

VD_OMNI FI.1999.0027 vom 13. Dezember 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-12-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1999.0027

FR: VD_OMNI FI.1999.0027 du 13 décembre 1999

IT: VD_OMNI FI.1999.0027 del 13 dicembre 1999

Regeste

c/Commission d'impôt Lausanne-Ville | Contribuable vaudois propriétaire d'un chalet en Valais; la taxation par les autorités fiscales valaisannes de la valeur locative IFD de ce dernier est déterminante pour fixer l'assiette de l'impôt fédéral direct du contribuable.

Erwägungen

E. 21

LIFD, disposition dont on retient qu'est imposable la valeur locative des immeubles ou des parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (al. 1, lit. b). a) La valeur locative constitue l'un des éléments faisant partie du revenu du contribuable imposable selon le régime ordinaire; il s'agit en fait d'un revenu en nature. Cette imposition se justifie en raison de la structure de l'impôt sur le revenu et du principe de l'égalité horizontale entre contribuables, lequel exige que des circonstances semblables conduisent à une charge fiscale semblable (v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2ème édition, Lausanne 1998, p. 85 et 435-436, références citées). Elle vise, notamment, à corriger la différence entre la situation du propriétaire qui est autorisé à déduire une partie importante de ses frais de logement et celle du locataire qui ne peut invoquer de déduction similaire, quand bien même il a, dans la pratique, à assumer une partie d'entre elles en payant son loyer; l'imposition de la valeur locative auprès du propriétaire rétablit en conséquence l'équilibre entre les deux situations (v. ATF 123 II 9, cons. 3a, références citées). Selon la définition qu'en donne la doctrine, la valeur locative, telle que l'art. 21 al. 1 lit. b AIFD l'entendait, correspond au loyer que le propriétaire aurait pu tirer de son immeuble en le louant à un tiers (v. Heinz Masshardt, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, Zürich 1985, ad 21 AIFD, n° 57, p. 120; Rivier, op. cit., p. 437; Raoul Oberson, *L'immeuble et le droit fiscal*, Bâle 1999, p. 105). Cette valeur est avant tout objective, comme celle déterminante de façon générale pour l'estimation des revenus en nature au sens de l'art. 21 al. 2 AIFD, et doit être fondée sur le prix du marché (v. ATF du 13 février 1998, publié in RDAF 1999 II 441, cons. 2c; Archives de droit fiscal 63, 816, cons. 3b; 55, 617, cons. 3). Il s'agit dès lors de procéder par comparaison avec des objets loués de même nature et de même grandeur (v. Caroline Rusconi, *L'imposition de la valeur locative*, thèse Lausanne 1988, p. 94). Cela ne signifie toutefois pas que l'autorité fiscale ne dispose d'aucune marge d'appréciation, puisque le montant du loyer sur le marché doit faire l'objet d'une estimation et la notion de prix objectif du marché est une notion susceptible d'interprétation (v. sur ce point, Danielle Yersin, *L'impôt sur le revenu, Etendue et limites de l'harmonisation*, in Archives 61, 304). Cette définition garde, pour l'essentiel, toute sa validité s'agissant de l'art. 21 al. 1 lit. b LIFD (cf. Peter Agner/ Beat Jung/ Gotthard Steinemann, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Zürich 1995, ad 21

LIFD n° 6, pp. 90-91). A teneur de l'alinéa 2 de dite disposition, cette valeur locative est déterminée compte tenu, notamment, des conditions locales. Cette précision est issue des débats parlementaires ayant précédé l'adoption de dite loi par le Conseil national; l'idée du législateur était de gommer ou du moins d'atténuer les différences constatées dans la détermination par les cantons de la valeur locative pour l'impôt fédéral direct, en prenant en considération le loyer du marché au niveau local et non plus la valeur locative telle qu'arrêtée par la pratique des autorités fiscales cantonales (ibid., pp. 92-93). La prise en compte des conditions locales est toutefois inhérente au principe de la valeur marchande et ne constitue par conséquent rien de nouveau à cet égard (v. Circulaire n° 1 de l'AFC de septembre 1992, Innovations apportées par la LIFD, in Archives 61, 6 et ss, ch. 2.5). b) La valeur locative prise en considération pour l'impôt fédéral direct est établie par les cantons, dans le cadre de la compétence qui est dévolue à leurs autorités de perception dans le cadre de l'art. 104 LIFD (v. ATF 123, déjà cité, cons. 4b). En pratique, l'AFC admet une valeur locative atteignant au moins 70% du loyer du marché, niveau qui apparaît comme un seuil d'intervention, au dessous duquel l'AFC demande l'adaptation des valeurs cantonales (v. RDAF 1999 II 441, cons. 3a); par ce biais schématique, l'AFC renonce en règle générale, pour autant que ce seuil soit respecté, à déterminer une valeur différente pour l'impôt fédéral direct de celle établie par le canton (Rusconi, op. cit., p. 96). Si ce minimum n'était pas atteint, l'autorité fiscale cantonale doit adapter les valeurs locatives arrêtées pour l'impôt cantonal et fixer ainsi la valeur déterminante pour l'impôt fédéral direct (v. Circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 30 janvier 1991 concernant l'estimation des immeubles pour la procédure de taxation 1991/1992); cette pratique a reçu l'aval du Tribunal fédéral (v. Archives 63, 816, déjà cité, cons. 4b et c; 55, 617, déjà cité). Ainsi dans le Canton de Vaud, la valeur locative fixée conformément à l'art. 21a LI est, en règle générale, adaptée de façon schématique pour l'impôt fédéral direct au moyen d'un coefficient différent selon l'année d'affectation de l'immeuble au logement (v. Notice de l'ACI relative à la détermination de la valeur locative pour l'impôt cantonal et communal et l'impôt fédéral direct, période 1997-1998, no 21'008-1, lit. D). En substance, on rappellera que cette dernière disposition implique l'imposition à titre de revenu, chez la personne physique, de la valeur locative de l'immeuble dont elle est propriétaire et qu'elle affecte à son habitation; cette valeur correspond à un loyer moyen, estimé au moment de l'affectation. Selon l'al. 2 de dite disposition, la valeur locative est bloquée, tant que cette affectation au logement par le contribuable est maintenue; elle est revue au cas où d'importants travaux sont entrepris ou en cas de changement de propriétaire (v. Claudine Amstein, Le système vaudois de l'imposition de la valeur locative, in EC 1996, p. 847). Suivant l'al. 3, cette valeur est établie d'après une statistique des loyers, mise à jour périodiquement, en fonction des critères suivants: la surface du logement, l'âge du bâtiment, le type de logement, son absence de confort, l'environnement défavorable et la commune de situation, chacune d'entre elles se voyant attribuer un coefficient déterminé (v. Rusconi, op. cit., pp. 221-224; v. Instructions de l'ACI concernant la détermination de la valeur locative, n° 21'008, ch. 2 et Tableau n° 4a). Enfin l'alinéa 4 prévoit que, lorsque l'immeuble en cause a été affecté au logement avant 1980 et que cette situation s'est poursuivie depuis lors de manière ininterrompue, la valeur locative est réduite de 3% par année, mais au maximum de 30%. Les deux conditions consacrées par les alinéas 2 et 4 sont spécifiques au droit vaudois et diffèrent du régime de la valeur locative imposable dans le cadre des articles 21 al. 1 lit. b AIFD et LIFD. Le montant ainsi obtenu pour l'impôt cantonal doit dès lors être adapté à l'aide des coefficients dont il est question ci-dessus pour servir de base à la détermination de

la valeur locative pour l'impôt fédéral direct. 2. A la lumière de ce qui précède, le tribunal fait, dans le cas d'espèce, les constatations suivantes. a) L'autorité intimée a fixé à 6'972 francs la valeur locative annuelle du chalet de Y. _____, déterminante pour l'impôt fédéral direct, durant la période ici considérée. Elle s'est fondée sur la valeur locative déterminante pour l'impôt cantonal et communal, 3'780 francs, dont elle a repris, d'une part, la réduction en regard de l'année d'affectation au logement (1'006 fr.), d'autre part, le blocage spécifique au droit cantonal (2'186 fr.). Quant à son principe même, ce calcul ne souffre guère de critiques puisqu'il correspond à la pratique schématique et constante des autorités vaudoises dont on sait qu'elle a déjà été confirmée par la jurisprudence du Tribunal fédéral. b) La décision ne peut toutefois être maintenue en tant qu'elle apparaît contraire à l'art. 21 al. 2 LIFD. Par l'effet d'une pratique au demeurant constante, mais fort curieuse, l'autorité fiscale cantonale présume, s'agissant d'un immeuble situé dans un autre canton, de l'applicabilité d'un coefficient de 1,00 en cas d'affectation au logement avant avril 1991, comme dans le cas d'espèce. Cette pratique schématique à l'extrême apparaît comme incompatible avec la disposition précitée, puisqu'elle ne tient aucun compte des considérations du marché local comme l'exige pourtant cette règle; elle consacre précisément une de ces différences que le législateur souhaitait pourtant atténuer dans la nouvelle loi. L'autorité intimée n'explique en rien la justification de l'application in casu de ce taux, ce qui ne paraît au demeurant guère possible. c) Pour les recourants cependant, la valeur à prendre en considération par l'autorité fiscale vaudoise devrait être en quelque sorte calquée sur la détermination de la valeur locative par les autorités fiscales valaisannes. Les explications que l'autorité cantonale a fournies dans la procédure pour réfuter l'argumentation des recourants et pour appuyer de la décision attaquée ne sont à cet égard guère pertinentes; elle a d'ailleurs perdu de vue qu'il ne s'agit pas dans la présente espèce de répartir les éléments imposables entre le canton de Vaud et le Valais, mais bien d'appliquer l'art. 21 al. 2 LIFD. Il résulte des indications fournies en procédure par l'AFC que les valeurs locatives arrêtées sur le plan cantonal par les autorités valaisannes dépassent quelque peu le seuil d'intervention décrit plus haut de 70% de la valeur du marché; elles sont en conséquence reprises telles quelles pour la taxation de l'impôt fédéral direct des personnes domiciliées en Valais (v. aussi Rusconi, op. cit., p. 231 s.). S'agissant du présent cas, où il s'agit de déterminer l'assiette de l'impôt fédéral direct d'un contribuable domicilié dans le Canton de Vaud à raison d'un immeuble détenu en Valais, le tribunal ne voit pas de motif de procéder d'une autre manière; les autorités valaisannes sont mieux à même que celles du Canton de Vaud de cerner - selon la procédure décrite d'ailleurs par l'AFC - une valeur adaptée aux circonstances locales et proche de la valeur du marché. Il convient donc bien de reprendre la valeur arrêtée sur le plan valaisan et résultant de l'information transmise au fisc vaudois. Au demeurant, le fait que le montant indiqué constitue une valeur locative nette (c'est-à-dire la différence entre une valeur locative brute et des frais d'entretien invoqués en déduction; 3'780 fr. - 800 fr. = 2'980 fr.) ne constitue pas un obstacle à cet égard; dans sa déclaration d'impôt, l'intéressé a d'ailleurs reconstitué une valeur locative brute (chiffre 5c de la déclaration), tout en invoquant un montant forfaitaire à titre de déduction pour frais d'entretien (chiffre 14 déclaration; soit 1/5ème de la valeur précitée; v. à ce sujet encore Rusconi, pp. 124 et 232). L'autorité intimée paraît craindre la déduction des frais d'entretien effectifs par le recourant, quand bien même tel n'a pas été le cas en l'espèce; au demeurant, un tel procédé du contribuable entraîne en règle générale une adaptation de la valeur locative par les autorités valaisannes, solution qui est de nature à offrir certaines garanties pour le fisc vaudois. d) Les considérations qui précèdent

conduisent à l'admission du recours, ainsi qu'à l'annulation de la décision attaquée; la taxation attaquée devra être fixée à nouveau en prenant en compte la valeur locative arrêtée par l'autorité valaisanne (sans perdre de vue qu'il s'agit d'une valeur nette, arrêtée après déduction d'un forfait à titre de frais d'entretien). 3. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à admettre le recours et à annuler la décision attaquée; la cause sera renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des dits considérants. Le présent arrêt sera rendu sans frais et des dépens seront alloués aux recourants qui ont obtenu gain de cause avec l'assistance d'un mandataire professionnellement qualifié.

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