

FR_GERICHTE 604 2018 67 vom 5. Juni 2019

FR Kantonsgericht, 2019-06-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2018_67

FR: FR_GERICHTE 604 2018 67 du 5 juin 2019

IT: FR_GERICHTE 604 2018 67 del 5 giugno 2019

Regeste

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

Erwägungen

E. 2

L'al. 1 est également applicable au paiement rétroactif des rentes pour enfant. Si le parent titulaire de la rente principale s'est acquitté de son obligation d'entretien vis-à-vis de son enfant, il a droit au paiement rétroactif des rentes jusqu'à concurrence des contributions mensuelles qu'il a fournies.

E. 2.1

A teneur de l'art. 22 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations. L'imposition de ces revenus est liée au fait que les cotisations versées en vue d'acquiescer les droits aux prestations des assurances sociales sont déductibles en vertu de l'art. 33 al. 1 lettre d LIFD (arrêt TF 2C_164/2007 du 17 octobre 2007 consid. 2.3; LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil 2001, art. 22 n. 6). Selon la jurisprudence, les rentes de vieillesse et d'invalidité doivent être déclarées par les personnes qui en sont les ayants droit immédiats et sont imposables dans le chef de ces personnes (arrêts TF 2C_164/2007 du 17 octobre 2007 consid. 2.3; 2A.536/2001 du 19 mai 2002 consid. 3.1).

E. 2.2

Faisant partie de la section « II. Le droit à la rente de vieillesse » et intitulé « Rente pour enfant », l'art. 22ter de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS; RS 831.10) dispose ce qui suit: 1 Les personnes auxquelles une rente de vieillesse a été allouée ont droit à une rente pour chacun des enfants qui, au décès de ces personnes, auraient droit à une rente d'orphelin. [...].

E. 2.3

Faisant partie du chapitre 3 « Prestations d'assurance », section 1 « Prestations de vieillesse », et intitulé « rente pour enfant », l'art. 17 al. 1 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse survivants et invalidité (LPP; RS 831.40) a la teneur suivante: Les bénéficiaires d'une rente de vieillesse ont droit à une rente complémentaire pour chaque enfant qui, à leur décès, aurait droit à une rente d'orphelin; [...]. Ainsi, pour le 2ème pilier également, l'ayant droit d'une rente vieillesse complémentaire pour enfant est le

bénéficiaire de la rente principale.

E. 2.4

Il résulte ce qui précède que dans les cas où une rente pour enfant complémentaire à une rente de vieillesse du 1er ou du 2ème pilier est octroyée, c'est le bénéficiaire de la rente principale qui est l'ayant droit de cette rente complémentaire et qui doit à ce titre la déclarer en tant que revenu. Cela vaut également lorsque la rente complémentaire est octroyée pour un enfant majeur, qu'elle soit versée à l'ayant droit, au parent qui vit avec l'enfant sur lequel il détenait l'autorité parentale jusqu'à sa majorité ou directement à l'enfant. En effet, ce qui est déterminant, c'est de savoir qui est le titulaire de la rente (voir arrêts TF 2C_164/2007 du 17 octobre 2007 consid. 2.3; 2A.536/2001 du 19 mai 2002 consid. 3.1; arrêt TC FR 604 2009 111 consid. 2a).

E. 3

En l'espèce, le recourant a droit à des rentes de vieillesse du 1er pilier et du 2ème piliers, ainsi qu'à des rentes complémentaires pour ses trois enfants dont deux sont majeurs en formation. Au titre d'ayant droit des rentes complémentaires pour enfants, il doit se voir imputer les revenus que constituent ces rentes, conformément à l'art. 22 LIFD et à la jurisprudence y relative. Plus particulièrement, le fait que les rentes complémentaires pour enfant du 1er pilier soient versées directement à la mère des enfants, conformément aux règles spéciales prévues à l'art. 71ter RAVS, ne permet pas de retenir une autre solution. Il en irait du reste également ainsi dans l'hypothèse où les rentes étaient versées directement aux enfants majeurs, comme cela est possible selon les mêmes règles.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 Quant à la référence à la règle selon laquelle le revenu des enfants est ajouté à celui du détenteur de l'autorité parentale jusqu'à la majorité également, ancrée à l'art. 9 al. 2 LIFD pour l'impôt fédéral direct (art. 66 al. 5 LICD pour l'impôt cantonal), elle n'est pas pertinente en matière d'imposition des rentes complémentaires pour enfants. En effet, ces rentes ne constituent pas des revenus des enfants, mais du parent ayant droit. Il convient toutefois de discuter les griefs de nature constitutionnelle formulés par le recourant à l'égard de ce mode d'imposition.

E. 4

Le recourant se prévaut pour l'essentiel d'une violation du droit à l'égalité et du principe de l'imposition selon la capacité économique, en affirmant qu'il serait imposé en fonction d'un revenu supérieur à son revenu réel. Il faut admettre avec le recourant que le revenu sur lequel il est imposé (code 3.910, avant toutes déductions), comprend non seulement son salaire accessoire de CHF 9'710.- ainsi que ses rentes de vieillesse de CHF 54'096.- au total (AVS + LPP), mais également les rentes de vieillesse complémentaires de CHF 44'856.- auxquelles il a droit pour ses trois enfants (AVS + LPP; voir en fait lettre A), alors qu'il ne dispose pas de ce dernier montant dont la majeure partie est versée directement à la mère de ses enfants et dont il reverse le solde à celle-ci.

E. 4.1

En matière fiscale, le principe d'égalité de l'art. 8 al. 1 Cst. est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité économique. Le principe de la généralité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique: les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles. D'après le principe d'imposition

selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 Cst., toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à disposition du contribuable (ATF 141 II 338 consid. 3.2 et les références citées). Chaque personne ou groupe de personnes ayant un revenu identique doit payer un montant d'impôt équivalent (équité fiscale horizontale); les personnes qui ont des revenus différents doivent être imposées différemment. Un contribuable qui a un revenu bas ne saurait devoir payer autant d'impôts qu'un contribuable qui a un revenu élevé (équité fiscale verticale). Il n'est que justice de ne pas réclamer le paiement d'un impôt à quelqu'un qui n'en a pas les moyens. Avec ces trois règles fondamentales, le principe permet de donner un contenu à la notion de justice fiscale aussi bien horizontale que verticale. Il faut néanmoins relever que le principe de la capacité économique (comme la notion de justice fiscale) constitue un concept juridique indéterminé. Sous l'angle de la capacité économique et de la charge fiscale, la situation des différents contribuables se prête relativement facilement à une comparaison horizontale, soit entre contribuables ayant à disposition un même revenu. En revanche, à la lumière du principe de la capacité économique, il est plus difficile de déterminer de combien l'impôt doit augmenter lorsque le revenu augmente d'un montant déterminé, de façon à établir des conditions d'imposition comparables sous l'angle de la capacité économique. Dans ces conditions, il est plus difficile de procéder à une comparaison verticale, ce qui confère au législateur une marge d'appréciation (ATF 141 II 338 consid. 3.1; 133 I 206 consid. 6.2).

E. 4.2

Dues au parent ayant atteint l'âge de AVS, les rentes complémentaires pour enfant doivent permettre à celui-ci de satisfaire à son obligation d'entretien (voir arrêt TF 9C_915/2015 du Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 2 juin 2016 consid. 6.2 et 7.1; DANON in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, art. 23 n. 53; voir également art. 285a al. 2 et 3 CC, entré en vigueur le 1er janvier 2017). C'est du reste dans ce sens que, par convention de divorce ratifiée par jugement du 21 janvier 2009, le recourant a prévu avec son ex-épouse qu'à partir du moment où il atteindrait l'âge de la retraite, les contributions d'entretien dues jusqu'alors en faveur des enfants seraient remplacées par les rentes complémentaires pour enfants.

E. 4.2.1

Vue sous cet angle, la situation fiscale du recourant est ainsi comparable à celle d'un contribuable réalisant un revenu d'une activité salariée ou indépendante et devant verser une contribution d'entretien en faveur de ses enfants. Dans ce cas également, le revenu sur lequel il est imposé (code 3.910, avant toutes déductions) comprend le montant qu'il reverse à ses enfants afin de satisfaire à son obligation d'entretien, alors qu'il n'en dispose pas.

E. 4.2.2

On retrouve la même analogie lorsqu'il s'agit de déterminer le droit à des déductions. En effet, puisque les rentes complémentaires sont destinées à l'entretien des enfants, elles sont assimilées fiscalement à des contributions d'entretien versées en faveur des enfants. En tant que telles, elles sont imposables auprès du parent qui les reçoit pour un enfant sur lequel il a l'autorité parentale et qui vit avec lui et, en contrepartie, le parent ayant droit des rentes peut les déduire de son revenu imposable selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD (voir DANON art. 23 n.

53). Pour les enfants mineurs, l'assimilation de la rente complémentaire pour enfant à une contribution d'entretien a pour effet que le revenu réalisé à ce titre par l'ayant droit de la rente est neutralisé par une déduction correspondante. C'est du reste le cas pour la fille mineure du recourant (imposition d'un montant total de CHF 14'492.- sous les codes 3.110 et 3.120 et déduction du même montant sous le code 4.340). Pour les enfants majeurs, cette assimilation n'a pas la même conséquence. En effet, avec la majorité de l'enfant, l'autorité parentale s'éteint et le régime prévu d'imposition et de déduction correspondante des contributions d'entretien cesse (voir DANON art. 23 n. 53 et art. 33 n. 44s.). En l'espèce, cela signifie que pour les deux enfants majeurs du recourant, il ne peut pas être procédé à la neutralisation fiscale des rentes perçues par une déduction correspondante. Pour ces deux enfants, le recourant s'est en conséquence vu reconnaître uniquement – mais tout de même – le droit à une déduction sociale au sens de l'art. 35 al. 1 LIFD. Dans ce sens également, sa situation fiscale concorde avec celle d'un contribuable réalisant un revenu d'une activité salariée ou indépendante et versant une contribution d'entretien en faveur d'enfants majeurs.

E. 4.3

Il résulte de ce qui précède que la situation fiscale des contribuables qui, comme le recourant, perçoivent des rentes complémentaires pour enfants est comparable à celle des contribuables qui réalisent un revenu d'une activité salariée ou indépendante et qui participent à l'entretien de leurs enfants par le versement de contributions d'entretien. Certes, il pourrait être objecté que les rentes complémentaires pour enfants peuvent dans certains cas être supérieures aux contributions d'entretien qui étaient dues par un parent avant l'âge de la retraite, alors que le revenu global du contribuable concerné a plutôt tendance à baisser dans le même temps. Lorsque c'est le cas, comme dans la situation du recourant, le parent voit la part de son revenu global reversée à ses enfants augmenter, alors que le solde de revenu dont il dispose effectivement se réduit, avec pour effet que sa charge fiscale est élevée si elle est mise en balance avec ce seul solde. Cela alors même que la déduction sociale qu'il se voit nouvellement accorder

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 pour le soutien à son ou ses enfants majeurs est en général bien inférieure au montant de la rente imposée au titre de revenu. Ce seul constat ne suffit toutefois pas à conclure à l'existence d'une violation de l'équité fiscale au sens de ce qui précède. En effet, les déductions accordées (déduction au titre de contribution d'entretien pour l'enfant mineur et déductions sociales pour les enfants majeurs) constituent autant d'ajustement légaux qui ont pour but d'adapter – de manière schématique – la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables. Ainsi, étant admis qu'il n'est pas possible, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique, les ajustements prévus par l'octroi de différentes déductions montrent que le législateur a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique de façon à établir entre elles, sous cet angle restreint, une certaine égalité de traitement, conformément au principe de l'imposition selon la capacité économique (voir sur ce point ATF 141 II 338 consid. 4.5).

E. 4.4

Même si le grief du recourant en lien avec une violation du principe de la capacité économique n'est pas expressément dirigé dans ce sens, il y a encore lieu de relever que la

charge fiscale dont il se plaint résulte aussi de l'application du barème général qui est prévu à l'art. 36 al. 1 LIFD et qui ne tient pas compte de la charge que représentent les enfants, à la différence du barème parental de l'art. 36 al. 2bis LIFD. A cet égard, il faut d'emblée constater que le recourant ne remplit pas une des conditions auxquelles l'art. 36 al. 2bis LIFD soumet l'octroi du barème parental, à savoir le ménage commun avec ses enfants. Au surplus, le système prévu en matière d'impôt fédéral direct est basé sur le rattachement des enfants soit à un couple marié qui forme une unité économique, soit à un parent unique. Perdurant comme tel selon la loi, il s'oppose à l'octroi d'un barème réduit aux deux parents lorsqu'ils sont imposés séparément, même s'ils assument tous deux l'entretien de leurs enfants. Dans un tel cas, le fait qu'un parent bénéficie du barème réduit, à l'exclusion de l'autre, conduit dans de nombreux cas à une violation de l'équité fiscale verticale entre les parents. Toutefois, il n'appartient en tout état de cause pas à la Cour fiscale de corriger cette conséquence qui résulte de la législation fédérale. Ce d'autant moins que si le barème réduit pouvait par hypothèse être accordé aux deux parents imposés séparément sur leurs seuls revenus, cela conduirait à une violation de l'équité fiscale horizontale par rapport à la situation d'un couple parental marié faisant ménage commun, dont les revenus sont additionnés (voir ATF 141 II 338 consid. 6.3.1).

E. 4.5

Il résulte de ce qui précède que, même si la charge fiscale que doit supporter le recourant peut paraître inéquitable par rapport à d'autres contribuables, elle est le résultat de l'application conforme du droit fédéral et n'est pas susceptible d'être corrigée en l'état. C'est le lieu de rappeler que, dans la pratique de droit civil, la non-déductibilité de la contribution d'entretien en faveur d'un enfant majeur – et par analogie celle de la rente complémentaire pour un enfant majeur – est trop souvent ignorée lors de la fixation des contributions d'entretien en faveur des enfants, ce qui entraîne un « Steuerschock » (« choc fiscal ») imprévu lorsque ceux-ci atteignent l'âge de 18 ans (CASANOVA, *Recht und Unrecht der Familienbesteuerung*, RDS 2010 I 187, 203; JAUQUES in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2ème éd. 2017, art. 23 n. 45). Or, face au schématisme de l'application des règles de droit fiscal, au sens de ce qui précède, il reste possible d'en tenir compte dans la règlementation des rapports de droit civil.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 Certes, dans le cas où un parent contribue à l'entretien de son enfant majeur par le versement des rentes complémentaires, le montant de celles-ci est prédéfini, contrairement au cas ordinaire où la contribution d'entretien due par le parent en faveur de son enfant majeur peut être fixée en tenant compte de l'ensemble des circonstances, y compris la charge fiscale du parent concerné. A cela s'ajoute que le législateur civil a prévu qu'une décision judiciaire est nécessaire pour modifier le régime ordinaire selon lequel les rentes d'assurances sociales destinées à l'entretien de l'enfant doivent en principe être payées en sus ou en remplacement de la contribution d'entretien (voir art. 285a al. 2 et 3 CC; FOUNTOULAKIS in *Basler Kommentar ZGB I*, 6ème éd. 2018, art. 285a n. 4; MEIER/STETTLER, *Droit de la filiation*, 6ème éd. 2019, n. 1399ss). Ces constats ne s'opposent toutefois pas à ce que la charge fiscale du parent titulaire de rentes complémentaires pour enfants soit elle aussi prise en considération dans les rapports de droit civil entre celui-ci et ses enfants majeurs. Plus particulièrement, si une convention de divorce n'a pas tenu compte de la charge fiscale supplémentaire que représentent les rentes complémentaires pour enfant dont un parent retraité est titulaire, comme cela semble être le cas en l'espèce, la règlementation prévue par dite convention est a priori susceptible

d'être modifiée ultérieurement par une décision du juge civil. Cette décision pourrait donner suite à une demande formulée par un parent titulaire des rentes complémentaires, voire à des conclusions concordantes de celui-ci et des enfants majeurs concernés. Elle pourrait prévoir par exemple que le parent titulaire des rentes complémentaires versées en faveur d'un enfant majeur conserverait une partie de celles-ci afin de payer la charge fiscale supplémentaire qu'elles induisent pour lui.

E. 5

En résumé, le recourant doit se voir imputer les revenus que constituent les rentes complémentaires auxquelles il a droit pour ses enfants, de telle sorte que le recours sera rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

E. 5.1

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, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument de CHF 400.- qui sera prélevé sur l'avance de frais effectuée.

E. 5.2

Il ne sera pas alloué de dépens. Impôt cantonal (604 2018 68)

E. 6

En droit cantonal également, l'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 63 al. 1 et 2 LICD; art. 15 al. 1 et 2 LHID). 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 (voir plus particulièrement l'art. 34 al. 1 let. c LICD et 9 al. 2 let. c LHID pour la déduction des contributions d'entretien). Quant au revenu déterminant pour le

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 calcul de l'impôt, il est obtenu en soustrayant du revenu net les déductions sociales (voir plus particulièrement l'art. 36 al. 1 let. c et al. 3 LICD, ainsi que l'art. 9 al. 4 LHID pour les déductions pour enfants à charge). Comme en droit fédéral, 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). A l'image de l'art. 22 LIFD, l'art. 23 al. 1 LICD prévoit l'imposition de tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations (voir également art. 7 LHID). Enfin, le droit cantonal prévoit aussi pour le calcul de l'impôt d'une part un taux ordinaire selon un barème fixé dans les grandes lignes à l'art. 37 al. 1 LICD et d'autre part un taux réduit qui s'applique notamment aux contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires, pour autant qu'ils fassent ménage commun avec des enfants dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien.

E. 6.1

En présence de règles similaires en droit cantonal harmonisé, le recourant doit se voir imputer les revenus que constituent les rentes complémentaires auxquelles il a droit pour ses enfants.

E. 6.2

Quant à la discussion relative à la charge fiscale du recourant au regard du principe d'imposition selon la capacité contributive, elle peut être reprise pour l'impôt cantonal, y compris les considérations relatives à la possibilité d'atténuer le « choc fiscal » qui peut survenir dans certaines situations lorsque les enfants atteignent la majorité.

E. 7

Il résulte de ce qui précède que le recours sera également rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal.

E. 7.1

Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la 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 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 al. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument de CHF 400.- qui sera prélevé sur l'avance de frais effectuée.

E. 7.2

Il ne sera pas alloué de dépens. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 la Cour arrête: Impôt fédéral direct (604 2018 67)

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