

VD_OMNI FI.2010.0017 vom 14. September 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-09-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0017

FR: VD_OMNI FI.2010.0017 du 14 septembre 2010

IT: VD_OMNI FI.2010.0017 del 14 settembre 2010

Regeste

A.X. _____, B.X. _____ / Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Intendance des impôts du canton de Berne | L'usufruit et le droit d'habitation sont tous deux des servitudes personnelles proprement dites, dont les caractéristiques sont identiques. L'usufruit constituant un revenu immobilier imposable au lieu de situation de l'immeuble, il faut considérer par analogie le droit d'habitation comme un revenu immobilier. Aucun argument ne justifie de traiter ces deux servitudes personnelles de façon différente. Recours admis.

Erwägungen

E. 1

La question litigieuse concerne en l'espèce le lieu d'imposition du droit d'habitation des recourants sur un chalet situé à Schönried, dans la commune de Saanen (BE). Le recours porte uniquement sur la période fiscale 2004. Cependant, plusieurs réclamations concernant respectivement les périodes 2001-2002 et 2003 sont encore en suspens. Les contribuables ont déposé des réclamations portant sur le rattachement du droit d'habitation dans le canton de Vaud, et sur l'imposition des rentes viagères fondée sur l'art. 268 a de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RS 642.11), pour lesquelles ils ont revendiqué l'application d'un taux réduit fondé sur l'art. 7 de la loi fédérale du 4 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Pour la période fiscale 2003, les recourants ont contesté, en plus de l'imposition du droit d'habitation dans le canton de Vaud, le calcul de la fortune déterminante pour le calcul du taux d'imposition sur la fortune. Il appartient à l'ACI de rendre le plus rapidement possible une décision sur réclamation concernant ces deux périodes fiscales, en tenant compte des considérants de cet arrêt. Le Tribunal ne rend en l'espèce qu'un arrêt sur le droit d'habitation traité dans la décision sur réclamation concernant la période 2004. Toutefois, pour éviter de nouveaux recours, le Tribunal de céans apportera des précisions concernant les points litigieux demeurés en suspens au niveau de l'ACI.

E. 2

Dans la présente affaire, le point litigieux concerne le lieu d'imposition du droit d'habitation. Les recourants sont victimes d'une double imposition dans les cantons de Berne et Vaud qui prétendent chacun détenir la souveraineté fiscale sur l'imposition de ce droit. Les recourants concluent à son imposition dans le canton de Berne, au lieu de situation de l'immeuble. a) L'interdiction de la double imposition s'oppose à ce qu'un contribuable soit soumis par deux ou plusieurs cantons sur le même objet pendant la même période à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflits jurisprudentielles, prélève un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle). La

jurisprudence a en outre déduit de l'art. 127 al. 3 Cst. (46 al. 2 aCst.) le principe selon lequel un canton ne peut imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il n'est pas soumis entièrement à sa souveraineté fiscale, mais qu'il est aussi assujéti aux impôts dans un autre canton. Ainsi, le contribuable qui est soumis simultanément à plusieurs souverainetés fiscales cantonales ne doit pas être traité de manière plus défavorable de ce fait que celui dont l'imposition ne relève que d'un seul canton ("Schlechterstellungsverbot"; v. ATF 133 I 19 consid. 2.1 , p. 20 ; ATF 132 I 29 , consid. 2.1 p. 31/32 ; ATF 132 I 220 , consid. 2.1 p. 222/223 ; ATF 125 I 54 consid. 1b p. 55 ; ATF 123 I 264 consid. 2a p. 265 ; ATF 111 Ia 44 consid.

E. 3

a) Selon les règles de répartition des souverainetés fiscales en matière de double imposition intercantonale, posées par le Tribunal fédéral, les immeubles des personnes physiques sont imposables au lieu de situation de l'immeuble (Noël Yves, Double imposition intercantonale et internationale, in: Archives 71 (2002) p. 31, 32; ATF 119 Ia 46 ; ATF 116 Ia 127 ; ATF 111 Ia 120). Selon cette règle, les revenus de l'immeuble sont exclusivement imposables au lieu de situation de l'immeuble. Seuls les dettes et les intérêts passifs, ainsi que d'éventuels excédents de frais d'acquisition du revenu peuvent être répartis entre le canton du domicile fiscal principal et le canton du domicile fiscal spécial proportionnellement à la situation des actifs (ATF 111 Ia 120 consid. 3a p. 126 , 220 consid. 2c p. 225 ; cf. Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonaes Steuerrecht, 4e éd., Berne (Stuttgart/Vienne 2000, p. 514 ss, § 28 chiffres 32 ss; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2e éd., Berne 2003, p. 102 s., 112 ss et 129; RDAF 2006 II 513, cons. 3.1). Fondé sur cette jurisprudence, l'art. 4 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) qui s'impose aux cantons prévoit ce qui suit: "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 du rattachement économique lorsqu'elles exploitent une entreprise ou un établissement stable dans le canton, qu'elles y possèdent des immeubles, en ont la jouissance , servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ou font du commerce immobilier". Cette règle de répartition intercantonale reprend la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale (sous réserve de la question des commerçants professionnels d'immeubles à propos de laquelle il y a une divergence mais dont il n'est toutefois pas question dans la présente affaire, cf. à ce sujet Zweifel/Athanas, Commentaire de la LHID, ad art. 4 ch. 6). Elle prévoit expressément que la "jouissance d'un immeuble" crée un assujétiement à raison du rattachement économique au lieu de situation de l'immeuble. Or le droit d'habitation d'un immeuble constitue, au même titre que l'usufruit, un droit de jouissance au sens de l'art. 4 LHID, qui génère un rattachement économique dans le canton de situation de l'immeuble. Cette interprétation littérale du texte légal est confirmée par la doctrine dominante (Zweifel/Athanas, ad art. 4, n. 7), qui considère expressément que la "jouissance d'un immeuble" comprend, en plus de l'usufruit (art. 745 CC), le droit d'habitation (art. 776 CCS). Dès lors, la simple application du texte légal a pour effet que le droit d'habitation crée à lui seul un assujétiement à raison d'un rattachement économique dans le canton de situation de l'immeuble, soit ici, dans le canton de Berne. b) Par ailleurs, contrairement à ce que soutient l'ACI, il n'est absolument pas justifié de traiter le droit d'habitation différemment de l'usufruit et des autres revenus immobiliers. En effet, l'usufruit (745 CCS) et le droit d'habitation (776 CCS) présentent de grandes similitudes qui justifient de les

traiter de manière analogue en matière d'imposition intercantonale. Ils sont tous deux des servitudes personnelles qui confèrent à leur titulaire soit le droit d'user et de jouir d'une chose, soit de demeurer dans une maison. Ces servitudes confèrent à leur titulaire des droits de nature réelle, opposables à tout le monde (Tercier, les contrats, Bâle, Genève, 2009, titre III, n. 2819). A l'instar de l'usufruit, le droit d'habitation est intransmissible. Le Tribunal fédéral a jugé qu'il n'était donc pas possible de constituer en servitude foncière aussi bien un usufruit qu'un droit d'habitation, qui tous deux sont des servitudes personnelles proprement dites (Jdt 1978 I 333, cons. 2), c'est-à-dire des "servitudes qui sont indissolublement liées à une personne déterminée. Elles ne passent pas aux héritiers du titulaire et ne sont pas cessibles" (art. 745 ss et art. 776 ss). Elles s'opposent toutes deux aux servitudes personnelles irrégulières ou improprement dites, qui ne sont pas indissolublement liées à la personne de leur titulaire et qui peuvent donc passer aux héritiers de celui-ci ou être cédées. Parmi ces servitudes, le droit (personnel) de superficie et le droit (personnel) de source sont, sauf convention contraire, cessibles et transmissibles (art. 779 al. 2 et 780 al. 2). Ils peuvent être érigés en droits distincts et permanents et immatriculés comme immeubles au registre foncier. Les autres servitudes personnelles ne sont, sauf convention contraire, ni cessibles, ni transmissibles (art. 781 al. 2). Elles peuvent avoir le même contenu que les servitudes foncières, mais sont établies en faveur d'une personne déterminée ou d'une collectivité (Pradervand-Kernen Maryse, La valeur des servitudes foncières et du droit de superficie, Thèse, Fribourg, 2007, p. 6, n. 18-19). Il résulte de cette analyse, que l'usufruit et le droit d'habitation sont tous deux des servitudes personnelles proprement dite, dont les caractéristiques sont identiques. Vu que l'usufruit constitue un revenu immobilier imposable au lieu de situation de l'immeuble, ce que l'ACI ne conteste pas, il faut considérer, par analogie, le droit d'habitation comme un revenu immobilier. Aucun argument ne justifie de traiter ces deux servitudes personnelles de manière différente. c) L'ACI fait valoir que dans la systématique des lois cantonales et fédérales sur les impôts directs, un rendement de la fortune immobilière ne peut exister que si, la fortune du contribuable comprend un élément de fortune immobilière. Ce raisonnement n'est toutefois étayé par aucune jurisprudence, ni doctrine. Le principe qui découle de la loi et de la jurisprudence précitée reste que le revenu de l'immeuble est imposable au lieu de situation de l'immeuble. d) Par ailleurs, La jurisprudence invoquée par l'ACI (ATF 2A.399/2003) à l'appui de ses conclusions n'est pas convaincante, car elle traite d'une problématique totalement différente à celle de la présente affaire. Dans l'arrêt cité, il est question d'une prestation appréciable en argent effectuée sous la forme d'un loyer accordé par la société à son actionnaire pour une valeur inférieure à la valeur du marché. Il n'y a rien à déduire de cet arrêt sur la répartition intercantonale de l'imposition du droit d'habitation. L'argument invoqué par l'ACI selon lequel le canton de Berne effectuera une répartition intercantonale de la charge durable, en fonction des actifs bruts vaudois et qu'avec la solution proposée par les réclamants, le canton de Vaud n'aurait aucun élément de revenu correspondant sur lequel imputer la charge durable répartie n'est pas pertinent. En effet, Le principe de l'imposition de la valeur locative, qui est indiscutablement reconnu en droit fiscal suisse, veut que la valeur locative de la maison ou de l'appartement en propriété par étages occupé par le contribuable soit ajoutée en tant que revenu imposable à ses autres revenus (cf. Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral (Message sur l'harmonisation fiscale) du 25 mai 1983, in FF 1983 III 1 ss, p. 52 ss). Or, en présence d'un droit d'habitation mis au bénéfice d'un tiers, le propriétaire ne peut pas occuper son immeuble et ne peut donc être soumis à

l'imposition sur la valeur locative. L'autorité fiscale du canton de situation de l'immeuble ne peut pas imposer auprès du propriétaire une valeur locative sur un immeuble grevé d'un droit d'habitation, dès lors que le propriétaire ne peut pas habiter dans son immeuble. e) Au demeurant, la thèse soutenue par l'ACI, par laquelle il faudrait imposer le droit d'habitation au lieu du domicile de son bénéficiaire au motif qu'il s'agit d'un droit personnel risquerait de conduire au démantèlement de l'imposition au lieu de situation de l'immeuble fixée par la jurisprudence du Tribunal fédéral. Elle pourrait remettre en cause l'imposition du loyer au lieu de situation de l'immeuble et tout le principe de l'imposition immobilière consacrée par la loi et la jurisprudence. Vu les considérants qui précèdent, le droit d'habitation des recourants sur l'immeuble de Schönried, dans la commune de Saanen, doit être imposé dans le canton de Berne, au lieu de situation de l'immeuble, à l'exclusion du canton de Vaud. Le recours du 5 mars 2010 formé contre la décision sur réclamation de l'ACI rendu le 2 février 2010 doit donc être admis.

E. 4

Comme l'a relevé le Tribunal au considérant 1 de cet arrêt, les réclamations relatives aux périodes 2001-2002 et 2003 sont encore en suspens. L'ACI devra donc rendre prochainement une décision sur réclamation concernant ces taxations, en tenant compte des considérants de cet arrêt sur l'imposition du droit d'habitation. Pour éviter d'autres recours, le Tribunal apporte les précisions suivantes sur les points demeurés litigieux au niveau de l'ACI. a) En principe, la répartition intercantonale est effectuée par chaque canton concerné sur la base de sa propre législation fiscale. Pour l'application du taux global, chaque canton doit établir le revenu global et la fortune globale en appliquant également à cet effet sa propre législation fiscale cantonale. Sur cette base, chaque canton effectue la répartition du revenu global et de la fortune globale, ces derniers étant déterminés selon son propre droit, en fonction des règles d'attribution en matière intercantonale et impose la part qui lui revient au taux du revenu global et de la fortune globale calculés par ses soins (Höhn / Mäusli, op. cit., § 5 N 19). Un contribuable, ayant des rattachements pour des éléments de revenu et de fortune dans deux ou plusieurs cantons, peut en principe exiger que l'ensemble des cantons déduisent l'intégralité des dettes et des intérêts passifs (ATF 15.10.1996; 2P.370/1994 = StE 1998 A 24.42.4 Nr. 1). En ce qui concerne la répartition de la fortune, le Tribunal fédéral a certes renoncé à une estimation totalement uniforme. En ce qui concerne la répartition des intérêts passifs, il ne suffit toutefois pas, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, que lors de l'estimation des actifs, chaque canton applique ses propres règles d'évaluation, aussi bien pour ses propres éléments de fortune que pour ceux des autres cantons. Cette procédure aurait pour conséquence, en cas de règles d'estimation différentes des cantons concernés, que l'intégralité des intérêts passifs ne pourrait pas dans certains cas être déduite. C'est pourquoi la jurisprudence exige, s'agissant de la répartition des intérêts passifs, que tous les actifs soient estimés par les cantons concernés sur la base de règles concordantes. A cet effet, la Conférence suisse des impôts (CSI; Circulaire 22 du 21 novembre 2006 intitulée "Règles concernant l'estimation des immeubles en vue des répartitions intercantionales des impôts dès la période de taxation 1997/98, facteurs de répartition") a établi des coefficients de conversion concernant l'estimation des immeubles en vue des répartitions intercantionales des impôts. La valeur prise en compte pour la répartition représente un pourcentage de la valeur fiscale cantonale. L'application de ces coefficients se limite toutefois à l'établissement de la répartition intercantonale des actifs bruts localisés, en vue de la répartition des intérêts, permettant ainsi au contribuable d'assurer la pleine déduction de ses intérêts, grâce à une valeur uniforme des immeubles

dans les cantons. Cependant, pour le calcul du taux global, chaque canton établit la fortune globale en appliquant sa propre législation fiscale cantonale, sans se référer aux coefficients mentionnés. Le contribuable peut toutefois contester l'estimation d'un immeuble situé sur son territoire, sur la base de sa propre législation pour calculer le taux d'imposition, au motif que les règles d'évaluation de ce canton n'auraient pas été respectées. En revanche, il ne peut valablement exiger l'application des coefficients de conversion pour le calcul de la fortune globale déterminante pour le taux d'imposition. c) L'imposition des rentes viagère vaudoise est l'autre point litigieux demeuré en suspens au niveau de l'ACI. Se fondant sur l'art. 268 aLI qui prévoit que les rentes et les prestations en capital provenant d'assurance de rente viagère conclues avant le 10 novembre 1999 dont les primes ont totalement pu être portées en déduction du revenu imposable qui commencent à courir ou deviennent exigibles avant le 1^{er} janvier 2016 sont imposables au titre du revenu dans leur totalité, l'ACI a soumis les rentes à une imposition complète. Le Tribunal fédéral a précisément rendu un arrêt le 13 février 2004 (2P.170/2003, .289/2003 et FI 2002.0058) concernant la pleine imposition des rentes viagères dans le canton de Vaud sous l'empire de l'art. 268 aLI. Il jugé ce qui suit "Selon l'art. 72 LHID, la loi fédérale d'harmonisation est directement applicable si, au 1^{er} janvier 2001, les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent (al. 2), le gouvernement cantonal édictant alors les dispositions provisoires nécessaires (al. 3; cf. consid. 4.2 supra). En l'espèce, les rentes viagères que les recourants ont perçues en 1999 et 2000 (s'élevant à 9'820 fr. en moyenne) ont été pleinement imposées, conformément à l'art. 268 al. 1 LI/VD/2001. Cette disposition contrevenant à la loi fédérale d'harmonisation, le traitement fiscal des rentes en cause doit être régi directement par l'art. 7 al. 2 LHID. Claire et exhaustive – au demeurant reprise par l'art. 26 al. 3 LI/VD/2001 -, cette prescription est immédiatement applicable (cf. Adrian Kneubühler, *Durchsetzung der Steuerharmonisierung*, Archives 69 p. 209 ss, spéc. p. 235 ss; Bernhard J. Greminger, *Kommentar StHG*, op. cit., nos 16, 20 et 25 ad art. 72). Les rentes viagères des recourants sont ainsi imposables à raison de 40 %.". A la suite de cet arrêt, l'art. 268 aLI a été abrogé, le 21 décembre 2004 (entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2005).

E. 5

En conclusion, le recours déposé contre la décision sur réclamation du 2 février 2010 concernant la taxation de la période fiscale 2004 est admis aux frais de l'Etat et la décision attaquée annulée. Vu l'issue du recours, la recourante, qui a agi par l'entremise d'un mandataire, a droit à des dépens (art. 49 et 55 LPA).

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