Urteilskopf

137 II 328

27. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause Administration cantonale des impôts du canton de Vaud contre X. (recours en matière de droit public) 2C_673/2010 du 9 mars 2011

Regeste (de):
Art. 24 lit. d und h DBG; Art. 2 und 9 ff. ELG; Steuerbefreiung von Unterstützungsleistungen.

Nach Art. 24 lit. d DBG ist mittellosen Personen gewährte Unterstützung von der Steuer befreit, wenn der Leistungsempfänger bedürftig ist und die Leistungserbringerin die Leistung für Beistandszwecke sowie unentgeltlich entrichtet. Art. 24 DBG bezieht sich auf jede Art von Einkünften (E. 4). Steuerbefreit sind alle Unterstützungsleistungen aus privaten Mitteln, die insgesamt und zusammengerechnet mit den anderen Einkünften des Steuerpflichtigen das anrechenbare Einkommen nach ELG nicht übersteigen, allfällige darüber hinausgehende kantonale Leistungen inbegriffen (E. 5). Zusammenspiel der Befreiungsgründe gemäss lit. d und h des Art. 24 DBG (E. 5.4).

Regeste (fr):
Art. 24 let. d et h LIFD; art. 2 et 9 ss LPC; exonération fiscale de subsides d'assistance.

L'art. 24 let. d LIFD exonère de l'impôt l'aide aux personnes démunies, lorsque le bénéficiaire d'un subside est dans le besoin, que l'entité qui verse le subside poursuit un motif d'assistance et que le versement a un caractère gratuit. L'art. 24 LIFD vise indistinctement toute forme de revenu (consid. 4). Sont exonérés de l'impôt tous les subsides d'assistance provenant de fonds privés qui, additionnés entre eux et aux autres revenus perçus par le contribuable, ne dépassent pas le revenu déterminant fixé par la LPC, y compris les éventuelles prestations cantonales plus étendues (consid. 5). Coordination entre les causes d'exonération prévues aux lettres d et h de l'art. 24 LIFD (consid. 5.4).

Regesto (it):
Art. 24 lett. d e h LIFD; art. 2 e 9 segg. LPC; esenzione fiscale di sussidi d'assistenza.

L'art. 24 lett. d LIFD esenta dall'imposta l'aiuto a persone indigenti, quando il beneficiario di un sussidio è nel bisogno, l'entità che versa il sussidio persegue uno scopo d'assistenza e il versamento ha un carattere gratuito. L'art. 24 LIFD mira indistintamente a ogni forma di reddito (consid. 4). Sono esenti dall'imposta tutti i sussidi d'assistenza provenienti da fondi privati che, sommati tra loro e agli altri redditi conseguiti dal contribuente, non sorpassano il reddito determinante fissato dalla LPC, ivi comprese le eventuali prestazioni cantonali più estese (consid. 5). Coordinazione tra le cause d'esenzione previste dalle lettere d e h dell'art. 24 LIFD (consid. 5.4).

Sachverhalt ab Seite 329

BGE 137 II 328 S. 329

X., domicilié à Lutry (VD), a exercé le métier de pilote de ligne auprès de la Compagnie Y. (ci-après: la compagnie) jusqu'à sa retraite en 1989. En 1991 a été créée la Fondation patronale homonyme, qui est devenue

en 1994 la Fondation patronale Y./Z. (ci-après: la Fondation), et dont le but consiste, selon son acte constitutif, à venir en aide, par le versement de secours dans des cas particulièrement pénibles, au personnel de la compagnie, en s'attachant en priorité à améliorer les conditions de retraite de ses membres qui, pour diverses raisons, ne pourraient bénéficier de prestations suffisantes dans le cadre de la prévoyance professionnelle et sociale ordinaire. Ne poursuivant aucun but lucratif, la Fondation tire ses ressources du produit de la fortune, des apports subséquents de la compagnie, ainsi que de legs et dons. En 1997, X. a adressé une demande de secours à la Fondation au motif que le capital de prévoyance professionnelle qu'il avait reçu à sa retraite ne lui permettait plus de faire face à ses dépenses. Tenant compte des services rendus par X. à la compagnie, la Fondation a décidé de lui verser, "à bien plaire" et pour une durée indéterminée, une prestation d'assistance correspondant aux charges de son loyer.

BGE 137 II 328 S. 330

Dans leurs déclarations fiscales successives afférentes à l'impôt cantonal et communal (ICC) et à l'impôt fédéral direct (IFD), X. et son épouse n'ont pas indiqué les prestations d'assistance versées par la Fondation en tant qu'éléments de leur revenu. L'autorité de taxation en a cependant tenu compte dans ses décisions de taxation définitive rendues les 19 novembre 1999 (1999-2000), 30 mai 2005 (2003), 4 juillet 2006 (2004), 7 et 26 septembre 2007 (2005 et 2006), ainsi que 9 octobre 2009 (2007 et 2008). Le 24 février 2010, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale des impôts) a rejeté les réclamations élevées par X. contre l'ensemble de ces décisions de taxation. Par arrêt du 24 juin 2010, la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal cantonal) a admis le recours interjeté par X. et a annulé la décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du 24 février 2010 en lui renvoyant la cause pour nouvelles décisions de taxation. Devant le Tribunal fédéral, l'Administration cantonale des impôts conclut à l'annulation de l'arrêt du Tribunal cantonal du 24 juin 2010 tant par rapport à l'IFD (périodes fiscales 1999/2000 et 2003 à 2008 demeurées litigieuses) qu'à l'ICC (périodes fiscales 2003 à 2008), et à la confirmation de la décision sur réclamation du 24 février 2010. Le Tribunal fédéral a admis le recours en matière de droit public et a renvoyé la cause au Tribunal cantonal pour nouvelle décision au sens des considérants. (résumé)

Erwägungen

Extrait des considérants:

4. Il reste encore à déterminer si, tel que le retient l'arrêt entrepris, les revenus provenant des prestations de secours de la Fondation sont susceptibles d'être exonérés en application de l'art. 24 let. d LIFD, ce que conteste la recourante.

4.1 L'art. 24 let. d LIFD prévoit que sont exonérés de l'impôt les subsides provenant de fonds publics ou privés. Les versions allemande et italienne se réfèrent à des "Unterstützungen" et à des "sussidi d'assistenza". Il découle de ces termes, plus explicites que la version française, que cette disposition vise avant tout à exonérer de l'impôt l'aide aux personnes défavorisées ou nécessiteuses, les subsides y relatifs provenant en général de fondations, d'associations caritatives ou d'autres entités poursuivant des buts désintéressés de

BGE 137 II 328 S. 331

pure utilité publique (NOËL/JAQUES, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n°27 ad art. 24 LIFD p. 428; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 3e éd. 2007, n°204 p. 136; RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal suisse [impôts directs], 4e éd. 2002, n°26 p. 48 s.). Cette exonération a ainsi pour fondement des motifs socio-politiques tendant à ce que les prestations qui sont versées dans le but d'écarter une situation d'indigence ou de besoin ("Notlage") parviennent dans leur intégralité à leur destinataire (cf. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, vol. I, 9e éd. 2001, n°30 p. 302; FELIX RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, 2e éd. 2009, n°76 ad art. 24 LIFD p. 436; NOËL/JAQUES, op. cit., n°29 ad art. 24 LIFD p. 428; ZIGERLIG/JUD, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, 2e éd. 2008, n°15 et n°19 ad art. 24 LIFD p. 362 et 364). Il est vrai qu'une partie de la doctrine, tout en admettant que tel est bien le but de l'art. 24 let. d LIFD, critique cette exonération en lui reprochant de créer des inégalités devant l'impôt. A supposer en effet que deux contribuables se trouvent dans une situation économique précaire comparable, le contribuable touchant des revenus issus de prestations d'assistance serait indûment avantagé par rapport au contribuable percevant des revenus issus d'une activité professionnelle, en ce que la première catégorie de revenus serait fiscalement exonérée et la seconde imposable. Partant, ladite doctrine prône, de lege ferenda, l'exemption générale d'un montant correspondant au minimum vital, au travers de déductions sociales ou des barèmes (cf. notamment NOËL/JAQUES, op. cit., n°29 ad art. 24 LIFD p. 428; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. I, 2001, n°33 ad art. 24 LIFD p. 618 s.; RICHNER ET AL., op. cit., n°76 ad art. 24 LIFD p. 436 et les références citées; ZIGERLIG/JUD, op. cit., n°19 ad art. 24 LIFD p. 364).
Quoi qu'il en soit, le Tribunal fédéral est tenu d'appliquer le droit en vigueur (art. 190 Cst.). Toutefois, en interprétant l'art. 24 let. d LIFD, il veillera à réduire autant que possible les inégalités de traitement que cette norme est susceptible d'engendrer.

4.2 La jurisprudence s'est déjà prononcée sur l'application de l'art. 24 let. d LIFD. Dans un cas impliquant une fondation de famille, le Tribunal fédéral a refusé l'exonération du fait que celle-ci versait des prestations en violation de ses statuts; néanmoins, il a retenu que de telles prestations, même si elles émanent d'une fondation de famille, sont susceptibles de tomber sous le régime d'exception de l'article 24 let. d LIFD notamment (arrêt 2A.668/2004 du 22 avril 2005

consid. 2.4, in RDAF 2008 II 240). Dans un autre arrêt, le Tribunal fédéral a refusé l'exonération des fonds versés par le Fonds national suisse pour la recherche scientifique ou les prix récompensant un travail, au motif que leurs bénéficiaires doivent en contrepartie réaliser l'étude ou la recherche pour laquelle ils ont sollicité des fonds ou, dans le cas des prix, ont produit un ouvrage dont la récompense décernée constitue une forme de rémunération a posteriori; bénéficient en revanche de l'exonération de l'art. 24 let. d LIFD les bourses d'étude non sujettes à contre-prestation, qui ont le caractère de soutien social aux familles modestes pour ceux de leurs membres engagés dans des études (arrêt 2C_715/2007 du 28 avril 2008 consid. 2, in RDAF 2008 II 364).

4.3 Il ressort ainsi du but de l'art. 24 let. d LIFD et des principes dégagés par la jurisprudence que, pour que l'exonération soit applicable, il faut que: - le bénéficiaire se trouve dans une situation de gêne (besoin, "Bedürftigkeit"); - lorsqu'elle verse des prestations au bénéficiaire, l'entité - qu'elle soit au demeurant de droit public ou privé - y procède dans le but de lui venir en aide (motif de bienfaisance ou d'assistance, "Unterstützung"); et, enfin, - que le versement ait un caractère désintéressé et non onéreux, soit l'absence de contre-prestation ou de contre-partie exigée de la part du bénéficiaire (gratuité, "Unentgeltlichkeit").

4.4 En l'occurrence, l'intimé a, en 1997, adressé une demande de secours à la Fondation en alléguant ne plus

pouvoir honorer ses dépenses d'entretien courantes en dépit du capital de prévoyance professionnelle qu'il avait perçu. A bien plaire, compte tenu des services rendus par l'intimé durant sa carrière de pilote, la Fondation lui a acordé, sans limite dans le temps, une prestation d'assistance équivalant au montant de son loyer. Il apparaît ainsi que ces versements reposent a priori sur une situation de dénuement ou de nécessité de l'intimé (besoin) et qu'ils ont été effectués aux fins de venir en aide à l'intéressé (assistance). A teneur de son acte constitutif, la Fondation peut allouer des prestations bénévoles dans ces circonstances. On peut ajouter que l'art. 24 let. d LIFD n'exige pas que les subsides exonérés n'émanent que d'oeuvres caritatives ou philanthropiques

reconnues et agissant pour le bien commun. Comme l'illustre la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de prestations provenant de fondations de famille, il n'est donc pas indispensable que le cercle des bénéficiaires de telles prestations de secours soit étendu ou demeure ouvert (cf. arrêt 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 2.4). De surcroît, contrairement à ce que suggère l'Administration cantonale des impôts, il n'existe pas de lien direct entre l'octroi des prestations de secours par la Fondation et le contrat de travail passé entre l'intimé et la compagnie, qui fonderait une contre-prestation permetant d'exclure la qualification de subside au sens de l'art. 24 let. d LIFD (cf. arrêt 2C_715/2007 du 28 avril 2008 consid. 2). Le lien contractuel antérieur entre l'intimé et la compagnie conduit uniquement à définir le cercle des bénéficiaires potentiels des prestations de secours. En revanche, l'octroi des prestations est conditionné à la seule présence d'un cas de gêne auquel doit faire face le bénéficiaire potentiel. Le versement, alloué à bien plaire, n'est donc subordonné à aucune contre-prestation (gratuité). Par conséquent, les conditions permettant d'admettre le principe d'une exonération fiscale au sens de l'art. 24 let. d LIFD sont réunies.

4.5 La recourante soutient que les prestations de secours que la Fondation a versées à l'intimé proviennent d'une institution de prévoyance au sens de l'art. 22 al. 2 LIFD, en l'occurrence d'un fonds patronal. Elle semble en déduire que de telles institutions ne peuvent pas, de manière générale, verser des subsides exonérés selon l'art. 24 let. d LIFD.

4.5.1 Une telle position ne saurait être suivie. En effet, ni leur qualification ni leur nature ne s'oppose a priori à une application de l'art. 24 let. d LIFD aux prestations émanant d'une institution de prévoyance ou d'une entité apparentée si elles en remplissent les conditions. A l'instar de la clause d'imposition générale de l'art. 16 LIFD, l'art. 22 LIFD concrétise le principe de la globalité de l'imposition (ATF 133 I 206 consid. 11.1 p. 230), de sorte que les cas d'exonération (art. 24 LIFD) visent indistinctement toute forme de revenu, qu'elle figure ou non au nombre des exemples concrets énumérés aux art. 17 à 23 LIFD (cf. notamment RICHNER ET AL., op. cit., nos 14 ss Vorbemerkungen zu Art. 16-39 LIFD et nos 1 ss ad art. 16 LIDF p. 151 et 165). La controverse doctrinale qui existe au sujet de l'inclusion dans l'art. 24 LIFD des prestations de fonds patronaux n'ébranle pas ce

constat. Certes, une partie de la doctrine favorise une inclusion des prestations émanant des fonds patronaux dans le champ d'application de l'art. 22 LIFD en s'appuyant sur le critère du besoin (cf. AGNER/JUNG/STEINMANN, in Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n°5 ad art. 24 LIFD p. 104 s.; RICHNER ET AL., op. cit., n°78 ad art. 24 LIFD p. 436), tandis qu'un autre courant, que cite la recourante, l'exclut catégoriquement. Toutefois, ce dernier tire sa conclusion du fait que ces fonds versent des prestations non bénévoles et souvent

onéreuses, qui reposent sur un contrat d'assurance ou de prévoyance, ou sont la contrepartie d'un travail salarié accompli ou à accomplir (cf. PETER LOCHER, op. cit., n°38 ad art. 24 LIFD p. 619; ZIGERLIG/JUD, op. cit., n°18 ad art. 24 LIFD p. 363; voir aussi, dans la mesure où les travaux préparatoires renvoient à l'ancien droit [FF1983 III 1 174], ERNST KÄNZIG, Die direkte Bundessteuer, vol. I, 2e éd. 1982, n. 243 p. 457 s.). Or, comme déjà indiqué, les prestations de la Fondation sont versées de façon discrétionnaire, à titre gratuit et sans contrepartie; elles ne correspondent donc pas au cas de figure visé par la doctrine citée par la recourante.

4.5.2 Il découle de ce qui précède que, pour être passibles d'exonération de l'impôt au sens de l'art. 24 let. d LIFD, il suffit que les prestations de la Fondation, qu'elles intègrent ou non la catégorie des prestations provenant d'une institution de prévoyance, remplissent les conditions du besoin, de l'assistance et de la gratuité.

5. A titre subsidiaire, pour le cas où l'exonération des prestations serait admise dans son principe, la recourante reproche au Tribunal cantonal d'avoir pris en considération l'ensemble des prestations versées par la Fondation. A son avis, il faudrait tenir compte des autres revenus du contribuable, en particulier des prestations complémentaires mensuelles - elles-mêmes exonérées selon l'art. 24 let. h LIFD et variant entre 192 et 269 fr. - qui avaient été versées à l'intimé et à son épouse pour couvrir leurs besoins vitaux, ainsi que d'un subventionnement des primes d'assurance obligatoire des soins.

5.1 Comme relevé précédemment, les subsides qui tombent sous la clause d'exonération de l'art. 24 let. d LIFD, tendent à encourager fiscalement l'assistance en faveur du contribuable nécessiteux. En d'autres termes, l'exonération fiscale de ces prestations présuppose qu'un cas d'indigence puisse être objectivement constaté. Pour éviter d'accentuer l'inégalité de traitement qui découle du choix du législateur d'exonérer de l'impôt les revenus issus de prestations

d'assistance tandis que les revenus provenant du travail sont imposables nonobstant la situation économique précaire du contribuable (cf. consid. 4.1), il convient de limiter l'application de l'art. 24 let. d LIFD aux cas d'indigence avérés. En l'espèce, le principe selon lequel les exceptions à l'impôt général doivent être interprétées restrictivement (ATF 131 II 1 consid. 3.3 p. 6 s.; arrêt 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 2.2, in RDAF 2008 II 240), s'impose d'autant plus que l'objectif socio-politique poursuivi par le législateur à l'art. 24 let. d LIFD consiste, précisément, à favoriser fiscalement l'aide aux personnes défavorisées, à l'exclusion d'autres situations (cf. NOËL/JAQUES, op. cit., n°27 ad art. 24 LIFD p. 428).

5.2 Dans un souci de sécurité juridique et d'égalité de traitement, l'exigence que le bénéficiaire des subsides d'assistance provenant de fonds privés se trouve dans une situation de gêne pour bénéficier de l'art. 24 let. d LIFD doit pouvoir se traduire en des termes économiques uniformes. La notion économique d'indigence ne saurait toutefois se limiter à la survie physique de l'individu ni au seul minimum vital absolu, tel que le définit la Conférence suisse des institutions d'action sociale dans ses normes pour le concept et le calcul de l'aide sociale (http://www.skos.ch), au risque de rendre systématiquement inopérante l'exonération de subsides issus de fonds privés. Elle ne peut pas non plus s'appuyer sur la notion du minimum vital du droit des poursuites ("betreibungsrechtlicher Notbedarf") selon les art. 92 ss LP, qui vise aussi à protéger les intérêts des créanciers, et qui, de ce fait, fixe le minimum d'existence à un faible niveau (cf. THOMAS LOCHER, Grundriss des Sozialversicherungsrechts, 3e éd. 2003, n. 7 p. 156).
Il convient ainsi d'établir le minimum d'existence visé par l'art. 24 let. d LIFD à partir du revenu déterminant qui est fixé par la loi fédérale du 6 octobre 2006 sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI (loi sur les prestations complémentaires, LPC; RS 831.30) (cf. art. 9 et 11 LPC), étant rappelé que ce montant offre une protection supérieure par rapport à celle du droit des poursuites (cf. ATF 135 III 20 consid. 4 et 5 p. 21-27, en

particulier le consid. 4.1 concernant l'insaisissabilité des prestations cantonales complémentaires; art. 2 al. 2 et 20 LPC). De plus, les prestations complémentaires fournies selon la LPC tendent précisément à éviter, dans la mesure du possible, le recours à l'aide sociale (cf. ATF 127 V 369 consid. 5a p. 369 s.; FF 2005 5641, 5833; THOMAS LOCHER, op. cit., p. 155 s. et 369 ss; MAURER/SCARTAZZINI/HÜRZELER,

Bundessozialversicherungsrecht, 3e éd. 2009, p. 200) et satisfont ainsi au but socio-politique poursuivi par l'exonération fiscale selon l'art. 24 let d LIFD.

5.3 Une fois calculé le revenu déterminant selon les critères fixés par la LPC - ce indépendamment de la question de savoir si le contribuable en question a droit à de telles prestations -, il conviendra de comparer ce montant à la somme des revenus qu'il perçoit. A ce titre, peu importe que ces revenus soient fiscalement exonérés ou que leur origine soit publique ou privée. En font donc également partie les subsides relatifs à l'assurance obligatoire des soins ou les subsides versés au titre de la LPC et destinés à couvrir les besoins vitaux de la personne concernée (cf. art. 112a Cst.), voire susceptibles d'offrir une protection supérieure au niveau cantonal (art. 2 al. 1 et 2 LPC). En conséquence, seront en principe exonérés de l'IFD, au sens de l'art. 24 let. d LIFD, tous les subsides provenant de fonds privés qui, additionnés entre eux et aux autres revenus perçus par le contribuable, ne dépassent pas le revenu déterminant fixé par la LPC (cf. art. 9 ss LPC), y compris les prestations cantonales allant au-delà de celles prévues par la LPC (cf. art. 2 al. 2 LPC). En revanche, tout subside d'assistance qui serait supérieur au plafond fixé pour le calcul du minimum d'existence selon la LPC, est imposable à hauteur de la part dépassant ledit montant, laquelle n'entre pas dans la clause d'exonération de l'art. 24 let. d LIFD (en ce sens: ZIGERLIG/JUD, op. cit., n°15 ad art. 24 LIFD p. 362: "Unterstützungsleistungen sind (...) nur insoweit nicht steuerbar, als sie bloss das Lebensnotwendige ermöglichen"; cf. aussi: LOCHER, op. cit., n°2 ad art. 24 LIFD p. 608).

5.4 Il sied encore de relever que les prestations complémentaires tombent elles-mêmes sous le coup de l'art. 24 LIFD, qui exonère de l'impôt fédéral direct les revenus perçus en vertu de la LPC sur la base tant du droit fédéral que cantonal (arrêt 2C_429/2008 du 10 décembre 2008 consid. 8.2; LAFFELY MAILLARD/NOËL, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, nos 41 s. ad art. 24 let. h LIFD p. 431). La limitation, au titre de l'art. 24 let. d LIFD, de la faculté d'exonérer les prestations de secours à hauteur du montant équivalant à la couverture des besoins vitaux, plus les prestations complémentaires allouées le cas échéant par le canton concerné, ne revient pas pour autant à vider la lettre d de sa substance. Tant la lettre h que la lettre d se réfèrent, quant à leur but, à la notion de minimum d'existence, de sorte qu'il se justifie au contraire de coordonner leur

portée; ce, dans le but d'éviter que les subsides d'assistance (let. d) et/ou les prestations complémentaires (let. h) que toucherait un contribuable puissent être exonérés dans une plus large mesure que le montant correspondant au minimum d'existence selon la LPC, y compris les éventuelles prestations cantonales, sachant que l'art. 11 al. 3 LPC ne tient en principe pas compte des subsides pour le calcul des revenus déterminants. Ainsi, lorsqu'un contribuable se voit allouer des subsides d'assistance qui émanent notamment d'une fondation privée, alors qu'il perçoit également des prestations complémentaires couvrant déjà son minimum d'existence au sens de la LPC, lesdits subsides ne pourront en règle générale pas être exonérés en vertu de l'art. 24 let. d LIFD. Dans le cas contraire, une exonération, le cas échéant partielle, devra être opérée jusqu'à la hauteur du

montant correspondant au minimum d'existence selon la LPC, y compris les éventuelles prestations cantonales.

5.5 Cette notion fiscale des prestations d'assistance exonérées ne préjuge évidemment pas des critères qui ont été retenus par la Fondation pour allouer des prestations de secours à l'intimé, quand bien même tout ou partie de celles-ci dépasserait, d'un point de vue fiscal, le montant maximum exonéré; elle n'influe pas non plus, à supposer que la Fondation puisse être assimilée à une institution de prévoyance, sur une éventuelle exonération de cette dernière en vertu des art. 80 LPP et 33 al. 1 let. d LIFD (cf. FRANZISKA BUR BÜRGIN, Wohlfahrtsfonds - Vorsorgeeinrichtungen im luftleeren Raum-, in Berufliche Vorsorge im Wandel der Zeit - Festschrift "25 Jahre BVG", 2009, p. 55 ss, 74; voir aussi: arrêt 2A.408/2002 du 13 février 2004 consid. 2).

5.6 En l'espèce, l'arrêt attaqué ne mentionne pas les montants que l'intimé aurait, comme le prétend la recourante, perçus au titre des prestations complémentaires selon la LPC ni dans quelle mesure ces dernières auraient le cas échéant, dans les limites de l'art. 11 LPC, tenu compte des subsides versés par la Fondation. De même, l'arrêt querellé ne contient aucune indication sur d'éventuels revenus supplémentaires dont le contribuable ou son épouse auraient bénéficié et qui seraient aptes à influer sur le caractère (partiellement) exonérable ou non des subsides d'assistance en cause. Au vu de ce qui précède c'est donc à juste titre que la recourante reproche au Tribunal cantonal de ne pas avoir tenu compte de tous les faits pertinents avant d'exonérer l'ensemble des prestations versées

par la Fondation. Il faut en particulier déterminer les revenus globaux des contribuables en vue de les comparer au revenu déterminant selon la LPC en y ajoutant les éventuelles prestations versées par le canton de Vaud au sens de l'art. 2 al. 2 LPC, pour établir si l'ensemble des prestations reçues par la Fondation peut ou non être exonéré. Ainsi, la cause devra être renvoyée au Tribunal cantonal pour qu'il rende un nouvel arrêt au sens des considérants, lequel prendra en considération l'ensemble des éléments de fait fiscalement pertinents (cf. art. 107 al. 2 in fine LTF).