

VD_OMNI FI.2001.0002 vom 14. November 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-11-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0002

FR: VD_OMNI FI.2001.0002 du 14 novembre 2005

IT: VD_OMNI FI.2001.0002 del 14 novembre 2005

Regeste

X/ Administration cantonale des impôts | Cas d'application du principe dit de la seconde répartition des intérêts passifs dans le cadre d'une répartition intercantonale des éléments imposables.

Erwägungen

E. 1

a) Déposé dans le respect du délai et des autres conditions de forme prévus à l'art. 104 de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI), le recours est recevable. b) Le présent litige est circonscrit à l'examen de deux questions: le sort qu'il convient de réserver au montant de la rente viagère d'une part, la déduction des frais d'entretien du jardin de la villa d'Y. _____ d'autre part. Il convient d'aborder successivement chacune de ces questions. 2. a) L'art. 23 lit. g aLI prévoit que les rentes et autres prestations durables payées, comme c'est en l'occurrence le cas, en vertu d'obligations légales ou contractuelles, sont déductibles du revenu. Le droit fiscal zurichois connaît également cette déduction (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten zürcher Steuergesetz, ad §31). Dans le cas particulier d'une répartition intercantonale des éléments imposables, la jurisprudence retient que la valeur de la rente versée en contrepartie d'un droit ayant une incidence sur le patrimoine - respectivement la fortune - du débirentier, doit être traitée au même titre que les intérêts passifs qui, grevant directement et de manière prioritaire le rendement de la fortune, sont répartis en fonction des actifs bruts localisés dans chacun des cantons concernés (ATF 85 I 12, 119 Ia 46, 120 Ia 349 et la doctrine citée). Se fondant sur ce principe, l'autorité de taxation a donc à juste titre porté la valeur de la rente en question au titre des intérêts passifs, lesquels ont été répartis entre les cantons de Vaud et Zürich proportionnellement aux actifs bruts se rapportant à chacun de ces cantons. Les recourants ne disconviennent pas de ce mode de faire, mais contestent la technique de répartition de ces intérêts passifs telle que retenue pour la période fiscale 1995-1996 par l'autorité de taxation, qui fit application du principe dit de la "seconde répartition" , se fondant à cet égard sur les circulaires n°12 et n°38 de l'ACI respectivement éditées en août 1990 et décembre 1997. Selon ce principe, lorsque le rendement net de la fortune attribué à un canton est inférieur à la part des intérêts passifs qui la grève, l'excédent de ces intérêts doit diminuer le solde des revenus attribués aux autres cantons, proportionnellement à leur montant net après première répartition effectuée en proportion des actifs localisés. b) Les recourants ne contestent en l'occurrence pas que le rendement net de la fortune (mobilière et immobilière) attribuée au canton de Vaud pour la période litigieuse soit inférieur au montant des intérêts passifs déductibles. Ils estiment par contre qu'il n'y a pas à reporter l'excédent de ces déductions sur le canton de Zürich, procédé qui a certes pour effet de diminuer le revenu imposable dans ce canton, mais augmente dans la même proportion le

revenu imposable dans le canton de Vaud. Ils soutiennent que l'autorité de taxation ne saurait se fonder sur de simples directives, en appliquant une méthode que le canton de Zürich ne reconnaîtrait pas, respectivement que le Tribunal fédéral n'aurait pas retenue dans une affaire similaire, jugée le 18 mars 1959 (ATF 85 I 12). c) Cette argumentation ne peut être suivie. En effet, le principe d'une seconde répartition des intérêts passifs - voire même d'une troisième répartition si la seconde ne suffit pas à répartir l'excédent de tels intérêts - est non seulement reconnu de manière unanime par la doctrine (Ernst Höhn/Peter Mäusli, *Interkantonaies Steuerrecht*, §21, ch. 12a ss, et les références citées; Daniel de Vries Reilingh, *La double imposition intercantonale*, 2005, p. 139, ch. 413 ss), mais consacré, tant par les tribunaux zurichois (StE 1998, A 24.42.4 n°1; Richner/Frei/Kaufmann, *Kommentar zum harmonisierten zürcher Steuergesetz*, ad §5, ch. 62 ss) que par le Tribunal fédéral (ATF 120 Ia 349). Et si ce dernier n'a pas fait état du principe de la seconde répartition des intérêts passifs dans l'ATF 85 I 12 cité par les recourants, c'est que cette question n'était en l'occurrence pas litigieuse, vraisemblablement parce qu'une première répartition des intérêts passifs proportionnellement aux actifs brut localisés n'avait pas laissé d'excédent d'intérêts passifs à imputer aux revenus d'un autre canton. Mal fondé, ce premier moyen doit être rejeté. En tant qu'elle se rapporte à la période fiscale 1995-1996, la décision dont est recours est en conséquence confirmée. 3. a) Les recourants s'en prennent encore, s'agissant de la période fiscale 1997-1998, au refus de l'autorité d'admettre, au titre des déductions pour frais d'entretien de leur immeuble d'Y. _____, les dépenses relatives à l'élagage d'un arbre frappé par la foudre et à la taille de la haie qui borde leur propriété. L'autorité se fonde en substance sur le fait qu'aucun contrat n'astreint les recourants à effectuer de tels travaux d'entretien, dont ne résulte aucune commodité supplémentaire propre à influencer sur la valeur locative de l'immeuble. Les recourants soutiennent quant à eux que l'élagage des branches de l'arbre, dont la chute aurait le cas échéant pu endommager la maison et les priver ainsi de sa jouissance, était nécessaire au maintien de la valeur de l'immeuble. S'agissant de la taille de la haie à un mètre de hauteur, ils font valoir que la réglementation communale les astreint à un tel entretien périodique. b) L'art. 23 al. 1 er lit. d aLI prévoit que le propriétaire peut déduire de son revenu les frais d'entretien de son immeuble. Doctrine et jurisprudence s'accordent à reconnaître que les frais d'entretien déductibles recouvrent les dépenses faites en vue de maintenir ou de rétablir la source de revenu que constitue l'immeuble loué, respectivement habité par son propriétaire. Il ne s'agit donc pas d'une notion technique, mais économique en ce sens qu'il s'agit pour l'intéressé de conserver la valeur d'usage de son bien, notamment son rendement locatif (ATF 99 Ib 362, in RDAF 1975 p. 177 ss; ATF 107 Ib 22; Tribunal administratif, arrêts FI 1996/0088 du 17 juin 1997, FI 2004/0111 du 27 avril 2005, et les références citées; Rivier, *Droit fiscal suisse*, 1998, p. 440 ss). S'agissant en particulier des frais d'entretien de jardins, le chiffre 14 des instructions générales de l'ACI relatives à la période de taxation en cause dispose ce qui suit: "Les dépenses faites par le propriétaire d'une maison familiale ou d'une villa en vue de l'aménagement ou de l'entretien d'un jardin d'agrément ou d'un parc ne peuvent pas être déduites lorsque les commodités qui en résultent sont sans influence sur la valeur locative de l'immeuble". Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que le critère consistant à faire dépendre la prise en compte des frais d'entretien de jardin du fait que celui-ci ait une influence sur le calcul de la valeur locative, respectivement soit concrètement pris en considération dans le calcul de cette valeur, échappait au grief d'arbitraire (arrêt du 6 décembre 1996, in StE 2001, B 25.6 n° 44). Ainsi la jurisprudence retient-elle que la déduction de tels frais d'entretien n'entre en ligne de compte que si la valeur de jouissance de l'immeuble est augmentée de façon à

correspondre aux avantages résultant de ces dépenses (StE 1985, B 27.7, n°5), ou encore si le jardin, en raison de son usage, entre en ligne de compte de manière significative dans la fixation de la valeur locative (StE 2004, B 25.6, n°50). C'est en effet seulement dans ces circonstances que l'entretien du jardin est réputé servir au maintien de la valeur d'usage de l'immeuble, qu'il soit occupé par son propriétaire ou mis à disposition d'un locataire (StE 2001, B 25.6, n°42). Tel est par exemple le cas d'un grand parc, avec murs de soutènement, escaliers, places de graviers et allées et dont l'entretien nécessite l'aide d'un jardinier professionnel (Blätter für zürcherische Rechtsprechung (ZR), 39, 30). En l'espèce, on ne voit pas que l'élagage d'un arbre au motif que la chute de certaines branches ait pu endommager la maison, respectivement la taille d'une haie au motif que la hauteur de celle-ci est imposée par un règlement communal, représentent pour les recourants une augmentation de la valeur de jouissance de leur jardin en proportion des dépenses qu'ils ont effectuées. On ne voit pas davantage que la valeur locative de leur bien prenne en compte de manière significative certains aménagements extérieurs - au demeurant non invoqués - qui justifieraient, en raison de leur usage, de prendre en compte les travaux d'entretien dont il est question. Il s'agit plutôt de frais d'entretien courant entrant dans la catégorie des dépenses privées du propriétaire et qui sont, à l'instar de ceux qui ont trait à la tonte du gazon, au désherbage ou à la taille d'arbres fruitiers, sans incidence directe et concrète sur la valeur des aménagements extérieurs ou celle de la propriété au sens de la jurisprudence rappelée ci-dessus. Mal fondé, ce second moyen doit être en conséquence rejeté. 4.

Des considérants qui précèdent, il résulte que les recourants sont déboutés de leurs conclusions, à l'exception de celle tendant à la prise en considération de la valeur du droit d'habitation pour la période 1997-1998, conclusion à laquelle l'autorité intimée s'est ralliée dans le cadre de sa réponse au recours du 28 février 2001 en ce sens que le montant du revenu imposable des recourants dans le canton afférent à dite période est réduit à 80'600 francs. L'admission partielle du pourvoi justifie dès lors de réduire de 2'500 fr. à 2'000 fr. l'émolument de justice qu'il y a lieu de mettre à la charge des recourants, qui n'ont par ailleurs pas droit à des dépens dès lors qu'ils ont procédé sans le concours d'un mandataire professionnel (art. 55 LJPA).

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