de la double imposition intercantonale (ATF 125 I 458 consid. 4 d). Or, dans le cadre de la LHID, le législateur fédéral a renoncé au "modèle vaudois" appliqué à certaines formes de prévoyance professionnelle pour lui préférer le système "déduction limitée des primes - imposition limitée des rentes" (intervention Binder ad art. 8 et 10 du projet, BO 1986 CE p. 133-135, BO 1989 CN p. 34; Message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III p. 1 ss, spéc. p. 38, 95 et 99 s.). Quant aux dispositions transitoires mises en place par le canton de Vaud (art. 268 al. 1 et 266 LI/VD/2001), le Tribunal fédéral a jugé qu'elles n'étaient pas conformes à la loi fédérale d'harmonisation en matière de double imposition et qu'il convenait d'appliquer au traitement fiscal des rentes en cause l'art. 7 al. 2 LHID, repris par l'art. 26 al. 3 LI/VD/2001 (ATF 2P.170/2003 et 2A.289/2003 du 13 février 2004, consid. 8.2, 8.6 et 9.1). L'art. 26 al. 3 LI prévoit que "les rentes viagères autres que celles dont l'imposition est prévue à l'alinéa 1 et les revenus provenant de contrat d'entretien viager sont

imposables à raison de 40 %.". Il apparaît dès lors - mais le présent arrêt ne saurait préjuger de la future taxation - qu'apparemment, les rentes qui seront versées à la recourante ne seront pas imposées à 100 % comme elle le craignait.

E. 4

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être partiellement admis en tant qu'il porte sur la rectification du montant de la prime d'assurance de rente viagère de 87'000 ECU dont le montant est converti en francs suisses, ce qui modifie la décision de taxation. Il doit être rejeté s'agissant de la déduction des primes d'assurances de rentes viagères, de capitaux et d'intérêts de capitaux d'épargne. La décision de l'autorité intimée est confirmée s'agissant de la période fiscale 1995-1996 et elle modifiée en tant qu'elle porte sur la période fiscale 1997-1998, les chiffres retenus à titre de revenu et de fortune imposable étant ceux établis par l'autorité intimée dans sa réponse au recours le 1^{er} décembre 1998.

E. 5

Les recourants expliquent qu'ils ont été obligés de recourir contre la décision de l'autorité intimée, à cause de l'erreur portant sur le montant de la prime en ECU. Ils estiment qu'il ne serait dès lors pas correct de mettre à leur charge les émoluments et frais et qu'ils auraient même droit à une "compensation" pour leurs efforts. La loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives (LJPA) prévoit à l'art. 55 que l'arrêt règle le sort des frais et dépens, qui sont en principe supportés par la ou les parties qui succombent (al. 1) et que lorsque l'équité l'exige, le tribunal peut répartir les frais entre les parties et compenser les dépens, ou laisser tout ou partie des frais à la charge de l'Etat (al. 2). Par "frais", il faut entendre l'émolument judiciaire prélevé par l'Etat pour l'activité du tribunal. Quant aux dépens, il s'agit de l'indemnité accordée à un plaideur pour compenser (partiellement en général) le préjudice économique correspondant aux frais engendrés par la procédure (TA AC 2002/0132 du 26 juin 2003), en principe pour les honoraires d'un mandataire professionnel et donc rémunéré. Il est vrai que sur la base des dispositions du droit fédéral, le Tribunal fédéral admet à certaines conditions l'octroi de dépens à celui qui défend sa propre cause (affaire compliquée, valeur litigieuse très élevée, défense des intérêts ayant nécessité un travail important qui dépasse ce qui peut être raisonnablement exigé d'un justiciable, ATF 125 II 518), mais même supposées applicables devant le Tribunal administratif, ces conditions ne seraient de toute manière pas réunies en l'espèce. En effet, la nature de l'affaire, sa valeur litigieuse, ainsi que le travail qu'il a nécessité ne dépassent pas ce qui peut être exigé de contribuables, dont les compétences professionnelles sont par ailleurs avérées, s'agissant d'une avocate et d'un agent fiduciaire, pour la sauvegarde de leurs intérêts. S'agissant des frais, les recourants ont contesté non seulement l'erreur effectivement commise par l'autorité intimée, mais également le principe du refus de la déduction des intérêts et capitaux d'épargne, ainsi que celui de la répartition des primes d'assurances de rentes viagères. Le recours n'étant que partiellement admis, il y a lieu de mettre à leur charge un émolument réduit fixé à 1'000 francs.

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