

# VD\_OMNI FI.2011.0025 vom 20. Januar 2012

VD Tribunal cantonal, 2012-01-20, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2011.0025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2011.0025)

FR: VD\_OMNI FI.2011.0025 du 20 janvier 2012

IT: VD\_OMNI FI.2011.0025 del 20 gennaio 2012

## Regeste

A. X. \_\_\_\_\_ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Prestations fournies par une fondation de secours, en principe exonérées de l'impôt. Application du critère de l'indigence du contribuable, telle que définie par l'ATF 137 II 328.

## Erwägungen

### E. 1

Le litige a trait à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct, pour les périodes 1999-2000, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 et 2008. a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'il se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; il faut que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263). b) En l'espèce, la question litigieuse est la même pour les deux catégories d'impôt; elle porte sur le point de savoir si le recourant doit être tenu pour indigent. La question est réglée de manière identique en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé. Le Tribunal statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire.

### E. 2

a) Sont exonérés de l'impôt les subsides provenant de fonds publics ou privés (art. 22 al. 1 let. a de la loi sur les impôts directs cantonaux, du 26 novembre 1956, abrogée le 1<sup>er</sup> janvier 2001, applicable à la période de taxation 1999-2000, - aLI; art. 28 al. 1 let. e de la loi sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 - LI; RSV 642.11; art. 7 al. 4 let. f de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes - LHID; RS 642.14; art. 24 let. d de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 - LIFD; RS 642.11). Le Tribunal fédéral a admis que les conditions

permettant d'admettre le principe d'une exonération fiscale étaient réunies, s'agissant des prestations versées par la Fondation au recourant (ATF 137 II 328 consid. 4 p. 330ss). Ce point est définitivement tranché. Il n'y a plus lieu d'y revenir. b) Lorsque le Tribunal fédéral admet le recours dirigé contre un arrêt cantonal, il peut, comme il l'a fait en l'espèce, renvoyer l'affaire à l'autorité précédente pour qu'elle statue à nouveau (art. 107 al. 2, deuxième phrase, de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral – LTF; RS 173.110). Tel est le cas notamment lorsque l'état de fait doit être complété, et une nouvelle décision prise (Bernard Corboz n°17 à 19 ad art. 107 LTF, in: Bernard Corboz/Alain Wurzbürger/Pierre Ferrari/Jean-Maurice Frésard/Florence Aubry Girardin, Commentaire de la LTF, Berne, 2009; Ulrich Meyer, in: Commentaire bâlois, Bundesgerichtsgesetz, Bâle, 2008, n°15 à 19 ad art. 107 LTF). L'autorité à laquelle la cause est renvoyée doit s'en tenir aux motifs de l'arrêt du Tribunal fédéral; elle ne saurait se fonder sur des motifs que le Tribunal fédéral a expressément rejetés (ATF 117 V 237 consid. 2 p. 241/242; 112 Ia 353).

### **E. 3**

Ne sont pas pris en compte: a. les aliments fournis par les proches en vertu des art. 328 à 330 du code civil; b. les prestations d'aide sociale; c. les prestations provenant de personnes et d'institutions publiques ou privées ayant un caractère d'assistance manifeste; d. les allocations pour impotent des assurances sociales; e. les bourses d'études et autres aides financières destinées à l'instruction.

### **E. 4**

Le Conseil fédéral détermine les cas dans lesquels les allocations pour impotents des assurances sociales doivent être prises en compte dans les revenus déterminants». c) Il ressort des considérants de l'ATF 137 II 328, rappelés ci-dessus, les principes suivants. L'exonération au sens de l'art. 24 let. d LIFD ne peut être accordée qu'au contribuable indigent (consid. 5.1). La notion d'indigence ne se confond pas avec le minimum vital au sens de l'aide sociale ou du droit des poursuites (consid. 5.2, premier paragraphe). Il s'agit d'une notion autonome du droit fiscal, qui renvoie au revenu déterminant fixé par la LPC (consid. 5.2, deuxième paragraphe). La méthode à suivre consiste, premièrement, à calculer le revenu déterminant selon les critères de la LPC, indépendamment du fait de savoir si le contribuable a droit aux prestations prévues par cette loi, puis, deuxièmement, de comparer le montant ainsi obtenu à la somme des revenus effectivement perçus par le contribuable, quelle qu'en soit la source, y compris les subsides relatifs à l'assurance obligatoire de soins ou les prestations complémentaires (consid. 5.3, premier paragraphe). Est exonérée de l'impôt la part des revenus effectifs qui est inférieure au revenu déterminant au sens de la LPC (consid. 5.3, deuxième paragraphe, in initio). Inversement, est imposable «tout subside d'assistance qui serait supérieur au plafond fixé pour le calcul du minimum d'existence selon la LPC à hauteur de la part dépassant ledit montant» (consid. 5.3, deuxième paragraphe, in fine). En règle générale, un contribuable qui reçoit à la fois les subsides d'une institution privée et les prestations complémentaires couvrant son minimum d'existence au sens de la LPC, ne pourra bénéficier d'une exonération des subsides d'assistance; dans le cas contraire, une exonération, éventuellement partielle, devra être accordée, «jusqu'à la hauteur du montant correspondant au minimum d'existence selon la LPC, y compris les éventuelles prestations cantonales» (consid. 5.4, deuxième paragraphe). d) A cet égard, le Tribunal fédéral a reproché au Tribunal cantonal de n'avoir pas déterminé les montants reçus par le recourant au titre des prestations complémentaires, d'une part, ni dans quelle mesure ces prestations complémentaires auraient, le cas échéant, «dans les

limites de l'art. 11 LPC, tenu compte des subsides versés par la Fondation», d'autre part. De même, le Tribunal cantonal aurait omis de vérifier si le recourant ou son épouse auraient bénéficié de revenus supplémentaires, «aptes à influencer sur le caractère (partiellement) exonérable ou non des subsides d'assistance en cause» (consid. 5.6, premier paragraphe). Le Tribunal fédéral a invité le Tribunal cantonal à déterminer les revenus globaux des contribuables, en vue de les comparer au revenu déterminant selon la LPC, y compris les prestations complémentaires au sens de l'art. 2 al. 2 LPC, pour établir si l'ensemble des prestations reçues de la Fondation peut être exonéré, ou non (consid. 5.6, deuxième paragraphe). e) aa) Dans ses déterminations des 23 mai, 27 juillet et 14 novembre 2011, l'ACI expose que la notion de «revenu déterminant qui est fixé par LPC», à laquelle se réfère le Tribunal fédéral, viserait, en réalité, celle de «dépenses reconnues» au sens de l'art. 10 LPC. Selon l'ACI, «le TF déclare qu'il convient de comparer le montant total des «dépenses reconnues» avec l'ensemble des revenus effectifs du recourant». Subséquemment, l'ACI, dans différents tableaux, a comparé, période par période, les dépenses reconnues au sens de l'art. 10 LPC aux revenus effectifs réalisés par le recourant, pour conclure, à chaque fois, que la condition de l'indigence telle que définie par le Tribunal fédéral ne serait pas remplie. Le recourant conteste ce raisonnement. bb) Dans le passage topique de l'ATF 137 II 328, reproduit ci-dessus, le Tribunal fédéral se réfère au revenu déterminant selon les critères fixés par la LPC (consid. 5.2, deuxième paragraphe, in initio; consid. 5.3, premier paragraphe, in initio; deuxième paragraphe, in medio, consid. 5.4, deuxième paragraphe in medio, consid. 5.6, deuxième paragraphe, in medio). L'arrêt renvoie sur ce point une fois aux art.

## **E. 9**

et 11 LPC (consid. 5.2, deuxième paragraphe, in initio), une fois aux art. 9ss LPC (consid. 5.3, deuxième paragraphe, in medio), et deux fois à l'art. 11 LPC (consid. 5.4, premier paragraphe, in medio, consid. 5.6, premier paragraphe, in initio). Contrairement à ce que soutient l'ACI, le Tribunal fédéral n'évoque ni l'art. 10 LPC, ni la notion de «dépenses reconnues» auxquelles se rapporte cette disposition. Sur ce point, l'ACI sollicite le texte de l'arrêt du Tribunal fédéral, en voulant lui faire dire une chose qu'il ne dit pas. Ainsi, au regard du considérant 5 de l'arrêt du Tribunal fédéral, le Tribunal retiendra que les revenus déterminants, au sens de l'art. 11 LPC, constituent le premier terme de la comparaison à faire. cc) Cette solution s'impose également du point de vue de la cohérence du raisonnement suivi par le Tribunal fédéral. Les prestations complémentaires sont fournies afin d'assurer aux bénéficiaires de rentes servies par l'AVS et l'AI un revenu minimal couvrant leurs besoins vitaux de manière appropriée, de manière à éviter le recours à l'aide sociale (cf. art. 112a al. 1 Cst.; ATF 131 V 263 consid. 5.2.3 p. 268; 130 V 185 consid. 4.3.3, et les arrêts cités). Ces prestations se composent de la prestation complémentaire annuelle, versée en espèce, d'une part, et du remboursement des frais de maladie et d'invalidité, qui est une prestation en nature, d'autre part (art. 3 LPC). La prestation complémentaire prend la forme d'un montant qui compense la part des dépenses reconnues qui excède les revenus déterminants (art. 9 al. 1 LPC; Ralph Jöhl, *Ergänzungsleistungen zur AHV/IV*, in: Ulrich Meyer (ed), *Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Soziale Sicherheit*, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle, 2007, n°62, 68). Il est dès lors logique de considérer comme indigent, au sens de l'ATF 137 II 328, le contribuable dont les ressources sont inférieures aux revenus déterminants ouvrant le droit aux prestations complémentaires, ce qui justifie l'exonération fiscale. 4. a) Pour la période 1999-2000, la situation des époux X.\_\_\_\_\_ se présente de la manière suivante. Selon leur déclaration d'impôt du 20 juin 1999, ils ont

indiqué comme seul revenu réalisé en 1997, leurs rentes AVS/AI, pour un montant total de 35'890 fr. La Caisse cantonale vaudoise de compensation AVS (ci-après: la Caisse de compensation) a rendu, le 30 décembre 1997, une décision d'octroi des prestations complémentaires pour l'année 1998. Au titre des revenus déterminants, la Caisse de compensation a pris en compte la rente AVS, pour un montant de 35'820 fr., auquel elle a ajouté 13 fr. provenant du rendement de la fortune mobilière, soit un total de 35'833 fr. Compte tenu de dépenses reconnues (désignées comme déductions), d'un montant de 38'235 fr., la Caisse de compensation a fixé celui des prestations complémentaires pour 1998 à 2'402 fr. par an, soit 201 fr. par mois. Selon leur déclaration du 20 juin 1999, les contribuables ont indiqué, pour cette année 1998, un revenu total de 53'200 fr. (soit 35'890 fr. de rente AVS, et les subsides de la Fondation, par 17'400 fr.). Il suit de là que les revenus effectifs des contribuables pour cette année-là dépassent la limite des revenus déterminants au sens de la LPC, pour un montant de 17'367 fr. Cette part ne peut être exonérée de l'impôt, selon l'ATF 137 II 328. b) Pour l'année 2003, les contribuables ont, selon leur déclaration d'impôt du 14 mars 2004, indiqué comme seul revenu réalisé cette année-là, leurs rentes AVS/AI, pour un montant total de 37'992 fr. Ils ont, à titre de justificatif, joint une attestation de la Caisse interprofessionnelle AVS de la Fédération des entreprises romandes, correspondant à ce montant. La Caisse de compensation a rendu, le 30 décembre 2002, une décision d'octroi des prestations complémentaires pour l'année 2003. Au titre des revenus déterminants, la Caisse de compensation a pris en compte la rente AVS, pour un montant de 37'992 fr., auquel elle a ajouté 45 fr. provenant du rendement de la fortune mobilière, soit un total de 38'037 fr. Compte tenu de dépenses reconnues (désignées comme déductions), d'un montant de 40'950 fr., la Caisse de compensation a fixé le montant des prestations complémentaires pour 2003 à 2'913 fr. par an, soit 243 fr. par mois. Dans sa décision de taxation du 30 mai 2005, afférente à la période 2003, l'Office d'impôt de Lavaux, a repris, dans les revenus de A. X. \_\_\_\_\_, le montant de 17'400 fr. correspondant aux versements effectués par la Fondation, et fixé le revenu net des contribuables à 51'592 fr. Il suit de là que les revenus effectifs des contribuables pour 2003 dépassent la limite des revenus déterminants au sens de la LPC, pour un montant de 13'555 fr. Cette part ne peut être exonérée de l'impôt, selon l'ATF 137 II 328. c) Pour l'année 2004, les contribuables ont, selon leur déclaration d'impôt du 28 février 2005 (vaudtax), indiqué comme seul revenu réalisé cette année-là, leurs rentes AVS/AI, pour un montant total de 38'712 fr. (soit 19'356 fr. x 2). Ils ont, à titre de justificatif, joint une attestation de la Caisse interprofessionnelle AVS de la Fédération des entreprises romandes, portant sur un montant total de 37'992 fr. Pour cette année 2004, la décision rendue le 30 décembre 2002 par la Caisse de compensation a continué de produire ses effets. Au titre des revenus déterminants, la Caisse de compensation a pris en compte la rente AVS, pour un montant de 37'992 fr., auquel elle a ajouté 45 fr. provenant du rendement de la fortune mobilière, soit un total de 38'037 fr. Compte tenu de dépenses reconnues (désignées comme déductions), d'un montant de 40'950 fr., la Caisse de compensation a fixé le montant des prestations complémentaires pour 2003 à 2'913 fr. par an, soit 243 fr. par mois. Dans sa décision de taxation du 4 juillet 2006, afférente à la période 2004, l'Office d'impôt de Lavaux, a repris, dans les revenus de A. X. \_\_\_\_\_, le montant de 17'400 fr. correspondant aux versements effectués par la Fondation, et fixé le revenu net des contribuables à 52'312 fr. Il suit de là que les revenus effectifs des contribuables pour 2004 dépassent la limite des revenus déterminants au sens de la LPC, pour un montant de 14'275 fr. Cette part ne peut être exonérée de l'impôt, selon l'ATF 137 II 328. d) Pour l'année 2005, les contribuables ont,

selon leur déclaration d'impôt du 24 mars 2006 (vaudtax), indiqué comme seul revenu réalisé cette année-là, leurs rentes AVS/AI, pour un montant total de 38'712 fr. (soit 19'356 fr. x 2). Ils ont, à titre de justificatif, joint une attestation de la Caisse interprofessionnelle AVS de la Fédération des entreprises romandes, correspondant à ce montant. La Caisse de compensation a rendu, le 27 décembre 2004, une décision d'octroi des prestations complémentaires pour l'année 2005. Au titre des revenus déterminants, la Caisse de compensation a pris en compte la rente AVS, pour un montant de 38'712 fr., auquel elle a ajouté 45 fr. provenant du rendement de la fortune mobilière, soit un total de 38'757 fr. Compte tenu de dépenses reconnues (désignées comme déductions), d'un montant de 41'460 fr., la Caisse de compensation a fixé le montant des prestations complémentaires pour 2005 à 2'703 fr. par an, soit 226 fr. par mois. Dans sa décision de taxation du 7 septembre 2007, afférente à la période 2005, l'Office d'impôt de Lavaux, a repris, dans les revenus de A. X. \_\_\_\_\_, le montant de 17'400 fr. correspondant aux versements effectués par la Fondation, et fixé le revenu net des contribuables à 52'312 fr. Il suit de là que les revenus effectifs des contribuables pour 2005 dépassent la limite des revenus déterminants au sens de la LPC, pour un montant de 13'555 fr. Cette part ne peut être exonérée de l'impôt, selon l'ATF 137 II 328. e) Pour l'année 2006, les contribuables ont, selon leur déclaration d'impôt du 28 mai 2007 (vaudtax), indiqué comme seul revenu réalisé cette année-là, leurs rentes AVS/AI, pour un montant total de 38'712 fr. (soit 19'356 fr. x 2). Ils ont, à titre de justificatif, joint une attestation de la Caisse interprofessionnelle AVS de la Fédération des entreprises romandes, correspondant à ce montant. Pour cette année 2006, la décision rendue le 27 décembre 2004 par la Caisse de compensation a continué de produire ses effets. Au titre des revenus déterminants, la Caisse de compensation a pris en compte la rente AVS, pour un montant de 38'712 fr., auquel elle a ajouté 45 fr. provenant du rendement de la fortune mobilière, soit un total de 38'757 fr. Compte tenu de dépenses reconnues (désignées comme déductions), d'un montant de 41'460 fr., la Caisse de compensation a fixé le montant des prestations complémentaires pour 2005 à 2'703 fr. par an, soit 226 fr. par mois. Dans sa décision de taxation du 26 septembre 2007, afférente à la période 2006, l'Office d'impôt de Lavaux, a repris, dans les revenus de A. X. \_\_\_\_\_, le montant de 17'400 fr. correspondant aux versements effectués par la Fondation, et fixé le revenu net des contribuables à 52'312 fr. Il suit de là que les revenus effectifs des contribuables pour 2005 dépassent la limite des revenus déterminants au sens de la LPC, pour un montant de 13'555 fr. Cette part ne peut être exonérée de l'impôt, selon l'ATF 137 II 328. f) Pour l'année 2007, les contribuables ont, selon leur déclaration d'impôt du 23 juin 2008 (vaudtax), indiqué comme seul revenu réalisé cette année-là, leurs rentes AVS/AI, pour un montant total de 39'792 fr. (soit 19'896 fr. x 2). Ils ont, à titre de justificatif, joint une attestation de la Caisse interprofessionnelle AVS de la Fédération des entreprises romandes, correspondant à ce montant. La Caisse de compensation a rendu, le 27 décembre 2006, une décision d'octroi des prestations complémentaires pour l'année 2007, dès le 1<sup>er</sup> janvier de cette année-là. Au titre des revenus déterminants, la Caisse de compensation a pris en compte la rente AVS, pour un montant de 39'792 fr., auquel elle a ajouté 45 fr. provenant du rendement de la fortune mobilière, soit un total de 39'837 fr. Compte tenu de dépenses reconnues (désignées comme déductions), d'un montant de 42'210 fr., la Caisse de compensation a fixé le montant des prestations complémentaires pour 2007 à 2'373 fr. par an, soit 198 fr. par mois. Le 6 août 2007, la Caisse de compensation a complété cette décision, avec effet au 1<sup>er</sup> septembre 2007. Au titre des revenus déterminants, la Caisse de compensation a pris en compte la

rente AVS, pour un montant de 39'792 fr., auquel elle a ajouté 61 fr. provenant du rendement de la fortune mobilière, soit un total de 39'853 fr. Compte tenu de dépenses reconnues (désignées comme déductions), d'un montant de 42'210 fr., la Caisse de compensation a fixé le montant des prestations complémentaires dès le 1<sup>er</sup> septembre 2007 à 2'357 fr. par an, soit 197 fr. par mois. En 2007, les contribuables ont ainsi touché des prestations complémentaires d'un montant total de 2'372 fr (soit 1'584 fr. pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 août 2007 et 788 fr. pour la période allant du 1<sup>er</sup> septembre au 31 décembre 2007). Dans sa décision de taxation du 9 octobre 2009, afférente à la période 2007, l'Office d'impôt de Lavaux, a repris, dans les revenus de A. X. \_\_\_\_\_, le montant de 17'880 fr. correspondant aux versements effectués par la Fondation, et fixé le revenu net des contribuables à 53'872 fr. Il suit de là que les revenus effectifs des contribuables pour 2007 dépassent la limite des revenus déterminants au sens de la LPC, pour un montant de 14'019 fr. Cette part ne peut être exonérée de l'impôt, selon l'ATF 137 II 328. g) Pour l'année 2008, les contribuables ont, selon leur déclaration d'impôt du 19 juin 2009 (vaudtax), indiqué comme seul revenu réalisé cette année-là, leurs rentes AVS/AI, pour un montant total de 39'792 fr. (soit 19'896 fr. x 2). Ils ont, à titre de justificatif, joint une attestation de la Caisse interprofessionnelle AVS de la Fédération des entreprises romandes, correspondant à ce montant. Pour cette année 2008, la décision rendue le 6 août 2007 par la Caisse de compensation a continué de produire ses effets. Au titre des revenus déterminants, la Caisse de compensation a pris en compte la rente AVS, pour un montant de 39'792 fr., auquel elle a ajouté 61 fr. provenant du rendement de la fortune mobilière, soit un total de 39'853 fr. Compte tenu de dépenses reconnues (désignées comme déductions), d'un montant de 42'210 fr., la Caisse de compensation a fixé le montant des prestations complémentaires à 2'357 fr. par an, soit 197 fr. par mois. Dans sa décision de taxation du 16 octobre 2009, afférente à la période 2008, l'Office d'impôt de Lavaux, a repris, dans les revenus de A. X. \_\_\_\_\_, le montant de 17'880 fr. correspondant aux versements effectués par la Fondation, et fixé le revenu net des contribuables à 53'872 fr. Il suit de là que les revenus effectifs des contribuables pour 2007 dépassent la limite des revenus déterminants au sens de la LPC, pour un montant de 14'019 fr. Cette part ne peut être exonérée de l'impôt, selon l'ATF 137 II 328. 5. Le recours doit ainsi être admis partiellement. La décision rendue le 24 février 2010 par l'Administration cantonale des impôts est annulée; la cause lui est renvoyée pour nouvelle décision de taxation, au sens du considérant 4. Il est statué sans frais (art. 49 et 52 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD, RSV 173.36). Le recourant, assisté d'un mandataire, a droit à des dépens (art. 55 LPA-VD).

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