

FR_GERICHTE 604 2017 31 vom 27. März 2018

FR Kantonsgericht, 2018-03-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_31

FR: FR_GERICHTE 604 2017 31 du 27 mars 2018

IT: FR_GERICHTE 604 2017 31 del 27 marzo 2018

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 6

ans révolus, CHF 700.- jusqu'à 12 ans révolus, et CHF 800.- jusqu'à l'achèvement ordinaire d'une formation appropriée, mais au moins jusqu'à la majorité. A. _____ est en outre le père d'une fille née en 2001 pour laquelle il paie une contribution d'entretien de CHF 900.- par mois. Pour la période fiscale 2015, A. _____ a, dans un premier temps, fait l'objet d'une taxation d'office, l'avis de taxation étant daté du 17 novembre 2016. Le 2 décembre 2016, il a déposé sa déclaration d'impôts et, le 16 décembre 2016, le Service cantonal des contributions lui a fait parvenir un avis de taxation ordinaire. Alors que le contribuable faisait valoir la déduction de contributions d'entretien pour un montant de CHF 10'800.- et une déduction sociale pour enfant de CHF 8'500.-, l'autorité de taxation a porté en compte des contributions d'entretien d'un montant de CHF 11'900.-, mais a refusé de procéder à la déduction sociale pour enfant. B. A. _____ a formé réclamation le 20 décembre 2016. Il faisait valoir qu'il avait habité avec sa compagne jusqu'au 31 décembre 2015 et qu'après leur séparation, soit dès le 1er janvier 2016, il avait commencé à verser des contributions d'entretien pour leurs enfants. Il relevait en particulier que la contribution de CHF 1'100.- versée fin novembre 2015 concernait le mois de janvier 2016 et non le mois de décembre 2015. Par décision sur réclamation du 19 janvier 2017, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Il a retenu que le montant de CHF 1'100.- versé en novembre 2015 avait été déclaré par B. _____ comme contribution d'entretien reçue pour 2015, de sorte que A. _____ pouvait la porter en déduction, mais qu'en contrepartie, il n'avait plus droit aux déductions sociales ou au splitting. C. Par acte remis à la poste le 21 février 2017, A. _____ recourt contre la décision sur réclamation précitée. Il conclut à l'octroi de la déduction sociale de CHF 8'500.- pour la période fiscale 2015. Il explique une nouvelle fois que la contribution d'entretien versée en novembre 2015 devait être portée en compte pour janvier 2016 et ajoute que B. _____ refusait sans doute ce procédé afin de pouvoir bénéficier de l'intégralité de la déduction sociale pour enfants. L'avance de frais de CHF 800.- a été versée dans le délai imparti. Le Service cantonal des contributions s'est déterminé sur le recours le 24 mai 2017. Il a exposé que la mère des enfants avait remis comme justificatif un avis de crédit bancaire relatif au montant de CHF 1'100.- versé par le recourant et indiquant comme motif de paiement "Pension C. _____ + D. _____ 12.2015", raison pour laquelle ce montant avait été porté en déduction sur la taxation et la déduction sociale pour enfants refusée. Le 2 juin 2017, le recourant a produit un extrait d'une décision du 4 mai 2017 du Président du Tribunal civil de la Sarine qui, après avoir

relevé que, A. _____ ayant rendu vraisemblable que le concubinage s'était terminé à fin décembre 2015, de sorte que la contribution versée en

Tribunal cantonal TC Page 3 de 8 novembre 2015 devait être considérée comme une avance pour le mois de janvier 2016, refusait la mainlevée d'opposition sollicitée par B. _____ pour la contribution d'entretien de janvier 2016. Par courrier du 15 juin 2017, B. _____ a répondu aux questions qui lui avaient été soumises par la direction de la procédure. Elle a expliqué que sa relation avec le recourant avait pris fin début novembre 2015, mais qu'il avait, sans son accord, réintégré le domicile le 7 décembre 2015 avant de le quitter définitivement le 1er janvier 2016. Elle ajoutait qu'après avoir quitté la première fois le domicile, il avait versé une contribution pour l'entretien des deux enfants qu'elle avait considéré – et déclaré – comme concernant décembre 2015 dans la mesure où le recourant n'avait pas participé aux frais des enfants après son retour temporaire au domicile. Elle précisait au surplus que A. _____ avait participé au paiement des intérêts hypothécaires de leur domicile commun jusqu'au 31 décembre 2015. Le 9 juillet 2017, le recourant a produit la décision intégrale du Président du Tribunal civil de la Sarine du 4 mai 2017 et expliqué qu'il avait fait un versement de CHF 1'100.- en novembre 2015 et payé le solde de CHF 200.- en janvier 2016, B. _____ l'ayant alors autorisé à porter l'avance de CHF 1'100.- en déduction du montant dû. en droit 1. Le recours, remis à la poste le 21 février 2017 contre une décision du 19 janvier 2017, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Il est dûment motivé et contient des conclusions. Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable. La seule question litigieuse est, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, celle de savoir pour quel mois – décembre 2015 ou janvier 2016 – a été versée la contribution d'entretien de CHF 1'100.- et, par voie de conséquence, si le recourant a droit à une déduction sociale pour enfant pour la période fiscale 2015. I. Impôt fédéral direct (604 2017 31) 2. 2.1. Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 41 LIFD). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD (art. 25 LIFD). Quant au revenu déterminant pour le calcul de l'impôt, il est obtenu en soustrayant du revenu net les

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 déductions sociales au sens de l'art. 35 LIFD. Celles-ci sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 35 al. 2 LIFD). Sous la dénomination "déductions sociales", l'art. 35 al. 1 let. a LIFD énonce que sont déduits du revenu net CHF 6'500.- pour chaque enfant mineur ou (pour chaque enfant majeur) faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien. L'art. 35 al. 1 let. a 2ème phrase LIFD précise que lorsque les parents sont imposés séparément, cette déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD. Cette déduction forfaitaire a pour fonction d'adapter schématiquement la charge fiscale à la capacité contributive qui est réduite en raison de l'assistance matérielle que le contribuable apporte à ses enfants. L'octroi de la déduction n'est pas subordonné à la condition que le contribuable assure dans

une large mesure l'entretien de l'enfant; il suffit qu'il en assure l'entretien. La déduction peut ainsi être accordée même si le contribuable participe pour moins de 50 pour cent aux frais d'entretien de l'enfant (cf. ATF 94 I 231; arrêts TF 2A.536/2001 du 29 mai 2002 consid. 3.2.1 et 2C_516/2013 du 4 février 2014 consid. 2.1). Le texte de l'art. 35 al. 1 let. a 2ème phrase LIFD selon lequel les parents "ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant" n'implique pas un droit d'option du parent qui autoriserait le parent taxé séparément titulaire de l'autorité parentale conjointe, de faire valoir la moitié de la déduction pour enfant plutôt que la défalcation de la pension payée pour son enfant. Le statut créé par l'existence de pensions en faveur de l'enfant l'emporte. Du côté du parent qui les obtient, l'art. 23 let. f LIFD fait obligation à l'autorité fiscale de les imposer; conformément au principe de la correspondance, ces montants doivent être déduits chez le parent qui les verse selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD. La réglementation légale lie le contribuable, et il ne saurait choisir librement le correctif qui, dans sa propre situation, lui offrirait le dégrèvement d'impôt le plus important (cf. JAQUES, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 35 n. 11). Les déductions sociales tiennent compte schématiquement de la situation personnelle à une date- critère s'avérant déterminante. Elles sont fixées en fonction de la situation de famille et des charges du contribuable existant à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (critère dit du jour déterminant; "Stichtagsprinzip"). Par conséquent, lorsque les conditions d'octroi de la déduction sociale pour enfant (art. 35 al. 1 let. a LIFD) ne sont pas réunies au 31 décembre de la période fiscale, le contribuable n'a pas droit pour cette période à dite déduction, même réduite, quand bien même il aurait assuré son entretien durant la majeure partie de l'année. A l'inverse, le montant de la déduction pour enfant n'est pas réduit lorsque les conditions d'octroi de celle-ci, remplis au 31 décembre, ne l'ont pas été durant toute l'année (JAQUES, art. 35 n. 4). Fait notamment partie des déductions générales servant à déterminer le revenu acquis pendant la période fiscale, la déduction de la pension alimentaire et des contributions d'entretien. Sont ainsi déduites du revenu (du parent qui les paie) la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale (art. 33 al. 1 let. c LIFD). Ces montants sont imposables auprès du parent qui les reçoit (art. 23 let. f LIFD). En effet, les dispositions relatives à l'imposition des aliments et à leur déduction doivent être interprétées de manière concordante: la prestation est imposable chez le bénéficiaire parce qu'elle est déductible chez le débiteur (JAQUES, art. 23 n. 39). Le bénéficiaire se voit par ailleurs accorder la déduction sociale pour enfant prévue

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 par l'art. 35 al. 1 let. a LIFD (cf. arrêt TF 2A.683/2006 du 4 septembre 2007 traduit in RDAF 2008 II 225 consid. 5.3). 2.2 En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (cf. arrêt TF 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (cf. arrêt TF 2C_307/2015 du 13 octobre 2015 consid. 4.2 et les références citées). 2.3 En l'espèce, il ressort du relevé de compte bancaire du recourant figurant au dossier du Service cantonal des contributions que le montant de CHF 1'100.- versé le 30 novembre 2015 à B._____ concerne "pension C._____+D._____ 12.2015" et qu'il a par ailleurs été versé le même jour que la contribution d'entretien de CHF 900.- due

par le recourant pour sa fille ainée, versement qui concerne "pension décembre 2015". Dans ces conditions, force est de constater qu'au moment où il a versé le montant de CHF 1'100.-, A._____ entendait bien contribuer à l'entretien de ses enfants pour le mois de décembre 2015. C'est également dans ce sens que la destinataire du paiement l'a compris. Le dossier de l'autorité fiscale contient en effet une déclaration manuscrite de B._____ expliquant que A._____ avait participé au paiement des intérêts hypothécaires de leur domicile commun jusqu'au 31 décembre 2015 et qu'elle avait reçu un montant de CHF 1'300.- à titre de pension alimentaire pour le mois de décembre 2015. B._____ a ainsi déclaré cette contribution d'entretien comme revenu et, dans sa taxation du 22 septembre 2016, elle a été imposée sur le montant de CHF 1'100.- attesté par document bancaire. A la lumière de ces documents, les explications données par l'ex-compagne du recourant sur les circonstances de leur séparation semblent par ailleurs bien plus plausibles que celle du recourant qui prétend avoir quitté le domicile commun le 1er janvier 2016 seulement. Si tel était effectivement le cas, on ne voit en effet pas pour quelle raison il aurait versé le 30 novembre 2015 un montant de CHF 1'100.- à titre d'avance sur des pensions due pour janvier 2016. Alors que ce versement s'explique en lui-même si l'on suit la chronologie de B._____: "Je tiens cependant à préciser que ma relation avec A._____ a pris fin début novembre 2015. Il a dans un premier temps quitté le domicile familial fin novembre 2015 et a pour cette raison versé une pension pour C._____ et D._____ en date du 30 novembre 2015. Puis, il a décidé de son propre chef et sans mon accord de réintégrer le domicile le 7 décembre 2015. Il a effectivement payé le loyer de la maison pour décembre 2015 mais n'a participé à aucun autres frais concernant les enfants (nourriture, habits, ...). Le 1er janvier 2016, il a définitivement quitté la maison". On précisera encore que le 27 janvier 2016, 26 février 2016 et 31 mars 2016, le recourant a versé avec une régularité louable les pensions dues pour février, mars et avril 2016, ce qui tend également à confirmer que le paiement du 30 novembre 2015 concernait bien le mois de décembre 2015. Le recourant entend tirer argument d'une décision du Président du Tribunal civil de la Sarine du 4 mai 2017 "attestant que ce montant [de CHF 1'100.-] est une avance pour le mois de janvier 2016 et ne doit donc pas être pris en compte pour la période fiscale de 2015". Il ne saurait être suivi à cet égard. En effet, de jurisprudence constante, la procédure de mainlevée, qu'elle soit provisoire ou définitive, est un incident de la poursuite. La décision qui accorde ou refuse la mainlevée est une pure décision d'exécution forcée dont le seul objet est de dire si la poursuite peut continuer ou si le créancier est renvoyé à agir par la voie d'un procès ordinaire. Le juge de la

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 mainlevée examine seulement la force probante du titre produit par le créancier, sa nature formelle – et non la validité de la créance – et il lui attribue force exécutoire si le débiteur n'oppose pas immédiatement des exceptions (cf. ATF 136 III 583 consid. 2.3, ATF 132 III 140 consid. 4.1.1). En définitive, le juge de la mainlevée doit essentiellement vérifier que la prétention déduite en poursuite ressort du titre qui lui est présenté. En revanche, il ne lui appartient pas de se prononcer sur l'existence matérielle de la prétention ou sur le bien-fondé du jugement (cf. ATF 135 III 315 consid. 2.3; ATF 134 III 656 consid. 5.3.2 et les références citées). La décision du 4 mai 2017 ne démontre donc rien de plus que l'opposant avait, aux yeux du juge de la mainlevée, rendu vraisemblable que le concubinage s'était terminé à fin décembre 2015 "dans la mesure où il a effectivement quitté le domicile le 1er janvier 2016 et qu'il a payé les frais inhérents à la maison jusqu'à la fin décembre 2015", de sorte qu'il a considéré que le montant versé en novembre 2015 devait être considéré comme une avance pour le mois de janvier 2016. Or,

comme on vient de le voir, compte tenu de l'ensemble des pièces figurant au dossier fiscal, cette appréciation des faits effectuée par le juge de la mainlevée ne saurait être maintenue.

2.4 Dans ces circonstances, l'on retiendra qu'à la date déterminante du 31 décembre 2015, le recourant s'était effectivement acquitté de contributions d'entretien pour ses enfants. Le recourant ne peut donc bénéficier de la déduction sociale pour enfant dès lors qu'il a versé pour eux des contributions d'entretien. Le fait que le recourant n'ait versé des contributions d'entretien que pour le mois de décembre 2015, alors que pour les onze mois précédents, il assurait leur entretien sans déduction fiscale possible, ne change rien. Seul est déterminante la situation à la date du 31 décembre 2015. Or, à cette date, le recourant versait une contribution d'entretien. Dans ces conditions, le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation attaquée confirmée.

3. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, vu le sort du recours et l'ensemble des circonstances du cas, il se justifie de mettre à la charge du recourant des frais fixés à CHF 400.-.

II. Impôt cantonal (604 2017 32) 4. 4.1 En droit cantonal également, le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 64 LICD; art. 16 al. 1 LHID). Le revenu net se calcule notamment en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales (art. 26 LICD; art. 9 al. 1 LHID). Quant au revenu déterminant pour le calcul de l'impôt, il est obtenu en soustrayant du revenu net les déductions sociales au sens de l'art. 36 LICD (voir également art. 9 al. 4 LHID). Celles-ci sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 36 al. 4 LICD).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 Sous le titre "déductions sociales", l'art. 36 al. 1 let. a LICD prévoit un montant déductible de CHF 8'500.- pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, si l'enfant est à la charge exclusive du contribuable et que le revenu net n'excède pas la limite déterminante. Le droit cantonal dispose que le montant de la déduction pour enfants est réparti proportionnellement lorsque la charge est assumée par plusieurs contribuables (art. 36 al. 3 LICD). S'agissant des contributions d'entretien, l'art. 34 al. 1 let. c LICD (qui correspond à l'art. 9 al. 2 let. c LHID) dispose également que celles qui sont versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale sont déduites du revenu.

4.2 En l'espèce, en droit cantonal également, le fait que le recourant s'est acquitté pour ses enfants de contributions d'entretien exclut tout droit à une déduction sociale. Le recours doit par conséquent être rejeté et la décision sur réclamation attaquée confirmée également en ce qui concerne l'impôt cantonal.

5. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, vu le sort du recours et l'ensemble des circonstances du cas, il se justifie de mettre à la charge du recourant des frais fixés à CHF 400.-. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2017 31)

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