

VD_OMNI FI.2006.0005 vom 30. Januar 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-01-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0005

FR: VD_OMNI FI.2006.0005 du 30 janvier 2009

IT: VD_OMNI FI.2006.0005 del 30 gennaio 2009

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Contribuable domicilié dans le canton de Vaud et propriétaire d'une résidence secondaire hors du canton (en VS). Imposition et détermination de la valeur locative en droit fédéral (LIFD) et cantonal (aLI et LI). Pour l'ICC: chaque canton est en droit d'utiliser ses propres règles d'évaluation pour autant qu'il utilise des règles semblables pour des objets qu'il est en droit d'imposer et pour ceux attribués à d'autres cantons (ATF 120 Ia 349, consid. 3a, p. 352). Solution confirmée après l'entrée en vigueur de la LHID, qui laisse une marge d'appréciation aux cantons (consid. 7). Pour l'IFD: la valeur locative IFD de l'immeuble en VS, telle qu'elle est fixée par les autorités fiscales valaisannes, détermine l'assiette de l'IFD imposé dans le canton de Vaud; solution reprise de FI.1999.0027 (consid. 8).

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 200 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), le recours est intervenu en temps utile. Il est au surplus recevable en la forme.

E. 2

Les griefs du recourant concernent les périodes fiscales du 12 septembre 1999 au 31 décembre 2000 et du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2002. En droit fédéral, la matière est régie par la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; RS 642.11), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. En droit cantonal, la période fiscale 1999-2000 est régie par la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci après: aLI). En ce qui concerne les périodes suivantes, c'est la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI) qui est applicable. Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001, elle a abrogé la loi du 26 novembre 1956. La nouvelle loi a fait l'objet d'une révision (loi du 4 décembre 2001 modifiant la LI du 4 juillet 2000, Recueil des lois vaudoises 2001, p. 718 ss) qui a consacré l'abandon du système praenumerando bisannuel (basé sur les revenus réalisés durant les deux années précédant la période fiscale en question, correspondant à deux années consécutives) au profit du système postnumerando annuel (basé sur les revenus effectivement réalisés durant la période fiscale en question, correspondant désormais à une année). A titre de disposition transitoire, l'art. 271 LI (introduit par la loi du 4 décembre 2001) prévoit que les dispositions relatives à la taxation annuelle des personnes physiques sont applicables pour la première fois à la période fiscale 2003, les créances fiscales relatives aux périodes fiscales antérieures, 2001 et 2002 y compris, demeurant régies par l'ancien droit. Afin d'éviter que des contribuables ne soient excessivement avantagés, ou au contraire désavantagés, durant les deux années transitoires (2001-2002), le changement de

système s'accompagne de mesures spéciales. Ainsi, les revenus extraordinaires réalisés durant les années 2001 et 2002 sont soumis à un impôt annuel entier perçu à la moitié du taux applicable à ces seuls revenus, pour l'année fiscale où ils ont été acquis (art. 273 al. 1 LI introduit par la loi du 4 décembre 2001). Les charges extraordinaires supportées pendant les années 2001 et 2002 sont déduites du revenu imposable afférent à la période fiscale 2001-2002, à condition que le contribuable soit assujéti à l'impôt dans le canton au 1^{er} janvier 2003 (art. 275 al. 1 LI, introduit par la loi du 4 décembre 2001). Afin de déterminer les revenus et les charges extraordinaires des articles 273 et 275 LI (introduits par la loi du 4 décembre 2001), le contribuable doit déposer en 2003 une formule de déclaration d'impôt remplie conformément à l'ancien système d'imposition bisannuel *praenumerando* (art. 277 al. 1 LI, introduit par la loi du 4 décembre 2001).

E. 3

A titre préliminaire, il sied de préciser dans quelle mesure le recourant était assujéti dans le canton de Vaud durant les périodes fiscales litigieuses. Aux termes de l'art. 3 al. 1 aLI (dont la teneur correspond à l'art. 3 al. 1 LI), les personnes physiques sont assujétiées à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton. L'assujétiement fondé sur un rattachement personnel est illimité ; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton (art. 5 al. 1 aLI; art. 6 al. 1 LI). Selon l'art. 4 let. c aLI (dont la teneur correspond à l'actuel art. 4 let. c LI), les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées, ni en séjour dans le canton sont assujétiées à l'impôt à raison de leur rattachement économique lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou qu'elles sont titulaires de droits de jouissance réels ou de droit personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, portant sur un immeuble sis dans le canton. L'assujétiement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu et de la fortune, ainsi qu'aux gains immobiliers qui sont imposables dans le canton; au moins le revenu acquis dans le canton et la fortune qui y est située doivent être imposés (art. 5 al. 2 aLI; art. 6 al. 2 LI). Le recourant a été assujéti de manière illimitée dans le canton de Vaud, compte tenu de son domicile à 3.***** , jusqu'au 31 juillet 1999, date à laquelle il a transféré son domicile aux Etats-Unis. L'assujétiement illimité du recourant dans le canton de Vaud, c'est-à-dire sur l'ensemble de ses revenus et de sa fortune, a donc pris fin le 31 juillet 1999. Ce point peut être tenu pour établi, dès lors qu'il n'est plus mis en doute par l'ACI, ni d'ailleurs contesté par le recourant. Du 1^{er} août au 11 septembre 1999, le recourant n'a pas été taxé dans le canton de Vaud, dès lors qu'il avait transféré son domicile à l'étranger et en raison de l'absence d'élément fondant un assujétiement limité dans le canton de Vaud. Le 12 septembre 1999, le recourant a hérité de son père un immeuble sis à 7.*****. Il est dès lors devenu à nouveau assujéti aux impôts sur le canton de Vaud, cet assujétiement demeurant toutefois limité aux parties du revenu et de la fortune liées à l'immeuble dans le canton. La période de taxation court dès le jour du décès, soit le 12 septembre 1999 (et non dès le 13 septembre, comme on le lit dans certaines écritures; cf. sur ce point Marc Bugnon, in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Commentaire sur l'impôt fédéral direct*, édité par Danielle Yersin et Yves Noël, Bâle 2008, n. 24 ad art. 45, p. 604). Le 1^{er} août 2001, le recourant est revenu s'établir en Suisse et a fixé son domicile hors du canton de Vaud. Cela étant, son assujétiement dans ce canton est demeuré limité aux revenus et à la fortune liés à l'immeuble de 7.*****. Le 25 mai 2002, le recourant a hérité de sa grand-mère paternelle. Etant donné que la dévolution pour cause de mort constitue un motif de taxation

intermédiaire au sens de l'art. 80 al. 1 let. c LI et que cet héritage a modifié le taux d'imposition du revenu et de la fortune du recourant dans le canton de Vaud, la période du 25 mai au 31 décembre 2002 a fait l'objet d'une taxation distincte. Ici encore, la nouvelle taxation part du jour du décès, soit du 25 mai 2002 (et non du 26 mai). Il convient encore de souligner que le recourant ne formule aucun grief à l'encontre du principe de son assujettissement illimité dans le canton de Vaud jusqu'au 31 juillet 1999, ou du fait que son assujettissement dans le canton de Vaud a été limité aux revenus et à la fortune liés à l'immeuble de 7.***** depuis le 12 septembre 1999.

E. 4

Le recourant conteste un bordereau d'impôt portant sur le montant de 2'391 fr. 95 notifié le 21 janvier 2002, concernant la période 1999, alors qu'il s'est déjà acquitté pour cette période du montant de 2032 fr. 70 le 2 août 1999. Le 21 janvier 2002, l'office d'impôt a effectivement notifié au contribuable une décision définitive de taxation, fixant les éléments imposables et le calcul de l'impôt 1999. Cette notification porte sur les périodes fiscales du 1^{er} janvier au 31 juillet 1999, durant laquelle le recourant était domicilié dans le canton de Vaud (210 jours), et du 12 septembre au 31 décembre 1999 (108 jours) durant laquelle le recourant était taxé dans le canton en raison de la propriété de l'immeuble sis à 7.*****. Pour la première de ces périodes fiscales (du 1^{er} janvier au 31 juillet 1999), l'office d'impôt s'est fondé sur des revenus imposables de 33'500 fr., au taux de 34'100 fr, et sur une fortune imposable de 46'000 fr., au taux de 77'000 fr. Ces montants ont été arrêtés dans la décision définitive de taxation et de répartition intercantonale des éléments imposables du 20 juillet 1999 relative à cette même période fiscale (du 1^{er} janvier au 31 juillet 1999). Ils n'ont à l'époque pas été contestés par le contribuable et ne font pas l'objet du présent recours. Le montant de l'impôt afférent à cette période fiscale (impôt cantonal sur le revenu et la fortune: 1'584 fr. 25 et 37 fr.; impôt communal: 736 fr. 85 et 17 fr. 20) est dès lors bel et bien dû. La taxation relative à la période fiscale du 12 septembre au 31 décembre 1999 en revanche est contestée par le recourant pour divers motifs examinés plus loin. Cela étant, ainsi que l'ACI l'a précisé dans une lettre au Tribunal administratif du 22 août 2006, s'il est vrai que l'office d'impôt a lui-même constaté que certains crédits d'impôt consécutifs aux impositions complémentaires survenues en 1999 ont été mal comptabilisés, la rectification devra intervenir après l'entrée en force des décisions de taxation. Par conséquent, l'office d'impôt sera invité à effectuer les corrections qui s'imposent, afin de déterminer le solde de l'impôt à verser par le recourant pour cette période fiscale, compte tenu du versement déjà intervenu et de l'impôt anticipé déjà récupéré ou à recouvrer.

E. 5

a) Le recourant se plaint de ce que l'autorité de taxation ait calculé de manière erronée la part (1/12) de la fortune qu'il a héritée de sa grand-mère, le 25 mai 2002. Ainsi, d'après le recourant, l'immeuble de cette dernière – sis à 8.***** – aurait été pris en compte au double de sa valeur fiscale (898'050 fr.) dans le calcul de ses impôts sur le revenu et la fortune, pour la période fiscale du 25 mai au 31 décembre 2002. Il convient de préciser que, durant cette période, le recourant était assujéti à l'impôt dans le canton de Vaud uniquement sur la partie des revenus et de la fortune liés à l'appartement de 7.***** (art. 6 al. 2 LI). Celle-ci ne comprenait dès lors pas l'immeuble sis à 8.*****. En revanche, les taux d'imposition respectifs de ces éléments de fortune et de revenus étaient calculés sur la base de son revenu et de sa fortune globaux (c'est-à-dire les taux auxquels son revenu et sa fortune seraient imposés si tous les éléments étaient imposables dans le

canton (cf. art. 7 al. 1 LI), ce qui englobait l'immeuble en question. Ce dernier a donc une influence sur le calcul du taux d'imposition. La proposition de règlement établie par l'ACI le 25 novembre 2005 pour la période fiscale du 25 mai au 31 décembre 2002 retient sous la rubrique « fortune imposable » que A. _____ disposait d'une part à une succession non partagée évaluée à 585'974 fr. Comme déjà exposé, cette part entre dans le calcul du taux d'imposition de la fortune imposable dans le canton. Au surplus, l'ACI a retenu que le recourant avait réalisé un revenu provenant de cette succession de 9'105 fr. durant la période considérée (du 25 mai au 31 décembre 2002), ce qui correspond à un rendement annuel de la part successorale du recourant de 1,5 % ; ce revenu – bien que non imposable sur le canton de Vaud – influence le taux d'imposition du revenu acquis dans le canton. b) Selon l'inventaire fiscal établi par l'autorité fiscale de 9.***** au décès, le 14 juin 2002, la succession comportait des actifs pour 6'133'642 fr. 45 au total, parmi lesquels l'immeuble litigieux sis à 8.*****, d'une valeur officielle (amtlicher Wert) de 1'796'100 fr.; cet immeuble a été pris en compte par l'autorité fiscale glaronnaise à raison d'une demi (soit 898'050 fr.). L'ACI s'est toutefois écartée de cet inventaire fiscal et a retenu pour cet immeuble une (pleine) valeur de 1'796'100 fr., de sorte qu'elle parvient à un total d'actifs successoraux de 7'031'692 fr. (soit 585'974 fr. pour la part successorale [1/12] du recourant). Interpellée à ce sujet, l'ACI a précisé dans son écriture du 22 août 2006 que cette valeur d'immeuble (1'796'100 fr.) était en fait erronée, dans la mesure où la défunte n'était propriétaire que de la moitié de l'immeuble en cause (l'autre moitié étant propriété de l'un de ses héritiers). Dès lors, elle a admis qu'il fallait se fonder sur une valeur d'immeuble de 898'050 fr. ainsi que cela figure dans l'inventaire successoral établi par les autorités fiscales glaronnaises; il s'ensuit que le total des actifs successoraux n'est pas de 7'031'692 fr. mais de 6'133'642 fr., et que la part successorale du recourant (1/12) se monte à 511'136 fr. au lieu de 585'974 fr. Le recourant obtient gain de cause sur ce point : la fortune imposable du recourant, déterminant le taux d'imposition pour la période fiscale allant du 25 mai au 31 décembre 2002, doit être rectifiée en conséquence. c) Aux termes des art. 19, 23 et 24 LI, l'impôt sur le revenu a pour objet le revenu net global du contribuable provenant d'une activité lucrative, de la fortune immobilière et mobilière et de toutes autres sources de gains et avantages, appréciables en argent; en particulier, les revenus provenant d'avoirs et de participations de toute nature, tels qu'intérêts, rentes, dividendes, parts aux bénéficiaires et autres prestations appréciables en argent qui ne représentent pas un remboursement du capital ou de la part sociale sont imposables (art. 23 let. c LI) ; l'art. 24 let. a et b LI prévoit également que le revenu provenant de la location et de l'affermage d'immeubles est imposable, y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans un immeuble dont il est propriétaire ou usufruitier. En l'espèce, la succession de la grand-mère du recourant comprend selon l'inventaire fiscal déjà cité des papiers-valeurs, des comptes bancaires, ainsi que l'immeuble sis à 8.*****; le contribuable n'ayant pas indiqué quel avait été le rendement de ces avoirs, l'ACI a présumé que la part successorale du recourant (585'974 fr.) avait produit un rendement de 1,5 % en 2002, soit pour cette année 8'789.60 fr., auquel s'ajoute le revenu provenant de la succession du père du recourant (316 fr.), soit un revenu total de 9'105 fr. provenant de ces deux successions. Le recourant ne conteste pas le fait que sa part successorale ait produit des revenus et ne prétend pas que le rendement présumé par l'ACI (1,5 %) serait excessif ; son seul grief porte en réalité sur la valeur de l'immeuble bernois dont il a déjà été dit qu'elle était en réalité inférieure à celle que l'ACI a retenue. Cette différence influence également le revenu du recourant, déterminant le taux d'imposition pour la période fiscale allant du 25 mai au 31

décembre 2002; il faudrait dès lors retenir un revenu de 7'667 fr., calculé sur une part successorale à la succession de 511'136 fr. (à 1,5 %), auquel s'ajoute le revenu provenant de la succession du père du recourant (à savoir 316 fr.), ce qui représente pour l'année un total de 7'983 fr., en lieu et place du revenu de 9'105 fr. retenu par l'ACI. Il s'ensuit que le revenu imposable du recourant, déterminant le taux d'imposition pour la période fiscale allant du 25 mai au 31 décembre 2002, doit également être rectifié en conséquence.

E. 6

Selon la proposition de règlement établie le 25 novembre 2005, l'ACI a inclus dans ses calculs, dès septembre 1999, des éléments de fortune contestés par le recourant: il s'agit du mobilier de ménage (représentant 56'666 fr. au 13.09.1999, 6'666 fr. au 01.01.2001 et au 26.05.2002) et d'autres éléments regroupés sous la rubrique « divers » (pour un montant de 2'333 fr. au 13.09.1999 et au 01.01.2001). Ces éléments n'étant pas imposables sur le canton de Vaud, ils n'ont été pris en compte que pour déterminer le taux d'imposition. Le recourant critique donc les bases de calcul qui ont servi à déterminer le taux de l'impôt sur la fortune pour les périodes fiscales allant du 12 septembre 1999 au 31 décembre 2002. Il s'agit dès lors de déterminer si c'est à bon droit que l'autorité intimée a pris en compte ces éléments de fortune dans ses calculs des montants déterminants pour le taux d'imposition. Contrairement aux allégations du recourant, ces éléments de fortune existent bel et bien. En effet, ces montants trouvent leur justification dans les éléments de fortune que le recourant a reçus de son père par succession. Ainsi, l'inventaire de la succession de ce dernier, dressé par l'Office de Paix du cercle de 3.***** le 22 mai 2000, comprend notamment du mobilier porté à une valeur de 80'000 fr. et un véhicule estimé à 7'000 fr. La part du recourant (d'un tiers) s'élève à 26'666 fr. pour le mobilier et à 2'333 fr. pour le véhicule. C'est ce dernier montant qui figure sous "divers". En outre, le recourant a déclaré (avant abattement) un montant de 30'000 fr. au titre du mobilier de ménage dans sa déclaration d'impôt 1999-2000. Si l'on y ajoute la part du mobilier de ménage héritée de son père (soit 26'666 fr.), on parvient bien à un montant de 56'666 fr. avant abattement. L'abattement relatif au mobilier de ménage - qui se montait à 20'000 fr. lors de la période fiscale 1999-2000 (art. 37 al. 2 aLI) et à 50'000 fr. ultérieurement (art. 54 al. 2 LI) - porte la valeur nette du mobilier respectivement à 36'666 fr., puis à 6'666 fr. La différence dans les tableaux de répartition du 25 novembre 2005 vient du fait que, pour la période du 12.09.1999 au 31.12.2000, l'abattement figure après le total net, sous la rubrique des "exemptions" et, pour les périodes du 01.01.2001 au 25.02.2002 et du 26.02 au 31.12.2002, les objets mobiliers ont été d'emblée portés à leur valeur nette de 6'666 fr. (56'666 fr. ./ 50'000 fr.). C'est dès lors à bon droit que l'ACI a tenu compte des éléments de fortune précités afin de calculer les montants déterminants pour le taux d'impôt sur la fortune dans le canton de Vaud.

E. 7

a) Le recourant reproche à l'ACI d'avoir retenu une valeur locative incohérente pour le chalet sis à 6.*****. Il estime que, s'agissant d'un immeuble sis hors du canton, l'ACI devait se référer à la valeur retenue par les autorités fiscales valaisannes (soit 2'080 fr. selon les décisions de répartition du 19 novembre 2003 pour les périodes du 15 septembre 2001 au 24 mai 2002 et du 25 mai 2002 au 31 décembre 2002). Pour le surplus, il n'élève aucune objection à l'encontre du principe même de la taxation de la valeur locative et ne critique pas, en soi, le mode de calcul de la valeur locative dans le canton de Vaud. Il ressort des pièces versées au dossier que l'ACI s'est effectivement écartée de la valeur locative

prévalant en Valais (cf. détermination de la valeur locative ICC 1999-2000 du 4 mars 2005; détermination de la valeur locative ICC 2001-2002 du 8 mars 2005; proposition de règlement établie par l'ACI le 25 novembre 2005). Retenant l'année 1973 comme année de construction de l'immeuble (mentionnée par le contribuable dans le formulaire ad hoc), et 1996, celle de l'avance d'hoirie, comme année d'affectation de l'immeuble au logement du contribuable (et non 2001 admise en premier lieu par l'office d'impôt), l'ACI a arrêté une valeur locative déterminante pour l'impôt cantonal et communal se montant à 3'520 fr. pour la période fiscale du 12 septembre 1999 au 31 décembre 2000, et à 2'380 fr. pour la période fiscale du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2002 (elle était de 1'520 fr. pour la période du 1^{er} janvier au 31 juillet 1999 ; c'est également la valeur indiquée par la commune de Nendaz dans son attestation du 4 septembre 2001 qui doit concerner la période 1999-2000). A ce sujet, il est encore précisé que la différence entre la valeur locative calculée par l'administration vaudoise pour la période fiscale 1999 et 2000 (3'520 fr.) et celle calculée pour la période fiscale 2001 et 2002 (2'380 fr.) est liée d'une part au taux d'adaptation de la valeur locative fondé sur les données du recensement fédéral de 1990 (123 % pour la période fiscale 2001-2002) et à l'abattement de 35 % de la valeur déterminante pour l'impôt cantonal et communal, prévu par la nouvelle loi dès le 1^{er} janvier 2001. b) En droit fiscal suisse prévaut la règle selon laquelle l'usage d'une chose, dont le contribuable est propriétaire, n'est pas imposable. A cet égard, l'imposition de la valeur locative constitue une exception; mais celle-ci se justifie, selon la jurisprudence et la doctrine, en raison de la structure de l'impôt sur le revenu et du principe de l'égalité horizontale (cf. ATF 131 I 377, RDAF 2006 II 11, consid. 2.1; ATF 123 II 9 et Archives de droit fiscal 53, p. 391; pour la doctrine, v. notamment; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 2^e éd. 1998, p. 435 ss; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3^e éd. 2006, § 7, n. 165, p. 128; Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^e éd. 2002, p. 174). Elle vise, notamment, à corriger la différence entre la situation du propriétaire qui est autorisé à déduire de son revenu une partie importante de ses frais de logement et celle du locataire qui, pour sa part, ne peut invoquer de déduction similaire, quand bien même il a, dans la pratique, à assumer une partie d'entre eux 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). En outre, le principe d'égalité de traitement est respecté par l'imposition du revenu de jouissance, concrétisé sous forme de valeur locative, auprès du propriétaire qui habite son logement, alors que le propriétaire qui loue le sien est imposé sur un revenu en espèces constitué par le loyer encaissé (v. Caroline Rusconi, L'imposition de la valeur locative, thèse Lausanne 1988, p. 45). c) Dès lors, le droit fédéral (art. 21 al. 1 let. b LIFD), comme le droit cantonal (art. 21a aLI ; art. 24 let. b et 25 al. 1 LI), consacre le principe selon lequel la valeur locative de l'immeuble dont le propriétaire se réserve l'usage constitue un revenu imposable au titre du rendement de la fortune immobilière. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14) consacre à l'art. 7 al. 1 le principe de l'imposition de la valeur locative. La loi d'harmonisation est en revanche muette quant aux règles d'évaluation de la valeur locative que devraient appliquer les cantons (contrairement à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct [art. 21 al. 2 LIFD]). Cette matière relève de la compétence des cantons (art. 1 al. 3 LHID), dont la liberté est uniquement limitée à deux égards. D'une part, les règles d'évaluation qu'ils retiennent ne doivent pas aboutir à vider l'imposition de la valeur locative de son sens, car elles seraient alors contraires à l'art. 7 al. 1 LHID. D'autre part, elles doivent respecter les principes

constitutionnels, notamment celui de l'égalité de traitement (Danielle Yersin, L'impôt sur le revenu, Etendue et limites de l'harmonisation, in Archives 61, 295, 305). Le Tribunal fédéral a reconnu toutefois qu'il n'était pas possible de déduire directement de l'art. 4 aCst (8 Cst) des règles précises concernant le calcul de la valeur locative. Le législateur cantonal jouit à cet égard d'une marge d'appréciation importante et, en cas de silence de la loi, l'autorité d'application dispose d'un certain pouvoir d'appréciation (ATF 131 I 377, RDAF 2006 II 11, consid. 2.2 ; ATF 124 I 145, 152 ss ; Danielle Yersin, op. cit., p. 305; Rivier, op. cit., p. 437 ; M. Reich, n. 44 ad art. 7 LHID, p. 109 s., in M. Zweifel/P. Athanas, Kommentar zum schw. Steuerrecht, I/1, 2^{ème} éd., Bâle 2002); les cantons ont fréquemment prévu des abattements - d'ampleurs diverses - visant à encourager l'accession à la propriété. Il n'y a donc pas d'harmonisation horizontale entre les cantons quant à l'évaluation de la valeur locative. d) En droit cantonal, on distinguera les périodes régies par l'aLI et par la LI. Selon l'art. 21a al. 2 aLI, la valeur locative demeure bloquée, tant que l'affectation au logement du 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 de cette même disposition, 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). Entre les mises à jour, la valeur locative est adaptée d'après la variation du coût de la vie, des loyers et du coût de la construction (taux annuel d'adaptation). Enfin l'alinéa 4 prévoit une réduction lorsque l'immeuble en cause a été affecté au logement avant 1980. 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 de l'art. 21 let. b LIFD. La loi du 4 juillet 2000 a modifié quelque peu la méthode de détermination de la valeur locative. En substance, la valeur locative correspond à un loyer moyen de ce logement (art. 25 al. 1 LI); cette formulation paraît se référer à une valeur du marché, soit au loyer (moyen) qu'un tiers devrait payer pour l'occupation d'un tel logement. Pour cerner ce loyer moyen, l'al. 2 prescrit de se fonder sur une "valeur statistique indexée" ; la valeur ainsi obtenue fait toutefois l'objet d'un abattement de 35% (même alinéa). L'indexation a pour but d'adapter de manière régulière la valeur locative durant les périodes séparant les statistiques réalisées au plan fédéral (les données déterminantes à une période récente sont celles ressortant des recensements fédéraux de 1990 et 2000). Par ailleurs, la statistique des loyers permet d'attribuer à un logement une valeur locative de base en fonction de sa surface; cette valeur est ensuite pondérée en fonction de l'âge du bâtiment, de la commune de situation, du type de logement, de l'éventuelle absence de confort et, ou d'un environnement défavorable (al. 3, 1^{ère} phrase). Au surplus, l'art. 39 LI prévoit une déduction sociale sur la valeur locative ou le loyer net du logement affecté au domicile principal du contribuable, qui excède 20% de son revenu net. e) C'est dès lors en vain que le recourant conteste la valeur locative retenue par l'autorité intimée pour arrêter le montant du revenu déterminant le taux d'impôt dans le canton. Ce mode de calcul ne contrevient ni à la LHID, ni à la jurisprudence citée plus haut, qui réserve aux cantons la liberté de recourir à leurs propres normes d'évaluation dans le cadre de leur taxation, sous certaines réserves qui ne sont pas en cause dans le cas d'espèce.

E. 8

La conclusion qui précède vaut pour les taxations cantonales, mais ne s'applique pas à l'imposition en matière d'impôt fédéral direct, qui ne saurait se fonder sur une appréciation des rendements de fortune qui dépende des différentes règles d'évaluation posées par les cantons. On rappelle que la compétence d'imposition en matière d'impôt fédéral direct revient au canton de Vaud pour la période du 1^{er} janvier au 31 juillet 2001. Dans un arrêt FI.1999.0027 du 13 décembre 1999, qui vise le cas de contribuables domiciliés à titre principal dans le canton de Vaud et propriétaires d'un chalet dans le canton du Valais, le Tribunal administratif a retenu que la taxation par les autorités fiscales valaisannes de la valeur locative IFD du chalet était déterminante pour fixer l'assiette de l'impôt fédéral direct des contribuables: "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 de reprendre la valeur arrêtée sur le plan valaisan et résultant de l'information transmise au fisc vaudois". Cette jurisprudence s'appuie sur l'art. 21 LIFD (disposition reprise de l'ancien art. 21 de l'Arrêté du 9 décembre 1940 concernant l'impôt fédéral direct, AIFD). Il n'y a pas de raison de s'en écarter à la suite de l'entrée en vigueur de la LHID. L'autorité intimée reconnaît qu'elle a arrêté selon les normes vaudoises la valeur locative à 2'380 fr., montant converti en valeur fédérale à 3'300 fr., ceci à défaut d'autres indications fournies alors par le recourant. Selon la décision valaisanne, cette valeur s'élève à 2'080 fr.; c'est dès lors cette valeur qui détermine l'assiette de l'impôt fédéral direct, conformément à la jurisprudence rappelée plus haut. Ces considérations conduisent à annuler la décision attaquée, dans la mesure où elle porte sur la taxation de l'impôt fédéral direct pour la période du 1^{er} janvier au 31 juillet 2001.

E. 9

Le recourant fait valoir qu'il n'a pas pu déduire intégralement les intérêts de l'hypothèque grevant l'immeuble sis à 7.***** au cours de la période où il était assujéti de manière limitée dans le canton de Vaud (assujettissement limité à l'immeuble sis dans le canton, du 12 septembre 1999 au 31 décembre 2002). a) Selon la proposition de règlement établie par l'ACI le 25 novembre 2005 pour la période fiscale du 13 septembre (recte: 12.09) 1999 au 31 décembre 2000, les déductions sur le revenu brut imposable comprennent notamment des intérêts passifs pour 6'013 fr. Ces intérêts ont été calculés comme il suit : Dette hypothécaire au jour du décès de M. C. _____ : 426'384 fr. Taux d'intérêt hypothécaire connu pour 1999 : 4 % Intérêts hypothécaires estimés pour 1999 depuis la date du décès : $426'384 \times 4 \% \times 108 / 360 = 5'116.61$ Intérêts hypothécaires effectifs pour 2000 (y.c. indemnité de retard) : 18'336.50 fr. Annualisation des intérêts hypothécaires : $5'116.61 + 18'336.50 / 468 \times 360 = 18'040.86$ fr. Part de A. _____ (1/3) : 6'013 fr. Le recourant ne conteste pas les montants exposés ci-dessus. Il ressort d'ailleurs de l'inventaire successoral déjà cité que la dette hypothécaire du défunt auprès de la BCG (C. 10.******) se montait bien à 426'384 fr. au jour du décès. Par ailleurs, le recourant avait produit avec sa déclaration d'impôt 1999-2000 les pièces bancaires relatives aux intérêts hypothécaires effectifs versés en 2000 (soit 18'336 fr. 50 y compris l'indemnité de retard de

264 fr. 35). Ces montants se révèlent corrects et peuvent dès lors être confirmés. Il est exact que le recourant n'a pas pu déduire l'intégralité de ses intérêts hypothécaires (6'013 fr.) de son revenu imposable dans le canton de Vaud, mais seulement une part de ce montant (2'644 fr. pour la période du 12 septembre 1999 au 31 décembre 2000). Cela étant, pour ce qui est du taux d'imposition, il a été tenu compte de l'ensemble des intérêts passifs, à savoir 6'013 fr. En droit fédéral, comme en droit cantonal, les intérêts passifs privés sont déductibles du revenu (art. 33 al. 1 let. a LIFD, 37 al. 1 let. a LI, 23 al. 1 let. e aLI). Les art. 33 al. 1 let a LIFD et 37 al. 1 let. a LI précisent que la déduction se monte au plus au rendement imposable de la fortune, augmenté d'un montant de 50'000 fr. Il convient dès lors de déterminer si c'est à juste titre que l'autorité intimée n'a pas déduit l'intégralité du montant de 6'013 fr. du revenu imposable dans le canton de Vaud. b) En matière de défalcation des dettes et des intérêts passifs, lorsque plusieurs cantons sont en concours, c'est en principe la méthode de la répartition proportionnelle qui prévaut. Le Tribunal fédéral a posé le principe – qui est également valable en droit fiscal international - selon lequel les dettes et les intérêts passifs doivent être pris en charge par chacun des cantons au prorata des actifs qui lui ont été attribués pour l'imposition (ATF 119 Ia 46 ; 111 Ia 123 ; 104 Ia 256 consid. 4b p. 261 ; W. Ryser/B. Rolli, op.cit. , p. 138). Afin que la répartition soit équitable, les actifs doivent être évalués sur la même base par tous (donc aux valeurs vénales pour tous les actifs, y compris les immeubles (cf. W. Ryser/B. Rolli, op.cit., p. 138; en outre, p. 140 s., qui expose précisément la méthode des répartitions successives). Si la quote-part des intérêts passifs imputables à chacun des cantons est inférieure au rendement de la fortune imposable dans chacun de ces cantons, la répartition en reste là. Si par contre il apparaît que la quote-part d'intérêts passifs attribuée à l'un des cantons excède le rendement de la fortune que ce dernier peut imposer, il ne pourra être mis à sa charge d'intérêts passifs que jusqu'à concurrence de ce rendement de la fortune. L'excédent devra donc faire l'objet d'une deuxième répartition, au prorata des actifs attribués aux cantons restants. Si cette deuxième répartition révèle à nouveau que le montant des intérêts passifs attribuable à l'un des cantons excède le montant du rendement de la fortune imposable restant, ce dernier canton ne devra supporter une attribution d'intérêts passifs supplémentaires qu'à concurrence du reste de ce rendement de la fortune, l'excédent devant donner lieu à une troisième répartition et ainsi de suite. A supposer que la totalité des rendements de la fortune ait été absorbée par des attributions d'intérêts passifs et qu'il subsiste un reste, alors ce reliquat devra être déduit de revenus d'autre nature, par exemple de revenus du travail. Si ce reliquat d'intérêts passifs non absorbés doit être pris en charge par une personne physique, la loi fixe désormais un plafond à la déduction des intérêts passifs privés (art. 9 al. 2 let. a LHID) tombant à la charge des autres revenus. Ce plafond est défini comme étant le total des rendements de la fortune augmenté de 50'000 francs (W. Ryser/B. Rolli, op.cit., p. 140 s). c) En l'espèce, s'agissant de la période fiscale du 12 septembre 1999 au 31 décembre 2000, l'autorité intimée a réparti les intérêts passifs en fonction des actifs attribués au canton du Valais, respectivement au canton de Vaud et aux Etats-Unis (où le recourant était domicilié durant cette période), selon les pourcentages suivants :

Total	Vaud	VS	USA Immeubles
249'430	210'000	39'430	Titres et créances
169'256			169'256 Objets mobiliers
56'666			56'666 Divers
2'333			2'333 Total de l'actif
477'685	210'000	39'430	228'255 Rapport en %

100 %	43,96 %	8,25 %	47,79 %	Intérêts passifs
6'013	2'644	496	2'873	Pour la période fiscale du 1
er janvier 2001 au 24 mai 2002, durant laquelle le recourant était toujours considéré par le				
canton de Vaud comme étant domicilié à l'étranger, la répartition des intérêts passifs a été				
opérée selon les mêmes principes, avec des pourcentages légèrement différents :				
Total	Vaud	VS	USA	Immeubles
249'430	210'000	39'430	Titres et créances	
158'986			158'986 Objets	
mobiliers	6'666			6'666 Divers
	2'333			2'333 Total de
l'actif	417'415	210'000	39'430	167'985
Rapport en %	100 %	50,30 %	9,44 %	
40,26 %	Intérêts passifs	6'013	3'025	
568	2'420			

Ces calculs sont conformes à la jurisprudence citée et doivent être confirmés. Il est vrai que la répartition intercantonale des éléments imposables établie le 19 novembre 2003 par les autorités fiscales valaisannes pour la période du 15 septembre 2001 au 24 mai 2002 ne parvient pas aux mêmes résultats. Cela s'explique: elle ne prend pas en compte les actifs figurant dans le tableau de répartition ci-dessus sous les rubriques objets mobiliers (6'666 fr.) et divers (2'333 fr.). De plus la répartition établie par le fisc valaisan ne tient pas compte du même montant total d'intérêts passifs (5'876 fr. contre 6'013 fr. dans le calcul ci-dessus). Il s'ensuit que les pourcentages des actifs attribués au canton de Vaud ne sont pas identiques (52,19 % selon le fisc valaisan, contre 50,30 % dans le calcul ci-dessus) et que le calcul des intérêts passifs attribuables à chaque canton est modifié dans la même mesure. Il ne convient pas pour autant de corriger le calcul effectué par l'ACI; il a déjà été précisé que les actifs retenus (notamment 6'666 fr. et 2'333 fr., qui ont apparemment échappé à l'imposition dans le canton du Valais) et le décompte des intérêts était correctement établi. d) Comme on l'a vu à propos de la valeur locative (consid. 7c), la jurisprudence fédérale n'exige pas l'utilisation d'une méthode d'évaluation de la fortune et des dettes qui soit uniforme entre cantons: chaque canton est ainsi en droit d'utiliser ses propres règles d'évaluation, pour autant qu'il utilise des règles semblables pour les objets qu'il est en droit d'imposer et pour ceux attribués à d'autres cantons. Cette latitude laissée aux cantons est confirmée dans un arrêt du 2 décembre 1994 (ATF 120 Ia 349, consid. 3a, p. 352; Archives 65, 582). La LHID, comme on l'a également rappelé, n'a pas mis fin à ce régime qui laisse une marge d'appréciation aux cantons. S'agissant de la répartition des intérêts passifs, le même arrêt pose le principe qu'il faut une évaluation concordante non seulement des actifs, mais aussi des rendements de fortune dans les cantons concernés – et, par conséquent, en particulier de la valeur locative (ATF 120 Ia 349, consid. 5, p. 357; l'arrêt fait l'objet d'une note critique de J.-B. Paschoud, in RDAF 1997 II 237, 241 ; de même P. Locher, Einführung in das interkantonale StR, p. 104 ; en faveur de la solution du TF, semble-t-il, X. Oberson, Droit fiscal suisse, 3è éd., § 21, n. 11, p. 427). Dès lors que pour les périodes du 12 septembre 1999 au 31 décembre 2000, puis du 1 er janvier 2001 au 24 mai 2002, la déduction des intérêts passifs ne donne pas lieu dans le canton de Vaud à une seconde répartition, la valeur locative retenue respectivement par les autorités fiscales vaudoises et valaisannes demeure ici sans incidence sur cette répartition. e) Finalement, pour la période fiscale du 25 mai 2002 au 31 décembre 2002, objet d'une taxation intermédiaire en raison de l'ouverture de la succession de la grand-mère du recourant, les intérêts passifs ont été répartis de la manière suivante : Total

Vaud	VS	USA Immeubles	249'430	
210'000	39'430 Titres et créances			
158'986			158'986 Objets	
mobiliers	6'666			6'666 Divers
	588'307			588'307 Total
de l'actif	1'003'389	210'000	39'430	753'959
Rapport en %	100 %	20,92 %	3,92 %	75,16 %
Intérêts passifs	6'013	1'259	236	4'518

Ce calcul doit être corrigé s'agissant des pourcentages déterminants, puisque la part successorale du recourant dans la succession de son aïeule devait être fixée à 511'136 fr. (au lieu de 585'974 fr.), ce qui réduit le montant de 588'307 fr., figurant au titre de « divers » dans la fortune déterminante pour le taux, à 513'469 fr. (511'136 fr. + 2'333 fr.); dès lors, le total de l'actif se monte à 928'551 fr., ce qui porte le rapport en % des actifs dans le canton de Vaud à 22,62 %. Au surplus, même si le recourant n'est plus imposé de manière illimitée aux Etats-Unis durant cette période, mais en Suisse, l'imposition dans le canton de Vaud demeure comme par le passé limitée aux fractions de fortune et de revenus attribuables à l'immeuble de 7.*****. On relève encore que la décision de répartition intercantonale des éléments imposables, établie le 19 novembre 2003 par le Service des contributions valaisan pour la période fiscale du 25 mai au 31 décembre 2002, ne tient pas compte des mêmes montants d'actifs; les actifs autres qu'immobiliers y figurent pour une valeur totale de 383'000 fr., alors qu'ils s'élèveraient selon les valeurs corrigées comme indiqué ci-dessus à 679'121 fr. pour le fisc vaudois (158'986 + 6'666 + 513'469). Dès lors, logiquement, le pourcentage des actifs localisés dans le canton de Vaud n'est pas le même pour les autorités fiscales valaisannes et vaudoises; par ailleurs le montant total des intérêts passifs retenu par les autorités fiscales valaisannes se monte à 5'876 fr. (contre 6'013 fr. dans le tableau ci-dessus). f) Bien qu'elles aient une incidence sur la répartition intercantonale opérée par les autorités valaisannes et vaudoises, ces différences ne justifient pas une taxation intermédiaire dans le canton de Vaud lors de la cessation des rapports de travail (décision de l'office d'impôt du 29 août 2001) ou lors du déplacement du domicile principal en Suisse (qui ne modifie pas l'assujettissement limité du contribuable dans le canton). Le 29 août 2001, l'office d'impôt a effectivement rejeté la requête de taxation intermédiaire, en relevant que l'interruption d'une activité lucrative, si elle n'excède pas deux ans, ne constitue pas à elle seule une cause de taxation intermédiaire. Dans le cadre de son recours, le recourant ne formule plus d'objection sur ce point.

E. 10

Partant, le recourant obtient partiellement gain de cause dans la mesure où la fortune, ainsi que le revenu déterminants pour le taux d'imposition de la période fiscale du 25 mai au 31 décembre 2002 doivent être rectifiés au sens du considérant 5 ci-avant, et où les intérêts passifs déductibles dans le canton de Vaud pour la même période doivent être recalculés en fonction de la nouvelle répartition des actifs (consid. 9e). L'affaire est donc renvoyée à l'ACI afin qu'elle procède aux corrections nécessaires et notifie une nouvelle décision de taxation relative à cette période fiscale (du 25 mai au 31 décembre 2002). En tant qu'ils concernent les autres périodes fiscales, les griefs du recourant se révèlent mal fondés et doivent être rejetés; les taxations de ces périodes fiscales, du 12 septembre 1999 au 24 mai 2002, doivent être intégralement confirmées. La taxation de la période fiscale allant du 1^{er} janvier au 31 juillet 1999, non litigieuse, ne fait pas l'objet du présent litige; dans la mesure où le décompte de l'impôt demeurant dû pour l'entier de l'année fiscale 1999 - compte tenu

des versements déjà opérés et du remboursement de l'impôt anticipé - n'était pas correct, l'office d'impôt est invité à notifier un nouveau calcul de l'impôt encore dû, avec les rectifications qui s'imposent (consid. 4). Enfin, la taxation de l'impôt fédéral direct pour la période du 1^{er} janvier au 31 juillet 2001 doit être annulée (consid. 8).

E. 11

Compte tenu de l'issue du litige, le recourant supportera un émolument de procédure, réduit au montant de l'avance de frais effectuée. N'ayant pas procédé avec l'assistance d'un mandataire, le recourant ne peut obtenir l'allocation de dépens.

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