

FR_GERICHTE 604 2020 49 vom 2. August 2021

FR Kantonsgericht, 2021-08-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2020_49

FR: FR_GERICHTE 604 2020 49 du 2 août 2021

IT: FR_GERICHTE 604 2020 49 del 2 agosto 2021

Regeste

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

Erwägungen

E. 30

septembre 2019. Il a d'abord relevé que le versement d'une contribution d'entretien constituait un déplacement de ressources, avec pour conséquence sur le plan fiscal que c'était le parent qui recevait la contribution qui assurait l'essentiel de l'entretien de l'enfant et qui pouvait dès lors bénéficier de la déduction sociale. Il n'y avait ensuite pas lieu de corriger la déduction pour contributions d'entretien de CHF 12'100.-, car seul le montant effectivement versé était déductible du revenu. Finalement, il a expliqué les modalités de calcul des intérêts moratoires, confirmant les montants dus à ce titre. E. Par recours déposé le 3 juillet 2020 auprès du Tribunal cantonal, le recourant reprend la position défendue en procédure de réclamation, en développant son argumentation. Il conclut, sous

Tribunal cantonal TC Page 3 de 14 suite de frais, principalement, à l'admission du recours, à l'annulation de la décision rendue sur réclamation du 2 juin 2020 et à ce que l'avis de taxation et les décomptes établis le 22 août 2019 par le Service cantonal des contributions soient modifiés dans le sens qu'un tiers de la déduction sociale pour enfant soit octroyé, que la déduction pour contributions d'entretien soit augmentée à CHF 20'742.60, que l'« intérêt moratoire sur décompte » soit calculé au taux de 1.5% et que les calculs d'intérêts soient repris en fonction de la nouvelle cote. Dans la même ligne, il conclut également à ce que la décision sur réclamation du 16 juin 2020 de la Commune de B. _____ soit annulée en tant qu'elle confirme la taxation communale du 28 août 2019 fondée sur l'avis de taxation cantonal. L'avance de frais fixée à CHF 800.- le 7 juillet 2020 a été payée dans le délai imparti. F. Dans ses observations déposées le 28 octobre 2020, le Service cantonal des contributions renvoie entièrement à sa décision sur réclamation du 2 juin 2020. G. Pour autant qu'utile à la solution du litige, les arguments des parties seront repris et discutés dans les considérants en droit du présent arrêt. en droit Procédure 1. Procédure. 1.1. Le recours, déposé le 3 juillet 2020 contre des décisions sur réclamation du 2 juin 2020 et du 16 juin 2020, l'a été 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 du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Bien que l'argumentation développée dans le recours se focalise sur l'impôt cantonal et communal, les conclusions visent notamment l'annulation de la décision sur réclamation du 2 juin 2020

qui porte également sur l'impôt fédéral direct. Par ailleurs, les griefs formulés peuvent être repris par analogie pour cet impôt. Partant, le recours est recevable s'agissant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal. 1.2. En application de l'art. 42 al. 1 CPJA, les procédures de recours concernant l'impôt fédéral direct, l'impôt cantonal et l'impôt fédéral sont jointes.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 14 Impôt fédéral direct (604 2020 49) 2. Principes constitutionnels. 2.1. 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). 2.2. 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). 3. Règles relatives à la déduction des contributions d'entretien. 3.1. L'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, qui correspond à l'année civile (art. 40 LIFD). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale. 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). 3.2. 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

Tribunal cantonal TC Page 5 de 14 prestation est imposable chez le bénéficiaire parce qu'elle est déductible chez le débiteur (JAQUES, in Commentaire romand, Impôt fédéral

direct, 2017, art. 23 n. 39). Le bénéficiaire se voit en outre accorder la déduction sociale pour enfant prévue par l'art. 35 al. 1 let. a LIFD (voir arrêts TF 2C_544/2019 du 21 avril 2020 consid. 5.1 s.; 2A.683/2006 du 4 septembre 2007 traduit in RDAF 2008 II 225 consid. 5.3). 3.3. La circulaire n° 30 du 21 décembre 2010 de l'Administration fédérale des contributions relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD (la circulaire n° 30) présente un catalogue des diverses situations de famille et du traitement fiscal qu'il convient de leur réserver. Sous le titre « 14.5 Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant mineur commun et autorité parentale commune, avec ou sans garde alternée, avec contributions d'entretien », elle confirme que le parent qui reçoit les contributions d'entretien pour l'enfant doit l'impôt sur ces contributions alors que le parent qui les verse peut les déduire de son revenu. 3.4. Il résulte du texte même de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD que pour pouvoir déduire une contribution d'entretien, le contribuable doit l'avoir effectivement « versée », ce qu'il lui appartient de démontrer conformément aux règles de répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale. En conséquence, seules les contributions effectivement « payées » sont déductibles et, en contrepartie, imposables auprès de leur destinataire en vertu de l'art. 23 let. f LIFD (arrêt TF 2C_544/2019 consid. 5.3 du 21 avril 2020 et les références). 4. Règles relatives à la déduction sociale pour enfant. 4.1. Le revenu déterminant pour le calcul de l'impôt sur le revenu est obtenu en soustrayant du revenu net les déductions sociales au sens de l'art. 35 LIFD. Par déductions sociales, on entend celles qui ne tiennent pas compte des dépenses effectives, mais du statut social du contribuable et de son influence sur sa capacité contributive. Il s'agit, en d'autres termes, d'équilibrer la charge fiscale entre divers groupes de contribuables, selon leur capacité économique. Cela concerne tout d'abord les relations familiales du contribuable et les charges qui en résultent. De ce point de vue, les déductions sociales s'apparentent à une mesure touchant au barème de l'impôt (JAQUES, art. 35 n. 3). 4.2. L'art. 35 al. 1 let. a 1ère phrase 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 (voir également ATF 144 II 313 consid. 7.1). 4.3. La circulaire n° 30 précise à ses chiffres 10.1 et 10.2 qu'une déduction pour enfants peut être demandée pour chaque enfant mineur ou suivant une formation à condition qu'il existe un lien de filiation. Outre le lien de filiation, l'octroi de la déduction suppose que la personne qui la demande pourvoie à l'entretien de l'enfant. Ce peut être aussi bien l'entretien effectif pour le bien corporel de l'enfant qu'un soutien financier.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 14 4.4. A son chiffre 10.2, la circulaire n° 30 reprend en outre le principe selon lequel les parents vivant séparément qui détiennent l'autorité parentale en commun peuvent demander chacun la moitié de la déduction à condition qu'ils ne demandent pas de déductions pour les contributions d'entretien en faveur de l'enfant selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD (voir également chiffre 14.4). Elle précise que cette condition est nécessaire pour empêcher qu'un contribuable ne cumule les déductions pour le même enfant (déduction pour enfants et déduction des contributions d'entretien). Elle ajoute encore que la répartition de la garde alternée n'est pas déterminante pour la répartition par moitié de la déduction pour enfants. La jurisprudence explique à cet égard que du moment que les contributions alimentaires sont déductibles, le revenu fiscal du contribuable qui les verse revient au net de charge en ce qui concerne l'enfant. Ce parent

n'est donc pas considéré comme le contribuable qui assure l'entretien. Le versement de la pension alimentaire ne représente qu'un déplacement de ressources: celui qui reçoit les contributions les utilise pour les besoins de l'enfant en les rajoutant à ses ressources personnelles. Par conséquent, c'est uniquement le parent qui reçoit la pension qui, sur le plan fiscal, assure l'entretien de l'enfant, respectivement l'essentiel de cet entretien, et a donc droit à la déduction sociale pour enfant (ATF 141 II 338 consid. 5.1; arrêt TF 2A.683/2006 du 4 septembre 2007 consid. 5.3 traduit in RDAF 2008 II 225 ss). 4.5. Enfin, les déductions sociales 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). Elles tiennent compte ainsi schématiquement de la situation personnelle à une date-critère s'avérant déterminante, contrairement aux déductions générales qui servent à déterminer le revenu net acquis pendant la période fiscale (voir p.ex. arrêt TC FR 604 2016 124 du 9 octobre 2017 consid. 3a). Par conséquent, lorsque les conditions d'octroi de la déduction sociale pour enfant 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, remplies au 31 décembre, ne l'ont pas été durant toute l'année (JAQUES, art. 35 n. 4). 5. Discussion sur le montant de la déduction des contributions d'entretien. 5.1. Est d'abord litigieuse en l'espèce l'annualisation requise par le recourant des contributions d'entretien effectivement versées à concurrence de CHF 12'100.- pour les mois de juin à décembre 2018, ce qui reviendrait à porter la déduction pour contributions d'entretien à CHF 20'742.60. Le Service cantonal des contributions estime qu'il n'y a pas lieu de corriger la déduction pour contributions d'entretien car seul le montant effectivement versé est déductible du revenu à ce titre. 5.2. Il a été vu ci-dessus que, selon le texte clair de l'art. 33 al. 1 let. c LICD, seules les contributions d'entretien effectivement versées durant la période fiscale concernée donnent droit à une déduction à ce titre. Cette déduction qui a pour but de déterminer le revenu net réalisé par le contribuable durant la période fiscale correspond à des montants effectifs et se distingue notamment sous cet angle des déductions sociales forfaitaires qui ne tiennent quant à elle pas compte des dépenses effectives, mais notamment de la situation familiale du contribuable et de son influence sur sa capacité contributive (voir ci-dessus consid. 4.1).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 14 Cela exclut à l'évidence de calculer la déduction des contributions d'entretien en procédant à une annualisation des montants versés durant une partie de l'année seulement, en augmentant ainsi artificiellement le montant déductible à ce titre par le recourant pour la période fiscale 2018. Il importe peu à cet égard que les versements limités aux mois de juin à décembre 2018 s'expliquent par le fait que la séparation du couple est intervenue en cours d'année. 5.3. Certes, en lien avec le moment auquel est intervenu la séparation du couple, le recourant semble se prévaloir d'une inégalité de traitement par rapport à la situation d'un couple qui se séparerait le 1er janvier, soit au début d'une période fiscale, avec pour conséquence que l'époux débiteur des contributions d'entretien pourrait déduire les contributions d'entretien versées pour l'ensemble de l'année. Cette argumentation ne tient toutefois pas compte du fait que la situation du débiteur d'entretien qui a par hypothèse versé effectivement des contributions d'entretien pour les douze mois de la période fiscale concernée et qui peut les déduire intégralement de son revenu est différente de celle du débiteur d'entretien qui, comme le recourant, a versé des contributions d'entretien uniquement durant sept mois. Les montants acquittés au titre de contributions d'entretien durant la période fiscale concernée étant

différents, avec pour conséquence des revenus nets distincts dans les deux hypothèses, le recourant ne saurait faire valoir une inégalité de traitement (équité fiscale horizontale, voir ci-dessus consid. 2.2) pour obtenir le droit de payer un impôt équivalant à celui du contribuable qui a versé des contributions d'entretien durant l'ensemble de l'année. 5.4. Partant, il y a lieu de confirmer le montant de CHF 12'100.- admis par le Service cantonal des contributions à titre de déduction pour contributions d'entretien pour la période fiscale 2018. 6. Discussion sur la déduction sociale pour enfant. 6.1. Est également litigieuse la question de savoir si le recourant a droit à ce qu'un tiers de la déduction sociale pour enfant lui soit accordée. A ce titre, le Service cantonal des contributions relève que le versement d'une contribution d'entretien constitue un déplacement de ressources, avec pour conséquence sur le plan fiscal que c'est le parent qui reçoit la contribution qui assure l'essentiel de l'entretien de l'enfant et qui peut dès lors bénéficier de la déduction sociale. Le recourant versant une contribution d'entretien, il ne peut pas prétendre à une telle déduction. Le recourant affirme quant à lui qu'au 31 décembre 2018, sa situation familiale était celle d'un couple séparé de fait avec un enfant mineur et qu'il faisait ménage commun avec sa fille à raison d'un tiers du temps, sa contribution d'entretien correspondant en outre à une telle répartition. A son avis, la charge de sa fille n'incombait donc pas exclusivement à la mère de celle-ci, de telle sorte qu'il devait être admis que la charge d'entretien était assumée par plusieurs contribuables. Il se justifiait donc qu'une part de la déduction sociale pour enfant soit imputée de son revenu. 6.2. Conformément au critère de la date déterminante, ce sont les circonstances prévalant au

E. 31

décembre, la situation a changé dans le sens qu'il vit désormais séparé de son épouse et s'acquitte en main de celle-ci d'une contribution d'entretien en faveur de son enfant. Elle est toutefois conforme au système schématique voulu par le législateur, selon lequel la déduction annuelle est octroyée ou non sur la base de la situation personnelle du contribuable à une date-critère s'avérant déterminante, à savoir le 31 décembre de l'année en cause (voir ci-dessus consid. 4.5). Et même si ce système peut aboutir à des résultats critiquables en cas de changement de situation en cours de période fiscale, il n'en demeure pas moins que le juge est lié par la législation en vigueur et qu'il ne lui appartient pas de faire de la politique fiscale au-delà de la marge d'interprétation ou d'appréciation laissée ouverte par les dispositions applicables. D'éventuelles nouvelles options incombent en premier lieu au législateur (voir notamment arrêt TC FR 604 2015 8 du 13 septembre 2016 concernant un contribuable qui avait subvenu à l'entretien de son enfant en formation durant la majeure partie de l'année et qui n'avait pas droit à la déduction sociale parce qu'au 31 décembre de cette même année, son enfant avait achevé sa formation, ainsi que les références). 6.3. En lien avec ce qui précède, le recourant se prévaut également d'une violation du droit à l'égalité et du principe de l'imposition selon la capacité économique. Il affirme plus particulièrement être doublement pénalisé par rapport à son épouse qui bénéficie tant de la totalité de la déduction sociale pour enfant que du barème parental pour l'ensemble de la période fiscale et qui est imposée sur des contributions d'entretien pour sept mois seulement. Cela serait contraire à l'interdiction du cumul des prestations. Il convient d'abord de rappeler que l'imposition du recourant qui n'a droit ni à la déduction sociale pour enfant, ni au barème parental répond au système d'imposition dans le temps – certes schématique – voulu par le législateur. Quand bien même il pourrait être objecté que ce système a pour effet de ne pas tenir compte en l'espèce des modifications de la prise en charge effective de la fille du recourant en cours de période fiscale, ce seul constat ne suffit

toutefois pas à conclure à l'existence d'une violation des art. 8 al. 1 et 127 al. 2 Cst.. En effet, les modalités d'octroi de la déduction sociale et du barème pour famille monoparentale constituent des ajustements 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). 6.4. Par ailleurs, même si le grief du recourant en lien avec une violation du principe de l'égalité de traitement n'est pas expressément dirigé dans ce sens, il y a encore lieu de relever que la charge

Tribunal cantonal TC Page 9 de 14 fiscale globale dont il se plaint résulte aussi du fait qu'il se voit appliquer le barème ordinaire qui est prévu à l'art. 36 al. 1 LIFD et qui ne tient pas compte de la charge que représente sa fille, à la différence du barème parental de l'art. 36 al. 2bis LIFD appliqué pour le chapitre fiscal de son épouse. 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 pourvoir à l'essentiel de l'entretien de sa fille. En effet, même si l'on admettait qu'il faisait ménage commun avec celle-ci au 31 décembre 2018, en raison de son domicile officiel et de la garde partagée appliquée, il faudrait constater qu'il versait à cette date une contribution pour l'entretien de sa fille, ce qui entraînait un déplacement des ressources vers son ex-épouse, ayant pour effet afin que c'est elle qui assumait alors l'essentiel de l'entretien de leur enfant, au sens de l'art. 36 al. 2bis LIFD. Au surplus, la jurisprudence a déjà constaté que 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, peut conduire à une violation de l'équité fiscale verticale entre les parents. Toutefois, il n'appartient pas à la Cour fiscale, à cet égard non plus, 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). Il résulte de ce qui précède que, même si elle peut paraître inéquitable par rapport à celle d'autres contribuables, notamment celle de son épouse, s'agissant plus particulièrement de la période fiscale 2018 durant laquelle est intervenue la séparation du couple, la charge fiscale que doit supporter le recourant pour cette période est le résultat de l'application conforme du droit fédéral et n'est pas susceptible d'être corrigée en l'état. 6.5. En conséquence, il y a également lieu de confirmer que le recourant ne peut bénéficier d'aucune déduction sociale pour enfant. 7. Sort du recours. Sur le vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision sur réclamation du 2 juin 2020 confirmée en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct. Impôts cantonal et communal (604 2020 50) 8. Règles applicables. 8.1. Le principe d'égalité de l'art. 8 al. 1 Cst., concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que le principe d'imposition selon la capacité économique de l'art. 127

al. 2 Cst. sont aussi valables pour l'impôt cantonal.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 14 8.2. 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). Comme pour l'impôt fédéral direct, l'art. 34 al. 1 let. c LICD dispose que les contributions d'entretien qui sont versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale sont déduites du revenu. Ces montants sont imposables auprès du parent qui les reçoit (art. 24 let. f LICD). 8.3. Le droit cantonal harmonisé énonce aussi que le revenu déterminant pour le calcul de l'impôt est obtenu en soustrayant du revenu net les déductions sociales au sens de l'art. 36 LICD (voir également art. 9 al. 4 LHID). De même, 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). Plus spécifiquement, l'art. 36 al. 1 let. a LICD prévoit une déduction sociale 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; la déduction est portée à CHF 9'500.- dès et y compris le troisième enfant. La déduction est réduite de CHF 100.- pour chaque tranche de CHF 1'000.- de revenu dépassant la limite déterminante; elle ne peut toutefois être inférieure à CHF 7'000.- pour chaque enfant, montant porté à CHF 8'000.- dès et y compris le troisième enfant. La limite de revenu déterminante est de CHF 62'000.- pour le premier enfant; elle est augmentée de CHF 10'000.- pour chaque enfant supplémentaire. Quant à l'éventuel partage de cette déduction entre plusieurs bénéficiaires, l'art. 36 al. 3 LICD mentionne certes que le montant de la déduction pour enfants et personnes à charge est réparti proportionnellement lorsque la charge est assumée par plusieurs contribuables. Cela étant, la Cour fiscale a déjà eu l'occasion de confirmer que l'art. 36 al. 3 LICD n'a pas pour sens de permettre l'octroi d'une part de déduction sociale à un parent qui peut déjà déduire la contribution d'entretien versée pour son enfant au sens de l'art. 34 al. 1 let. c LICD. Ainsi, l'éventuelle répartition proportionnelle des déductions sociales prévue à l'art. 36 al. 3 LICD reste (exclusivement) prévue pour les situations où aucune contribution d'entretien déductible d'une part et imposable d'autre part n'est versée par l'un des parents en faveur des enfants (voir arrêt TC FR 604 2016 125 du 9 octobre 2017 consid. 8c). 9. Discussion sur la déduction des contributions d'entretien et sur la déduction sociale. 9.1. Il résulte de ce qui précède que le régime prévu par le droit cantonal harmonisé pour la déduction de la contribution d'entretien est similaire à celui du droit fédéral. Plus particulièrement, seules les contributions d'entretien effectivement versées durant la période fiscale concernées peuvent être admises en déduction. L'argumentation développée et la solution retenue pour l'impôt fédéral direct peut dès lors être reprise pour l'impôt cantonal. Partant, c'est à juste titre que, pour l'impôt cantonal également, le Service cantonal des contributions a fixé la déduction pour contributions d'entretien à CHF 12'100.-, sans procéder à une annualisation de ce montant.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 14 9.2 S'agissant de l'éventuelle répartition de la déduction sociale pour enfant, le système mis en place par le droit cantonal harmonisé diffère légèrement de celui prévu pour l'impôt fédéral direct. Il a toutefois été vu ci-dessus

que pour l'impôt cantonal également, il est exclu d'octroyer une part de déduction sociale à un parent qui peut déjà déduire la contribution d'entretien versée pour son enfant au sens de l'art. 34 al. 1 let. c LICD. Dans ces conditions, sous cet angle aussi, l'argumentation développée et la solution retenue pour l'impôt fédéral direct peut être reprise pour l'impôt cantonal. Partant, pour l'impôt cantonal également, il y a lieu de confirmer que le recourant ne peut bénéficier d'aucune déduction sociale pour enfant.

10. Règles relatives au calcul des intérêts moratoires pour l'impôt cantonal.

10.1. Sous le titre « Perception des impôts périodiques – Obligation de payer des acomptes », l'art. 204 LICD énonce que durant la période fiscale, des acomptes doivent être acquittés sur les impôts sur le revenu, la fortune, le bénéfice et le capital (al. 1). Le Service cantonal des contributions détermine le montant des acomptes en se fondant sur la dernière taxation ou en estimant le montant d'impôt probable dû pour l'année fiscale en cours (al. 2). Chaque acompte est exigible à son terme d'échéance et doit être acquitté au plus tard le trentième jour qui suit ce terme (al. 3). Sur les acomptes impayés ou payés tardivement, un intérêt moratoire est dû en faveur de l'Etat (al. 5). Sur les acomptes payés de manière anticipée, un intérêt rémunérateur est bonifié au contribuable (al. 6). Sous le titre « Perception des impôts périodiques – Décompte final », l'art. 205 LICD prévoit que lorsque la taxation est effectuée, un décompte final est notifié au contribuable (al. 1). Les paiements opérés jusque-là sont imputés sur l'impôt selon la taxation (al. 2). Le décompte final tient compte des intérêts rémunérateurs bonifiés sur les acomptes payés de manière anticipée et des intérêts moratoires dus sur les acomptes impayés ou payés tardivement (al. 3). Les montants versés en trop sont restitués avec intérêts rémunérateurs (al. 4). Les montants encore dus sont exigés avec intérêts compensatoires à partir du terme général d'échéance de l'impôt (al. 5). Si le solde fixé dans le décompte final n'est pas acquitté au plus tard le trentième jour qui suit son échéance, il porte intérêts moratoires (al. 6).

10.2. Conformément à la norme de délégation prévue à l'art. 201 al. 1 LICD, l'arrêté du 13 février 2001 concernant l'échéance et la perception des créances fiscales (RSF 631.13) précise notamment que les acomptes dus par les personnes physiques pour l'année en cours sont échus le 30 de chaque mois, d'avril à décembre, et doivent être payés le trentième jour qui suit l'échéance (art. 2 al. 1). Sous le titre « Terme général d'échéance », il ajoute que la différence entre le montant de l'impôt dû selon la taxation et le montant provisoire facturé au titre d'acomptes est échue au terme général d'échéance, que cette différence doit être payée le trentième jour qui suit la date de notification du décompte et que, pour les personnes physiques, le terme général d'échéance est fixé au 30 avril de l'année qui suit l'année fiscale (art. 3 al. 1 et 2).

10.3. L'art. 206 LICD délègue à la Direction des finances la compétence de fixer notamment les taux des intérêts moratoires sur les acomptes impayés ou payés tardivement (let. b), des intérêts compensatoires sur les impôts non payés au terme général d'échéance de l'impôt (let. d) et des intérêts moratoires sur le décompte final acquitté tardivement (let. e).

Tribunal cantonal TC Page 12 de 14 L'ordonnance du 7 novembre 2014 relative à la perception des créances fiscales (RSF 631.131; version applicable du 1er janvier 2018 au 31 décembre 2018) fixe notamment le taux de l'intérêt moratoire à 3% (art. 1) et le taux de l'intérêt compensatoire à 1.5%.

11. Discussion sur le calcul des intérêts moratoires pour l'impôt cantonal.

11.1. Concernant les intérêts moratoires sur acomptes d'impôt cantonal facturés à hauteur de CHF 62.70, le recourant ne les conteste que dans la mesure où ils doivent selon lui être révisés en fonction de l'issue du recours, plus particulièrement en tenant compte de la réduction de l'impôt qu'il revendique dans ces conclusions, en lien avec l'annualisation de la contribution d'entretien et la déduction pour enfant qu'il sollicite. Le

recours ayant été rejeté sur ce point, le montant de l'impôt dû par le recourant pour la période fiscale concernée ne sera pas réduit, de telle sorte qu'il n'y a pas de diminution du capital portant intérêts. Les intérêts moratoires sur acomptes à hauteur de CHF 62.70 seront dès lors confirmés. 11.2. Quant aux « intérêts moratoires sur décompte » à hauteur de CHF 41.50, le recourant invoque une violation de l'art. 205 al. 3 et 5 LICD. Il conteste en particulier le taux de 3% appliqué au capital, en formulant sa critique dans les termes suivants: Ainsi, « l'intérêt moratoire dû en faveur de l'Etat » « sur les acomptes impayés ou payés tardivement » (art. 204 al. 5 LICD) est englobé dans le « décompte final » (art. 205 al. 3 LICD) et fait partie des « montants encore dus » (art. 205 al. 5 LICD) sujets à intérêt compensatoire réduit (1.5% au lieu de 3% [...]) postérieurement au 30 avril 2019. Le document intitulé « relevé du calcul des intérêts » établi le 22 octobre 2020 et produit avec les observations sur recours contient le calcul suivant concernant les « intérêts moratoires sur décompte »: Montants Solde Taux Jours Intérêts 30.04.2019 Solde au terme général d'échéance 5'602.25 3.00 75 35.01 15.07.2019 Paiement par poste (BVR) -3'500.00 2'102.25 3.00 37 6.48 22.08.2019 Boucllement 41.50 22.08.2019 Intérêts déjà comptabilisés 0.00 22.08.2019 Intérêts à comptabiliser 41.50 Il ressort du même document que le solde de CHF 5'602.25 au terme général d'échéance correspond à la différence entre les acomptes dus à hauteur de CHF 6'904.- et les acomptes versés en mai, juin et juillet 2018 pour un total de CHF 1'284.-. Par ailleurs, la date de boucllement du 22 août 2019 est celle à laquelle ont été établis l'avis de taxation et le décompte relatif à l'impôt cantonal dû pour la période fiscale 2018. Il en résulte que, bien que présenté comme un « intérêt moratoire sur décompte », le montant de CHF 41.50

Tribunal cantonal TC Page 13 de 14 correspond en réalité à l'intérêt comptabilisé sur le solde non payé des acomptes effectivement dus et facturés de CHF 5'602.25 à partir du terme général d'échéance du 30 avril 2019 jusqu'à la date du décompte du 22 août 2019. Il s'agit dès lors d'un intérêt moratoire sur acomptes impayés ou payés tardivement, au sens de l'art. 204 al. 5 LICD et non d'un intérêt compensatoire sur les montants encore dus en sus des acomptes déjà facturés, au sens de l'art. 205 al. 5 LICD, comme le recourant semble l'affirmer. Il en résulte que l'intérêt moratoire de CHF 41.50 pour la période à partir du terme général d'échéance jusqu'au décompte du 22 août 2019 doit également être confirmé. 12. Sort du recours. 12.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours sera également rejeté et la décision sur réclamation du 2 juin 2020 confirmée en tant qu'elle concerne l'impôt cantonal. 12.2. Dans la mesure où la décision sur réclamation du 16 juin 2020 concernant l'impôt communal ne fait que reprendre la décision sur réclamation du 2 juin 2020 concernant l'impôt cantonal, le recours relatif à l'impôt communal sera également rejeté et la décision attaquée confirmée. Frais 13. Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, 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, les frais doivent être mis à la charge du recourant débouté. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 800.- et prélevés sur l'avance de frais du même montant. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 14 de 14 la Cour arrête: Impôt fédéral direct (604 2020 49)

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