

VD_OMNI FI.2008.0006 vom 13. Juni 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-06-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0006

FR: VD_OMNI FI.2008.0006 du 13 juin 2008

IT: VD_OMNI FI.2008.0006 del 13 giugno 2008

Regeste

A. _____, B. _____ c/Administration cantonale des impôts | Comme toute exception au principe de l'imposition, la réduction de 10% de la valeur locative au titre de l'environnement défavorable doit être accueillie de façon restrictive. Refus in casu, s'agissant d'une villa à proximité d'une centrale de fabrication de béton et d'une gravière, les contribuables n'apportant pas la démonstration que cette situation défavorable influe sur la valeur locative de leur bien, au point de justifier un abattement supplémentaire.

Erwägungen

E. 1

Le litige a exclusivement trait à la justification de la déduction de 10% de la valeur locative revendiquée par les recourants, au titre d'un environnement défavorable. a) Il appartient au contribuable d'apporter la preuve des faits de nature à diminuer sa dette fiscale (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; arrêts FI.2005.0206 du 12 juin 2006, consid. 8b; FI.2004.0038 du 18 avril 2006, consid. 4d et 4e; FI.2002.0045 du 10 mars 2003, consid. 3a/bb). 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 (ATF 132 I 157 consid. 4 p. 162-164, et les arrêts cités). La valeur locative constitue l'un des éléments faisant partie du revenu du contribuable imposable selon le régime ordinaire; il s'agit en fait d'un revenu en nature. Cette imposition se justifie en raison de la structure de l'impôt sur le revenu et du principe de l'égalité horizontale entre contribuables, lequel exige que des circonstances semblables conduisent à une charge fiscale semblable. Elle vise, notamment, à corriger la différence entre la situation du propriétaire qui est autorisé à déduire une partie importante de ses frais de logement et celle du locataire qui ne peut invoquer de déduction similaire, quand bien même il a, dans la pratique, à assumer une partie d'entre elles en payant son loyer; l'imposition de la valeur locative auprès du propriétaire rétablit en conséquence l'équilibre entre les deux situations (ATF 132 I 157 consid. 4.3 p. 163/164, et les arrêts cités). En substance, la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble (pour reprendre la formule de l'art. 7 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes - LHID; RS 642.14) correspond à un loyer moyen de ce logement; 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. Selon la définition qu'en donne la doctrine, la valeur locative, telle que l'entend l'art. 21 al. 1 let. b de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), la valeur locative correspond au loyer objectif du marché (ATF 131 I 377 consid. 2.2 p. 381 ; 123 II 9 consid. 4b p.

14/15). Est déterminant le loyer que le propriétaire, en louant l'objet en question selon les conditions usuelles du lieu, pourrait en obtenir, ou le montant qu'il devrait payer pour louer un objet similaire (cf. Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinemann, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Zürich 2001, ad 21 LIFD n° 6, pp. 90-91; Nicolas Merlino, in *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008, ad 21 LIFD n° 97; Rivier, *op. cit.*, p. 437; Bernhard Zwahlen, in : Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b*, ad art. 21 LIFD n° 25, p. 317). Il s'agit dès lors de procéder par comparaison avec des objets loués de même nature et de même grandeur (v. Caroline Rusconi, *L'imposition de la valeur locative*, thèse Lausanne 1988, p. 94). Cela ne signifie toutefois pas que l'autorité fiscale ne dispose d'aucune marge d'appréciation, puisque le montant du loyer sur le marché doit faire l'objet d'une estimation et la notion de prix objectif du marché est une notion susceptible d'interprétation (v. sur ce point, Danielle Yersin, *L'impôt sur le revenu, Etendue et limites de l'harmonisation*, in *Archives* 61, p. 295 et ss, not. 304). A teneur de l'art. 21 al. 2 LIFD, cette valeur locative est déterminée compte tenu, notamment, des conditions locales. Cette précision est issue des débats parlementaires ayant précédé l'adoption de dite loi par le Conseil national; l'idée du législateur était de gommer ou du moins d'atténuer les différences constatées dans la détermination par les cantons de la valeur locative pour l'impôt fédéral direct, en prenant en considération le loyer du marché au niveau local et non plus la valeur locative telle qu'arrêtée par la pratique des autorités fiscales cantonales (Agner et alii, pp. 92-93; Zwahlen, *ibid.* n° 26). La prise en compte des conditions locales est toutefois inhérente au principe de la valeur marchande et ne constitue par conséquent rien de nouveau à cet égard (v. Circulaire n° 1 de l'Administration fédérale des contributions - ci-après: AFC - de septembre 1992, Innovations apportées par la LIFD, in *Archives* 61, 6 et ss, ch. 2.5). Dans la mesure où l'art. 7 al. 1 LHID n'en dit pas plus, les cantons conservent une marge de liberté importante dans la détermination de cette valeur; ceux-ci ont fréquemment prévu des abattements - d'ampleurs diverses - visant à encourager l'accession à la propriété (Yersin, pp. 305-306). L'autorité fiscale n'a pas à procéder à une estimation individuelle de la valeur locative de chaque immeuble d'habitation, mais peut au contraire se fonder sur une estimation générale et forfaitaire (Yersin, p. 307 et les réf. citées). La valeur locative prise en considération pour l'impôt fédéral direct est établie par les cantons, dans le cadre de la compétence dévolue à leurs autorités conformément à l'art. 104 LIFD (v. ATF 123, déjà cité, consid. 4b). En pratique, l'AFC admet une valeur locative atteignant au moins 70% du loyer du marché, niveau qui apparaît comme un seuil d'intervention, au dessous duquel l'AFC demande l'adaptation des valeurs cantonales (v. RDAF 1999 II 441, cons. 3a); par ce biais schématique, l'AFC renonce en règle générale, pour autant que ce seuil soit respecté, à déterminer une valeur différente pour l'impôt fédéral direct de celle établie par le canton (Rusconi, *op. cit.*, p. 96). Si ce minimum n'était pas atteint, l'autorité fiscale cantonale doit adapter les valeurs locatives arrêtées pour l'impôt cantonal et fixer ainsi la valeur déterminante pour l'impôt fédéral direct (v. Circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 30 janvier 1991 concernant l'estimation des immeubles pour la procédure de taxation 1991/1992); cette pratique a reçu l'aval du Tribunal fédéral (v. *Archives* 63, 816, déjà cité, consid. 4b et c; 55, 617, déjà cité). c) L'art. 25 de la loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI; RSV 642.11), dans sa teneur actuellement en vigueur, prévoit l'imposition de la valeur locative comme suit: «1. 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 correspond à un loyer moyen de

ce logement, estimé au moment de l'affectation.

E. 2

La valeur locative s'élève au 65% de la valeur statistique indexée au sens de l'alinéa 3.

E. 3

La valeur statistique est établie sur la base d'une statistique des loyers, mise à jour périodiquement. Elle tient compte de la surface du logement, de l'âge du bâtiment et de la commune de situation de l'immeuble, du type de logement, de l'absence de confort et de l'environnement défavorable. Entre les mises à jour de la statistique, la valeur statistique est adaptée d'après la variation du coût de la vie, des loyers et du coût de la construction. (...)

E. 5

Le Conseil d'Etat fixe les bases servant à la détermination de la valeur locative ainsi que le taux annuel d'adaptation. Il arrête les dispositions d'application.» Le 11 décembre 2000, le Conseil d'Etat a adopté le règlement sur la détermination de la valeur locative (RVLoc; RSV 642.11.9.1) dont l'art. 4 a fixé le taux d'adaptation de la valeur locative, fondé sur les données du recensement fédéral des bâtiments et logements de 1990, à 23% (indice 123) pour la période fiscale 2001-2002; ce taux a ensuite été porté à 27% (indice 127) pour la période fiscale 2003. Le 28 janvier 2004, le Conseil d'Etat a adopté diverses modifications du RVLoc ; dès la période fiscale 2004, les données du recensement de 2000 servent de base de calcul des valeurs locatives au sens de l'art. 25 al. 2 et 3 LI (art. 2 al. 2 nouveau de ce règlement). Quant à l'art. 4 al. 2 de ce texte, il prévoit un taux d'adaptation de 5% (indice 105) par rapport aux données du recensement fédéral de 2000 pour la période fiscale 2004. La Cour constitutionnelle a jugé que le régime d'imposition de la valeur locative dans le canton de Vaud comportait bien une composante d'encouragement de l'accession à la propriété, dans l'abattement de 35% prévu à l'art. 25 al. 2 LI et que la disposition précitée ne débouchait pas sur un régime généralement défavorable aux personnes propriétaires de leur logement (arrêt CCST.2005.0001 du 28 juin 2005). L'art. 3 RVLoc, inchangé depuis la modification du 28 janvier 2004, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2004, a, pour sa part, la teneur suivante : «1. Les éléments déterminant le montant de la valeur locative sont : la surface du logement (tableau 1 pour les périodes fiscales 2001-2002 ; tableau 1a dès la période fiscale 2004); l'âge du bâtiment (année de construction, ou de la dernière rénovation lourde ou transformation importante – tableau 2 pour les périodes fiscales 2001-2002 et 2003 ; tableau 2a dès la période fiscale 2004); la commune de situation de l'immeuble (tableau 3 pour les périodes fiscales 2001-2002 et 2003 ; tableau 3a dès la période fiscale 2004); le type de logement (villa individuelle ou habitat groupé); l'absence de confort du logement et l'environnement défavorable. 2. La valeur locative de base est établie en fonction de la surface du logement. Elle est assortie des coefficients d'adaptation tenant compte de l'âge du bâtiment, de la commune de situation de l'immeuble et du type de logement. Le coefficient d'adaptation pour habitat groupé est de 0,9. La valeur locative ainsi que les autres coefficients précités sont fixés dans les tableaux annexés au présent règlement. 3. L'absence manifeste de confort du logement ou un environnement exceptionnellement défavorable sont des éléments qui, s'ils sont réalisés, ont chacun pour effet une réduction de 10% de la valeur locative. » Pour l'impôt fédéral direct, la valeur locative calculée selon les critères précités est imposable à 90% (cf. Instructions générales éditées par l'ACI, ad valeur locative). d) A l'égard de la commune de situation de l'immeuble, le but du coefficient de pondération est d'intégrer une dimension régionale

dans le calcul de la valeur locative afin de prendre en considération les variations de loyers entre communes et régions du canton de Vaud. Ainsi, au niveau fédéral, ce ne sont pas les loyers cantonaux qui doivent être retenus mais ceux pratiqués dans la commune concernée (Agner et alii, op. cit., n° 6 ad art. 21 LIFD, p. 93). La pondération liée à l'âge du bâtiment a pour but de prendre en compte la différence de valeur locative qui existe entre un bâtiment ancien et un qui serait plus récent, le loyer mensuel qu'on pourrait exiger du second étant en règle générale supérieur à celui exigible pour le premier. Une rénovation lourde, soit lorsque les travaux modifient de manière essentielle l'état de la construction doit également être prise en considération dans la mesure où le loyer du marché pour un objet rénové est supérieur à celui d'un objet demeuré en l'état. S'agissant de la déduction pour absence de confort, il faut que le contribuable justifie habiter un logement sans confort, c'est-à-dire dont les installations sont vétustes, précaires ou encore que les installations sanitaires soient inexistantes. Enfin, la notion d'environnement défavorable vise la situation de l'immeuble en particulier. Ainsi, l'exemple cité est-il celui d'une villa sise à côté de l'autoroute et sans mur anti-bruit (Rusconi, op. cit., p. 223-224). A cet égard, comme toute exception au principe de l'imposition, la déduction pour environnement défavorable doit être appréciée de façon restrictive (v. sur ce point, Peter Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal no 60, p. 1 et ss, not. 13 à 15, références citées). Dans un ATF 2C_164/2007 du 17 octobre 2007, le Tribunal fédéral a du reste confirmé le caractère exceptionnel d'une telle déduction (consid. 3.4, in fine). 2. En l'espèce, les recourants ne contestent pas la détermination de la valeur locative de leur immeuble, arrêtée à 18'345 francs. Ils font grief en revanche à l'autorité intimée de ne pas avoir admis la déduction relative à l'environnement défavorable, ce qui aurait pour effet de ramener cet élément de leur revenu à 16'510 francs. a) La parcelle des recourants se trouve à proximité de l'usine de 6.***** et de la gravière exploitée par celle-ci. Les recourants se plaignent de subir, durant la semaine, les désagréments liés aux bruits provenant des concasseurs, des camions et divers engins de chantier et aux poussières générées par l'exploitation de la carrière. En outre, ils exposent que les détonations provenant de celle-ci provoqueraient des dégâts sur leur villa. Ils ont joint à leur réclamation plusieurs photographies (poussières sur la bache de la piscine, carrelages fissurés, sous-pentes de toiture abîmées). Pour l'autorité intimée, cet environnement ne serait pas exceptionnellement défavorable, au sens où l'entend l'art. 3 al. 3 RVLoc, au point qu'un abattement forfaitaire de 10% sur la valeur locative s'imposerait en l'occurrence. C'est à tort que les recourants reprochent à l'autorité intimée d'avoir arbitrairement restreint le champ d'application de cette déduction. Ils perdent de vue que la composante de l'environnement entre déjà dans la détermination de la valeur locative, de sorte qu'il n'est nullement arbitraire de limiter aux éléments exceptionnellement défavorables le bénéfice de l'abattement supplémentaire de l'art. 3 al. 3 RVLoc. b) L'immeuble des recourants fait partie d'un quartier résidentiel en aval de l'usine de 6.*****, desservi par un chemin privé. Il est bordé au nord par la 4.***** qu'empruntent les camions se rendant à l'usine et à la gravière. Leur immeuble n'est pas situé directement en face de l'usine mais décalé par rapport à celle-ci au sud-est. Il est plus éloigné de la gravière. L'impact sur leur propriété des nuisances provenant de l'usine et de la gravière est toutefois aggravé par l'absence de toute construction sur la parcelle n° 7.*****, entre leur villa et l'usine. Les recourants mettent en avant les immissions excessives provenant de ce voisinage industriel, que ce soit au niveau sonore (bruit des engins) ou au niveau olfactif (poussière). Ils font valoir en outre que l'exploitation de la gravière serait la cause d'une usure excessive de leur bâtiment. Cet environnement, guère

favorable, ne saurait toutefois être qualifié d'exceptionnel. On peut sans doute regretter que le développement d'une entreprise entre en conflit avec les règles de l'habitat prévalant dans le secteur bâti en aval. Cette situation ne résulte toutefois ni d'une situation exceptionnelle, ni même d'une planification bâclée; elle est malheureusement inévitable lorsqu'une parcelle se trouve, comme celle des recourants, à la limite de la zone de villas. Du reste, l'autorité intimée a relevé qu'aucun des propriétaires du quartier ne bénéficiait d'un abattement à cet égard. c) Quoi qu'il en soit, il eut appartenu aux recourants d'apporter la démonstration que cette situation défavorable influait sur la valeur locative de leur immeuble au point de justifier un abattement supplémentaire. Or, les éléments qu'ils ont fournis durant la procédure se révèlent à cet égard insuffisants. Les recourants, qui n'ont du reste pas requis la révision de l'estimation fiscale de leur immeuble, ne démontrent pas que cette situation générerait une diminution de la valeur vénale de celui-ci. 3. Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge des recourants; l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1 de la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives - LJPA; RSV 173.36).

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