Urteilskopf

100 Ib 287

48. Extrait de l'arrêt du 26 septembre 1974 en la cause X. contre Commission valaisanne de recours en matière fiscale
Regeste (de):
Art. 22 Abs. 1 lit. d WStB.

1. Können die Renten, deren Empfänger nicht in Not sind, den auf einer Unterstützungspflicht beruhenden Leistungen gleichgestellt werden? Frage offengelassen (Erw. 3).

2. Die Rentenleistung, mit der ein Schenkungsversprechen erfüllt wird, ist als Schenkung zu betrachten und kann daher nicht vom rohen Einkommen des Schuldners abgezogen werden (Erw. 4); gleich verhält es sich mit den dauernden Lasten (Erw. 5b).

3. Kann eine Rente nur dann vom rohen Einkommen abgezogen werden, wenn sie auf Grund einer festen Verpflichtung ausgerichtet wird, deren Erfüllung nicht mehr von der freien Entscheidung des Schuldners abhängt? Frage offengelassen (Erw. 5a).

Regeste (fr):
Art. 22 al. 1 lit d AIN.

1. Les rentes allouées à des bénéficiaires qui ne sont pas dans le besoin peuvent-elles être assimilées aux prestations découlant d'une dette alimentaire? question réservée (consid. 3).

2. La rente versée en exécution d'une promesse de donner doit être considérée comme une donation; elle ne peut donc être déduite du revenu brut du débirentier (consid. 4); il en est de même des charges durables (consid. 5b).

3. Une rente ne peut-elle être portée en déduction du revenu brut qu'à la condition d'être payée en vertu d'une obligation ferme dont l'exécution ne dépend plus de la libre décision du débirentier? Question réservée (consid. 5a).

Regesto (it):
Art. 22 cpv. 1 lett. d DIN.

1. Possono rendite accordate a beneficiari che non versano nel bisogno essere assimilate a prestazioni sgorganti dall'obbligo di assistenza? Questione lasciata indecisa (consid. 3).

2. La rendita versata in esecuzione di una promessa di donazione deve essere considerata come una donazione; essa non può pertanto essere dedotta dal reddito lordo del debitore della rendita (consid. 4); lo stesso vale per gli oneri permanenti (consid. 5b).

3. Può una rendita essere dedotta dal reddito lordo ove sia corrisposta in virtù di un'obbligazione definitiva, la cui esecuzione non dipenda più dalla libera decisione del debitore? Questione lasciata indecisa (consid. 5a).

Sachverhalt ab Seite 288

BGE 100 Ib 287 S. 288

Résumé des faits:

A.- X. verse depuis longtemps une rente annuelle à chacun de ses sept enfants majeurs. Il s'y était tout d'abord engagé pour huit ans en 1952. Un contrat du 4 juin 1960, intitulé "Constitution de rente", avait fixé à 5000 francs la rente annuelle à verser à chacun des bénéficiaires; ce contrat était conclu pour deux ans; il était ensuite tacitement renouvelable d'année en année, sauf dénonciation par le débirentier avant le 1er décembre de chaque année pour l'année suivante. Le montant de la rente fut ramené à 2000 francs dès 1967, sans nouveau contrat écrit.
Dans ses déclarations d'impôt, X. avait dès le début déduit ces rentes de son revenu brut, sans que le fisc s'y oppose. Pour la 16e période de l'impôt pour la défense nationale (années de taxation 1971/1972, années de calcul 1969/1970), l'autorité de taxation refusa en revanche d'admettre ces déductions, en considérant qu'il s'agissait de donations, et non de véritables rentes. Elle en fit autant pour l'impôt cantonal et communal. X. a en outre versé pendant cinq ans, de 1966 à 1970, en vertu d'une souscription écrite, un montant annuel de 2000 francs à l'OEuvre interparoissiale pour la construction des églises (OICE). Dans sa déclaration d'impôt pour 1971/1972, il porta en déduction de son revenu brut les deux versements effectués en 1969 et en 1970, ce que l'autorité de taxation accepta pour l'impôt cantonal et communal, mais refusa pour l'impôt fédéral. La commission d'impôt de district ayant rejeté la réclamation qui lui avait été présentée sur ces deux points, X. a recouru auprès de la Commission cantonale de recours en

BGE 100 Ib 287 S. 289

matière fiscale; celle-ci a débouté le recourant, tant pour l'impôt fédéral que pour l'impôt cantonal et communal.

B.- Par actes séparés du 10 avril 1974, X. a formé contre ce prononcé un recours de droit administratif et un recours de droit public. Le Tribunal fédéral a rejeté les recours.

Erwägungen

Considérant en droit:

3. Selon l'art. 22 al. 1 lit. d AIN, ne peuvent être déduites du revenu brut des rentes servant à satisfaire à une obligation d'entretien reposant sur le droit de famille, ces rentes ne faisant en revanche pas partie du revenu imposable du bénéficiaire (art. 21 al. 3 AIN). Dans la décision attaquée, la Commission de recours semble avoir admis que les rentes servies par le recourant à ses enfants majeurs avaient ce caractère, parce que découlant d'une dette alimentaire de l'art. 328 CC. Mais, dans sa réponse au recours, elle ne reprend pas cette idée, en quoi elle a raison. En effet, la dette alimentaire suppose que le bénéficiaire risque de tomber dans le besoin. Or cette condition essentielle n'est pas réalisée en l'espèce. Les enfants de X. auraient certainement eu de quoi vivre de façon pour le moins convenable sans les rentes qui leur ont été allouées. Ainsi que le recourant le dit de la façon la plus crédible, ils sont dans l'aisance et ce n'est pas pour les empêcher de tomber dans le besoin

qu'il leur a servi une rente. On pourrait certes se demander si, par analogie, il ne faudrait pas assimiler de telles prestations à celles qui découlent d'une dette alimentaire. Mais la question peut rester ouverte, car d'autres raisons conduisent à refuser les déductions litigieuses.

4. Sauf l'exception dont on vient de parler, l'art. 22 al. 1 lit. d AIN autorise de façon générale l'imputation sur le revenu brut des rentes dérivant d'obligations légales ou contractuelles. Le corollaire, c'est que les rentes font partie du revenu imposable du bénéficiaire en vertu de l'art. 21 al. 1 lit. c AIN, sous réserve de l'art. 21bis qui n'entre pas en considération ici. Selon l'art. 21 al. 3 AIN, les donations ne font pas partie du revenu imposable du donataire. En revanche, le donateur ne peut les déduire de son revenu brut, de telles dépenses n'étant pas comprises dans l'énumération limitative des art. 22 et

22bis AIN, sauf s'il s'agit de certaines libéralités faites par une entreprise astreinte à tenir des livres (art. 22 al. 1 lit. f AIN, à rapproc.her de l'art. 49 al. 2). L'opposition entre ces deux réglementations pose le problème de la distinction entre les donations, d'une part, et certaines rentes, d'autre part; c'est de sa solution que dépend le sort du présent litige. a) Dans le sens le plus général, la notion de rente s'entend de toute prestation fixe - le plus souvent en argent, mais pas nécessairement - qui se répète à intervalles réguliers en vertu d'une obligation légale ou contractuelle, jusqu'à un moment déterminé bien que parfois incertain quant à la date de son avènement, comme dans le cas de la rente viagère (BECKER, Obligationenrecht, N. 1 ad art. 516 CO). Le contrat créant le droit à une rente peut être conclu aussi bien à titre onéreux, c'est-à-dire avec une contre-prestation, qu'à titre gratuit, avec l'intention de la part du débirentier de faire une libéralité (BECKER, op.cit., N. 6 ad art. 516 CO et N. 3 ad art. 519; OSER/SCHÖNENBERGER, Kommentar, remarques préliminaires au Titre XXII CO, N. 3, et N. 2 ad art. 516 CO). Le droit à une rente peut donc découler d'une promesse de donner (art. 243 CO). Dans un tel cas, il y a lieu de se demander, au plan du droit fiscal fédéral, s'il faut considérer comme prédominante l'existence d'une rente, ou celle d'une donation. Cette dernière solution s'impose. Avec la première, on aboutirait. en effet à une discrimination injustifiée - et par conséquent à une inégalité de traitement - entre la donation manuelle et la promesse de donner, comme aussi entre la donation d'une importante prestation unique en capital et la promesse de verser une rente moins élevée pendant un certain temps. Telle est aussi l'opinion de la doctrine (KÄNZIG, Wehrsteuer, Ergänzungsband, p. 11 l'N. 94 in fine; BIERI, Die Besteuerung der Renten und Kapitalabfindungen, thèse Saint-Gall 1970, p. 133). Les civilistes précités sont de leur côté d'avis que les rentes constituées par promesse de donner sont soumises aux règles spéciales qui régissent la donation (art. 19 CC, 250 et 251 CO, 286 LP; RO 79 III 74 consid. 3), avec cette conséquence notamment que la forme écrite est nécessaire en vertu de l'art. 243 CO même s'il ne s'agit pas d'une rente viagère soumise à l'art. 517 CO (OSER/SCHÖNENBERGER, op.cit., N. 8 ad art. 517 CO; BECKER, op.cit., N. 7 ad art. 516 CO).

Devant ainsi être considérée comme une donation, la rente versée en exécution d'une promesse de donner ne peut en droit fédéral se déduire du revenu brut du débirentier; elle ne constitue en revanche pas un revenu imposable du crédirentier. L'art. 22 al. 1 lit. d AIN par le certes de rentes contractuelles sans précision ni limitation. Mais il est exceptionnellement admissible de s'écarter du texte apparemment clair de la loi lorsqu'il existe pour cela de sérieux motifs (triftige Gründe) tenant soit à l'histoire ou au but de la règle à appliquer, soit encore à ses rapports avec d'autres dispositions de la même loi (RO 99 Ia 575 consid. 3, avec références; IMBODEN, Schweiz. Verwaltungsrechtsprechung, 4e éd., Nr. 242 IV c). On se trouve en l'espèce dans cette dernière hypothèse, le système même de l'arrêté relatif à l'impôt pour la défense nationale voulant que les donations,

même sous forme de rentes contractuelles, ne donnent pas lieu à déduction sur le revenu brut du donateur. b) En sens contraire, le recourant se prévaut d'un arrêt rendu par le Tribunal administratif du canton de Zurich à propos de l'impôt cantonal, sur la base d'une disposition légale concernant les rentes qui correspond à l'art. 22 al. 1 lit. d AIN (ZBl 63,80). L'arrêt dit que, dans l'application de cette disposition, il n'y a aucune raison de faire une distinction entre les rentes qui ont été constituées à titre onéreux, et celles qui l'ont été à titre gratuit. L'argument final et primordial du Tribunal administratif, c'est qu'en cas de rentes reposant sur une promesse de donner, c'est le droit principal à la rente (Stammrecht) qui a fait l'objet d'une donation, les prestations subséquentes du débirentier n'ayant en revanche plus ce caractère. Le droit civil suisse connaît effectivement une distinction entre le droit principal à une rente et, découlant de ce premier droit, celui à chacun des arrérages, ainsi que cela apparaît à l'art. 131 CO (BECKER, op.cit., N. 4 ad art. 516 CO; OSER/SCHÖNENBERGER, op.cit., remarques préliminaires au Titre XXII CO, N. 2; cette distinction joue notamment un rôle en matière de poursuite pour dettes: RO 61 III 194 et 64 III 180). Mais, comme le dit le premier de ces deux auteurs, il y a entre les deux droits ainsi distingués une étroite dépendance. Ils sont de même nature quant à leur cause juridique, et il y a unité du rapport de droit entre débirentier et crédirentier.

BGE 100 Ib 287 S. 292

Si le droit principal est créé par une promesse de donner, chaque arrérage a aussi le caractère d'une libéralité, du point de vue fiscal tout au moins, et quand bien même on pourrait parler de paiement causa solvendi. On ne saurait donc se rallier à la jurisprudence zurichoise, qui ouvrirait la porte à de faciles abus. c) Le recourant fait aussi état d'un prononcé rendu par la Commission cantonale de recours du canton de Genève (RDAF 1954, p. 152 ss.) à propos d'une rente versée par un contribuable à son fils majeur en vertu d'un contrat en bonne et due forme. La Commission a admis que le débirentier pouvait déduire cette rente de son revenu brut, parce que d'après les circonstances du cas il ne s'agissait pas de l'exécution d'un devoir d'entretien selon l'art. 328 CC. Mais ce prononcé constate qu'on se trouvait en présence d'une donation, sans dire pourquoi, en vertu du droit cantonal, la déduction a néanmoins été admise. Il n'y a donc rien à en tirer sur ce point, du moins pour l'application du droit fédéral.

5. a) On peut se demander si les versements annuels du recourant à ses enfants majeurs constituent bien des rentes. En effet, le débirentier peut chaque année dénoncer unilatéralement le contrat pour l'année suivante; il n'est donc pas juridiquement tenu à des prestations périodiques. Dans un cas semblable, la Commission de recours du canton de Lucerne a jugé pour l'impôt cantonal qu'une rente ne pouvait se déduire du revenu brut qu'à la condition d'être payée en vertu d'une obligation ferme dont l'exécution ne dépend plus de la libre décision du débirentier (ZBl 70, 53). La question peut cependant rester ouverte; en effet, même s'il s'agit de rentes, elles étaient dues et payées en l'espèce en vertu d'une promesse de donner. Loin de le contester, le recourant le reconnaît expressément, en parlant lui-même de pures libéralités et en disant qu'il a voulu faire profiter ses enfants de son aisance, pour leur permettre quelques dépenses d'agrément ou de fantaisie qui sont souvent un des plaisirs de l'existence. On ne voit effectivement pas d'autre cause juridique au contrat du 4 juin 1960 que l'intention de faire des libéralités. Les rentes versées en vertu de ce contrat ne pouvaient donc pas se déduire du revenu brut selon l'interprétation donnée plus haut à l'art. 22 al. 1 lit. d AIN. Le recours doit donc être rejeté sur ce point.

BGE 100 Ib 287 S. 293

b) Il en va de même des annuités de 2000 francs versées à l'OEuvre interparoissiale pour la construction des églises (OICE). Le recourant soutient qu'il s'agit là de charges durables au sens de l'art. 22 al. 1 lit. d AIN; il dit ne pas prétendre qu'en principe un don à une oeuvre religieuse ou sociale peut être déduit du revenu brut,

mais il estime qu'une prestation effectuée en exécution d'un engagement durable donne droit à cette déduction quelle qu'en soit la cause. C'est là un raisonnement erroné. Ce qui a été dit précédemment à propos des rentes vaut aussi pour les charges durables dont par le l'art. 22 al. 1 lit. d AIN. Si elles résultent d'une promesse de donner, ce qui est manifestement le cas en l'espèce, elles ne peuvent pas se déduire du revenu brut de l'obligé.