Tribunale federale
Tribunal federal

2P.170/2003
2A.289/2003/RED/elo
{T 0/2}

Arrêt du 13 février 2004
IIe Cour de droit public

Composition
M. et Mme les Juges Wurzburger, Président, Hungerbühler, Müller, Yersin et Merkli.
Greffière: Mme Revey.

Parties
A.X._____ et B.X._____, recourants,
représentés par Maîtres Olivier Weniger et Lucien Masmejan.

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Chavannes 37, 1014 Lausanne,
Tribunal administratif du canton de Vaud,
avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
2P.170/2003
art. 8 et 127 al. 2 Cst. (imposition de rentes viagères, période fiscale 2001-2002, impôts cantonal et communal)

2A.289/2003
art. 7 al. 2 LHID (imposition de rentes viagères, période fiscale 2001-2002, impôts cantonal et communal),

recours de droit public et recours de droit administratif contre la décision du Tribunal administratif du canton de Vaud du 15 mai 2003.

Faits:
A.
A.X._____, né en 1929, retraité domicilié dans le canton de Vaud, a perçu pendant la période 1999-2000 diverses rentes viagères, découlant de trois polices différentes. Au total, ces rentes se sont élevées à 9'543 fr. en 1999 et 10'097 fr. en 2000. Les polices en cause ont été financées par des primes intégralement déduites du revenu cantonal imposable des périodes précédentes.

Dans sa déclaration d'impôt 2001-2002, également signée par son épouse B.X._____, A.X._____ a intégré dans son revenu imposable les rentes précitées à hauteur de 40 % - soit 3'817 fr. pour 1999 et 4'038 fr. pour 2000 -, dès lors qu'il considérait applicable la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Il a en outre porté en déduction de son revenu imposable deux montants de 10'000 fr. et 6'000 fr. versés en 1999 au titre de primes d'assurances de rente viagère.
B.
Par décision définitive du 12 juin 2001, l'autorité fiscale vaudoise a taxé l'intéressé, pour l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune de la période fiscale 2001-2002, sur un revenu de 144'300 fr., imposable (quotient 1.8) au taux de 81'500 fr., et sur une fortune de 794'000 fr., imposable au taux de 921'000 fr. En particulier, elle a tenu compte des rentes viagères précitées à raison de 100 % sur la base d'une disposition transitoire du droit cantonal prolongeant jusqu'au 31 décembre 2015 l'ancien régime fiscal cantonal, lequel

prévoyait la pleine imposition de ce type de rentes. Par ailleurs, elle a admis de porter en déduction du revenu imposable les primes susmentionnées totalisant 16'000 fr.

Statuant sur réclamation du contribuable le 19 juillet 2002, l'Administration cantonale des impôts a confirmé la taxation attaquée.

Le 21 août 2002, A.X._____ et B.X._____ ont déféré cette décision devant le Tribunal administratif vaudois, concluant à l'annulation de la décision attaquée, subsidiairement à sa réforme au sens d'une imposition à 40 % des rentes viagères en question.

Par arrêt du 15 mai 2003, le Tribunal administratif a rejeté le recours, retenant en substance que la loi fédérale d'harmonisation n'excluait pas que les cantons puissent édicter des dispositions transitoires, notamment lorsque celles-ci répondaient à un souci d'égalité de traitement.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif (2A.289/2003) et celle du recours de droit public (2P.170/2003), A.X._____ et B.X._____ demandent au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt du 15 mai 2003 du Tribunal administratif et de renvoyer la cause pour nouvelle décision à l'autorité inférieure. Dans leur recours de droit administratif, ils soutiennent que la disposition cantonale de droit transitoire sur laquelle repose la décision attaquée contrevient à la loi fédérale d'harmonisation. A l'appui de leur recours de droit public, ils affirment que la disposition cantonale précitée viole le principe d'égalité (art. 8 Cst.), ainsi que les principes régissant l'imposition, soit ceux de l'universalité, de l'égalité et de la capacité économique (art. 127 al. 2 Cst.).
D.
Le Tribunal administratif a conclu au rejet des deux recours et renoncé à s'exprimer plus avant. Dans ses observations, l'Administration cantonale des impôts a proposé de rejeter le recours de droit administratif et de déclarer irrecevable le recours de droit public, subsidiairement de le rejeter. S'agissant du recours de droit administratif, l'Administration fédérale des contributions s'en est remise à justice.
E.
Par courrier du 18 novembre 2003, le Tribunal fédéral a invité les autorités et contribuables intéressés à s'exprimer sur la conformité de la déduction des primes susmentionnées avec la loi fédérale d'harmonisation, ainsi que sur la reformatio in peius pouvant découler d'une éventuelle annulation de la déduction sous cet angle.

L'Administration cantonale des impôts et l'Administration fédérale des contributions s'en rapportent à justice. Le Tribunal administratif n'a pas déposé d'observations. A.X._____ et B.X._____ contestent que le Tribunal fédéral soit habilité à revoir la déduction en cause; subsidiairement, ils soutiennent que celle-ci est conforme à la loi fédérale d'harmonisation et que les conditions d'une reformatio in peius ne sont au demeurant pas réunies.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Les intéressés ont déposé dans une même écriture deux recours, l'un de droit administratif, l'autre de droit public, contre le même arrêt. Par économie de procédure, il convient dès lors de prononcer la jonction des causes et de statuer sur les mérites des deux recours dans un seul et même arrêt (art. 24 PCF et 40 OJ; ATF 127 V 29 consid. 1, 156 consid. 1).
2.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 129 I 173 consid. 1, 185 consid. 1, 302 consid. 1, 337 consid. 1; 129 II 225 consid. 1, 453 consid. 2 et les arrêts cités). Le recours de droit public (art. 84 ss OJ) étant subsidiaire aux autres moyens de droit (art. 84 al. 2 OJ), la recevabilité du recours de droit administratif (art. 97 ss OJ) doit être examinée en premier lieu.
2.1 Selon l'art. 73 al. 1 LHID, les décisions cantonales de dernière instance peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral, lorsqu'elles portent sur une matière réglée dans les titres deuxième à cinquième et sixième, chapitre premier, de cette loi. En l'espèce, les recourants invoquent l'art. 7 al. 2 LHID, lequel figure dans le titre deuxième de ladite loi. Le recours porte de plus sur la taxation 2001-2002, période postérieure à l'échéance du délai de huit ans accordé aux cantons, à compter de l'entrée en vigueur

de la loi fédérale d'harmonisation le 1er janvier 1993, pour adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième de cette loi (art. 72 al. 1 LHID).

Par ailleurs, le recours ne tombe sous aucun des motifs d'exclusion des art. 99 à 102 OJ et remplit en outre les conditions des art. 103 ss OJ.

Le recours de droit administratif est ainsi recevable.
2.2 Le recours de droit public est en revanche irrecevable au regard de l'art. 84 al. 2 OJ, car les recourants ne soulèvent aucun grief ne pouvant être traité dans le cadre du présent recours de droit administratif (cf. ATF 128 II 56 consid. 2b; 126 II 171 consid. 1c).
3.
3.1 Selon l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral, qui englobe notamment les droits constitutionnels (ATF 129 II 183 consid. 3.4; 128 II 56 consid. 2b; 126 V 252 consid. 1a). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 129 II 183 consid. 3.4; 127 II 8 consid. 1b, 264 consid. 1b et les arrêts cités). Le Tribunal fédéral peut ainsi vérifier avec un libre pouvoir d'examen la conformité du droit cantonal - et de son application - à la loi fédérale d'harmonisation (ATF 128 II 56 consid. 2b; Ulrich Cavelti, in Martin Zweifel/Peter Athanas, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 2e éd., Bâle 2002, n°11 ad art. 73).

De surcroît, en matière de contributions publiques, le Tribunal fédéral peut aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci, lorsque le droit fédéral est violé ou lorsque des faits ont été constatés de manière inexacte ou incomplète (art. 114 al. 1 OJ). Une correction en défaveur du contribuable (reformatio in peius) n'est cependant entreprise que si celui-ci a été préalablement averti, si la décision concernée est manifestement erronée et si sa rectification revêt une importance notable (ATF 110 Ib 319 consid. 8b; 108 Ib 227 consid. 1b; Archives 69 811 consid. 4b/bb; RF 55 2000 122 consid. 3a; RDAT 1998 II 22t 353 consid. 3c/bb et les références citées).

En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'occurrence, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision entreprise, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).
3.2 Le présent recours ne conteste la décision attaquée que sous l'angle de l'art. 268 al. 1 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (entrée en vigueur le 1er janvier 2001; ciaprès: LI/VD/2001), disposition transitoire relative à l'imposition des rentes viagères. Il ressort toutefois du prononcé querellé que les recourants ont parallèlement pu déduire de leur revenu imposable deux primes de 10'000 fr. et 6'000 fr., versées en 1999 pour des assurances de rente viagère. Cette déduction se fonde sur l'art. 266 LI/VD/2001 prévoyant également un régime transitoire. Il convient ainsi d'examiner s'il se justifie de la remettre en cause, ce dont les recourants disconviennent.

Conformément au consid. 3.1 supra, la Cour de céans est autorisée à fonder sa décision sur des motifs ne ressortant ni du recours, ni de la décision attaquée; elle peut en outre aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci. En l'espèce, la déduction des primes d'assurances de rente viagère n'a pas été remise en cause par les recourants - ce qui serait du reste à leur préjudice. Elle se trouve cependant en étroite connexité avec l'imposition des rentes viagères (cf. consid. 4.1 ci-dessous) et sa licéité a été examinée par le Tribunal administratif sous l'angle de la compatibilité de l'art. 266 LI/VD/2001 avec la loi fédérale d'harmonisation, conformité que cette instance a expressément admise. De plus, les recourants et les autorités concernées ont été dûment invités à s'exprimer sur ce point dans l'éventualité d'une reformatio in peius. Dans ces circonstances, le Tribunal fédéral est habilité à traiter cette question.

4.
4.1 La loi fédérale d'harmonisation régit le traitement fiscal des rentes viagères à son art. 7 al. 2, dont la teneur est la suivante :
-:-
" 2 Les rentes viagères et les revenus provenant de contrats d'entretien viager sont imposables à raison de 40%".
Cette disposition a pour but de ne soumettre à l'impôt que la part de rendement comprise dans les rentes viagères, à savoir les montants excédant le remboursement du capital, formé par les primes versées antérieurement. Imposer pleinement ces prestations entraînerait en effet une double imposition, du moment que les primes acquittées n'ont été déduites que dans une mesure très limitée (cf. art. 9 al. 2 lettre g LHID exposé ci-dessous). Pour des motifs pratiques, la part de rendement a été fixée schématiquement, soit à 60 % initialement, puis à 40 % par la loi fédérale du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998 (RO 1999 2374 2378), le législateur de 1999 ayant considéré le taux de 60 % comme trop élevé dans bien des cas (Message du Conseil fédéral du 28 septembre 1998 concernant le programme de stabilisation 1998, FF 1998 p. 3 ss, spéc. p. 93 s. et 103 s.).

La loi fédérale d'harmonisation autorise à son art. 9 al. 2 lettre g la déduction des primes d'assurances de rente viagère, au titre de primes d'assurances-vie. Selon cette disposition, sont en effet défalqués de l'ensemble des revenus imposables:
" g. Les versements, cotisations et primes d'assurances-vie, d'assurances-maladie et ceux d'assurances-accidents qui ne tombent pas sous le coup de la lettre f ainsi que les intérêts des capitaux d'épargne du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit, jusqu'à concurrence d'un montant déterminé par le droit cantonal; ce montant peut revêtir la forme d'un forfait;"
La lettre f à laquelle renvoie l'art. 9 al. 2 lettre g LHID permet la déduction des primes et cotisations versées en vertu de la réglementation sur les allocations pour perte de gain, des dispositions sur l'assurance-chômage et de celles sur l'assurance-accidents obligatoire.

Il ressort dès lors des art. 7 al. 2 et 9 al. 2 lettre g LHID que le législateur fédéral a choisi d'appliquer aux assurances de rente viagère un système d'imposition limitée des prestations et de déduction limitée des primes, traitant ainsi cette forme de prévoyance individuelle libre, qui relève du pilier 3B, différemment des piliers 1, 2 et 3A (assurancevieillesse, survivants et invalidité fédérale; prévoyance professionnelle; prévoyance individuelle liée; cf. art. 111 al. 1 Cst. [art. 34quater al. 1 aCst.]). Ceux-ci sont en effet subordonnés à un autre principe, soit à une pleine imposition des prestations associée à une déduction complète des primes. Instauré dans le canton de Vaud en 1956 déjà, ce second mode d'imposition est du reste connu de ce fait sous le nom de "modèle vaudois".

A cet égard, la prévoyance individuelle liée est définie et régie exclusivement par le droit fédéral, qui la soumet à un régime fiscal privilégié en application de l'art. 111 al. 4 Cst. (cf. art. 82 ss de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité [LPP; RS 831.40]; ordonnance du 13 novembre 1985 sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance [OPP 3; RS 831.461.3]; voir aussi art. 34quater al. 6 aCst.). Les cantons ne sauraient dès lors inclure dans la notion de prévoyance individuelle liée d'autres formes de prévoyance individuelle - en fait libre - telles que les assurances de rente viagère.
4.2 Selon l'art. 72 al. 1 LHID, les cantons doivent adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième dans les huit ans qui suivent l'entrée en vigueur de la loi le 1er janvier 1993, à savoir jusqu'au 1er janvier 2001. Cela vaut également pour l'art. 7 al. 2 LHID dans sa nouvelle teneur, conformément à l'art. 72b al. 1 LHID. Dès cette date, la loi fédérale d'harmonisation déploie pleinement ses effets et les cantons doivent disposer d'une législation fiscale conforme. Les alinéas 2 et 3 de l'art. 72 LHID précisent du reste expressément qu'à l'expiration du délai de huit ans, le droit fédéral est directement applicable si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent, le gouvernement cantonal édictant les dispositions provisoires nécessaires.

Ainsi, les cantons qui connaissent au 1er janvier 2001 un système praenumerando bisannuel pour la taxation des personnes physiques (tels que le canton de Vaud; cf. art. 76 ss LI/VD/2001, dans leur ancienne version en

vigueur au 1er janvier 2001, et art. 271 LI/VD, dans sa nouvelle version introduite par la novelle du 4 décembre 2001, en vigueur au 1er janvier 2003) doivent établir et imposer conformément à la loi fédérale d'harmonisation le revenu acquis pendant la période de calcul 1999-2000.
5.
5.1 Le canton de Vaud a concrétisé la loi fédérale d'harmonisation en édictant la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD/2001), entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Celle-ci fixe le traitement fiscal des assurances de rente viagère de la prévoyance individuelle libre à ses art. 26 al. 3 (imposition des rentes) et 37 al. 1 lettre g (déduction des primes). La première de ces dispositions prévoit que les rentes viagères sont imposables à raison de 40 %, conformément à l'art. 7 al. 2 LHID. La seconde autorise la déduction des primes versées sur les assurances de rente viagère, au titre de primes d'assurances-vie, dans le cadre d'une déduction globale des versements, cotisations et primes d'assurances-vie, d'assurancesmaladie et d'assurances-accidents qui ne tombent pas sous le coup de la lettre f (primes et cotisations versées en vertu de la réglementation sur les allocations pour perte de gain, des dispositions sur l'assurance-chômage et de celles sur l'assurance-accidents obligatoire), ainsi que des intérêts de capitaux d'épargne du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit. Cette déduction globale est limitée à un montant maximal annuel de 3'200 fr. pour le contribuable célibataire,
veuf, divorcé ou imposé séparément, et de 6'400 fr. pour les époux vivant en ménage commun, auxquels peut s'ajouter une augmentation pour enfant ou personne à charge. L'art. 37 al. 1 lettre g LI/VD/2001 établit toutefois, à l'intérieur de cette enveloppe générale, des plafonnements différenciés pour les déductions d'assurances de personnes d'une part (soit 1'800 fr. et 3'600 fr.) et pour celles d'intérêts d'épargne d'autre part (soit 1'400 fr. et 2'800 fr.).
5.2 La loi du 4 juillet 2000 comporte de surcroît deux dispositions transitoires en matière d'assurances de rente viagère, soit les art. 268 (imposition des rentes) et 266 (déduction des primes) LI/VD/2001.

L'art. 268 LI/VD/2001 a la teneur suivante:
"Les rentes et les prestations en capital provenant d'assurance [recte: assurances]de rente viagère conclues avant le 10 novembre 1999 dont les primes ont totalement pu être portées en déduction du revenu imposable qui commencent à courir ou deviennent exigibles avant le 1er janvier 2016 sont imposables au titre du revenu dans leur totalité.
Les prestations en capital au sens de l'alinéa 1 font l'objet d'une imposition séparée avec une réduction du taux de 50 %. Le quotient familial et les déductions sociales ne sont pas appliquées."
Quant à l'art. 266 LI/VD/2001, il est ainsi rédigé:
"Les primes uniques versées jusqu'au 31 décembre 1999 à un établissement d'assurance en vue d'acquérir une assurance de rente viagère correspondant à une forme reconnue de prévoyance individuelle liée conclue avant le 10 novembre 1999 peuvent être déduites du revenu imposable en 2001-2002, conformément à l'article 23, alinéa 1, lettre k de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux dans sa teneur au 31 décembre 2000. Les primes périodiques versées jusqu'au 31 décembre 2000 peuvent être déduites aux mêmes conditions."
L'art. 23 al. 1 lettre k LI/VD, auquel renvoie l'art. 266 LI/VD/2001 pour la déduction des primes uniques et périodiques versées jusqu'au 31 décembre 1999, respectivement 2000, a été introduit par la novelle du 10 novembre 1998 (ci-après: art. 23 al. 1 lettre k LI/VD/1999). En vigueur du 1er janvier 1999 au 31 décembre 2000, il autorisait la déduction des primes d'assurances de rente viagère jusqu'à un montant total de 50'000 fr. pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé ou imposé séparément, et de 100'000 fr. pour les époux vivant

en ménage commun. Subordonnée à certaines conditions, cette limite englobait de surcroît les déductions d'autres assurances de personnes, de 1'800 fr. et 3'600 fr. au maximum, ainsi que les déductions d'intérêts de capitaux d'épargne, de 1'400 fr. et 2'800 fr. au maximum.

Malgré les termes utilisés à l'art. 266 LI/VD/2001 (de même qu'à l'art. 23 al. 1 lettre k LI/VD/1999: "prévoyance individuelle liée"), les rentes viagères en cause relèvent de la prévoyance individuelle libre (du pilier 3B, non du pilier 3A), et n'ont jamais été soumises à l'ordonnance sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance (OPP3, cf. consid. 4.1 supra).
5.3 Selon l'arrêt attaqué, ainsi que d'après le Bulletin des séances du Grand Conseil vaudois, ces dispositi-

ons transitoires ont pour but d'aplanir les conséquences fiscales de la suppression du "modèle vaudois" qui, appliqué aux assurances de rente viagère depuis 1956, se fondait sur le principe d'une pleine imposition des prestations conjuguée avec une déduction intégrale des primes.

Pour justifier l'adoption de l'art. 268 LI/VD/2001, singulièrement de son alinéa 1 relatif aux rentes, le Grand Conseil vaudois a relevé que le nouveau régime prévu par l'art. 26 al. 3 LI/VD/2001 ne pouvait s'appliquer indifféremment à toutes les rentes viagères dès le 1er janvier 2001, y compris à celles que les bénéficiaires avaient pu financer en franchise d'impôt, car ces contribuables jouiraient ainsi d'un cumul d'avantages fiscaux, l'un consistant en la déduction complète des primes autorisée par le passé, l'autre en une imposition limitée des prestations dès le 1er janvier 2001. Afin d'éviter ce privilège inapproprié, contraire aux exigences de l'égalité de traitement, il était nécessaire d'introduire un régime transitoire permettant de prolonger de quinze ans, à certaines conditions, la pleine imposition des rentes dont les primes avaient pu être totalement déduites (Bulletin des séances du Grand Conseil, 2000, p. 748, 754, 1019).

S'agissant de l'art. 266 LI/VD/2001, le législateur vaudois a souligné que nombre de contribuables avaient conclu en 1999 des contrats d'assurances de rente viagère en se fiant à l'introduction de l'art. 23 al. 1 lettre k LI/VD/1999, qui autorisait en substance la déduction des primes d'assurances de rente viagère jusqu'à un maximum de 50'000 fr., respectivement de 100'000 fr. (cf. consid. 5.2 supra). Il fallait ainsi tenir compte de la bonne foi de ces citoyens en prolongeant en leur faveur l'application de l'art. 23 al. 1 lettre k LI/VD/1999 au-delà de l'entrée en vigueur, au 1er janvier 2001, de la loi du 4 juillet 2000 limitant fortement la déduction des primes. Un communiqué de presse ayant toutefois averti les citoyens le 26 octobre 1999 que la déduction des primes serait supprimée dès le 1er janvier 2001, les assurances contractées après le 10 novembre 1999 (compte tenu d'une marge de deux semaines) ne pouvaient bénéficier de ce privilège (Bulletin des séances du Grand Conseil, 2000, p. 753, 1018).
5.4 Il convient ainsi d'examiner la compatibilité des art. 268 al. 1 et 266 LI/VD/2001 avec la loi fédérale d'harmonisation.
6.
D'après les principes généraux d'interprétation, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique; ATF 128 II 56 consid. 4, 66 consid. 4a; 125 II 177 consid. 3, 183 consid. 4, 192 consid. 3a; voir aussi ATF 129 II 114 consid. 3.1 et ATF 130 II du 19 décembre 2003 [2A.355/2003]en voie de publication, consid. 4.2).

La loi fédérale d'harmonisation est une loi-cadre; c'est au législateur cantonal qu'il appartient de légiférer pour fixer des normes fiscales qui, elles, seront directement applicables. Elle comporte néanmoins une densité normative variable selon les domaines, allant de simples principes accordant aux cantons une certaine liberté d'action jusqu'à des règles détaillées et exhaustives ne leur laissant aucune marge d'appréciation. L'étendue de l'autonomie dont le législateur cantonal dispose dans le cadre de la loi fédérale d'harmonisation, singulièrement pour réglementer un domaine fiscal particulier, se détermine sur la base des méthodes et critères d'interprétation généralement applicables, susmentionnés (ATF 128 II 56 consid. 3b; Markus Reich, Kommentar StHG, op. cit., nos 16 et 26 ss ad art. 1). S'agissant plus particulièrement de son interprétation téléologique, il faut souligner que la loi fédérale d'harmonisation a pour but l'harmonisation des impôts directs tant sur le plan horizontal (entre les cantons d'une part et, dans le canton, entre les communes d'autre part) que sur le plan vertical (entre la Confédération et les cantons, puis entre les cantons et les communes; cf. art. 129 al. 1 Cst. et 42quinquies al. 1 aCst.; ATF
130 II précité en voie de publication, consid. 5.2). Elle vise ainsi un ajustement réciproque des impôts directs de la Confédération et des cantons, une plus grande transparence du système fiscal suisse et une simplification de la taxation, tout en ménageant le plus possible l'autonomie - en particulier financière - des cantons (ATF 130 II précité en voie de publication, consid. 5.2; 128 II 56 consid. 6a; Reich, Kommentar StHG, op. cit., n°29

ad art. 1). Au regard du but d'harmonisation verticale, la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) constitue un élément d'interprétation de poids (Rapport du groupe d'experts Cagianut sur l'harmonisation fiscale, in Publications de la Chambre fiduciaire, 1994, vol. 128, p. 75; d'une autre opinion sous l'angle de la marge d'autonomie des cantons, Reich, Kommentar StHG, op. cit., n°42 ad art. 1).
7.
7.1 L'art. 268 al. 1 LI/VD/2001 prolonge la pleine imposition des rentes viagères (telles qu'elles y sont définies) jusqu'au 31 décembre 2015, alors que l'art. 7 al. 2 LHID prévoit que celles-ci sont imposables à raison de 40 % dès le 1er janvier 2001. Le texte de cette disposition fédérale est clair, ne souffre aucune interprétation et correspond du reste à l'art. 22 al. 3 LIFD. Dans ces conditions, l'art. 268 al. 1 LI/VD/2001 contrevient manifestement à l'art. 7 al. 2 LHID.
7.2 L'art. 266 LI/VD/2001 prolonge la déduction des primes d'assurances de rente viagère au-delà du 1er janvier 2001 (pour les primes uniques et périodiques versées jusqu'au 31 décembre 1999, respectivement 2000), jusqu'à un maximum de l'ordre de 50'000 fr. et 100'000 fr. Certes, l'art. 9 al. 2 lettre g LHID se borne à exiger que les déductions de primes d'assurances de rente viagère soient plafonnées à un montant déterminé par le droit cantonal - qui peut revêtir la forme d'un forfait -, sorte que le législateur cantonal conserve une certaine liberté à cet égard. Encore faut-il toutefois que le sens et l'esprit de la disposition fédérale soient respectés (principe de la primauté du droit fédéral consacré par l'art. 49 al. 1 Cst. [art. 2 Disp. trans. aCst.]; ATF 129 I 337 consid. 3.1, 346 consid. 3.1, 402 consid. 2; cf. aussi ATF 128 I 240 consid. 3).

Ainsi, si le législateur fédéral a fixé à 40 % seulement le montant imposable des rentes viagères, c'était précisément pour tenir compte d'une déduction très partielle des primes finançant ces prestations (cf. consid. 4.1 supra). En conjuguant l'art. 7 al. 2 LHID avec l'art. 9 al. 2 lettre g LHID, il a voulu concrétiser le principe "déduction limitée des primes - imposition limitée des rentes". L'imposition privilégiée des rentes consacrée à l'art. 7 al. 2 LHID n'a donc de justification qu'à la condition qu'elle soit accompagnée d'une déduction limitée des primes. L'art. 9 al. 2 lettre g LHID doit ainsi être interprété dans le sens qu'il n'autorise qu'une déduction très partielle des primes.

Or, les plafonds consacrés par l'art. 266 LI/VD/2001 - par renvoi à l'art. 23 al. 1 lettre k LI/VD/1999 - sont si élevés qu'ils autorisent de fait les contribuables vaudois à déduire le plus souvent l'intégralité de primes périodiques substantielles ainsi qu'une partie appréciable, si ce n'est la totalité, de primes uniques. On ne saurait ainsi qualifier de "très partielle" la déduction des primes prévue par l'art. 266 LI/VD/2001. En réalité, la disposition transitoire litigieuse équivaut pratiquement à une prolongation du "modèle vaudois", ainsi qu'en témoigne l'extrait suivant de l'exposé des motifs du Conseil d'Etat vaudois, relatif à l'adoption de l'art. 23 al. 1 lettre k LI/VD/1999: "[...]près de 98 % des personnes constituant de telles assurances pourront continuer à déduire les mêmes montants qu'aujourd'hui" (Bulletin, op. cit., 1998, p. 3687). Le maintien de l'ancien régime visé par l'art. 266 LI/VD/2001 est d'ailleurs confirmé par la discordance des montants de 50'000 fr. et 100'000 fr. avec les limites de 1'800 fr. et 3'600 fr. simultanément inscrites par le législateur vaudois à l'art. 37 al. 1 lettre g LI/VD/2001 dans le but de se conformer à la loi fédérale d'harmonisation. Enfin, les maximums figurant à l'art. 266
LI/VD/2001 sont sans commune mesure avec les limites de 1'200 fr. et 2'300 fr. aménagées par l'art. 33 al. 1 lettre g LIFD, de sorte que, sous cet angle également, ils vont à l'encontre de l'objectif d'harmonisation poursuivi par la loi fédérale d'harmonisation.

Par conséquent, l'art. 266 LI/VD/2001 est contraire à l'art. 9 al. 2 lettre g LHID.
8.
Selon le Tribunal administratif, la loi fédérale d'harmonisation autorise les cantons à adopter des dispositions transitoires en matière d'assurances de rente viagère, si bien que la conformité des art. 268 al. 1 et 266 LI/VD/2001 avec cette loi fédérale devrait être admise sous cet angle.
8.1 Les dispositions transitoires prévues par la loi fédérale d'harmonisation sont notamment contenues dans le chapitre troisième de son titre huitième (art. 76 ss). La loi ne contient pas de règles générales à cet égard; seules certaines questions particulières font l'objet d'une réglementation expresse. Or, celle des rentes viagères n'en fait pas partie. Autrement dit, la loi demeure muette sur la possibilité de soumettre une telle matière à un régime transitoire. Le fait que l'art. 76 LHID prévoie des dispositions transitoires pour l'assurance militaire n'y

change rien, une telle assurance constituant un domaine particulier, distinct des rentes viagères de la prévoyance individuelle libre et régi par une loi fédérale spécifique. Dans ces conditions, et compte tenu du fait que le traitement fiscal des assurances de rente viagère est réglementé en principe exhaustivement par les art. 7 al. 2 et 9 al. 2 lettre g LHID, le silence de la loi ne peut être compris comme autorisant d'emblée les cantons à instaurer eux-mêmes des dispositions transitoires dans cette matière.

Quant au chapitre premier du titre huitième de la loi (art. 71 à 73 LHID), qui concerne l'exécution par les cantons, il ne contient pas davantage de disposition générale autorisant ceux-ci à reporter l'adaptation de leur législation à certaines conditions grâce à des dispositions transitoires. Toutefois, si le délai accordé par l'art. 72 al. 1 LHID a été fixé à huit ans - dès l'entrée en vigueur de la loi -, c'est précisément pour que les cantons bénéficient du temps nécessaire pour adapter leurs lois fiscales, celles-ci devant en revanche être impérativement conformes au droit fédéral à l'échéance de cette période, le 1er janvier 2001 (cf. consid. 4.2 supra). Autoriser les cantons à adopter des dispositions transitoires dans les domaines soumis à la loi fédérale d'harmonisation équivaudrait ainsi à les habiliter, au moins dans une certaine mesure, à éluder le terme expressément fixé à l'art. 72 LHID. En l'occurrence, la suppression du "modèle vaudois", tel qu'appliqué par ce canton à certaines formes de prévoyance individuelle libre, ressortait déjà de la version initiale de la loi fédérale d'harmonisation adoptée par le Parlement fédéral le 14 décembre 1990, si bien que le canton de Vaud a disposé de dix ans, soit d'un laps de
temps supérieur au délai légal, pour remédier au mieux aux conséquences de cette modification.
8.2 L'examen des travaux préparatoires tend de même à indiquer que le législateur fédéral n'entendait pas accorder au canton de Vaud ou à d'autres cantons une marge d'appréciation dépassant celle explicitement prévue par la loi pour adapter le régime fiscal des assurances de rente viagère. Les Chambres fédérales ont expressément renoncé au "modèle vaudois" - initialement prévu par le projet du Conseil fédéral -, pour lui préférer le système "déduction limitée des primes - imposition limitée des rentes" (intervention Binder ad art. 8 et 10 du projet, BO 1986 CE p. 133-135, BO 1989 CN p. 34; Message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III p. 1 ss, spéc. p. 38, 95 et 99 s.). Le Parlement fédéral n'a pas manifesté l'intention d'accorder une quelconque facilité d'adaptation au canton de Vaud, alors qu'il n'ignorait pas - et pour cause - que celui-ci connaissait depuis plusieurs décennies une tout autre méthode, dont il lui serait malaisé de s'affranchir. Ce mutisme s'avère d'autant plus significatif qu'il était loisible au législateur fédéral d'édicter des dispositions spécifiques à ce propos, si ce n'est déjà en 1990, du moins par la suite, à l'instar des art. 72c (déduction pour frais de garde des
enfants) et 72d (déduction pour l'épargne-logement) introduits dans la loi fédérale d'harmonisation par la loi fédérale du 15 décembre 2000 sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (RO 2001 1050).
8.3 Ne constitue pas davantage un indice plaidant pour la conformité du régime transitoire vaudois, le fait que les cantons seraient, le cas échéant, habilités à conserver des dispositions intertemporelles qui autorisent, à certaines conditions, des abattements sur les rentes et les prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle antérieure au 1er janvier 1987, et qui ont été édictées à la suite de l'introduction de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité, en particulier de son art. 83 (cf. par exemple art. 270 de la loi fiscale zurichoise). Même si ces dispositions transitoires cantonales dérogent, il est vrai, à l'art. 7 al. 1 LHID, elles ne visent pas à aménager ou retarder l'application de la loi fédérale d'harmonisation. De surcroît, dans la mesure où elles peuvent s'appuyer sur les art. 204 LIFD et 98 al. 4 LPP (cf. Reich, Kommentar StHG, op. cit., n°64 ad art. 7 LHID; Rapport Cagianut, op. cit., p. 89; Message sur l'harmonisation fiscale, op. cit., p. 161), elles s'inscrivent dans une harmonisation verticale, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

De même, ne peut être invoqué le fait que le canton de Zurich ait aménagé des dispositions transitoires imposant à raison de 60 et 80 %, à certaines conditions, les rentes découlant de l'assuranceaccidents pour accidents non professionnels (Reich, Kommentar StHG, op. cit., n°68 ad art. 7; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurich 1999, ad § 271). En effet, le bien-fondé de telles dispositions au regard de l'art. 7 LHID n'a encore jamais été examiné par le Tribunal fédéral.
8.4 Quant aux arguments du Grand Conseil vaudois reposant sur les principes de la sécurité du droit, de l'égalité de traitement et du respect de la bonne foi (cf. consid. 5.3 supra), ils ne sont pas dénués de toute pertinence au plan matériel. Ils sont toutefois mal fondés dès lors que les principes en cause n'autorisent pas un canton à

contrevenir à une loi fédérale. En particulier, la protection de la bonne foi du citoyen, alléguée à l'appui de l'art. 266 LI/VD/2001 prolongeant une déduction importante - voire complète - des primes, ne peut être invoquée à l'encontre d'un changement de législation, d'autant moins en l'espèce que la suppression de cet avantage fiscal était prévisible, puisqu'elle découlait de la version initiale de la loi fédérale d'harmonisation du 14 décembre 1990. Au demeurant, les autorités vaudoises ont édicté la nouvelle loi sur les impôts directs cantonaux le 4 juillet 2000 seulement, soit au cours de la période de calcul servant de base à la taxation 2001-2002 pour laquelle devait entrer en vigueur cette nouvelle législation, sans s'inquiéter des dispositions qu'auraient, ou non, prises par ailleurs les contribuables. En dernier lieu, il ressort des débats du Grand Conseil que le canton de Vaud était conscient des problèmes posés par les art. 268 et 266 LI/VD/2001 quant à leur compatibilité avec la loi fédérale d'harmonisation (cf. Bulletin, op. cit., 1998, p. 3888 s. et 4083 s.; 2000, p. 1292, 1676 s. et surtout 1867 ss).
8.5 Enfin, c'est également en vain que les recourants voient, dans le refus de déduire les primes acquittées en 1999, une rétroactivité proprement dite des lois fiscales entrées en vigueur le 1er janvier 2001. En effet, le versement de ces primes est advenu - tout comme le paiement des rentes viagères que les recourants entendent néanmoins soumettre au nouveau droit - pendant la période de calcul 1999-2000 déterminant l'imposition pour la période fiscale 2001-2002, conformément à la méthode praenumerando bisannuelle prévue aux art. 15 ss LHID, dont la systématique s'impose aux cantons (cf. art. 49 Cst., consid. 4.2 supra) (pour autant qu'ils n'aient pas choisi la taxation annuelle selon les art. 62 ss LHID). Au demeurant, le calcul du revenu imposable sur une base antérieure à l'entrée en vigueur de la loi fiscale ne constitue pas une rétroactivité proprement dite de la loi, interdite par la Constitution fédérale (ATF 119 V 200 consid. 5c/dd p. 206; 104 Ib 205 consid. 6 p. 219; 101 Ia 82 consid. 2; SJ 1995 253 consid. 4; cf. aussi ATF 123 II 385 consid. 9b p. 397).
8.6 En conclusion, les art. 268 al. 1 et 266 LI/VD/2001 ne sont pas conformes à la loi fédérale d'harmonisation. Reposant sur ces dispositions, l'arrêt attaqué doit dès lors être annulé.
9.
Il reste à examiner quelles conséquences entraîne pour les recourants l'annulation de la décision querellée.
9.1 Selon l'art. 72 LHID, la loi fédérale d'harmonisation est directement applicable si, au 1er janvier 2001, les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent (al. 2), le gouvernement cantonal édictant alors les dispositions provisoires nécessaires (al. 3; cf. consid. 4.2 supra).

En l'espèce, les rentes viagères que les recourants ont perçues en 1999 et 2000 (s'élevant à 9'820 fr. en moyenne) ont été pleinement imposées, conformément à l'art. 268 al. 1 LI/VD/2001. Cette disposition contrevenant à la loi fédérale d'harmonisation, le traitement fiscal des rentes en cause doit être régi directement par l'art. 7 al. 2 LHID. Claire et exhaustive - au demeurant reprise par l'art. 26 al. 3 LI/VD/2001 -, cette prescription est immédiatement applicable (cf. Adrian Kneubühler, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, Archives 69 p. 209 ss, spéc. p. 235 ss; Bernhard J. Greminger, Kommentar StHG, op. cit., nos 16, 20 et 25 ad art. 72). Les rentes viagères des recourants sont ainsi imposables à raison de 40 %, partant à concurrence de 3'928 fr. en moyenne au lieu de 9'820 fr., le revenu étant ainsi réduit de 5'892 fr.

En ce qui concerne les primes, les recourants ont versé un montant de 16'000 fr. en 1999, lequel a été intégralement déduit de leur revenu imposable, conformément à l'art. 266 LI/VD/2001. Cette disposition heurte l'art. 9 al. 2 lettre g LHID, qui devient alors directement applicable à teneur de l'art. 72 al. 2 LHID. L'art. 9 al. 2 lettre g LHID n'étant cependant pas exhaustif puisqu'il ne détermine pas la limite maximum de la déduction, il incomberait au gouvernement cantonal vaudois de fixer provisoirement un plafond conforme à la loi fédérale d'harmonisation (cf. Greminger, Kommentar StHG, op. cit., nos 20 et 23 ad art. 72). Le législateur vaudois a toutefois déjà indiqué, à l'art. 37 al. 1 lettre g LI/VD/2001, la manière dont il entend se conformer à l'art. 9 al. 2 lettre g LHID. Les montants figurant dans cette disposition cantonale peuvent ainsi servir de référence.

Selon la déclaration d'impôt des recourants et la décision de taxation du 12 juin 2001, ceux-ci ont déjà fait valoir les montants maximums autorisés. Le montant de 16'000 fr. - ramené à une moyenne annuelle de 8'000 fr. - doit être ainsi additionné à leur revenu imposable.
9.2 Ces considérations conduisent à constater que les conditions d'une reformatio in peius (cf. consid. 3.1 supra) sont réalisées pour la période 2001-2002. Les recourants ont pu se déterminer sur la licéité de la déduction des primes d'assurances de rente viagère et l'arrêt attaqué est manifestement erroné, tant sur cette déduction que sur l'imposition des rentes. Enfin, la rectification de la décision attaquée revêt une importance notable, même si les

présents considérants ne n'amènent à augmenter le revenu imposable des recourants que de 2'108 fr. (- 5'892 fr. + 8'000 fr.) pour un revenu de 144'300 fr. D'une part, il s'agit de questions juridiques de principe. D'autre part, le présent arrêt a des conséquences non seulement pour la période fiscale en cause, mais également pour les suivantes (en l'absence de modification de la loi fédérale d'harmonisation). Or, si l'art. 266 LI/VD/2001 ne s'appliquait qu'aux primes versées au plus tard le 31 décembre 2000 (celles acquittées ultérieurement étant de toute façon subordonnées à l'art. 37 al. 1 lettre g LI/VD/2001), l'art. 268 al. 1 LI/VD/2001 devait prolonger la pleine imposition des rentes jusqu'au 31 décembre 2015. Sous cet angle du reste, le présent arrêt permet finalement aux
recourants de bénéficier de l'imposition privilégiée de leurs rentes vraisemblablement pendant plusieurs années encore.
9.3 Selon les art. 73 al. 3 LHID et 114 al. 2 OJ, lorsque le Tribunal fédéral annule une décision cantonale pour violation de la loi fédérale d'harmonisation, il ne statue pas lui-même sur le fond, mais renvoie l'affaire à l'autorité inférieure pour nouvelle décision. Il appartient par conséquent à l'autorité inférieure, et non au Tribunal fédéral, de prendre une nouvelle décision dans le sens des considérants.
10.
Vu ce qui précède, le recours de droit public est irrecevable. Le recours de droit administratif est admis partiellement, l'arrêt attaqué annulé et la cause renvoyée à l'Administration cantonale des impôts pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Il incombera au Tribunal administratif de fixer à nouveau les frais et dépens de la procédure cantonale (art. 157 et 159 al. 6 OJ).

Succombant pour la plus grande partie, le canton de Vaud, dont les intérêts pécuniaires sont en cause, doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1 et 2 a contrario OJ en relation avec les art. 153 et 153a OJ). Il versera en outre une indemnité à titre de dépens aux recourants qui obtiennent gain de cause pour l'essentiel (art. 159 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Les causes 2P.170/2003 et 2A.289/2003 sont jointes.
2.
Le recours de droit public est irrecevable.
3.
Le recours de droit administratif est admis partiellement, l'arrêt attaqué annulé et la cause renvoyée à l'Administration cantonale des impôts pour nouvelle décision dans le sens des considérants.
4.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge du canton de Vaud.
5.
Le canton de Vaud versera une indemnité de 3'000 fr. aux recourants à titre de dépens, solidairement entre eux.
6.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux mandataires des recourants, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal administratif du canton de Vaud ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.
Lausanne, le 13 février 2004
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: