

# VD\_OMNI FI.2016.0108 vom 21. Oktober 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-10-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2016.0108](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0108)

FR: VD\_OMNI FI.2016.0108 du 21 octobre 2016

IT: VD\_OMNI FI.2016.0108 del 21 ottobre 2016

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Détermination de l'imposition de la valeur locative, domaine dans lequel les cantons disposent d'une certaine marge de manoeuvre. En droit vaudois, la fixation des bases de calcul de la valeur locative a été déléguée au Conseil d'Etat, qui a édicté un règlement à cette fin. La valeur statistique, qui est l'un des éléments de calcul retenus, tient compte de la variation des loyers, contrairement à ce que soutiennent les recourants. Ce système ne crée pas d'inégalités de traitement entre propriétaires et locataires. Le système légal n'impose pas de prendre en compte, dans la détermination de la valeur locative, le taux de référence hypothécaire établi par la Banque nationale suisse.

## Erwägungen

### E. 1

Le litige porte sur la détermination de la valeur locative afférente au bien-fonds des recourants, pour la période fiscale 2014.

### E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils 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; encore faut-il 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) L'imposition de la valeur locative est prévue par l'art. 7 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), l'art. 21 al. 1 let. b de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), et l'art. 25 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI, RSV 642.11). Les principes juridiques applicables aux deux impôts étant identiques, le Tribunal statuera dès lors par 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 (ATF 2C\_1051/2014 du 30 juin 2015; cf. arrêt FI.2015.0199 du 29 juin 2016, consid. 2).

### **E. 3**

a) Le droit fiscal suisse est basé sur le principe de l'imposition du revenu global net, selon la capacité économique du contribuable. Les rendements nets provenant de la fortune immobilière doivent dès lors être considérés comme du revenu. Il peut s'agir du revenu que le bailleur tire, comme propriétaire, des baux à loyer ou à ferme. Le propriétaire d'une maison d'habitation obtient aussi une plus-value lorsqu'il l'utilise pour ses propres besoins. D'un point de vue économique, le propriétaire se loue à lui-même, en quelque sorte, son logement, dont il bénéficie de la valeur de jouissance. Ce rendement en nature représente ainsi un revenu, guère différent de celui que tirent d'autres propriétaires qui encaissent des loyers en louant leur logement à des tiers. A cet égard, l'imposition de la valeur locative se justifie en raison de la structure de l'impôt sur le revenu et du principe de l'égalité horizontale ( ATF 131 I 377 consid. 2.1 pp. 380/381; 123 II 9 consid. 3 p. 11ss). Elle vise, notamment, à corriger la différence entre la situation du propriétaire qui est autorisé à déduire de son revenu une partie importante de ses frais de logement et celle du locataire qui, pour sa part, 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 123 II 9 cons. 3a p. 11/12, et les références citées). b) En droit fédéral, est imposable le rendement de la fortune immobilière, y compris 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 (art. 21 al. 1 let. b LIFD). La valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable (art. 21 al. 2 LIFD). 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 s.). Pour établir le loyer objectif du marché, il faut procéder à une estimation en tenant compte notamment des conditions locales. Est déterminant le montant que le propriétaire pourrait obtenir en louant l'immeuble en question aux conditions usuelles du lieu ou la somme qu'il devrait lui-même payer pour louer une habitation semblable et qu'il peut ainsi épargner (arrêts 2C\_886/2010 du 27 avril 2011 consid. 4.1; 2C\_164/2007 du 17 octobre 2007 consid. 3.1; 2A.298/1994 du 21 novembre 1996 consid. 4a, in : RDAF 1997 II p. 706; Nicolas Merlino, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n° 97 ad art. 21 LIFD). Dans le but d'uniformiser l'imposition de la valeur locative, l'Administration fédérale des contributions a édicté la Circulaire du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons d'habitation (reproduite in : Archives de droit fiscal suisse, 38 p. 121 ss). Selon cette circulaire, la valeur locative se détermine en principe d'après une procédure d'estimation individuelle ou sur la base d'estimations cantonales, pour autant que celles-ci existent et aient été effectuées selon des règles uniformes (cf. Merlino, op. cit., n°99ss ad art. 21 LIFD). c) L'art. 7 al. 1 LHID impose aux cantons d'imposer la valeur locative. Les cantons disposent à cet égard d'une certaine marge de manœuvre dans la fixation de la valeur locative, dans les limites du principe d'égalité ancré à l'art. 8 Cst ( ATF 132 I 157 consid. 3.3 p. 162; 131 I 377 consid. 2.2 p. 381; 124 I 145 consid. 3 p. 152ss; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2<sup>ème</sup> éd., 2002, n°44 ad art. 7). Cela signifie que les cantons peuvent fixer la valeur locative à un niveau inférieur de celle prévalant en matière d'impôt fédéral direct; ce niveau ne doit

toutefois pas être inférieur à 60% de la valeur du marché (ATF 132 I 157 consid. 3.3 p. 162; 131 I 377 consid. 2.2 p. 381; 124 I 145 consid. 4d et 5a p. 156ss, 193 consid. 3 p. 194ss). d) En droit vaudois, la détermination de la valeur locative est régie par l'art. 25 LI. Selon l'art. 25 al. 2 LI, la valeur locative s'élève au 65% de la valeur statistique indexée au sens de l'art. 25 al. 3 LI, disposition qui prévoit que 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, elle est adaptée d'après la variation du coût de la vie, des loyers et du coût de la construction. Le Conseil d'Etat fixe notamment les bases servant à la détermination de la valeur locative (art. 25 al. 5 LI). Le Conseil d'Etat a fait usage de cette compétence en édictant le règlement du 11 décembre 2000 sur la détermination de la valeur locative (RVLoc; RSV 642.11.9.1). Dès la période fiscale 2004, les données du recensement fédéral des bâtiments et logements de 2000 servent de base au calcul des valeurs locatives au sens des art. 25 al. 2 et 3 LI (art. 2 al. 1 RVLoc). Le taux d'adaptation de la valeur locative fondée sur les données du recensement fédéral de 2000 est fixé à 17% (indice 117) pour les périodes fiscales 2012 à 2014 (art. 4 al. 2 RVLoc).

#### **E. 4**

a) Le litige porte exclusivement sur le calcul de la valeur locative déterminante selon le ch. 8 de l'annexe 07 à la déclaration d'impôt. Dans leur réclamation du 22 janvier 2016, les recourants ont demandé que cette valeur soit fixée à 22'400 fr. et non à 29'164,60 fr., comme retenu par l'ACI. Ils soutiennent que s'ils étaient locataires de leur logement, ils pourraient demander une baisse de loyer, conformément aux dispositions régissant le droit du bail. Ils soutiennent à cet égard que le rendement locatif de leur maison ne pourrait excéder le double du taux de référence hypothécaire établi par la Banque nationale suisse (ci-après: la BNS). Sur la base d'un taux de référence de 2% pour 2014, la valeur locative déterminante devrait être fixée à 22'400 fr. (soit 560'000 fr. x 4%). Les recourants ont considéré qu'ils étaient victimes d'une inégalité de traitement par rapport aux locataires. Ils ont repris et développé cette argumentation dans leur recours en exposant que les méthodes de calcul retenues dans le canton de Vaud pour la détermination de la valeur locative étaient faussées: en raison de l'inaction de nombreux locataires, le niveau des loyers ne baissait pas comme il devrait le faire. b) Le raisonnement des recourants repose sur la prémisse que devrait être pris en compte, dans la détermination de la valeur locative, le taux de référence fixé par la BNS. Sur le vu de la jurisprudence qui vient d'être rappelée, les cantons disposent d'une grande marge de manœuvre dans la détermination des critères retenus pour la détermination de la valeur locative, parmi lesquels le niveau des loyers. C'est notamment le cas du canton de Vaud. L'art. 25 al. 1 LI se réfère au loyer moyen pour le logement donnant lieu à la prise en compte, pour la taxation, de la valeur locative. La valeur statistique au sens de l'art. 25 al. 3 LI, dont la part de 65% équivaut à la valeur locative selon l'art. 25 al. 2 LI, tient compte de la variation des loyers (art. 25 al. 3 LI in fine). Ces règles sont reprises et concrétisées dans le RVLoc. En particulier, le taux d'adaptation est fondé sur les données du recensement fédéral des bâtiments et des logements pour l'année 2000 (art. 2 al. 2 RVLoc). Le Conseil d'Etat actualise régulièrement ce taux, par période fiscale (art. 4 al. 2 RVLoc). Dans le cadre défini par l'art. 7 al. 1 LHID, les cantons ont adopté des prescriptions pour la détermination de la valeur locative qui prennent en compte le niveau des loyers, mais selon des modalités différentes (cf. les Informations fiscales édictées par la Conférence suisse des impôts au sujet de l'imposition de la valeur locative,

dont la dernière édition est de mars 2015, disponibles sur le site Internet de l'Administration fédérale des contributions, ch. 4.4.3). Sur ce point, et contrairement à ce que semblent soutenir les recourants, le système vaudois tient compte de l'évolution du prix des loyers. Avec l'indice des prix à la consommation et l'indice zurichois des coûts de la construction, l'indice suisse des loyers constitue l'un des trois critères retenus par le Conseil d'Etat pour le calcul du taux d'adaptation au sens de l'art. 4 al. 3 RVLoc (cf. à ce propos l'arrêt rendu le 28 juin 2005 par la Cour constitutionnelle dans la cause CCST.2005.0001 concernant le RVLoc, lettre C de la partie En fait). Dans cet arrêt, la Cour constitutionnelle a notamment dit ceci, à propos de l'art. 4 al. 3 RVLoc (consid. 3a/cc): « (...) on relèvera, sur un plan statistique, que les variations du taux hypothécaire entraînent dans la règle des hausses de loyer; au contraire, la baisse de ce même taux a pour effet, en règle générale, de tempérer la hausse des loyers, mais non d'entraîner une véritable baisse générale du niveau de ceux-ci (...). Quoi qu'il en soit, les incidences du taux hypothécaire sont prises en compte – de manière globale il est vrai – par le biais de l'indice suisse des loyers, lequel enregistre les hausses, voire les baisses de loyer. Cette solution paraît par ailleurs conforme à la systématique de la loi, qui écarte le régime d'une estimation individuelle des valeurs locatives, pour s'en rapporter à un mécanisme fondé sur des estimations générales et forfaitaires. Dans un tel cadre, il n'y a pas de place pour l'application des dispositions du code des obligations relatives à la fixation des loyers, notamment en relation avec l'évolution des taux hypothécaires». La Cour constitutionnelle en a conclu que le RVLoc ne consacrait aucune inégalité de traitement entre propriétaires et locataires, ni ne heurtait le droit fédéral. Le Tribunal cantonal n'a en l'occurrence aucune raison de s'écarter de cette appréciation. Le grief des recourants est dès lors mal fondé. c) Pour le surplus, les recourants ne remettent pas en discussion les autres éléments du calcul de la valeur locative, au regard notamment des ch. 7, 9 et 10 de l'annexe 07 à la déclaration d'impôt, tels que retenus par l'Office d'impôt et l'ACI.

## **E. 5**

Le recours doit ainsi être rejeté, et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge des recourants, qui succombent à la procédure; il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 49, 52, 55 et 56 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD, RSV 173.36).

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