

## FR\_GERICHTE 604 2019 90 vom 16. Juli 2020

FR Kantonsgericht, 2020-07-16, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2019\\_90](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2019_90)

FR: FR\_GERICHTE 604 2019 90 du 16 juillet 2020

IT: FR\_GERICHTE 604 2019 90 del 16 luglio 2020

### Regeste

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

### Volltext

Tribunal cantonal TC Kantonsgericht KG Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg T +41 26 304 15 00 tribunalcantonal@fr.ch www.fr.ch/tc — Pouvoir Judiciaire PJ Gerichtsbehörden GB 604 2019 90 604 2019 91 Arrêt du 16 juillet 2020 Cour fiscale Composition Président : Marc Sugnaux Juges : Christian Pfammatter, Dina Beti Greffière-rapporteuse : Elisabeth Rime Rappo Parties A. \_\_\_\_\_, recourante, contre SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée, B. \_\_\_\_\_, intervenant Objet Impôt sur le revenu; conditions pour une imposition séparée des époux; fixation du montant des contributions d'entretien imposables avant la séparation judiciaire Recours du 19 septembre 2019 contre la décision sur réclamation du 21 août 2019 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2017 Tribunal cantonal TC Page 2 de 11 604 2019 90/91 considérant en fait A. A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ se sont mariés en 1987. Ils ont trois enfants dont le cadet, C. \_\_\_\_\_, né en mai 1997, était encore à leur charge le 31 décembre 2017. Ils sont copropriétaires d'une maison familiale à D. \_\_\_\_\_, dans laquelle ils ont vécu ensemble jusqu'en février 2017. B. \_\_\_\_\_ a ensuite quitté le domicile conjugal pour se rendre à E. \_\_\_\_\_, puis à F. \_\_\_\_\_. Par décision du 25 juillet 2018, la juge des mesures protectrices de l'union conjugale a homologué la convention conclue entre A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ dans la teneur suivante : "1. Les conjoints vivent séparés depuis le 19 février 2017. 2. La jouissance de la maison familiale, à D. \_\_\_\_\_, est attribuée à A. \_\_\_\_\_ qui en assumera les charges et l'entretien courant. S'agissant de l'amortissement exigé par la banque, il sera pris en charge par moitié par chacune des parties. 3. B. \_\_\_\_\_ contribuera à l'entretien de son épouse par le versement d'une pension mensuelle de Fr. 8'250.- dès le 1er mai 2018. 4. En plus de la contribution d'entretien versée en faveur de son épouse, B. \_\_\_\_\_ versera, dans les 30 jours suivant l'encaissement, un montant correspondant à 45% de la prime nette (après déduction de toutes les charges sociales) qu'il perçoit annuellement de son employeur. 5. La contribution d'entretien figurant au chiffre 3 est payable d'avance le premier de chaque mois et porte intérêt à 5% l'an dès chaque échéance. Elle sera indexée, à la condition que les revenus de B. \_\_\_\_\_ le soient aussi, à l'indice suisse des prix à la consommation, le 1er de chaque année, sur la base de l'indice du mois de novembre de l'année précédente, mis en relation avec l'indice du mois de novembre de l'année antérieure. 6. La séparation de biens est prononcée avec effet au 2 juillet 2018. 7. Chaque partie supporte ses frais de mandataire et la moitié des frais de justice". Il est également précisé que pour leur fils majeur encore à charge, B. \_\_\_\_\_ versait une contribution d'entretien mensuelle de CHF 2'170.- (voir p. 5 de la décision). Dans la déclaration d'impôt qu'elle a remplie et signée le 2 janvier 2019

pour la période fiscale 2017, A. \_\_\_\_\_ a indiqué qu'elle avait perçu CHF 103'028.- de pensions alimentaires. Dans une lettre d'accompagnement, elle a expliqué en substance qu'elle ne savait pas comment "faire" avec le compte commun dont elle avait disposé avec son époux. Au 1er mars 2017, sa part devait s'élever à CHF 41'874.04 (la moitié de CHF 83'748.07) mais elle aurait reçu une somme bien inférieure. Elle a précisé ce qui suit : "Mon mari a fait le partage de notre compte commun, compte salaire à la BCF n. ggg sur lequel se trouvait un montant de CHF 119'092.-, à sa convenance et erroné. Il a retiré l'argent sans m'avertir. Le partage a été fait en sa faveur. Il a pris cette décision unilatéralement ! J'ai fait de mon côté aussi des calculs et en regardant ce que j'avais dépensé pendant les mois de l'année 2017. Mon mari s'est octroyé une somme d'argent qui se situe entre CHF 14'000.- et CHF 17'000.- (ça dépend comment on fait le partage de certains coûts) qui devait me revenir. Mon mari dit qu'il m'a versé CHF 8'250.- par mois. Je ne suis pas d'accord avec ce montant. Pour faire les calculs pour mes impôts, j'ai pris le montant le plus bas (CHF 14'000.-) pour arriver au montant que je pense avoir reçu en réalité". Tribunal cantonal TC Page 3 de 11 604 2019 90/91 Le 8 mars 2019, A. \_\_\_\_\_ a contesté l'avis de taxation qui lui avait été notifié le 21 février 2019 en indiquant notamment que le montant de sa pension alimentaire (taxée à hauteur de CHF 91'496.- : "Pensions alimentaires dès avril 2017 : Fr. 8'250.- x 9 mois = Fr. 74'250.- + part au bonus Fr. 17'246.-") devait être fixé en tenant compte de la date de leur séparation le 19 février 2017, comme en attestait la décision du tribunal du 25 juillet 2018 (en page 3), de telle sorte qu'il y avait lieu de rajouter une fois CHF 8'250.- pour mars et 10/28èmes de ce montant pour février. En date du 13 mars 2019, le Service cantonal des contributions a avisé A. \_\_\_\_\_ que l'avis de taxation notifié le 21 février 2019 ferait ultérieurement l'objet d'une rectification et qu'il s'agissait donc d'une taxation provisoire. A. \_\_\_\_\_ s'est rendue dans les bureaux du Service cantonal des contributions après avoir reçu le courrier du 13 mars 2019 pour déposer un "récapitulatif" concernant ses impôts pour la période fiscale 2017. Une taxation définitive après rectification lui a été notifiée en date du 21 mars 2019, taxation qu'elle a contestée le 4 avril 2019 pour s'opposer aux CHF 410.50 d'impôt ecclésiastique catholique facturé. Un troisième avis de taxation ordinaire après rectification accompagné d'un nouveau décompte annulant l'impôt ecclésiastique catholique lui a été notifié le 18 avril 2019 pour la période fiscale 2017. Le Service cantonal des contributions a fixé les pensions alimentaires imposables à CHF 102'692.- "dès le 19 février 2017 selon le jugement". L'impôt fédéral direct dû par A. \_\_\_\_\_ a été fixé à CHF 1'732.- (après déduction sur impôt de CHF 251.-) sur la base d'un revenu imposable de CHF 100'351.-, et son impôt cantonal sur le revenu à CHF 8'210.20 pour un revenu imposable de CHF 100'185.-. Aucun impôt sur la fortune n'a été prélevé. B. A. \_\_\_\_\_ a formé réclamation à l'encontre de cette troisième taxation le 30 avril 2019. Elle a contesté le montant retenu au titre de pension alimentaire imposable en relevant que le premier versement datait du 1er mai 2017 et qu'il s'élevait, selon ses calculs, à près de CHF 1'400.- de moins par mois. Par décision du 21 août 2019, le Service cantonal des contributions a admis la réclamation du 4 avril 2019. Il a en revanche rejeté la réclamation du 30 avril 2019 en considérant que la contribuable n'avait pas rendu plausible l'exactitude de ses allégations, que le montant imposé se basait sur une décision de justice du 25 juillet 2018 du Tribunal de l'arrondissement de H. \_\_\_\_\_ que celle-ci avait admise et que ce montant était de surcroît inférieur à la somme qu'elle avait déclarée. C. Par acte déposé au greffe du Tribunal cantonal le 19 septembre 2019, A. \_\_\_\_\_ a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée. Elle explique, entre autres nombreuses considérations, que son époux et elle-même ont disposé de leur compte commun ensemble,

qu'ils y prélevaient ce dont ils avaient besoin durant l'année 2017 et qu'ils disposent de comptes séparés depuis le 1er février 2018 seulement. Elle estime qu'elle ne doit pas s'acquitter d'impôts en 2017 mais seulement à partir du 1er mai 2018, date à laquelle la décision du 25 juillet 2018 a fixé le début du versement des pensions alimentaires. Si tel ne devait pas être le cas, elle fait valoir que le montant de sa pension alimentaire devrait alors englober ses impôts. Elle précise ce qui suit : "Comme les impôts de mon mari devrait être inclus dans ce que lui restait. Mais mon mari a fait une simulation pour nos soi-disant impôts (nous n'étions pas d'accord sur ma pension, alors Tribunal cantonal TC Page 4 de 11 604 2019 90/91 comment faire une simulation quand nous n'avons pas les montants ?). Et il a en premier enlevé ces deux montants pour les impôts de notre fortune. Mon mari doit payer plus d'impôts que moi. En faisant de cette façon (erronée), il était bien gagnant. Après il a divisé en deux le montant qui restait. Il s'est versé un montant alors beaucoup plus important que ce auquel il avait droit. Et du même coup, il m'a spolié de l'argent qui me revenait". Pour déterminer le montant de dite pension, elle a détaillé leurs dépenses et ce qu'elle aurait dû recevoir. L'avance de frais fixée à CHF 800.- par ordonnance du 23 septembre 2019, a été déposée en temps utile. Le 21 novembre 2019, dans le délai prolongé à cet effet, le Service cantonal des contributions a déposé ses observations. Il explique qu'après avoir examiné le détail du compte bancaire commun (BCF no ggg [dont le solde était de CHF 119'091.70 au 31.12.2017]), il a dû constater que les différentes écritures qui y figurent ne permettent pas de déterminer de manière claire l'usage des capitaux détenus. C'est pourquoi, il maintient le montant de CHF 102'692.- imposé au titre de pension alimentaire. Invitée à déposer des contre-observations éventuelles, la recourante a soutenu, par courrier du 21 décembre 2020, qu'elle n'était pas tombée d'accord avec son époux sur le montant de CHF 8'250.-, et que celui-ci n'avait pas pu lui donner quelque montant que ce soit, ce dernier n'étant pas connu fin 2017. Ce n'est que lorsqu'ils sont " passés devant le juge que ce montant a été décidé". Elle réitère qu'elle n'a pas reçu de pension pendant l'année 2017. Une copie de cette détermination a été transmise pour information au Service cantonal des contributions le 23 décembre 2019. Le 7 janvier 2020, la recourante a déposé spontanément des remarques "en complément de (s)on dossier de défense". Elle relève que si son époux dit vrai et qu'elle a reçu une pension durant l'année 2017, alors l'on doit se demander pourquoi il a prévu spécifiquement un montant pour ses impôts à elle car ils devaient être inclus dans cette pension et ça n'aurait eu aucun sens de les traiter à part. D. Par courrier du 14 janvier 2020, B.\_\_\_\_\_ a été invité à se déterminer sur l'échange d'écritures intervenu jusque là dans la mesure où ses intérêts pourraient être touchés. Il a été avisé du fait qu'il ressortait du recours déposé par son épouse que lui-même et celle-ci étaient titulaires d'un compte commun toute l'année 2017 auprès de la Banque Cantonale de Fribourg (compte salaire BCF no ggg) et que tous deux l'avaient utilisé, continuant semble-t-il à gérer en commun leurs moyens financiers malgré leurs domiciles séparés. Cela signifiait, le cas échéant, que les conditions d'une séparation de fait n'étaient pas encore réalisées en 2017 et, partant, qu'une imposition séparée n'aurait pas dû être effectuée pour cette période fiscale déjà. Le 6 février 2020, B.\_\_\_\_\_, alors au chômage, s'est déterminé sur la question du mode d'imposition de son couple. Il expose pour l'essentiel qu'il versait une pension à son épouse dans le sens qu'elle se servait sur leur compte commun, alimenté dans sa totalité par le salaire qu'il recevait, et que leur rupture était définitive dès lors qu'ils ne vivaient plus ensemble. Il estime que le fait pour l'autorité fiscale d'avoir repris les montants de la décision de juillet 2018, pour les appliquer rétroactivement en 2017, lui semble tout à fait correct. Il n'y a vraisemblablement pas d'autres solutions selon lui, étant

entendu que son salaire n'avait pas changé entre 2017 et 2018 et Tribunal cantonal TC Page 5 de 11 604 2019 90/91 que la prime a été partagée hors montant mensuel de la pension. Il précise également qu'il n'a pas vidé le compte commun et il détaille la manière dont il l'avait partagé. En date du 19 février 2020, le Service cantonal des contributions a fait part de sa détermination sur le courrier de B. \_\_\_\_\_ du 6 février 2020. Il rappelle que la décision du 25 juillet 2018 fixe la date de la séparation du couple au 19 février 2017 et maintient ses conclusions. Le 6 mars 2020, la recourante s'est déterminée sur les observations du Service cantonal des contributions du 19 février 2020. Et le 20 mars 2020, B. \_\_\_\_\_ s'est déterminé sur les remarques de la recourante du 6 mars 2020. En date du 25 mai 2020, dans le délai prolongé à cet effet, la recourante a fait longuement part de ses observations sur la détermination de B. \_\_\_\_\_ du 6 février 2020. Elle confirme qu'il n'y avait pas de séparation au niveau financier, qu'il contrôlait toujours ses dépenses, et qu'il a continué à tenir leur comptabilité jusqu'à fin décembre 2017. A son avis, être séparé de fait signifie qu'ils sont séparés et de corps et financièrement; or, tel n'était pas leur cas, seule la séparation de corps étant réalisée. Le 10 juin 2020, une copie de cette ultime détermination a été communiquée à B. \_\_\_\_\_ et au Service cantonal des contributions pour information. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige. en droit Procédure 1. Le recours, posté le 19 septembre 2019, contre une décision sur réclamation du 21 août 2019, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140ss 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 79ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2019 90) 2. 2.1. Aux termes de l'art. 9 al. 1 LIFD, les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial. A contrario, en cas de divorce ou de Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 604 2019 90/91 séparation durable de fait ou de droit durant la période fiscale, les époux sont imposés séparément pour l'ensemble de la période fiscale (art. 42 al. 2 LIFD). Cette dernière correspond à l'année civile (art. 41 al. 2 LIFD). Selon la jurisprudence et la doctrine, deux conditions cumulatives doivent être réalisées pour que l'on considère qu'il y a séparation de fait au sens du droit fiscal : il ne doit plus y avoir de ménage commun et les moyens financiers ne doivent plus être gérés en commun. Pour le Tribunal fédéral, une séparation au sens de l'art. 9 al. 1 LIFD suppose ainsi que les époux ont renoncé à la vie commune. Partant, aussi longtemps que chaque époux a un domicile propre tout en maintenant la communauté conjugale, il n'y a pas de vie séparée. Il est dès lors nécessaire, pour que les conditions d'une taxation séparée soient réalisées, que les époux entendent réduire à néant la communauté conjugale, plus précisément qu'ils renoncent à vivre en ménage commun, en particulier pour l'un des motifs indiqués aux art. 275 CPC (art. 137a CC), 175 et 176 CC, et qu'ils vivent séparés de manière durable. Par ailleurs, l'imposition séparée suppose l'absence de mise en commun des moyens d'existence des époux s'agissant notamment des dépenses afférentes à l'appartement et au ménage; autrement dit, l'assistance d'un époux par l'autre ne se fait plus que sous la forme de subsides d'un montant déterminé (voir arrêt TF 2C\_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.4). Dans un arrêt du 29 février 2016 (arrêt TF 2C\_502/2015 consid. 3.2 s.), le Tribunal fédéral s'est penché sur cette seconde

condition présidant à la taxation séparée des époux (les conditions de la taxation séparée étaient remplies au 31 décembre de la période fiscale; il s'agissait alors de déterminer le moment auquel elles avaient été réunies durant cette période). Dans cette affaire, les conjoints avaient conservé un compte commun sur lequel était versé le salaire du mari. La Haute Cour a considéré que le seul fait qu'ils aient gardé ce compte durant un temps limité, et n'aient effectué leurs dépenses d'entretien respectives au moyen de comptes distincts qu'à partir de septembre, ne pouvait pas influencer de manière décisive sur le tableau d'un mariage désuni depuis le début de l'année déjà (en effet, les époux disposaient à ce moment-là de leur propre ménage et lieu de résidence et avaient durablement renoncé à la volonté de maintenir la communauté conjugale), surtout qu'il était établi que les moyens à disposition des époux avaient été utilisés de manière séparée. L'imposition séparée des époux représentant l'exception par rapport à leur imposition conjointe selon la volonté du législateur, c'est aux conjoints d'apporter la preuve que les conditions de la séparation sont remplies. Lorsque l'autorité fiscale invoque l'exception de l'imposition séparée, alors que les époux se réclament de l'addition des revenus, c'est à l'administration que revient le fardeau de la preuve (JAQUES, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 9 n. 18 s. et références citées).

2.2. En l'espèce, la décision de mesures protectrices de l'union conjugale prononcée le 25 juillet 2018 ne prévoit pas d'effet rétroactif du versement de la pension alimentaire à la date de la séparation de fait intervenue le 19 février 2017. Cela ne signifie pas encore que la recourante et son époux devaient rester imposés en commun en 2017. Depuis le 19 février 2017, ils ne logent plus ensemble, la recourante ayant conservé la jouissance de la maison familiale. L'époux de la recourante a indiqué lors de la séance qui s'est déroulée le 10 juillet 2019 devant la Présidente du Tribunal d'arrondissement de H. \_\_\_\_\_ que depuis le 19 février 2017, ils n'avaient pas repris la vie commune et qu'il souhaitait divorcer. La recourante a quant à elle déclaré qu'elle ne souhaitait Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 604 2019 90/91 pas divorcer, mais qu'il n'y avait pas d'autre solution. La première des deux conditions cumulatives autorisant une imposition séparée des époux, à savoir la cessation du ménage commun, est donc remplie. La recourante estime en revanche que cela ne suffit pas encore à conclure à une imposition séparée dès lors que son mari ne doit lui verser une pension chaque mois qu'à partir du 1er mai 2018. Cela impliquerait selon elle qu'elle n'en a pas reçue durant l'année 2017 et que c'est à lui de payer leurs impôts puisqu'il est le seul à travailler. S'agissant de la deuxième condition autorisant une imposition séparée des époux, il convient de constater que la mise en commun des moyens financiers n'était plus réalisée en 2017. Si le compte certes commun de la recourante et de son époux (BCF no ggg) a été utilisé par les deux époux durant toute l'année et même au-delà, tous deux disposant d'une carte de débit pour ce compte (les cartes no iii et jjj), il apparaît néanmoins que chacun a payé ses propres dépenses d'entretien. C'est ainsi que l'époux de la recourante y a prélevé notamment le montant nécessaire au paiement de son loyer à E. \_\_\_\_\_ (CHF 1'310.- les 1er mai, 29 mai, 29 juin, 31 juillet, 1er septembre, 29 septembre, 30 octobre, 28 novembre et 28 décembre 2017). La recourante a quant à elle expliqué, dans un "Récapitulatif Impôts 2017" remis au guichet du Service cantonal des contributions en mars 2019, ce qui suit : "Nous avons utilisé notre compte commun ensemble, parce que nous n'étions pas d'accord de quelle façon nous allions partager. Mais nous n'avions plus nos comptes ensemble, chacun avait sa comptabilité. Et durant ces quelques mois, je n'ai jamais dépassé le montant que je pensais pouvoir obtenir". Ces explications contredisent les allégations de la recourante du 25 mai 2020 selon lesquelles c'était son mari qui tenait leur comptabilité. Elle a également précisé le 20

décembre 2019 que chacun a "puisé" dans le compte en commun pour payer frais et dépenses courants. Même si la recourante et son époux disposent de comptes séparés depuis le 1er février 2018 seulement, comme celle-ci l'indique dans son recours, cela ne change rien au fait que les moyens à leur disposition ont été utilisés de manière séparée pour répondre aux propres besoins d'entretien de chacun d'entre eux durant les quelques 11 mois qui ont précédé la clôture de leur compte commun. Leur communauté conjugale avait ainsi déjà durablement pris fin en 2017. Partant, conformément à la jurisprudence fédérale 2C\_502/2015 précitée c'est à juste titre que la recourante et son époux ont été imposés séparément à partir de la période fiscale 2017.

3. 3.1. Selon l'art. 23 let. f LIFD, la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait est imposable. Lorsque des conjoints se séparent au cours d'une année et sont dès lors taxés distinctement pour toute l'année en cause, seuls les aliments obtenus une fois la famille séparée sont imposables auprès de leur bénéficiaire, tandis que ces mêmes montants peuvent déduits par le contribuable qui les verse, conformément à l'art. 33 al. 1 let. c LIFD (voir notamment arrêt TF 2C\_200/2011 du 14 novembre 2011, consid. 4.2.1 ss = RDAF 2012 II 56). En la règle, les pensions et contributions d'entretien ressortent d'une convention ou d'un jugement. La question se pose de savoir si seuls sont imposables (respectivement déductibles) les aliments fixés dans un jugement ou dans une convention ratifiée par le juge ou par l'autorité de protection de l'enfant (anciennement les autorités de tutelle). La LIFD ne pose pas de condition expresse quant à la forme qu'ils doivent revêtir pour être reconnus fiscalement. La doctrine, qui s'est essentiellement exprimée au sujet de la déductibilité des pensions alimentaires en faveur des enfants mineurs, est divisée sur la question Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 604 2019 90/91 (voir arrêt TF 2A.37/2006 du 1er septembre 2006 consid.3.3 et les auteurs cités = RDAF 2007 II 134). Par pension alimentaire imposable chez l'(ex-)conjoint bénéficiaire (et déductible par le débiteur), on entend la rente d'entretien en espèces. Les prestations périodiques en nature supportées par l'époux astreint à verser des aliments lui sont assimilées. Sont également imposables (respectivement déductibles), à titre de pension alimentaire, les prestations périodiques sous forme de paiements indirects, à savoir le règlement, par le débiteur de l'entretien, de charges telles que le loyer et les primes d'assurance maladie dus par le créancier de l'entretien (voir notamment arrêt TF 2C\_502/2015 du 29 février 2016 consid. 4.2; JAQUES, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 23 n. 40 s., 46).

3.2. Comme l'a rappelé la Cour fiscale, cette solution se fonde sur le fait que ces éléments constituent des charges courantes et périodiques du ménage, de telle sorte que leur paiement par le conjoint séparé remplit la même fonction que le versement régulier d'une somme d'argent qui servirait à l'autre époux pour s'en acquitter lui-même. La règle selon laquelle les contributions d'entretien sont déductibles ne vaut toutefois que pour les prestations réellement dues, à l'exclusion des versements effectués sur une base purement volontaire. Dans cette affaire concernant un contribuable dont les comptes communs du couple avaient été bloqués par ordonnance d'urgence du 10 décembre 2010, elle avait admis que les paiements indirects affectés par le recourant à l'entretien de son épouse et de leurs enfants pour décembre 2010 pouvaient être déduits dans la mesure où l'obligation d'entretien du contribuable avait été fixée rétroactivement au 1er décembre 2010 par ordonnance d'urgence du 9 mars 2011 (arrêt TC FR non publié 604 2012 83/84 consid. 6d et références citées)

3.3. En matière fiscale, les règles relatives au fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui

augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3). 3.4. En l'occurrence, dans le cadre de la séparation du couple, le compte commun (alimenté par le seul revenu de l'époux de la recourante) a continué à être utilisé par l'un et par l'autre pour ses dépenses respectives. Cette façon de procéder peut être assimilée au versement de prestations sous forme de paiements indirects des charges d'entretien de la recourante par son époux. Et si ces contributions n'ont été formalisées devant la juge des mesures protectrices de l'union conjugale qu'en 2018, cela ne change rien au fait qu'elles devaient déjà être considérées comme telles en 2017. Les sommes prélevées en 2017 pour l'entretien de la recourante doivent ainsi être traitées comme une pension alimentaire sur laquelle celle-ci doit être imposée. Cela étant, il convient d'examiner si le montant taxé à hauteur de CHF 102'692.- peut être maintenu dès lors que la recourante soutient devoir être imposée sur une pension alimentaire bien inférieure. Elle estime que son époux aurait dû s'acquitter envers elle de CHF 41'874.03 (représentant la moitié des avoirs disponibles sur leur compte commun à la date de leur séparation le 19 février 2017) mais qu'il ne lui a versé que CHF 24'553.90. Elle explique ensuite avoir "fait comme si" elle recevait CHF 8'250.- par mois, la pension de son fils s'élevant à CHF 2'500.- par mois de telle sorte que cela représentait chaque mois CHF 10'750.-, qu'elle a soustrait chaque Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 604 2019 90/91 mois leurs dépenses de ces montants, ce qui restait étant mis "de côté (virtuellement parlant)", et qu'elle a continué ces calculs jusqu'à fin janvier 2018 pour parvenir à une épargne de CHF 18'485.60. Et d'en conclure ce qui suit : "Différence entre ce que mon mari m'a donné réellement et ce qu'il aurait dû me donner concernant nos acquêts fin février 2017 : CHF 83'748.07 : 2 = CHF 41'874.03; CHF 41'874.03 - CHF 24'533.90 = CHF 17'340.13. Mon mari m'a spolié de CHF 17'340.13. Mon épargne de l'année 2017, qui devait s'élever à CHF 18'485.60. Les CHF 10'000 de l'épargne pour ma voiture. Comme mon mari a sorti « l'épargne » pour sa voiture, il aurait dû sortir la mienne aussi de la même façon. J'aurais dû partager le gain de K. \_\_\_\_\_ Consult. Combien ? Mon mari n'a pas voulu me le dire.... Ce qui fait que j'aurais dû recevoir : CHF 41'874.03, CHF 18'485.60, CHF 10'000.-, Total CHF 70'359.63 Plus le gain que mon mari a eu avec K. \_\_\_\_\_ Consult. Je ne connais pas le montant, mais normalement c'est plusieurs milliers de franc si je me réfère aux années précédentes. Ce que j'ai reçu : CHF 45'833.90. Différence : CHF 70'359.63 - CHF 45'833.90 = CHF 24'525.73". De son côté, l'autorité intimée expose dans ses observations du 21 novembre 2019 qu'elle a estimé la pension alimentaire imposable en 2017 en se basant sur les montants convenus en 2018 devant la juge des mesures protectrices de l'union conjugale, à savoir CHF 8'250.- par mois plus une part au bonus reçu par son mari. Elle est parvenue au montant de CHF 102'692.- de la manière suivante : CHF 2'946.- en février (depuis le 19 du mois), 10 fois CHF 8'250.- de mars à décembre et part au bonus (45% du montant de CHF 38'325.- déclaré par le mari de la recourante et non contesté par celle-ci) soit CHF 17'246.-, au total CHF 102'692.-. La Cour considère qu'il se justifiait de procéder en pareil cas à une estimation de la pension alimentaire, plus précisément au montant de la prestation périodique obtenue de son époux (paiements indirects) et correspondant à cette pension alimentaire. Les décomptes détaillés de la recourante - qui a tenu une liste avec une répartition entre elle-même et son époux de chaque débit du compte commun pour la période de février à décembre 2017 et même au-delà - comportent notamment des montants en partie destinés aux enfants. Il serait disproportionné d'exiger de l'autorité intimée qu'elle évalue la part imposable afférant à l'entretien de la recourante sur l'ensemble des débits ressortant de l'extrait du compte

commun en 2017. L'estimation à laquelle a procédé l'autorité intimée peut correspondre à la formalisation des montants destinés à couvrir les besoins de la recourante tels qu'ils ont été convenus le 25 juillet de l'année suivante devant la juge des mesures protectrices de l'union conjugale. Tant la décision du 25 juillet 2018, que la propre déclaration d'impôt de la recourante ou encore sa première réclamation du 8 mars 2019 permettent de confirmer que le montant destiné au seul entretien de la recourante atteignait les CHF 102'692.- taxés en 2017, les sommes destinées à l'entretien de son fils majeur en formation n'ayant pas été pris en considération à juste titre. Quant au montant que la recourante estime être dû par son époux, il s'agit d'une créance envers lui qui ne saurait être prise en considération dans le montant de la pension alimentaire sur laquelle elle doit être imposée.

4. 4.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral, mal fondé, doit être rejeté. Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 604 2019 90/91 4.2. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. 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 fixer les frais à CHF 400.- et de les compenser avec l'avance de frais. Impôt cantonal (604 2019 91) 5. 5.1. En droit cantonal, l'art. 66 al. 1 LICD dispose lui aussi que les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial (voir également art. 3 al. 3 LHID). A contrario, en cas de divorce ou de séparation judiciaire ou de fait, chaque époux est imposé séparément pour l'ensemble de la période fiscale (art. 66 al. 4 LICD et 18 al. 2 LHID). Cette dernière correspond à l'année civile (art. 63 al. 2 LICD et 15 al. 1 LHID).

5.2 De même, selon l'art. 24 let. f LICD, la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait est imposable (voir aussi art. 4 let. g LHID). 5.3. En présence de règles similaires (droit harmonisé), les considérants développés ci-dessus peuvent être transposés en droit cantonal. Pour les mêmes motifs que ceux invoqués en matière d'impôt fédéral direct, il se justifie de rejeter le recours déposé en matière d'impôt cantonal.

6. 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 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 400.-. (dispositif en page suivante) Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 604 2019 90/91 la Cour arrête : I. Impôt fédéral direct (604 2019 90) 1. Le recours est rejeté. 2. Un émolument de CHF 400.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celle-ci. II. Impôt cantonal (604 2019 91) 3. Le recours est rejeté. 4. Un émolument de CHF 400.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celle-ci. III.

Notification Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 16 juillet 2020/eri Le Président : La Greffière-rapporteuse :

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