Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.86/2005
2A.136/2005 /svc

Arrêt du 3 mai 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Juge présidant, Müller et Yersin.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
A._____,
recourant,

contre

Administration cantonale des impôts
du canton de Vaud,
route de Berne 46, 1014 Lausanne,
Tribunal administratif du canton de Vaud,
avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
2P.86/2005
impôts cantonaux des périodes fiscales 1998,
1999/2000 (imposition d'une rente transitoire),

2A.136/2005
impôts cantonaux de la période fiscale 2001/2002 (imposition d'une rente transitoire),

recours de droit public et recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 2 février 2005.

Faits:
A.
A._____, né en 1936, marié et domicilié à X._____, a pris sa retraite le 1er avril 1998. Il a alors perçu de la Caisse fédérale de pensions une rente de vieillesse mensuelle de 3'382 fr. 50. ainsi qu'une rente transitoire mensuelle de 1'940 fr. 25. L'épouse de A._____ bénéficiant également d'une rente vieillesse de l'AVS depuis le 1er juin 1998, le montant de la rente transitoire versée à celui-ci a été ramené à 1'537 fr. 75.
B.
Le 17 juillet 2001, l'Office d'impôt du district de Y._____ (ci-après: l'Office d'impôt) a procédé à une taxation intermédiaire au 1er avril 1998 pour cessation d'activité lucrative. Le revenu imposable pour la période du 1er avril au 31 décembre 1998 se fondait sur un revenu de 26'100 fr. Il comprenait uniquement la rente de vieillesse, à l'exclusion de la rente transitoire.
A la même date, l'Office d'impôt a rendu une décision de taxation définitive, modifiant une précédente taxation sur la base des éléments retenus dans la taxation intermédiaire, pour la période fiscale 1999/2000. Le revenu imposable s'élevait à 42'200 fr. La rente transitoire touchée en 1998, soit 17'462 fr. (1'940 fr. 25 x 9 mois) était comprise dans ce montant.
Par décision de taxation du 27 novembre 2001 relative à la période fiscale 2001/2002, le revenu imposable a

été fixé à 59'700 fr. Ce montant incluait la rente transitoire pour un montant de 18'638 fr.
Le 26 décembre 2001, A._____ a attaqué les trois décisions de taxation susmentionnées contestant que la rente temporaire soit un revenu imposable. L'Office d'impôt a considéré le courrier relatif aux périodes fiscales 1998 et 1999/2000 comme une demande de révision et l'a rejetée par décision du 21 septembre 2004. Il a également rejeté, dans la même décision, la réclamation portant sur la période 2001/2002.
C.
Par arrêt du 2 février 2005, le Tribunal administratif du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal administratif) a traité le recours relatif à la période fiscale 1998 comme une demande de révision et a estimé que les conditions n'en étaient pas remplies.
En ce qui concerne la période fiscale 1999/2000, le Tribunal administratif a considéré que la voie du recours ordinaire était ouverte. Il a jugé que la rente transitoire devait être pleinement imposée, tout en réduisant le montant imposable perçu en 1998 de 17'462 fr. à 14'645 fr. ([1'940 fr. 25 x 2 mois]+ [1'537 fr. 75 x 7 mois]) pour tenir compte du fait qu'elle avait été réduite à 1'537 fr. 75 dès le 1er juin 1998.
Le Tribunal administratif a rejeté le recours concernant la période fiscale 2001/2002 jugeant que la rente transitoire était imposable au titre de revenu.
D.
A._____ a attaqué cet arrêt devant le Tribunal fédéral. Dans un acte unique, n'indiquant pas quelle voie de recours serait utilisée et dépourvu de conclusions formelles, il lui demande de dire que la rente transitoire qu'il a touchée doit être traitée non pas comme un revenu, mais comme une dette. Il estime en outre que son droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) a été violé.
Le Tribunal administratif se réfère à son arrêt et conclut au rejet du recours. L'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud et l'Administration fédérale des contributions se prononcent dans le même sens.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 131 I 57 consid. 1 p. 59, 145 consid. 2 p. 147 et les arrêts cités).
2.
L'intéressé, qui a intitulé son mémoire "recours", ne précise pas par quelle voie de droit il attaque l'arrêt du Tribunal administratif. Celui-ci, fondé sur le droit cantonal et rendu en dernière instance cantonale (art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux, en vigueur depuis le 1er janvier 2001; ci-après: LI), porte sur les taxations relatives aux impôts cantonaux des périodes fiscales 1998, 1999/2000 et 2001/2002.
2.1 La voie du recours de droit administratif au Tribunal fédéral prévue par l'art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ou la loi sur l'harmonisation; RS 642.14), dès l'échéance du délai de huit ans, à partir de l'entrée en vigueur de la loi, accordé aux cantons pour adapter leur législation, est ouverte contre des décisions fiscales cantonales de dernière instance lorsqu'elles portent sur une matière réglée dans les titres 2 à 5 et 6, chapitre 1er de cette loi, depuis la période fiscale 2001 (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591).
Les décisions fiscales cantonales de dernière instance, fondées sur le droit cantonal, portant sur des périodes fiscales antérieures à 2001 sont attaquables par la voie du recours de droit public (art. 84 ss OJ).
2.2 L'arrêt entrepris doit donc être attaqué par la voie du recours de droit public pour les impôts cantonaux des périodes fiscales 1998, 1999/2000 (no 2P.86/2005).
Aux termes de l'art. 90 al. 1 let. b OJ, l'acte de recours doit contenir, outre la désignation de la décision attaquée, les conclusions du recourant, un exposé succinct des faits essentiels et l'indication résumée des droits constitutionnels, respectivement des principes juridiques violés par la décision attaquée, en précisant la portée de cette violation. Le Tribunal fédéral n'examine que les griefs invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. Il n'entre pas en matière sur des moyens articulés de façon lacunaire ou lorsque le recourant se borne à une critique de nature appellatoire (ATF 125 I 492 consid. 1b p. 495 et les arrêts cités; cf. également ATF 128 III 50 consid. 1c p. 53; 127 I 38 consid. 3c p. 43 et les arrêts cités). Ces principes valent aussi lorsque le recours est intenté par une personne qui ne dispose pas d'une formation juridique. Ils peuvent toutefois être assouplis dans ce cas, pour autant que le Tribunal fédéral puisse déduire de la motivation, même brève et maladroite, le grief d'atteinte à un droit ou à un principe constitutionnel (ATF 115 Ia 12 consid. 2b p. 14).

S'agissant de la période fiscale 1998, le recours ne contient pas de motivation conforme à l'art. 90 al. 1 OJ s'en prenant au refus de révision de l'autorité intimée. Au surplus, la rente temporaire n'a pas été incluse dans le revenu imposable de cette période, de sorte que le recours serait également irrecevable à cet égard faute d'intérêt juridique actuel et pratique à l'annulation de la décision attaquée (cf. art. 88 OJ; ATF 131 I 153 consid. 1.2 p. 157; 127 III 41 consid. 2b p. 42).
Quant à la période fiscale 1999/2000, tel qu'il a formulé ses griefs à l'appui de son recours, l'intéressé invoque implicitement, outre des violations de son droit d'être entendu, une application arbitraire du droit cantonal. La motivation succincte du recours et les conclusions qui en découlent implicitement répondent de manière suffisante aux exigences de l'art. 90 al. 1 OJ.
Pour le surplus, déposé en temps utile, le recours est recevable au regard des art. 84 ss OJ.
2.3 L'arrêt entrepris est attaquable par le recours de droit administratif en ce qui concerne les impôts cantonaux de la période fiscale 2001/2002 (art. 73 LHID), puisque les prestations provenant d'institutions de prévoyance professionnelle et les rentes viagères (art. 7 al. 1 LHID) font partie des matières harmonisées figurant aux titres 2 à 5 et 6, chapitre 1er LHID (cf. consid. 2.1).
Le mémoire, qui remplit les conditions des art. 103 ss OJ, est recevable à ce titre (no 2A.136/2005).
3.
Le recourant se plaint que son droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) a été violé sur deux points dans la procédure devant le Tribunal administratif. Commun aux deux recours, ce grief doit être examiné préalablement.
Comme l'intéressé n'invoque pas la violation d'une disposition cantonale, les griefs soulevés doivent être examinés exclusivement à la lumière des principes déduits directement de l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 125 I 257 consid. 3a p. 259).
3.1 Le recourant reproche à l'autorité intimée de ne pas l'avoir entendu oralement, ce qui l'aurait privé de la possibilité "de se défendre et d'argumenter dans les débats".
A lui seul, l'art. 29 al. 2 Cst. (art. 4 aCst.) ne confère pas le droit d'être entendu oralement par l'autorité (ATF 122 II 464 consid. 4c p. 469; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, n. 150, p. 53). Il n'impose pas non plus que des débats soient tenus. Le Tribunal administratif n'avait ainsi pas à délibérer en présence du recourant, ni à l'auditionner en tant que partie. Au demeurant, la procédure fiscale est essentiellement écrite.
3.2 Selon l'intéressé, le Tribunal administratif n'aurait pas examiné, dans l'arrêt entrepris, la question de fond, c'est-à-dire le caractère imposable ou non de la rente transitoire.
Le droit d'être entendu implique pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision. Toutefois, selon la jurisprudence, la motivation d'une décision est suffisante lorsque l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité ne doit toutefois pas se prononcer sur tous les moyens des parties; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 130 II 530 consid. 4.3 p. 540, 473 consid. 4.1 p. 477 et les arrêts cités).
Contrairement à ce que soutient le recourant, l'autorité intimée se prononce expressément sur la question de fond, soit l'imposition de la rente transitoire, sur plus de deux pages de son arrêt (du bas de la page 9 à la page 11). L'arrêt entrepris est donc largement motivé sur ce point.
Enfin, les tribunaux ne sont pas des offices de renseignements et de conseils - comme le sont les études d'avocats - qui devraient répondre aux questions des justiciables non pertinentes pour l'issue du litige.
3.3 Au regard de ce qui précède, les griefs relatifs à la violation du droit d'être entendu sont mal fondés.
Période fiscale 1999/2000 (2P.86/2005).
4.
Le recourant soutient que la rente transitoire versée par la Caisse fédérale de pensions et incluse dans le revenu imposable de la période fiscale 1999/2000 ne devrait pas être considérée comme un revenu mais comme un prêt remboursable. On en déduit qu'il invoque une application arbitraire (art. 9 Cst.; sur cette notion cf. ATF 131 I 217 consid. 2.1 p. 219; 57 consid. 2 p. 61; 129 I 8 consid. 2.1 p. 9 et les arrêts cités) du droit cantonal.
4.1 A la suite de l'entrée en vigueur le 1er janvier 1985 de la loi sur prévoyance professionnelle, les statuts de la Caisse fédérale d'assurance ont été modifiés. Les statuts révisés du 2 mars 1987 de la Caisse fédérale d'assurance (RO 1987 II 1228 ss) sont entrés en vigueur le 1er janvier 1988. Cette révision avait notamment pour but d'instaurer la retraite à la carte entre 60 et 65 ans pour les assurés des deux sexes, en l'accompagnant à la fois d'une réduction correspondante des rentes de vieillesse et, afin de rendre la retraite anticipée non

seulement légale mais effectivement possible, d'introduire une rente transitoire en principe remboursable de moitié (art. 22 des statuts susmentionnés). Après une nouvelle révision, les statuts du 24 août 1994 de la Caisse fédérale de pensions (ci-après: les statuts de la Caisse fédérale de pensions; [RO 1995 I 533 ss]), en vigueur jusqu'au 31 mai 2003 (RO 2004 301) prévoyaient à leur art. 30 al. 2 que l'assuré dont les rapports de service ou de travail sont résiliés peut demander, s'il a atteint l'âge de 60 ans révolus, la fin de l'affiliation à la caisse et l'octroi d'une rente de vieillesse. L'art. 33 desdits statuts disposait:
"1 Le bénéficiaire d'une rente de vieillesse peut solliciter une rente transitoire. Celle-ci équivaut au supplément fixe prévu à l'article 40. Elle est versée jusqu'à ce que l'assuré ait droit à la rente AVS de vieillesse ou à la rente AI.
2 Dès que l'assuré a atteint l'âge donnant droit à l'AVS, la moitié de la rente transitoire est remboursée sous la forme d'une déduction à vie appliquée à la rente de vieillesse de la Caisse fédérale de pensions. Lorsque l'assuré décède, la moitié de la déduction continue à être opérée sur la rente de viduité. Le DFF fixe les déductions sur la base des principes actuariels.
3 Le Conseil fédéral peut décider de modifier la fraction remboursable de la rente transitoire. Dans des cas particuliers, l'employeur peut prendre à sa charge tout ou partie du remboursement.
4 L'assuré peut renoncer à la moitié ou à la totalité de la rente transitoire."
4.2 En vertu de l'art. 83 LPP, les prestations fournies par des institutions de prévoyance, et selon des formes reconnues de prévoyance visées aux art. 80 et 82 LPP, sont entièrement imposables à titre de revenus en matière d'impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes.
Comme le Tribunal fédéral l'a déjà relevé (ATF 119 Ia 241; 116 Ia 264 et les arrêts cités), les dispositions fiscales de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité contiennent des principes obligatoires et visent, dans cette mesure, à une uniformisation du droit des impôts directs des cantons, des communes et de la Confédération. Ainsi, l'art. 83 LPP définit quels revenus sont imposables. Cela vaut également pour les impôts directs des cantons et des communes.
Le canton de Vaud a, en conséquence, adopté l'art. 20 al. 2 lettre fbis de la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 et donc applicable à la période fiscale 1999/2000, qui prévoit que sont considérés comme des revenus imposables, notamment, les rentes et prestations en capital versées par des institutions de prévoyance professionnelle.
En contrepartie, selon l'art. 23 al. 1 let. i aLI, les cotisations sont déductibles:
"1 Sont déduits du revenu:
(...)
i) les primes et cotisations versées à des institutions de prévoyance professionnelle, au sens de la législation fédérale sur la prévoyance professionnelle, vieillesse et survivants, dont les prestations sont imposables selon l'art. 20, alinéa 2, lettre fbis;"
4.3 L'autorité intimée a considéré la rente temporaire comme un revenu imposable, son remboursement venant en diminution de la rente ordinaire de vieillesse que le recourant touchera à partir de 65 ans.
Le recourant qualifie la rente transitoire qu'il devra rembourser une fois l'âge de 65 ans atteint de prêt non imposable comme revenu et soutient ainsi qu'il s'agit d'une dette.
Une dette peut être déduite si elle grève effectivement le patrimoine du contribuable, telle une dette hypothécaire, et non s'il s'agit de simples dettes potentielles. En principe, la valeur capitalisée des prestations périodiques privées payées par un contribuable - aliments, obligations d'entretien, etc. - ne constitue pas une dette déductible (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2e éd., p. 161, Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4e éd., p. 408, Rainer Zigerlig/Guidi Jud, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2e éd., no 9 ad art. 13 p. 247).
4.4 La rente transitoire versée par la Caisse fédérale de pensions apparaît analogue à une rente de vieillesse d'une institution de prévoyance ou à une rente AVS. Il s'agit d'un complément de la rente ordinaire de vieillesse versée par cette Caisse en attendant que l'assuré ait droit à la rente AVS de vieillesse. Ce qui distingue ces rentes est leur financement: la rente de vieillesse d'une institution de prévoyance est financée par les cotisations versées pendant la vie active de l'assuré avant qu'il ne touche ladite rente, alors qu'en ce qui concerne la rente transitoire, l'assuré touche d'abord la rente et la finance ensuite, une fois l'âge de l'AVS atteint, par le biais d'une déduction à vie sur la rente de vieillesse servie pas la Caisse fédérale de pensions - ce qui correspond en fait à des cotisations car le montant des retenues effectuées au titre de financement dépend de mathématiques

actuarielles fondées sur la longévité.
La rente transitoire touchée par le recourant est une rente viagère transitoire. Tant dans le calcul de la rente que dans son financement - soit le "remboursement" par l'assuré - intervient un élément "risque" qui n'existe pas dans le cas d'un prêt remboursable admis comme dette. Le recourant ne touche en effet sa rente que pour autant qu'il soit en vie entre la date de la retraite et le moment où il touchera l'AVS. Aucun remboursement n'est par ailleurs imposé à d'éventuels héritiers, ce qui serait le cas pour une dette (sous réserve d'une retenue sur la rente de veuve qui se substitue à la rente vieillesse). Le système repose donc aussi sur une solidarité entre assurés. Cette solidarité est démontrée par le règlement de la Caisse fédérale de pensions qui précise que les déductions continuent d'être opérées jusqu'à la mort de l'assuré et créent une compensation pour les cas où le remboursement ne se fait pas ou que dans une faible mesure, à la suite d'un décès prématuré. On ne saurait dès lors qualifier de dette une rente perçue (et non versée) par le recourant, dont on ne peut même pas estimer le montant final en capital (la retenue effectuée dépendant de la longévité du recourant et, le cas échéant, de celle de la veuve).
Finalement, comme relevé par le Tribunal administratif, le "remboursement" de la rente transitoire se trouve déduit au titre de cotisations (art. 23 al. 1 let. i aLI, art. 37 al. 1 let. d LI). Ce financement étant opéré par le biais d'un prélèvement sur le montant de la rente de vieillesse, seul le montant net effectivement touché par le recourant est imposé.
Enfin, il faut relever que la rente temporaire est une institution facultative à laquelle l'assuré est libre de recourir ou non. Il appartenait au recourant d'y renoncer si elle était aussi désavantageuse qu'il le prétend.
4.5 Au vu de ce qui précède, comme l'a retenu le Tribunal administratif, la rente transitoire perçue par le recourant doit être qualifiée de revenu. L'arrêt dudit Tribunal conclut donc sans arbitraire que la rente transitoire perçue en 1998, soit 14'645 fr., peut être comprise dans le revenu imposable de la période fiscale 1999/2000. Le recours de droit public doit être rejeté.
Période fiscale 2001/2002 (2A.136/2005).
5.
Comme pour la période fiscale 1999/2000, le recourant estime que la rente transitoire versée par la Caisse fédérale de pensions ne constitue pas un revenu imposable mais une dette, et ne devrait donc pas être comprise dans le revenu imposable de la période fiscale 2001/2002.
L'art. 7 al. 1 LHID dispose que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, y compris les prestations d'institutions de prévoyance professionnelle et les rentes viagères. Dès lors, tous les revenus de telles institutions sont imposables (Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, op. cit., nos 60/61 ad art. 7 p. 116).
Conformément à la disposition susmentionnée, la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux, entrée en vigueur le 1er janvier 2001 et dès lors applicable à la période fiscale 2001/2002, prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 19 LI), soit également tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée (art. 82 LPP). Sont notamment considérés comme revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle les prestations de caisses de pensions, de fondations patronales, d'institutions de libre passage, ainsi que d'assurances collectives et de groupe (art. 26 al. 1 et 2 LI). En outre, comme prévu par l'art. 9 al. 2 let. d LHID, l'art. 37 al. 1 let. d LI dispose que sont déduits du revenu les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés en vue de l'acquisition des droits aux prestations dans le cadre d'institutions de la prévoyance professionnelle au sens de la législation fédérale sur la prévoyance professionnelle, vieillesse et survivants, dont les prestations sont imposables selon l'art. 26 al. 1 LI.
Il s'ensuit que le régime vaudois d'imposition des rentes et de déduction de leur financement - qui n'a pas changé par rapport à la législation applicable à la période 1999/2000 - est conforme à la loi sur l'harmonisation. La motivation développée sous le considérant 4 garde en conséquence toute sa valeur et l'arrêt attaqué échappe à toute critique, même examiné avec plein pouvoir d'examen.
6.
Au vu de ce qui précède, le recours de droit administratif, relatif à la période fiscale 2001/2002, doit être rejeté.
7.
Succombant, le recourant doit supporter un émolument judiciaire (art. 156 al. 1 OJ). Il n'est pas alloué de dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours de droit public (2P.86/2005) est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Le recours de droit administratif (2A.136/2005) est rejeté.
3.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge du recourant.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie au recourant, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal administratif du canton de Vaud, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique de l'impôt fédéral direct.
Lausanne, le 3 mai 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le juge présidant: La greffière: