

# VD\_OMNI FI.2001.0029 vom 23. Januar 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-01-23, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2001.0029](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0029)

FR: VD\_OMNI FI.2001.0029 du 23 janvier 2002

IT: VD\_OMNI FI.2001.0029 del 23 gennaio 2002

## Regeste

c/ACI | L'admissibilité de la déduction forfaitaire pour contribution aux frais d'entretien d'une personne incapable de subvenir seule à ses besoins suppose que les propres ressources de celle-ci soient inférieures au seuil du minimum vital.

## Erwägungen

### E. 1

surface du logement  $180 + 70 = 250 \text{ m}^2$   $180 \text{ m}^2$   $180 + 70 = 250 \text{ m}^2$

### E. 2

année de construction a)  $180 \text{ m}^2$  (1920) =  $18'780 \times 0,54 = 10'141$  b)  $250 \text{ m}^2 - 180 \text{ m}^2$  (1988)  $\times 1,00 = 1'980$   $180 \text{ m}^2$  (1950) =  $18'780 \times 0,61 = 11'455$   $250 \text{ m}^2 - 180 \text{ m}^2$  (1994) =  $4'937$  (1988)  $\times 0,97 = 4'788$

### E. 3

affectation au logement a)  $10'141$  (1970)  $\times 0,73 = 7'402$  b)  $1'980$  (1988)  $\times 1,00 = 1'980$   $11'455$  (1970)  $\times 0,73 = 8'362$   $4'788$  (1994)  $\times 1,15 = 5'500$

### E. 4

coefficient communal  $9'382 \times 1,01 = 9'475$   $8'362 \times 1,01 = 8'440$   $5'500 \times 1,00 = 5'500$

### E. 5

valeur locative obtenue  $9'475$   $8'440$   $8'440 + 5'500 = 13'940$  aa) Il ressort de l'extrait de la police d'assurance ECA du 26 juin 1991, produit par les recourants, que la dernière intervention lourde effectuée sur l'immeuble avant les travaux d'agrandissement entrepris par ceux-ci en 1988 remonte à 1971. Les parties s'accordent toutefois à dire que des travaux d'une certaine importance ont été réalisés antérieurement; elles sont en revanche divisées sur la chronologie de cette intervention. Aucune d'entre elles n'a cependant apporté le moindre élément probant à l'appui de ses allégations. Ainsi, dans le questionnaire réservé à cet effet, les recourants ont indiqué l'année 1920; leur calcul est fondé sur le coefficient de l'affectation au logement applicable durant cette dernière année. Requis de justifier cette indication, ils ont simplement expliqué qu'il était plausible, vu l'état vétuste dans lequel se trouvaient les lieux lors de l'acquisition en 1970, que les dernières interventions remontassent à 1920. Pour sa part, l'ACI, qui ne dispose plus d'aucune pièce propre à justifier la prise en compte, dans son calcul, de 1950 comme année durant laquelle les dernières rénovations lourdes auraient été effectuées, renvoie simplement le tribunal à la décision de taxation du 28 août 1987 concernant la période 1987-1988; elle s'est bornée à reprendre les indications fournies par les recourants à cette occasion, soit l'année 1950, tirant parti du fait que ceux-ci n'avaient contesté ni cette décision, ni les taxations des

périodes suivantes jusqu'à la période ici incriminée. Constatant que chaque partie - et notamment les recourants sur lesquels repose le fardeau de la preuve des éléments susceptibles d'entraîner une diminution de leur dette fiscale - a échoué dans l'apport de la preuve et se fondant ainsi sur le seul élément véritablement probant, le tribunal aurait sans doute, en vertu de la maxime d'office qui lui est conférée, pu retenir l'année 1971 comme année durant laquelle a été effectuée la dernière intervention lourde dans ce bâtiment. Cette solution le conduirait, certes, à réformer la décision entreprise, mais au détriment des recourants puisque le coefficient correspondant à cette année-ci est nécessairement plus élevé que celui ayant trait à l'année 1950; il en résulterait la fixation d'une valeur locative plus élevée que celle retenue dans la décision attaquée. Vu l'incertitude qui prévaut à cet égard, le tribunal, en confirmant la décision attaquée sur ce point, renoncera à aggraver la taxation sur ce point et entérinera la solution au demeurant la moins défavorable aux recourants dans la fixation de la valeur locative de leur immeuble. bb) S'agissant du second élément du calcul, les recourants prennent comme base l'année 1988, soit l'année de réalisation de l'extension; ainsi, s'agissant du chiffre 2, ils obtiennent la valeur brute de surface par la différence entre la valeur locative brute de la surface habitable globale, 250 m<sup>2</sup>, et celle des 180 m<sup>2</sup> habitables, ces valeurs étant celles figurant au tableau n° 1a du formulaire précité, lorsque l'immeuble ou la part d'immeuble a été affecté au logement avant le 1er janvier 1991 (art. 2 al. 2 RVL). Ils perdent toutefois de vue que ces 70 m<sup>2</sup>, s'ils ont bien été construits en 1988, n'ont pas été affectés au logement avant 1994; conformément à la lettre de l'art. 21a al. 1, in fine, LI, ils auraient ainsi dû se reporter, quant à la détermination de la valeur locative brute, à cette année 1994, de sorte que la valeur locative de base s'obtient conformément au tableau n° 1b, la part d'immeuble ayant été affectée au logement après le 1er janvier 1991. Du reste, les recourants ont constamment soutenu que ces 70 m<sup>2</sup> n'étaient objectivement pas habitables avant 1994 et l'ACI les a suivis sur ce point; ils ne peuvent, sans se contredire, exiger dès lors que la valeur locative de base de cette surface prise en considération soit celle de 1988. On relève par ailleurs que les recourants auraient, dans ce dernier cas de figure, à tout le moins dû être imposés sur cette valeur depuis la période 1989-1990 (année de calcul 1988). En revanche, on doit admettre, toujours au chiffre 2, que le coefficient lié à l'âge du bâtiment applicable dans le cas d'espèce est bien celui de 1988, soit 0,97, année de la réalisation de l'extension. On voit cependant que l'erreur commise par les recourants quant aux données de départ influe nécessairement sur le reste de leur calcul; ainsi, au chiffre 3, les recourants ne peuvent revendiquer, pour l'extension, le coefficient applicable en cas d'affectation au logement en 1988, lors même qu'ils expliquent que cette surface n'a pas été habitable avant 1994. Il en va de même au chiffre 4, s'agissant du coefficient communal applicable. cc) Il résulte de ce qui précède que la détermination, par l'autorité intimée, de la valeur locative de l'immeuble des recourants apparaît comme parfaitement correcte et que les critiques des recourants sont, sur ce volet, dénuées de tout fondement. 2.

Dans leur déclaration, les recourants ont revendiqué la déductibilité d'un montant de 14'608 francs à titre de frais de déplacement jusqu'au lieu de travail; on rappelle que, dans la décision attaquée, l'ACI a porté de 9'504 à 12'960 francs ce montant, sur la base des distances fixées d'entente avec la commission d'impôt lors de la taxation de la période précédente, soit 25 km pour M. X. \_\_\_\_\_, qui se déplace de Z. \_\_\_\_\_ à l'EPFL à Ecublens, et 20 km pour Mme X. \_\_\_\_\_, qui, pour sa part, se rend chaque jour pour son travail à Cery. Dans leur pourvoi, les recourants indiquent qu'ils ne se satisfont pas de ce calcul effectué sur une base kilométrique; ils demandent désormais la défalcation d'une indemnité forfaitaire de 10'000 francs par an,

selon les calculs du Touring-Club Suisse, pour le véhicule utilisé par Mme X. \_\_\_\_\_ . a) Le débat a trait ici à l'art. 23 al. 1 lit. 1 LI, à teneur duquel sont notamment déduits du revenu: "les frais de transports du contribuable de son domicile à son lieu de travail, à la condition qu'ils ne soient pas remboursés par l'employeur et jusqu'à concurrence d'un montant forfaitaire kilométrique établi sur la base du coût des abonnements en deuxième classe d'entreprises de transports en commun; en cas d'usage nécessaire d'un véhicule à moteur, la déduction est calculée de manière forfaitaire, sur la base d'un tarif kilométrique unique et dégressif, établi par le Département des finances;" En règle générale, lorsqu'ils sont revendiqués à la déduction par un contribuable de condition dépendante, certains des frais professionnels, parmi lesquels les dépenses liées au transport, font l'objet, par mesure de simplification, d'estimations forfaitaires (v., pour l'impôt fédéral direct, l'ordonnance du Département fédéral des finances - ci-après : DFF - du 10 février 1993, in RS 642.118.1; v., s'agissant de l'impôt cantonal et communal, instructions générales, ch. 12a-12c). Ces forfaits facilitent, certes, la tâche de l'administration mais surtout celle du contribuable. En pareil cas, celui-ci peut en effet se contenter d'annoncer dans sa déclaration la déduction forfaitaire spécifiquement prévue pour chaque catégorie de dépense; il doit rendre vraisemblable le fait qu'il a été exposé à cette dépense, sans fournir d'autre justificatif. Ces forfaits doivent cependant être fixés de manière à permettre la déduction de tous les frais normalement encourus, tout en n'avantageant pas le contribuable ou une catégorie de contribuable (Rivier, op. cit., p. 376). Dans deux arrêts concernant le même contribuable, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (CCRI) a rappelé que la délégation du législateur au Département des finances, telle qu'elle résulte de l'art. 23 al. 1 lit. 1 LI, était admissible mais que le calcul du forfait marquait une certaine restriction, par rapport au passé dans la prise en considération de cette déduction (G. La, du 6 novembre 1985 et du 17 janvier 1987, ce dernier confirmé par ATF du 29 juin 1987). b) Les recourants insistent sur le fait que, durant la période précédente, alors qu'ils avaient déjà revendiqué la déductibilité d'un montant de 14'608 fr. par an à titre de frais de transport, le kilométrage déductible avait été arrêté par l'autorité de taxation, au demeurant d'entente avec eux. On relève que dans la proposition de règlement du 3 mai 1999, relative à la période de taxation 1993-1994, acceptée par les recourants sur ce point, l'ACI a fixé la distance sur la base de laquelle la déduction pour frais de transport a été calculée, à 25 km pour M. X. \_\_\_\_\_ et 20 km pour Mme X. \_\_\_\_\_; le montant déductible a donc été fixé à 11'880 francs par année de calcul, ce sur une base forfaitaire de 0 fr. 55 le kilomètre (v. Instructions générales ad période de taxation 1993-1994, p. 29). On pourrait objecter aux recourants le fait que l'autorité fiscale ne saurait être liée, dans la taxation de la période fiscale 1995-1996, par le sort réservé à cette même déduction lors de la période précédente (v. arrêt FI 001/007 du 15 mai 2001). A cet égard, on rappelle que l'autorité de chose jugée d'une décision fiscale n'est attachée, d'une part, qu'à la période de taxation à laquelle elle a trait, d'autre part, qu'au dispositif de la décision; elle n'empêche donc pas l'autorité de taxation de remettre en question l'appréciation des faits ou du droit à l'occasion d'une décision subséquente concernant une autre période de taxation (v. Rivier, op. cit., p. 170, références citées). Peu importe, dans ces conditions, que l'autorité de taxation ait par le passé, lors de décisions de taxation portant sur des périodes antérieures, admis la déductibilité de montants plus importants que celui pris en considération par l'autorité intimée pour la période ici en cause. En outre, de façon générale, les autorités de taxation ne sont pas liées par le fait qu'elles n'avaient pas remis en cause, dans des décisions antérieures, les postes de dépenses litigieux; le principe de bonne foi ne fait en tout cas pas obstacle à ce qu'elle juge

différemment, dans le cadre d'une période fiscale ultérieure, une question de droit contestée rendue en faveur du contribuable (v. ATF du 3 mai 1999, in Archives 69, 793, cons. 2b). Cette question ne se pose toutefois pas en l'occurrence dans la mesure où l'autorité intimée a indiqué à plusieurs reprises dans la procédure qu'elle se référerait, pour fixer la quotité des frais de déplacement déductibles durant la période de taxation 1995-1996, aux distances arrêtées lors de la période de taxation précédente. In casu, on voit que l'autorité intimée a admis que chacun des recourants, contribuables dépendants, puisse se rendre au lieu de son travail au moyen d'un véhicule privé, leur domicile étant trop éloigné de la gare CFF de Z.\_\_\_\_\_, station de transport public la plus proche; elle s'en tient au barème forfaitaire dégressif fixé par les instructions générales, période 1995-1996 ad chiffre 12a, p. 28, soit 0 fr. 60 le kilomètre jusqu'à 15'000 km par an, ce qui représente un forfait de 7'200 fr. pour M. X.\_\_\_\_\_ (deux fois 25 km durant 240 jours par an) contre 5'760 fr. pour Mme X.\_\_\_\_\_ (idem, à concurrence de 20 km). La déduction ainsi obtenue, soit 12'960 francs, constitue le maximum de ce qui peut être admis selon l'art. 21 al. 1 lit. 1 LI. C'est donc en vain que les recourants tentent de démontrer qu'ils sont en droit de revendiquer la déductibilité d'un montant plus important, soit 14'608 francs, si l'on s'en tient à leur déclaration, voire 17'200 francs, montant figurant dans leur recours, compte tenu d'une défalcation de l'ordre de 10'000 francs par an, sur la base des données du TCS, pour le seul véhicule utilisé par Mme X.\_\_\_\_\_. Les explications des recourants n'emportent du reste pas la conviction dans la mesure où, d'une part, ils fondent leur calcul sur un véhicule \*\*\*\*\* que Mme X.\_\_\_\_\_ n'utilisait pas durant la période de calcul ici concernée (1993-1994), d'autre part, les caractéristiques du véhicule \*\*\*\*\* dont celle-ci disposait durant cette période sont celles d'une voiture familiale; il serait dans ces conditions très douteux que ce véhicule n'ait pas été également utilisé pour d'autres déplacements que les trajets entre Z.\_\_\_\_\_ et Cery. Enfin, le calcul opéré par l'ACI se révèle finalement très généreux pour les recourants puisqu'il part du principe que ceux-ci effectuent ces trajets à raison de 240 jours par an, ce qui n'est pas établi dans le cas d'espèce. Sur ce volet également, le recours apparaît ainsi dénué de fondement. 3. Les recourants indiquent qu'ils sont exposés à une participation à hauteur de 10'800 francs par an aux frais d'hébergement de Y.\_\_\_\_\_ dans un établissement médico-social; la déduction qu'ils ont toutefois revendiquée à ce titre dans leur déclaration leur a été refusée par l'autorité de taxation, refus confirmé par l'autorité intimée. a) La situation est celle visée à l'art. 25 LI, à teneur duquel: "Une déduction de 2000 francs est accordée au contribuable qui pourvoit à l'entretien d'une personne incapable de subvenir seule à ses besoins, pour autant que l'aide atteigne au moins ce montant et qu'aucun abattement ne soit accordé en application des articles 23 lettre g, et 26." La notion de "personne incapable de subvenir seule à ses besoins" a été introduite à l'art. 25 LI le 23 mai 1972. Il s'agissait de remplacer l'ancienne notion de "personne sans ressources" pour accorder la déduction non seulement pour l'entretien des personnes dépourvues de toute forme de revenu, mais également de celles dont le revenu ne permet pas de satisfaire à leurs besoins vitaux et personnels indispensables (v. BGC Printemps 1972, p. 505). L'application de l'art. 25 LI suppose donc que le contribuable ait effectivement pourvu à l'entretien d'une personne et que celle-ci ait été incapable de subvenir seule à ses besoins, c'est-à-dire, selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif, lorsque ses propres ressources sont inférieures au seuil du minimum vital (v. arrêts FI 97/047 du 27 décembre 1999; 93/116 du 5 mars 1996; FI 94/155 du 10 octobre 1995). Pour les mêmes raisons que celles exposées au considérant précédent, il appartient cependant au contribuable de prouver les faits justifiant une diminution de la dette fiscale et,

partant, d'établir la situation d'indigence des personnes auxquelles il effectue les versements soumis à la déduction forfaitaire qu'il revendique (v. arrêts FI 97/018 du 29 juin 2001; 93/009 du 17 octobre 1995; voir aussi ATF 112 I b 67). A teneur des instructions générales, chiffre 23, cette déduction forfaitaire a été portée, pour la période 1995-1996, à 2'700 francs pour chaque personne à charge du contribuable; ce dernier doit au surplus apporter la preuve des versements qu'il a effectués pendant la période de calcul qui, vu l'art. 71 LI, entre en considération pour la détermination des éléments imposables (v. FI 97/018 et 93/116, déjà cités). b) Dans le cas d'espèce, il s'avère tout d'abord que ce n'est qu'à compter de la mi-mars 1996 que Y. \_\_\_\_\_ a été admise dans un établissement médico-social; cela signifie que les recourants n'ont pas été exposés à une dépense d'entretien durant les années 1993 et 1994, période de calcul ici déterminante. Il est cependant vrai que, durant l'année 1994, Mme X. \_\_\_\_\_ paraît avoir contribué à l'entretien de sa mère à hauteur de 900 francs par mois. Cela étant, de la déclaration que Y. \_\_\_\_\_ a déposée pour la période 1995-1996 (années de calcul 1993-1994), il ressort de toute façon que ses ressources dépassaient le seuil du minimum vital pour une personne seule. Outre sa rente AVS de 22'560 francs par an, Y. \_\_\_\_\_ a en effet bénéficié d'une rente viagère de 21'500 francs par an environ; ainsi, avec les intérêts de ses capitaux, son revenu imposable après déduction s'élève à 42'800 francs. Ainsi, on peut partager l'opinion de l'autorité intimée selon laquelle les revenus déclarés par Y. \_\_\_\_\_ pour la période de taxation 1995-1996 lui ont de toute façon permis de subvenir à ses besoins, de sorte que la déduction revendiquée par les recourants ne trouve aucune justification. c) Du reste, les recourants semblent avoir renoncé à cette déduction; ils réclament maintenant le remboursement, à hauteur de 10'800 francs, de l'impôt dont ils ont dû s'acquitter en 1991, soit 16'636 fr. 20, à la faveur de la donation qu'ils ont reçu de Y. \_\_\_\_\_ en contrepartie de leur engagement à contribuer à l'entretien de celle-ci, conformément à l'art. 521 CC. Les recourants requièrent ainsi la répétition de l'indu; ils soutiennent que les conditions de l'art. 65 al. 1 de la loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (ci-après: LMSD) sont réalisées dans le cas d'espèce. On rappelle qu'à teneur de cette dernière disposition, le contribuable peut agir ainsi: "a) lorsque, par erreur, il a payé ce qu'il ne devait pas ou plus qu'il ne devait; b) lorsque la décision en vertu de laquelle il a payé est annulée ou modifiée par suite de recours ou de révision; c) dans le cas de l'art. 86 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite. Or, aucune de ces conditions n'est réalisée dans le cas d'espèce, de sorte que la répétition de l'impôt ne se justifie nullement. En particulier, les recourants n'ont pas saisi l'autorité de taxation d'une demande de révision au sens de l'art. 54 al. 1 LMSD, dont la lettre c prévoit que la taxation définitive peut être révisée sur demande du contribuable "(...) lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation ou de recours." Par faits nouveaux, on entend ici des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement (nova reperta); sont nouveaux les faits qui, survenus à un moment où ils pouvaient être invoqués dans la procédure de taxation initiale, n'étaient pas connus de lui malgré toute sa diligence (v. Rivier, op. cit., p. 204, références citées). Le fait que les contribuables n'aient pas pu disposer - après coup - de l'objet de la donation sans restriction ne paraît pas constituer un tel élément nouveau. En conséquence, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur la demande en révision des recourants, à tout le moins à ce stade qui apparaît prématuré puisque l'autorité fiscale aurait dû en être saisie au préalable. 4. Aucune des conclusions des recourants n'étant accueillie, la question de leur octroi dans les taxations "antérieures et

ultérieures" , comme ils l'ont demandé, ne se pose pas; il est du reste plus que douteux que, dans le cas contraire, les taxations entrées en force aient pu être remises en cause.

5. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Les recourants succombant, il se justifie de mettre à leur charge un émolument judiciaire.

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