

# VD\_OMNI FI.2014.0074 vom 27. Oktober 2014

VD Tribunal cantonal, 2014-10-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2014.0074](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0074)

FR: VD\_OMNI FI.2014.0074 du 27 octobre 2014

IT: VD\_OMNI FI.2014.0074 del 27 ottobre 2014

## Regeste

A. X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation du refus d'admettre une déduction de la valeur locative au titre d'un environnement exceptionnellement défavorable. En effet, bien que le logement du recourant soit situé au bord d'une route supportant un certain trafic générant des désagréments sonores, cette proximité ne constitue pas un "environnement particulièrement défavorable" au sens de l'art. 3 al. 3 RVLoc. Recours rejeté.

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

### E. 2

Le litige porte sur la déduction de 10% de la valeur locative revendiquée par le recourant, au titre d'un environnement exceptionnellement défavorable.

### E. 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 (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinemann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurich 2001, ad art. 21 LIFD n° 6, p. 90-91; Nicolas Merlino, in Yersin/Noël (éd.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 21 LIFD n° 97; Bernhard Zwahlen, in Martin Zweifel/Peter Athanas (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer (DBG), Band I/2b, ad art. 21 LIFD n° 25). Il s'agit dès lors de procéder par comparaison avec des objets loués de même nature et de même grandeur (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; la notion de prix objectif du marché est une notion susceptible d'interprétation (cf. sur ce point, Danielle Yersin, L'impôt sur le revenu, Etendue et limites de l'harmonisation, in Archives 61, p. 295 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/Jung/Steinmann, op. cit., p. 92-93; Zwahlen, op. cit., ad art. 21 LIFD 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 (cf. Circulaire n° 1 de l'Administration fédérale des contributions - ci-après: AFC - de septembre 1992, Innovations apportées par la LIFD, in Archives 61, p. 6 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 (Danielle Yersin, op. cit., p. 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 (Danielle Yersin, op. cit., 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 (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 (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 (Caroline Rusconi, op. cit., p. 96). Si ce minimum n'est 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 (cf. Circulaire du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons d'habitation, Archives 38, p. 121 ss; cf. ég. 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 (Archives 63, p. 816 consid. 4b et c; Archives 55, p. 617). d) L'art. 25 de la loi vaudoise du

### **E. 3**

a) Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il appartient au contribuable d'apporter la preuve des faits de nature à diminuer sa dette fiscale (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa; TF 2C\_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2 et les références; arrêt FI.2008.0140 du 8 juin 2009 consid. 1a). 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 (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 dont l'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 eux 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). c) 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) correspond au loyer objectif du marché ( ATF 131 I 377 consid.

#### **E. 4**

juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), dans sa teneur actuellement en vigueur, prévoit l'imposition de la valeur locative comme il 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. 2. La valeur locative s'élève au 65% de la valeur statistique indexée au sens de l'alinéa 3. 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 recourant se plaint aussi d'une imposition confiscatoire. a) La garantie de la propriété ancrée à l'art. 26 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) offre, en matière fiscale, une protection contre une imposition confiscatoire (ATF 105 Ia 134; Danielle Yersin, in Yersin/Noël (éd.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad Remarques préliminaires, n. 117). La limite à franchir pour passer de la charge fiscale admissible à l'imposition confiscatoire ne dépend pas uniquement d'un certain taux fixé à l'avance, mais doit pouvoir se déterminer de cas en cas. Le taux, la charge fiscale, la durée de l'imposition, l'intensité relative de la charge fiscale, le cumul des diverses contributions, ainsi que la possibilité de transférer l'impôt, sont à prendre en considération pour déterminer le caractère confiscatoire de l'imposition en cause. Jusqu'à présent, le Tribunal fédéral n'a appliqué ces critères, pour admettre une imposition confiscatoire, qu'avec une extrême retenue (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4ème éd., Bâle 2012, p. 44 et les références). b) En l'espèce, la déduction refusée au recourant porte sur un montant de 772 fr. pour chacun des exercices 2006 à 2008. La non déductibilité de ce montant, largement contrebalancée par l'augmentation de la valeur fiscale de l'immeuble du recourant, ne porte pas atteinte à la garantie constitutionnelle de la propriété du recourant. Celui-ci ne se trouve ainsi pas contraint de vendre son immeuble pour financer le paiement des impôts supplémentaires découlant de la non prise en compte de la déduction sollicitée. Il s'ensuit que l'imposition litigieuse ne saurait être qualifiée de confiscatoire.

#### **E. 6**

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté la décision attaquée confirmée. Les frais de justice, par 500 fr., sont mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 49 al. 1 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer d'indemnité à titre de dépens (cf. art. 55 al. 1 a contrario et 56 al. 3 LPA-VD).

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