

# **VD\_OMNI FI.2014.0079 vom 21. Januar 2016**

VD Tribunal cantonal, 2016-01-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2014.0079](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0079)

FR: VD\_OMNI FI.2014.0079 du 21 janvier 2016

IT: VD\_OMNI FI.2014.0079 del 21 gennaio 2016

## **Regeste**

A. X. \_\_\_\_\_, B. X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la déductibilité, à compter du 1er janvier 2005, du revenu des contribuables des frais effectifs liés au handicap de leur enfant. En revanche, les allocations pour impotent et le supplément pour soins intenses qu'ils perçoivent de l'assurance-invalidité pour leur fils doivent être imputés du total des frais déductibles; ces versements sont en lien de causalité directe avec le handicap dont souffre leur enfant et ont pour effet d'alléger la charge globale qu'ils consacrent à l'assistance quotidienne de celui-ci, en diminuant les frais qu'ils supportent de manière effective. Les textes des articles 33 al. 1 let hbis LIFD et 37 al. 1 hbis LI ne permettent pas d'opérer une distinction selon la destination des frais découlant du handicap de l'enfant. Recours au TF rejeté par arrêt du 21 janvier 2016 (2C\_439/2015).

## **Erwägungen**

### **E. 1**

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [ LPA-VD; RSV 173.36 ] ) et le délai de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD et 77 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### **E. 2**

Le litige a trait en l'espèce à l'étendue de la déductibilité du revenu des recourants des frais liés au handicap de leur fils C. durant les périodes de taxation 2004 à 2010. Il a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune qu'à l'impôt fédéral direct. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, la LI a abrogé la loi homonyme, du 26 novembre 1956 (aLI), dès son entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (art. 278 et 279 LI). Elle est donc applicable aux périodes ici en cause. S'agissant de l'impôt fédéral direct, la LIFD a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct, du 9 décembre 1940 ( [ AIFD ] art. 201 LIFD), dès son entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Elle est donc également applicable. A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 2C\_60/2013 et 2C\_61/2013 du 14 août 2013 consid. 1; ATF 135 II 260 consid.

1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

### **E. 3**

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI). De façon générale, le revenu constitue l'ensemble des biens économiques qui échoient à une personne pendant une certaine période et qu'elle peut utiliser pour satisfaire ses besoins personnels sans que sa fortune ne diminue. Sous réserve des exceptions et exonérations prévues par la loi, toutes les formes de revenu sont en principe imposables (ATF 117 Ib 1 consid. 2b p. 2; 108 Ib 227 consid. 2a p. 228 s.; ATF 2C\_673/2010 du 9 mars 2011 consid. 3.1; 2 C\_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.1, in : RDAF 2010 II 474; 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 2.2). Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD et 20 al. 1 LI). a) Sont imposables tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations (art. 22 al. 1 LIFD; cf. art. 26 al. 1 LI). L'imposition de ces revenus est liée au fait que les cotisations versées en vue d'acquiescer les droits aux prestations des assurances sociales sont déductibles en vertu de l'art. 33 al. 1 lettre d LIFD (cf. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Bâle 2001, n. 6 ad art. 22 LIFD; Gladys Laffely Maillard, in : Commentaire romand, Yersin/Noël [ éd. ], Bâle 2008, n°7 ad art. 22 LIFD). Les revenus imposables doivent être distingués des revenus exonérés. Ainsi, certaines prestations prévues par la LAI, de même que par la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS; RS 831.10), compensent la réparation d'un préjudice ou la perte subie du fait du handicap (*damnum emergens*) et ne représentent pas un revenu. Il en va ainsi de l'allocation pour impotent au sens de l'art. 42 al. 1 LAI, qui n'est dès lors pas imposable (cf. Laffely Maillard, *ibid.*, n°8; Wolfgang Maute/Martin Steiner/Adrian Rufener, *Steuern und Versicherungen*, 2<sup>ème</sup> éd. Muri/Berne 1999, p. 38). b) Aux termes de l'art. 9 de la loi fédérale du 6 octobre 2000 sur la partie générale du droit des assurances sociales (LPGA; RS 830.1), est réputée impotente toute personne qui, en raison d'une atteinte à sa santé, a besoin de façon permanente de l'aide d'autrui ou d'une surveillance personnelle pour accomplir des actes élémentaires de la vie quotidienne. Les assurés impotents qui ont leur domicile et leur résidence habituelle en Suisse ont droit à une allocation pour impotent (art. 42 al. 1, 1<sup>ère</sup> phrase, LAI). L'art. 42bis est réservé (2<sup>ème</sup> phrase). Une telle allocation vise à financer l'aide dont son bénéficiaire a besoin pour accomplir les actes élémentaires de la vie quotidienne; elle n'est en conséquence pas directement destinée à son entretien comme peut l'être par exemple une rente d'orphelin (ATF 5A\_808/2012 du 29 août 2013 consid. 3.1.2.2, non publié sur ce point aux ATF 139 III 401). On rappelle à cet égard que la loi distingue trois degrés d'impotence: grave, moyen ou faible (cf. art. 42 al. 2 LAI). L'impotence est grave lorsque l'assuré est entièrement impotent. Tel est le cas s'il a besoin d'une aide régulière et importante d'autrui pour tous les actes ordinaires de la vie et que son état nécessite, en outre, des soins permanents ou une surveillance personnelle (cf. art. 37 al. 1 du règlement du 17 janvier 1961 sur l'assurance-invalidité [ RAI; RS 831.201 ] ). L'impotence est moyenne si

l'assuré, même avec des moyens auxiliaires, a besoin: (a) d'une aide régulière et importante d'autrui pour accomplir la plupart des actes ordinaires de la vie; (b) d'une aide régulière et importante d'autrui pour accomplir au moins deux actes ordinaires de la vie et nécessite, en outre, une surveillance personnelle permanente; ou (c) d'une aide régulière et importante d'autrui pour accomplir au moins deux actes ordinaires de la vie et nécessite, en outre, un accompagnement durable pour faire face aux nécessités de la vie au sens de l'art. 38 RAI (art. 37 al. 2 RAI). L'impotence est faible si l'assuré, même avec des moyens auxiliaires, a besoin, notamment: (a) de façon régulière et importante, de l'aide d'autrui pour accomplir au moins deux actes ordinaires de la vie; (b) d'une surveillance personnelle permanente; ou (c) d'un accompagnement durable pour faire face aux nécessités de la vie au sens de l'art. 38 RAI (art. 37 al. 3 RAI). Selon le ch. 8010 de la circulaire sur l'invalidité et l'impotence dans l'assurance-invalidité (CIIAI), les actes ordinaires de la vie les plus importants se répartissent en six domaines: «(...) - se vêtir, se dévêtir (éventuellement adapter la prothèse ou l'enlever); - se lever, s'asseoir, se coucher (y compris se mettre au lit ou le quitter); - manger (apporter le repas au lit, couper des morceaux, amener la nourriture à la bouche, réduire la nourriture en purée et prise de nourriture par sonde); - faire sa toilette (se laver, se coiffer, se raser, prendre un bain/se doucher); - aller aux toilettes (se rhabiller, hygiène corporelle/vérification de la propreté, façon inhabituelle d'aller aux toilettes); - se déplacer (dans l'appartement, à l'extérieur, entretien des contacts sociaux).» Pour qu'il y ait nécessité d'assistance dans l'accomplissement d'un acte ordinaire de la vie comportant plusieurs fonctions partielles, il n'est pas obligatoire que la personne assurée requière l'aide d'autrui pour toutes ou la plupart des fonctions partielles; il suffit bien au contraire qu'elle ne requière l'aide régulière et importante d'autrui que pour une seule de ces fonctions partielles (ATF 117 V 146 consid. 2 p. 148). Les fonctions partielles d'un acte ordinaire de la vie ne peuvent toutefois être prises en considération qu'une fois en tout lorsque l'assuré a besoin de l'aide d'autrui pour accomplir ces fonctions dans plusieurs actes ordinaires. En revanche, si l'accomplissement d'un acte ordinaire de la vie est seulement rendu plus difficile ou ralenti par l'atteinte à la santé, cela ne signifie pas qu'il y ait impotence (ATF 9C\_360/2014 du 14 octobre 2014 consid. 4.4; 9C\_633/2012 du 8 janvier 2013 consid. 3.3, références jurisprudentielles citées). Les mineurs n'ont droit à l'allocation pour impotent que pour les jours qu'ils ne passent pas dans un home ou, en dérogation à l'art. 67 al. 2 LPGA, pour les jours qu'ils ne passent pas dans un établissement hospitalier aux frais de l'assurance sociale (art. 42 bis al. 4 LAI). Ils n'ont pas droit à l'allocation pour impotent s'ils ont uniquement besoin d'un accompagnement pour faire face aux nécessités de la vie (al. 5). Le degré d'impotence est déterminant pour fixer le montant de l'allocation pour impotent. Celle-ci est versée individuellement et doit faciliter les choix dans les domaines centraux de la vie. L'allocation mensuelle se monte, lorsque l'impotence est grave, à 80% du montant maximum de la rente de vieillesse prévu à l'art. 34 al. 3 et 5 LAVS; elle se monte, lorsque l'impotence est moyenne, à 50% de ce montant et, lorsqu'elle est faible, à 20% du même montant. L'allocation est calculée par jour pour les mineurs (art. 42 ter al. 1 LAI). Le montant de l'allocation pour impotent versée aux assurés qui séjournent dans un home correspond au quart des montants prévus à l'al. 1. Les art. 42 al. 5 et 42 bis al. 4, sont réservés (al. 2). La loi ne fait pas dépendre le droit à une allocation pour impotent du caractère payant ou non de l'accompagnement pour faire face aux nécessités de la vie (ATF 8C\_780/2011 du 4 décembre 2012 consid. 3.3; 133 V 472 consid. 5.3.2 p. 475 s.). L'allocation versée aux mineurs impotents qui, en plus, ont besoin de soins intenses est augmentée d'un supplément pour soins intenses; celui-ci n'est pas accordé lors d'un séjour

dans un home. Le montant mensuel de ce supplément s'élève à 60% du montant maximum de la rente vieillesse au sens de l'art. 34 al. 3 et 5 LAVS, lorsque le besoin de soins découlant de l'invalidité est de 8 heures par jour au moins, à 40% de ce montant maximum, lorsque le besoin est de 6 heures par jour au moins, et à 20% de ce montant maximum lorsque le besoin est de 4 heures par jour au moins. Le supplément est calculé par jour. Le Conseil fédéral règle les modalités (art. 42 ter al. 3 LAI). Les mineurs ayant droit à une allocation pour impotent, qui ne séjournent pas dans un home, mais qui ont besoin de soins intenses, ont droit à un supplément pour soins intenses au sens de l'art. 39 (art. 36 RAI). Chez les mineurs, sont réputés soins intenses au sens de l'art. 42 ter al. 3 LAI, les soins qui nécessitent, en raison d'une atteinte à la santé, un surcroît d'aide d'au moins quatre heures en moyenne durant la journée (art. 39 al. 1 RAI). N'est pris en considération dans le cadre des soins intenses, que le surcroît de temps apporté au traitement et aux soins de base tel qu'il existe par rapport à un mineur du même âge et en bonne santé. N'est pas pris en considération le temps consacré aux mesures médicales ordonnées par un médecin et appliquées par du personnel paramédical ni le temps consacré aux mesures pédagogiques thérapeutiques (al. 2). Lorsqu'un mineur, en raison d'une atteinte à la santé, a besoin en plus d'une surveillance permanente, celle-ci correspond à un surcroît d'aide de deux heures. Une surveillance particulièrement intense liée à l'atteinte à la santé est équivalente à quatre heures (al. 3). Toutes ces dispositions sont issues de la 4<sup>ème</sup> révision de l'AI, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004. Le supplément pour soins intenses n'est pas une prestation indépendante, mais implique la préexistence d'une allocation pour impotent (ATF 9C\_666/2013 du 25 février 2014 consid. 8.2). Bien que ni la loi ni le règlement sur l'assurance-invalidité n'y fassent expressément référence, les soins de base évoqués à l'art. 39 al. 2 RAI sont ceux figurant à l'art. 7 al. 2 let. c de l'ordonnance fédérale du 29 septembre 1995 sur les prestations dans l'assurance obligatoire des soins en cas de maladie (OPAS; RS 832.112.31; ATF 9C\_350/2014 du 11 septembre 2014 consid. 4.2.3, références citées). La notion de soins intenses de l'art. 42 ter al. 3 LAI comprend non seulement le surcroît de temps consacré au traitement et aux soins de base évoqué à l'art. 39 al. 2 RAI, mais aussi la surveillance permanente mentionnée à l'art. 39 al. 3 RAI (ATF 9C\_666/2013, déjà cité, consid 8.2). c) Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD, respectivement 30 à 37 LI (art. 25 LIFD et 29 LI). La doctrine distingue classiquement les déductions organiques de celles dites anorganiques. Les premières sont liées à l'acquisition du revenu imposable et recouvrent notamment les frais d'acquisition du revenu, les amortissements, les pertes commerciales et les contributions aux institutions de prévoyance. De telles déductions ne sauraient en principe être écartées par un législateur soucieux de fixer le revenu imposable de manière conforme au principe de l'imposition selon la capacité économique garantie par l'art. 127 al. 2 Cst., qui exige que la capacité contributive soit établie de manière objective (cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, Zurich 2002, 6<sup>ème</sup> éd. p. 248 s.). Les secondes en revanche ne sont pas liées directement à l'acquisition du revenu, mais à la détermination de la capacité contributive subjective, qui est encore en droit suisse largement laissée à l'appréciation du législateur. Elles sont accordées en général pour des motifs extra-fiscaux et, comme le précise la doctrine, jusqu'à un montant déterminé. Les dépenses pour lesquelles elles sont accordées constituent d'ailleurs une utilisation du revenu (Blumenstein/Locher, op. cit., p. 249 et p. 262 ss). Comme les déductions sociales, les déductions anorganiques ont pour but d'adapter, de manière schématique, la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables,

conformément au principe de l'imposition selon la capacité contributive de l'art. 127 al. 2 Cst. S'agissant du droit cantonal, le Tribunal fédéral a reconnu à plusieurs reprises qu'il n'est pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique et que, de ce fait, le législateur est autorisé à choisir des solutions schématiques. S'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffit que la réglementation n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables ( ATF 133 II 305 consid. 5.1 p. 309 et les nombreuses références citées). Il résulte de l'art. 9 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) que les cantons sont tenus de limiter eux-mêmes les déductions générales. A cet égard, la doctrine relève à bon droit que la LHID non seulement autorise mais bien plus oblige les cantons à limiter le montant de ces déductions (cf. Markus Reich, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Zweifel/Athanas [éds], Bâle/Genève/Munich 2002, 2<sup>ème</sup> éd., nos 28 ss ad art. 9 LHID).

#### **E. 4**

Dans le cas d'espèce, sont litigieuses la déductibilité des frais liés au handicap de l'enfant C. du revenu des recourants pour l'année 2004, d'une part, et la quotité de la déduction desdits frais, telle qu'elle a été admise par l'autorité intimée pour les années 2005 à 2010, d'autre part. a) S'agissant tout d'abord de l'année 2004, les recourants ont revendiqué la déductibilité d'un montant de 41'298 fr., soit 55'000 fr. sous déduction du 5% du revenu net à titre de frais médicaux. Cette somme comprend notamment la facture de la FEDEA pour la prise en charge de C. à compter de mars 2004, les frais de consultation ABA, plus divers montants en relation avec l'autisme de l'enfant, dont les coûts du matériel éducatif et de symposiums, y compris les frais de déplacement. Parmi les déductions dites anorganiques, consacrées par les art. 33 al. 1 LIFD, 9 al. 2 LHID et 37 al. 1 LI, sont notamment déduits du revenu les frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient lorsque le contribuable ou cette personne est handicapé au sens de la loi fédérale du 13 décembre 2002 sur l'élimination des inégalités frappant les personnes handicapées (LHand; RS 151.3) et que le contribuable supporte lui-même les frais (let. h bis ). Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2005 (v. FF 2001 1605 et ss, not. 1679/1680); la déduction revendiquée par les recourants doit en conséquence être exclusivement appréciée au regard des art. 33 al. 1 let. h LIFD et 37 al. 1 let. h LI, dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2004. Aux termes de ces deux dispositions, sont déduits du revenu les frais provoqués par la maladie, les accidents ou l'invalidité du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 5% des revenus imposables diminués des déductions prévues aux art. 26 à 33 LIFD, respectivement 39 à 42 LI. Selon la Circulaire n°16 du 14 décembre 1994 de l'AFC, la notion de frais de maladie comprend les dépenses faites pour les traitements médicaux favorisant le maintien et le rétablissement de la santé physique ou psychique, notamment les frais de traitements médicaux à proprement parler, les frais d'hospitalisation, le coût des médicaments et des remèdes, les appareils servant à la guérison, les lunettes, etc. Les frais d'accident ou d'invalidité sont assimilés aux frais de maladie (ch. 2.1). Sont considérés comme frais de maladie du contribuable ou de toute autre personne à l'entretien de laquelle il subvient les frais de traitement médical qui restent à sa charge après déduction de toutes les prestations des institutions ou des assurances publiques, professionnelles ou privées (ch. 2.2). Une personne doit être considérée comme ayant besoin de soin, si elle est invalide au sens de la LAI, c'est-à-dire si

pour des raisons d'âge, d'invalidité ou de maladie, elle a besoin de façon permanente de l'aide d'autrui pour accomplir les actes ordinaires de la vie (ch. 2.6; cf. Archives de droit fiscal 63, pp. 729/730). L'art. 9 al. 2 LHID a pour conséquence d'admettre seulement, pour la déduction des frais de maladie, accidents ou invalidité, la fixation d'une franchise que doivent atteindre ces frais pour être déductibles (ATF 128 II 66 consid. 4b p. 72, référence citée). Au vu de ce qui précède, il appert que c'est à juste titre que la totalité de la déduction revendiquée par les recourants leur a été refusée, à tout le moins en tant qu'elle excède la franchise de 5% du revenu imposable. Jusqu'au 31 décembre 2004 y compris, aucune base légale ne leur permettait en effet de prétendre à une déduction supplémentaire en raison des frais auxquels l'invalidité de C. les a exposés. Il n'y a dès lors pas lieu de retenir les explications des recourants à cet égard. b) Durant les périodes 2005 à 2010, la totalité des montants revendiqués par les recourants a été admise en déduction de leur revenu, conformément aux art. 33 al. 1 let. h bis LIFD et 37 al. 1 let. h bis LI, dont on a vu ci-dessus qu'ils étaient entrés en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2005. L'autorité intimée a cependant imputé sur ces montants les allocations pour impotent et les suppléments pour soins intenses versés par l'AI, réduisant ainsi le montant de la déduction, ce que les recourants contestent. Selon leurs explications, une distinction devrait être opérée parmi les frais déductibles; ainsi, l'allocation pour impotence devrait être déduite uniquement des frais découlant de l'impotence de leur fils et le supplément pour soins intenses, du surcroît d'aide dont celui-ci a besoin. On rappelle à cet égard qu'est considérée comme personne handicapée au sens de la LHand loi toute personne dont la déficience corporelle, mentale ou psychique présumée durable l'empêche d'accomplir les actes de la vie quotidienne, d'entretenir des contacts sociaux, de se mouvoir, de suivre une formation, de se perfectionner ou d'exercer une activité professionnelle, ou la gêne dans l'accomplissement de ces activités (cf. art. 2 al. 1 LHand, qui définit la notion de personne handicapée de manière autonome et plus large que ne le fait la législation sociale, not. la LAI [FF 2001 1666]; cf. également, Administration fédérale des contributions [AFC], Circulaire n° 11 du 31 août 2005, Déductibilité des frais de maladie et d'accident et des frais liés à un handicap, ch. 4.1, in : RF 2005 p. 798 et ss, commentée not. par Adrian Rufener, in : RF 2005 p. 989 et ss; cf. en outre ACI, Directive sur la déductibilité des frais de maladie et d'accident et des frais liés à un handicap dès la période fiscale 2005 ). Les bénéficiaires de prestations régies par la LAI sont toujours considérés comme des personnes handicapées au regard de l'art. 33 al. 1 h bis LIFD (Circulaire n°11, p. 6). Aucun palier n'est posé à la déductibilité de ces dépenses, contrairement aux frais de maladie ou d'accident régis par la lettre h du même alinéa (B. Noël, in : Commentaire romand, op. cit., n°88 ad art. 33 LIFD). Sur ce point, on rappelle que d'après la jurisprudence, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1 p. 315, références jurisprudentielles citées). En outre, si elle ne lie pas le juge, la pratique administrative désigne, cela étant, la répétition constante et régulière dans l'application d'une norme par les autorités de première instance chargées d'exécuter la loi (cf. Pierre Moor/Alexandre Flückiger/Vincent Martenet, Droit administratif, vol. I, 3<sup>ème</sup> éd., Berne 2012, ch. 2.1.3.3 et 2.8.3.3, réf. citées). Les frais sont

liés à un handicap lorsqu'ils sont occasionnés (lien de cause à effet) par un handicap tel que le définit le chiffre

#### **E. 4.1**

ci-dessus et qu'ils ne constituent ni des frais d'entretien courant, ni des dépenses somptuaires. Les frais d'entretien courant sont les dépenses servant à satisfaire les besoins individuels, parmi lesquelles figurent les frais usuels d'alimentation, d'habillement, de logement, de soins corporels, de loisirs et de divertissements. Les dépenses engagées par simple souci de confort personnel ou excessivement élevées qui excèdent ce qui est usuel et nécessaire, (dépenses somptuaires telles l'achat d'un fauteuil roulant de course ou l'aménagement d'une piscine) ne sont pas déductibles (Circulaire n°11, ch. 4.2, p. 7). Seuls les frais restant à la charge du contribuable sont déductibles. Il s'agit des frais qu'il doit supporter après déduction de toutes les prestations des assurances et institutions publiques, professionnelles ou privées (AVS, AI, CNA, assurance militaire, caisse d'assurance-maladie, assurance responsabilité civile et assurance-accidents privée, œuvres d'entraide, fondations, etc.; v. pour une casuistique, Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2 ème éd. Zurich 2009, N.171 ad art. 33 LIFD, pp. 575/576). Les prestations complémentaires annuelles prévues à l'article 9 de la loi fédérale du 19 mars 1965 sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité (LPC; RS 831.30; art. 3a aLPC dans le texte en vigueur lors de l'entrée en vigueur de la LHand) ne font pas partie des prestations de tiers à prendre en compte. En revanche, les prestations complémentaires prévues à l'article 14 LPC (art. 3d aLPC) allouées en couverture des frais de maladie et des frais liés à un handicap doivent être prises en compte. Il en va de même des allocations pour impotent: elles sont versées pour couvrir les frais d'assistance et de transport et doivent donc être déduites de ces frais (cf. Circulaire n°11, ch. 5.1, pp. 10/11; cf. en outre dans le même sens, Rainer Zigerlig/Guido Jud, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Zweifel/Athanas [éds], 2 ème édition, Bâle 2008, N.33 ad art. 33 LIFD; v. en outre Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., N.167 ad art. 33 LIFD; références citées ). La personne contribuable peut déduire soit ses frais effectifs non couverts, notamment par l'allocation d'impotence, moyennant justificatifs correspondants, soit le forfait annuel (v. Zigerlig/Jud, ibid., N.33d; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, ibid., N.172) . Contrairement aux frais effectifs, la déduction forfaitaire n'est toutefois pas réduite de l'allocation d'impotence (cf. Directive ACI, p. 4, note 4). Les recourants ont opté en l'espèce pour la déduction des frais liés au handicap de leur fils C., effectifs et non forfaitaires. Dans la mesure où l'autorité intimée a finalement admis leur revendication sur ce point, l'apport de la preuve desdits frais ne souffre plus aucune discussion. Il reste en revanche à vérifier si les frais dont la déduction est requise sont effectivement à la charge des recourants. Or, l'on constate que l'AI verse en faveur de leur fils, depuis 2004, une allocation d'impotence conformément à l'art. 42 al. 1 LAI, ainsi qu'un supplément pour soins intenses au sens de l'art. 42 ter al. 3 LAI. Ces versements sont en lien de causalité directe avec le handicap dont souffre celui-ci. Quoiqu'en disent les recourants, ces montants ont pour effet d'alléger quelque peu la charge globale qu'ils consacrent à l'assistance quotidienne de leur fils, en diminuant les frais qu'ils supportent de manière effective. Les recourants font sans doute valoir que l'allocation pour impotent servirait à couvrir en très grande partie les prestations effectuées en faveur de C. en dehors des heures de scolarisation, soit des prestations qu'ils assurent eux-mêmes pour leur fils. Il n'en demeure pas moins que les textes de loi ne permettent pas d'opérer une distinction, comme ils le soutiennent, parmi l'ensemble des

frais découlant du handicap de leur fils en fonction de leur destination. Si elle peut sembler à certains égards rigoureuse, l'interprétation que fait la Circulaire n°11 de l'AFC de l'art. 33 al. 1 let h bis LI et celle que fait la Directive de l'ACI de l'art. 37 al. 1 let. h bis LI apparaissent comme étant correctes. Dès lors, c'est à juste titre que ces montants ont été imputés de l'ensemble des frais effectifs déductibles, lesquels doivent par conséquent être réduits à due concurrence. Au surplus, le calcul de l'autorité intimée échappe à la critique.

#### **E. 5**

Il suit de ce qui précède que le recours doit être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Au vu du sort du recours, un émolument judiciaire sera mis à la charge des recourants, ceux-ci succombant (art. 48 et 91 LPA-VD). Pour les mêmes raisons, l'allocation de dépens ne saurait entrer en ligne de compte (art. 55 al. 1 a contrario et 91 LPA-VD).

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