

## VD\_OMNI FI.2001.0033 vom 30. August 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-08-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2001.0033](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0033)

FR: VD\_OMNI FI.2001.0033 du 30 août 2001

IT: VD\_OMNI FI.2001.0033 del 30 agosto 2001

### Regeste

c/ACI | Immeuble, copropriété de deux conjoints, restant à la disposition de l'un d'eux après divorce moyennant qu'il assume la totalité des charges: en l'absence d'inscription au registre foncier, le droit de jouissance par le mari de la part de copropriété de son épouse, qui a quitté l'immeuble, ne saurait être assimilé à un usufruit; cette part, les revenus et les charges y relatifs entrent dans les éléments imposables de l'épouse.

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 30.08.2001 FI.2001.0033

c/ACI | Immeuble, copropriété de deux conjoints, restant à la disposition de l'un d'eux après divorce moyennant qu'il assume la totalité des charges: en l'absence d'inscription au registre foncier, le droit de jouissance par le mari de la part de copropriété de son épouse, qui a quitté l'immeuble, ne saurait être assimilé à un usufruit; cette part, les revenus et les charges y relatifs entrent dans les éléments imposables de l'épouse.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 30 août 2001 sur le recours formé par X.\_\_\_\_\_, à Genève, représenté par SETT Fiduciaire SA, case postale 2066, à 1211 Genève 1, contre la décision rendue sur réclamation par l' Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI) le 27 avril 2001 (déterminations du revenu et de la fortune imposables pour les périodes fiscales 1993-1994 à 1999, date de fin d'assujettissement de l'intéressé dans le canton de Vaud, en matière d'impôt cantonal et communal). \* \* \* \* \*

\* \* \* \* \* Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. André Donzé et M. Philippe Maillard, assesseurs. Vu les faits suivants: A. X.\_\_\_\_\_ et Y.\_\_\_\_\_ se sont mariés à Begnins le 23 novembre 1984; aucun enfant n'est issu de leur union. Ils ont choisi le régime matrimonial de la séparation des biens. B. Par acte notarié Dubois du 1er mai 1987, les époux X.\_\_\_\_\_ - Y.\_\_\_\_\_ ont fait l'acquisition "en copropriété, chacun pour une moitié, d'un appartement sis \*\*\*\*\* commune de \*\*\*\*\* feuillet 182, en propriété par étage, constituant le lot 3 du plan mention no 189844 et ce pour un prix de 880'000 fr." (art. III/2 de la convention conclue par les époux le 4 octobre 1993, sur les effets accessoires de leur divorce). C. Les époux X.\_\_\_\_\_ - Y.\_\_\_\_\_ se sont séparés en mars 1990; leur divorce a été prononcé par le tribunal de première instance de la République et canton de Genève le 19 janvier 1994, l'autorité précitée ratifiant dans ce cadre la convention sur effets accessoires, déjà évoquée plus haut. Selon cette convention (et plus particulièrement son art. III consacré à la liquidation des rapports patrimoniaux), X.\_\_\_\_\_ a la jouissance exclusive de l'appartement de \*\*\*\*\* depuis avril 1990, les parties convenant en outre de mettre ce logement en vente, pour un prix minimum de 900'000 fr. (chiffres 5 et 7). Jusqu'à la réalisation de l'appartement, X.\_\_\_\_\_ doit assumer l'intégralité des charges y relatives, soit notamment les intérêts hypothécaires et les frais de copropriété, sous déduction des

revenus engendrés par le studio; en contrepartie, Y. \_\_\_\_\_ renonce à réclamer à son mari un quelconque loyer, quand bien même celui-ci bénéficiait de la jouissance exclusive de l'appartement (chiffre 10). La convention prévoit en outre les modalités de répartition entre les époux de l'éventuel bénéfice dégagé par la vente de ce logement (chiffre 9).

D. Par acte notarié Burnier du 21 décembre 1999, X. \_\_\_\_\_ - Y. \_\_\_\_\_ ont vendu l'appartement de \*\*\*\*\* aux époux \*\*\*\*\*. E. a) X. \_\_\_\_\_ a déposé sa déclaration d'impôt pour la période 1993-1994 le 10 août 1993. A titre de fortune, il a déclaré, sous chiffre 28 du formulaire officiel, l'intégralité de la valeur de l'appartement de \*\*\*\*\* (à savoir un montant - correspondant à 80% de l'estimation fiscale de cet immeuble pris en son entier - de 564'0000 fr.; il a aussi porté en déduction la totalité des dettes hypothécaires). Dans le même esprit, il a déclaré avoir encaissé des loyers pour un montant total de 11'400 fr., une valeur locative de l'immeuble affecté au domicile principal du contribuable de 20'590 fr. (chiffre 5a et b du formulaire). Au titre des déductions, il a fait valoir un montant annuel de 45'500 fr., correspondant à des intérêts des dettes, et de 4'379 fr., afférents à des frais d'entretien d'immeuble (chiffres 13 et 14 du formulaire). Pour l'ensemble de ces éléments, l'intéressé a fait valoir l'intégralité des montants en cause (soit, par exemple, celle des frais d'entretien de l'immeuble dans son ensemble) et non une part de 50%. Comme le contribuable s'en est expliqué par la suite (v. la réclamation déposée en son nom le 17 novembre 1994), celui-ci a considéré qu'il y avait lieu d'appliquer la convention sur les effets accessoires du divorce, cité plus haut, qui lui confère la jouissance exclusive de l'immeuble, moyennant qu'il en assume l'intégralité des charges; à ses yeux, il en découle qu'il doit pouvoir faire valoir en déduction l'intégralité des charges liées à cet appartement. Par décision de taxation définitive du 20 octobre 1994, la Commission d'impôt de Nyon a refusé de suivre le contribuable sur ce terrain; elle a ainsi relevé en préambule que l'ex-épouse de X. \_\_\_\_\_ restait copropriétaire de l'immeuble de \*\*\*\*\* à raison de la moitié. En conséquence, il y avait lieu de ne prendre en compte "que la moitié de la valeur locative, des intérêts hypothécaires et des frais d'entretien d'immeuble chez Monsieur" . On peut ajouter que la commission en a fait de même s'agissant de la fortune imposable, et du revenu locatif tiré du studio. Elle a ainsi fixé le revenu imposable de la période 1993-1994, pour l'impôt cantonal et communal, à 147'300 fr., au taux de 1,0, la fortune imposable étant par ailleurs arrêtée à 595'000 fr. Comme on l'a signalé plus haut, l'intéressé a formé une réclamation contre cette décision, le 17 novembre 1994, par l'intermédiaire de SETT fiduciaire SA à Genève; il invoque essentiellement la solution résultant de la convention passée entre les ex-époux, cela pour confirmer les revendications découlant de sa déclaration. F. Dans sa déclaration d'impôt pour la période 1995-1996, déposée le 28 septembre 1995, X. \_\_\_\_\_ a adopté la même approche, s'agissant de l'imposition de l'appartement de \*\*\*\*\*; à ses yeux, ce dernier devait être imposé uniquement auprès de lui, s'agissant de la fortune imposable, les revenus et les charges y relatives étant par ailleurs prises intégralement en compte dans son imposition (à l'exclusion de celles de son ex-épouse). Dans une décision de taxation définitive du 28 juin 1999, la commission d'impôt, procédant de la même manière que pour la période précédente, a fixé à 152'800 fr., au taux de 1,0, le revenu imposable de la période 1995-1996, la fortune imposable étant arrêtée par ailleurs à 716'000 fr. Agissant au nom de l'intéressé, SETT fiduciaire SA a déposé derechef une réclamation contre cette décision le 27 juillet 1999; elle fait valoir les mêmes moyens que précédemment. G. Dans sa déclaration d'impôt pour la période 1997-1998, déposée le 17 septembre 1997, X. \_\_\_\_\_ a adopté une nouvelle fois la même solution (indication de l'intégralité de la valeur de l'immeuble et des dettes grevant

celui-ci, pour l'imposition de sa fortune; intégralité par ailleurs des loyers et de la valeur locative, respectivement des intérêts hypothécaires et des frais d'entretien, au titre du revenu imposable). Par décision du 28 juin 1999 également, la commission d'impôt de \*\*\*\*\* a fixé la taxation définitive de l'intéressé pour la période 1997-1998, en écartant à nouveau l'approche suivie par le contribuable; elle a fixé ainsi le revenu imposable au titre de l'impôt cantonal et communal à 170'700 fr., au taux de 1,0, la fortune imposable étant par ailleurs arrêtée à 880'000 fr. Le contribuable a également formé réclamation contre cette décision le 27 juillet 1999. On relèvera encore ici que l'intéressé a signalé, dans sa déclaration d'impôt pour la période 1999-2000, déposée le 30 septembre suivant, avoir bénéficié d'un héritage, à la suite du décès de sa mère survenu le 1er août 1998. H. Pour la période 1999-2000, X.\_\_\_\_\_ a déclaré l'appartement de \*\*\*\*\* à 100%, comme il l'avait fait durant les périodes précédentes. Il a au demeurant signalé son départ pour \*\*\*\*\* en date du 1er septembre 1999, suivi de la vente de ce logement le 21 décembre de la même année. Dans le cadre de ses décisions du 26 avril 2000 (pour les périodes courant du 1er janvier au 31 août 1999 d'une part, pour celle du 1er septembre au 21 décembre 1999, date de fin d'assujettissement limité, d'autre part), la Commission d'impôt de Nyon a procédé à des reprises similaires à celles qu'elle avait opérées pour les périodes précédentes, découlant de l'attribution à l'intéressé d'une part d'immeuble de 50% seulement. X.\_\_\_\_\_ a formé derechef une réclamation contre ces décisions en date du 26 mai 2000. I. Le 12 juillet 2000, l'ACI a transmis à l'intéressé une proposition de règlement global pour chacune des périodes fiscales en cause, en expliquant à nouveau la démarche suivie par les autorités fiscales. Le recourant, dans une lettre de sa fiduciaire du 18 août 2000, a néanmoins maintenu sa réclamation. Statuant sur la réclamation le 27 avril 2001, en matière d'impôt cantonal et communal, l'ACI a décidé: "de fixer le revenu imposable à 150'900 fr. (quotient 1,0) et la fortune imposable à 595'000 fr. pour la période fiscale 1993-1994 de fixer le revenu imposable à 155'000 fr. (quotient 1,0) et la fortune imposable à 716'000 fr. pour la période fiscale 1995-1996 de fixer le revenu imposable à 170'700 fr. (quotient 1,0) et la fortune imposable à 888'000 fr. pour la période du 1er janvier 1997 au 31 août 1998 (taxation ordinaire) de fixer le revenu imposable à 182'300 fr. (quotient 1,0) et la fortune imposable à 1'343'000 fr. pour la période du 1er septembre 1998 au 31 décembre 1998 (dévolution pour cause de mort) de fixer le revenu imposable à 185'300 fr. (quotient 1,0) et la fortune imposable à 1'501'000 fr. pour la période du 1er janvier 1999 au 31 août 1999 (taxation ordinaire) de fixer le revenu imposable à 10'000 fr. au taux global de 185'300 fr. (quotient 1,0) et la fortune imposable à 210'000 fr. au taux global de 1'501'000 fr. pour la période du 1er septembre 1999 (modification des bases de répartition intercantonale) au 21 décembre 1999 (fin d'assujettissement limité dans le canton), conformément à la proposition de règlement du 12 juillet 2000 de rejeter les réclamations pour le surplus." C'est contre cette décision que X.\_\_\_\_\_ a recouru au Tribunal administratif, par acte du 28 mai 2001, déposé en temps utile par l'intermédiaire de sa fiduciaire; il conclut en substance à ce que la totalité des revenus et des charges inhérents à l'appartement de \*\*\*\*\* est entièrement imputable à X.\_\_\_\_\_ pour les périodes fiscales 1993-1994, 1995-1996, 1997-1998 et 1999. Il fait valoir qu'il doit être traité comme usufruitier, quand bien même l'inscription d'un usufruit n'a pas été portée au registre foncier; par ailleurs, il fait valoir que son ex-épouse n'a pas fait l'objet d'une imposition, à sa connaissance, en relation avec l'appartement en question et qu'enfin l'impôt foncier relatif à cet appartement a toujours été notifié pour son montant total à lui-même, à l'exclusion de son épouse. Dans sa réponse du 31 juillet 2001, l'ACI conclut au rejet du recours; elle fait essentiellement valoir

la situation prévalant au registre foncier, où l'un et l'autre des époux sont restés inscrits, jusqu'à la vente, comme copropriétaires, chacun à raison de la moitié de l'appartement litigieux. J.

On retire encore du dossier que l'autorité de taxation a procédé de la même manière s'agissant de l'impôt fédéral direct pour les différentes périodes ici en cause; le contribuable, au demeurant, a également déposé des réclamations contre ces diverses taxations; ces dernières ne sont en l'état pas encore tranchées. Considérant en droit:

1. En l'espèce, seules sont contestées les conséquences fiscales que l'autorité intimée a déduites de la détention de l'appartement de \*\*\*\*\*. Alors que cette dernière se fonde sur la situation résultant du registre foncier (inscription de parts de copropriété en faveur du recourant, respectivement de son ex-épouse, de 50% chacun), le contribuable soutient au contraire qu'il faudrait s'écarter du contenu du registre foncier pour retenir en quelque sorte qu'il bénéficiait - sur la part de son ex-épouse - d'un usufruit, quand bien même ce droit ne figurerait pas au registre foncier. a) En principe, l'impôt sur la fortune, sur la fortune immobilière en particulier, est perçu auprès du propriétaire des biens en question (v. par exemple Raoul Oberson, *L'immeuble et le droit fiscal*, Genève 1999, p. 78 ss, spéc. p. 80; v. également p. 11 ss). Quant au revenu de la fortune, en particulier de la fortune immobilière, il est imposable également auprès du propriétaire de ces biens (même auteur, p. 98 ss). La notion d'immeuble, en droit fiscal, vise la définition qu'en donne le droit civil (art. 655 CC), soit notamment les parts de copropriété sur un immeuble (chiffre 4 de cette disposition; v. également art. 712a CC, relatif à la propriété par étage; v. sur ce point Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse; l'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd. 1998, 429). A titre d'exception aux principes décrits ci-dessus, l'art. 8 de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: LI) prévoit que les biens grevés d'usufruit et leurs revenus s'ajoutent à ceux de l'usufruitier (étant précisé que le propriétaire répond solidairement avec l'usufruitier de l'impôt afférent à ses biens). L'art. 20 al. 2 let. d LI confirme cette solution en précisant que le revenu provenant de la location et de l'affermage d'immeubles, y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans un immeuble dont il est propriétaire ou usufruitier doit être inclus dans le revenu imposable (v. également art. 21a LI, al. 1, relatif à la définition de la valeur locative). Le droit fédéral comprend des règles similaires, bien qu'elles soient généralement formulées un peu différemment. Ainsi, selon l'art. 21 al. 1 let. b de l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (ci-après: AIFD), l'impôt se calcule sur le revenu total du contribuable, en particulier sur tout revenu de la fortune immobilière que le contribuable réalise par location, affermage ou usage personnel de la chose, notamment la valeur locative du logement auquel le contribuable a droit dans sa propre maison ou dans une maison dont il a l'usufruit. Par ailleurs, la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD) prévoit, à son art. 21, qu'est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (let. a), respectivement la valeur locative des immeubles ou de 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 (let. b). Selon l'art. 22 (relatif au revenu provenant de la prévoyance) al. 3 LIFD, les revenus périodiques provenant d'usufruits (ou de droits d'habitation) sont imposables à raison de 60% si les prestations sur lesquelles se fondent la prétention ont été fournies exclusivement par le contribuable (on ne s'étendra pas plus longuement sur cette disposition remplacée par une nouvelle règle dans le cadre de la nouvelle entrée en vigueur le 1er janvier 2001, qui ne traite désormais plus du cas des revenus périodiques provenant d'usufruits). Il résulte de ce qui précède que le droit vaudois

attache des conséquences précises liées à l'existence d'un usufruit, au même titre d'ailleurs que la règle de l'art. 21 al. 1 let. b AIFD; la réglementation de la LIFD (en vigueur jusqu'à fin 2000), pour sa part, apparaît moins claire (en l'état, on ne s'étendra pas plus avant sur la portée de cette dernière réglementation, le présent recours ne portant pas sur l'impôt fédéral direct). A ce stade, on peut illustrer les règles qui précèdent, en mentionnant trois cas. Dans le premier, le propriétaire occupe sa maison à des fins d'habitation; la valeur locative est alors imposée chez lui. Dans le deuxième cas, la même maison est occupée par le bénéficiaire d'un usufruit; la valeur locative est alors imposée dans le chef de l'usufruitier. Dans une troisième hypothèse, plus délicate, le propriétaire de la villa a mis celle-ci à disposition d'un membre de sa famille (par exemple son beau-fils) à titre gratuit; le Tribunal fédéral a jugé, après avoir qualifié cette relation de prêt à usage (art. 315 CO) que la valeur locative restait imposable dans le chef du propriétaire (v. sur ces différentes hypothèses Caroline Rusconi, L'imposition de la valeur locative, thèse Lausanne 1988, p. 70, avec réf. à la RDAF 1981, 24 ss; v. aussi - même s'il s'agit d'un cas légèrement différent - StE 1990 B 25.3 no 8, TA NE; pour cette dernière hypothèse, il n'est pas exclu que le droit vaudois implique une autre solution dès l'instant que l'art. 21 LI indique que le revenu imposable comprend également les prestations en nature de tout genre, notamment le logement gratuit, ce qui pourrait impliquer une imposition, dans l'exemple précité, du revenu correspondant dans le chef du beau-fils). Quoiqu'il en soit, les auteurs sont unanimes pour interpréter la notion d'usufruit, à laquelle se réfère le droit fiscal, dans le sens que lui donne le droit civil (Oberson, op. cit., p. 24, Rivier, op. cit., p. 431; Ernst Känzig, Die direkte Bundessteuer I no 86 ad art. 21 AIFD; Peter Ruf, Die Wehrsteuerrechtliche Behandlung des Wohnrechtes, Archives 49, 387 s.); au demeurant, le droit fiscal ne fait souvent que reprendre le principe posé par l'art. 765 al. 1 CC selon lequel il incombe à l'usufruitier d'acquitter les impôts et autres redevances. Pour Oberson, il en découle sans équivoque que l'usufruit n'est pris en compte qu'en cas d'inscription au registre foncier, celle-ci ayant en effet une portée constitutive (op. cit., p. 87). L'analyse des relations entre le recourant et son ex-épouse montre que ceux-ci ont adopté, à propos de l'appartement de \*\*\*\*\*, une solution conventionnelle à caractère bilatéral onéreux. L'ex-épouse renonçait tout d'abord à obtenir une pension de son ex-mari, lequel, de son côté, ne pouvait guère prétendre en recevoir une; ce dernier pouvait pour sa part continuer à occuper l'appartement de \*\*\*\*\* et bénéficier de la pleine jouissance de celui-ci, moyennant l'obligation d'assumer l'intégralité des intérêts hypothécaires, des frais et autres charges d'entretien. En raison même de cette dernière prestation, l'ex-épouse renonçait à recevoir un loyer. Au surplus, le recourant pouvait percevoir le loyer du studio faisant partie dudit appartement, ce montant venant en déduction des charges précitées. Il est clair qu'une telle situation est largement comparable au régime qui aurait découlé de l'existence d'un usufruit du recourant sur la part de son ex-épouse (ce d'autant qu'il a réglé lui-même l'intégralité du montant de l'impôt foncier; on reviendra encore sur ce point ci-après). Cependant, rien n'empêcherait non plus d'analyser les relations entre les époux comme comportant un contrat analogue à un bail conclu entre les ex-conjoints, portant sur la part de l'ex-épouse (v. au sujet de la comparaison de ces deux formules, Peter Ruf, op. cit. 385). On peut d'ailleurs relever que les ex-conjoints escomptaient au départ une aliénation rapide de l'immeuble, ce qui n'est guère compatible avec l'inscription d'un usufruit (qui n'a d'ailleurs pas été opérée pour ce motif), droit conçu pour fonctionner dans la durée. La description qui vient d'être faite du régime convenu entre les parties exclut d'ailleurs l'attribution gratuite d'un droit d'usufruit au recourant sur la part de son ex-épouse; au cas où l'on admettrait, par hypothèse, la création d'un usufruit, celle-ci

serait donc intervenue en l'occurrence à titre onéreux, soit moyennant paiement de prestations périodiques; dans une telle configuration, la prestation versée par le recourant à titre de rémunération serait alors imposable dans le chef du propriétaire, soit auprès de l'ex-épouse de l'intéressé, de la même manière qu'un loyer (v. à ce sujet Rusconi, op. cit. p. 87, laquelle cite notamment Ruf, op. cit., p. 409 ss). c) Dans le cas d'espèce, l'ACI a suivi l'approche préconisée par la doctrine, consistant à se référer au contenu des inscriptions au registre foncier. L'appartement de \*\*\*\*\*, après la séparation des ex-conjoints, est resté inscrit comme étant détenu en copropriété par ces derniers, chacun à raison de la moitié; au surplus, la part de l'ex-épouse n'a pas été grevée d'un usufruit. Cela étant, force est de confirmer la décision attaquée, qui fait abstraction d'un usufruit inexistant, à moins que les objections évoquées encore par le contribuable - et qui doivent être examinées ci-après - ne conduisent à une autre conclusion. Dans une approche économique, le recourant soutient en effet que le régime mis en place par les ex-époux correspond à celui d'un usufruit et devrait être dès lors traité comme tel, malgré l'absence d'inscription. aa) En l'espèce, le problème principal est celui de l'imposition du revenu de la fortune immobilière, plus précisément de la valeur locative. En d'autres termes, il s'agit de déterminer à qui doit être imputé ce type de revenu. Il résulte de la lettre de la loi que la valeur locative constitue un revenu attribué au propriétaire ou à l'usufruitier (art. 20 al. 2 lit d et 21 LI). Ces dispositions ne parlent pas d'un autre sujet fiscal, par exemple le titulaire d'un simple droit d'usage personnel sur l'immeuble (le locataire, par exemple). La question examinée ici s'inscrit d'ailleurs dans un cadre plus fondamental, à la frontière entre le principe de la légalité, dont on connaît la portée rigoureuse en matière d'impôt, et celui de l'interprétation de la loi fiscale (sur le principe précité, v. notamment Xavier Oberson, Le principe de la légalité en droit des contributions publiques, RDAF 1996, 265 ss, ainsi que Peter Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, Archives 60, 1 ss; s'agissant de l'interprétation de la loi fiscale, v. notamment Rivier, op. cit., p. 98 ss). On relèvera tout d'abord que le principe de la légalité, en matière fiscale, implique que la loi formelle définisse les éléments essentiels de l'impôt, soit notamment le cercle des contribuables et l'objet de l'impôt (Oberson, op. cit., p. 269 s.). Or, la valeur locative est définie comme étant le revenu correspondant à l'usage personnel que fait de l'immeuble le propriétaire ou l'usufruitier (v. sur ce point, Rusconi, op. cit., p. 67 ss); le législateur a donc bien cherché à saisir la capacité contributive de titulaires de droits réels sur l'immeuble en cause et non celle d'autres personnes, détenant par hypothèse un droit de jouissance personnel sur un tel bien. Avec ces remarques, on passe d'ailleurs insensiblement de la question de la portée du principe de la légalité à celle de l'interprétation (en quelque sorte historique et téléologique) de la loi. Sur le terrain proprement dit de l'interprétation, la doctrine dominante considère que l'autorité fiscale peut se fonder sur la réalité économique pour qualifier un état de fait et s'écarter de la forme juridique choisie par le contribuable essentiellement dans deux situations, soit lorsque la loi fiscale définit le cas d'imposition en faisant appel à un concept économique, respectivement dans l'hypothèse d'une évasion fiscale. Sous ces deux réserves, l'autorité fiscale, comme le contribuable d'ailleurs, sont liés par la forme juridique choisie (v. notamment Rivier, p. 105). Il découle de ces considérations que, s'agissant de l'imposition de la valeur locative, il n'y a pas lieu de s'écarter de la forme juridique choisie par les ex-conjoints, à savoir celle de la copropriété, cela sans y ajouter, en surimpression en quelque sorte, un usufruit - inexistant - sur la part de l'ex-épouse. Quant aux déductions, qui apparaissent en quelque sorte comme liées à l'acquisition de ce revenu, elles suivent logiquement le même régime, à savoir un partage à 50%, entre chacun des deux copropriétaires (cela vaut notamment pour les frais d'entretien

et les intérêts passifs; dans le même sens, TA, arrêt du 9 janvier 1992, FI 91/0038, qui concernait il est vrai un couple de concubins, détenant un immeuble en propriété commune). Dans le cas d'espèce, l'immeuble en question comporte en outre un studio, remis en location à un tiers, moyennant paiement d'un loyer. Il s'agit là dès lors d'un problème distinct de celui de la valeur locative, puisqu'il s'agit plutôt d'un revenu de l'immeuble sous forme de loyer, revenu qui obéit à des règles quelque peu différentes. Selon la convention (art. III, chiffre 10), le recourant doit assumer l'intégralité des charges de l'appartement "sous déduction des revenus engendrés par le studio" ; la prestation fournie ici par le contribuable apparaît au demeurant comme la contrepartie de la jouissance exclusive de ce logement. Quoiqu'il en soit, il apparaît que la location du studio est bien le fait conjoint des deux copropriétaires, le produit de celle-ci venant en déduction des charges brutes qui sont supportées en définitive par le recourant. Au demeurant, il serait des plus insolites que le studio fasse l'objet d'un contrat mixte, à la fois de location (pour la part propriété du recourant) et de sous-location (pour la part de l'ex-épouse, "louée" en quelque sorte par le recourant lui-même). Dans ces conditions, le revenu découlant du contrat de bail portant sur le studio doit être attribué, sur le plan fiscal, par moitié à chacun des deux propriétaires (il n'est donc pas nécessaire d'examiner de manière plus approfondie la question de savoir à qui attribuer le revenu tiré d'une sous-location, ni le montant des frais que le sous-bailleur aurait la faculté d'invoquer à titre de déduction). Dans le souci d'être complet, on relèvera également que la convention entre les ex-époux, en tant qu'elle accorde la jouissance exclusive de l'appartement au contribuable, présente, on l'a vu, un caractère onéreux (en tout cas s'agissant de la part de l'ex-épouse); il est dès lors hors de question d'appliquer l'art. 21 LI et partant d'imposer dans le chef du recourant "le logement gratuit" (point n'est besoin non plus d'examiner dès lors comment cette prestation devrait être estimée). d) Le recourant cherche à tirer parti en sa faveur de l'absence d'imposition dont a bénéficié son ex-épouse; il fait valoir que celle-ci n'a pas été imposée en relation avec l'immeuble de \*\*\*\*\*, alors même qu'elle aurait dû, avec l'approche de l'ACI, rester imposable de ce chef dans le canton de Vaud. Pour lui, le fait que son ex-épouse n'ait pas été imposée démontre que la fortune et le revenu immobilier rattaché à ce logement ne devait être taxé que chez lui. Toutefois, comme on vient de le voir, son ex-épouse, en présence d'un usufruit onéreux (rémunéré par le jeu de prestations périodiques), aurait de toute façon continué d'être imposable dans ce canton pour le revenu correspondant à ces prestations (de la même manière que dans le cadre d'un bail: v. sur ce point Rusconi, op. cit., p. 87). Il n'y a au surplus pas de motif de mettre en doute les allégations de l'autorité fiscale quant à l'absence d'imposition de l'ex-épouse du recourant, pour le motif que le revenu imposable, en raison de déductions diverses, serait égal à zéro. Il n'est de toute manière pas nécessairement déterminant de connaître la solution arrêtée à l'endroit de cette dernière, celle-ci ne liant pas l'autorité fiscale dans le cadre de l'imposition du recourant lui-même. e) Le recourant fait valoir encore un aspect formel, l'impôt foncier afférent à l'appartement en question ayant été notifié intégralement à son adresse personnelle et non à son ex-épouse. Là encore, il s'agit là d'une circonstance qui n'est pas déterminante, l'ACI invoquant à cet égard des motifs pratiques, qui ne sont d'ailleurs peut-être pas fondés. On ne voit guère comment on pourrait en déduire que le recourant doit être traité comme un usufruitier, malgré l'absence d'inscription d'un tel droit réel restreint au registre foncier. En effet, s'il s'agit d'une simple erreur de notification (l'impôt foncier ne peut valablement être notifié à l'ex-épouse par un pli à l'adresse de son ex-mari), ce qui est le plus vraisemblable, l'on ne saurait en tirer aucune conclusion de droit matériel; il est en particulier exclu de convertir de ce seul fait le

régime de copropriété prévalant entre les ex-époux en un usufruit. f) Les considérations qui précèdent conduisent à retenir qu'il était justifié de tenir compte de l'état de propriété inscrit au registre foncier, soit deux parts de copropriété de 50%. En conséquence, le recourant devait être taxé sur la base d'une fortune prenant en compte la moitié de l'appartement de \*\*\*\*\*, sous déduction de la moitié des dettes hypothécaires. Par ailleurs, au titre de revenu, il était correct de retenir 50% de la valeur locative de l'appartement, 50% du loyer du studio et des déductions de 50% de intérêts hypothécaires et des frais d'entretien.

2. Le pourvoi doit donc être rejeté, ce aux frais de son auteur; ce dernier n'a au surplus pas droit à l'allocation de dépens (art. 55 LJPA). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision rendue sur réclamation le 27 avril 2001 par l'Administration cantonale des impôts est maintenue. III. L'émolument d'arrêt mis à la charge de Serge Dubois est fixé à 2'000 (deux mille) francs. IV. Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 30 août 2001 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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