

FR_GERICHTE 604 2020 78 vom 12. Januar 2021

FR Kantonsgericht, 2021-01-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2020_78

FR: FR_GERICHTE 604 2020 78 du 12 janvier 2021

IT: FR_GERICHTE 604 2020 78 del 12 gennaio 2021

Regeste

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

Erwägungen

E. 1.1

Le recours, posté le 7 octobre 2020 contre une décision du 10 septembre 2020, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), 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), ainsi que 79 ss 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.

E. 1.2

En vertu des art. 100 al. 1 let. c CPJA, 45 al. 1 let. c de la loi fribourgeoise sur la justice du 31 mai 2010 (LJ; RSF 130.1) et 186 LICD, la cause relève de la compétence du Président de la Cour fiscale qui statue par prononcé présidentiel lorsque la valeur litigieuse ne dépasse pas CHF 1'000.-, comme en l'espèce.

E. 2.1

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 et 15 al. 1 et 2 LHID). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 64 al. 1 LICD et 16 al. 1 LHID). Il correspond au revenu net, lequel se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales (art. 26 LICD). En revanche, les déductions sociales sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale (art. 36 al. 4 LICD). Selon l'art. 66 LICD, les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial (al. 1; art. 3 al. 3 LHID). En cas de mariage, les époux sont imposés ensemble pour toute la période fiscale (al. 2; art. 18 al. 1 LHID).

E. 2.2

Sont notamment déduits du revenu net 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

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 604 2020 78 revenu déterminante est de CHF 62'000.- pour le premier enfant; elle est augmentée de CHF 10'000.- pour chaque enfant supplémentaire (art. 36 al. 1 let. a LICD).

E. 2.3

Si les conditions d'assujettissement ne sont réalisées que durant une partie de la période fiscale, l'impôt est prélevé sur les revenus obtenus durant cette période. Pour les revenus à caractère périodique, le taux de l'impôt se détermine compte tenu d'un revenu calculé sur douze mois; la conversion de ces revenus est établie en fonction de la durée d'assujettissement (art. 63 al. 3 LICD et 15 al. 3 LHID). L'alinéa 3 s'applique par analogie pour les déductions (art. 63 al. 4 LICD). De même, les déductions sociales sont accordées proportionnellement si les conditions d'assujettissement ne sont réalisées que durant une partie de la période fiscale. Elles sont entièrement prises en considération pour le calcul du taux (art. 36 al. 5 LICD; voir aussi en droit fédéral harmonisé art. 2 al. 2 de l'ordonnance du 14 août 2013 sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct : RS 642.117.1).

E. 2.4

Lorsque l'assujettissement est inférieur à l'année civile (douze mois), l'impôt est perçu sur les revenus réalisés pendant cet assujettissement. En revanche, pour le calcul du revenu déterminant pour le taux, les éléments périodiques (revenus et frais d'acquisition des revenus) sont convertis sur une année. La conversion s'effectue toujours en fonction de la durée d'assujettissement. Ainsi, en cas d'assujettissement inférieur à douze mois, la correction fiscale se fait au niveau du taux applicable au revenu imposable. Les déductions générales forfaitaires et les déductions sociales doivent être réduites proportionnellement à la durée d'assujettissement. Elles sont entièrement prises en considération pour le calcul du taux (voir en droit fédéral harmonisé dont l'art. 40 al. 3 LIFD a un contenu identique aux art. 63 al. 3 LICD et 15 al. 3 LHID, BUGNON, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 40 n. 23 s. et 27). L'arrivée de l'étranger crée un nouvel assujettissement. Lorsque des personnes en provenance de l'étranger se marient ou signent un acte de partenariat dans la période fiscale en cours, les revenus à caractère périodique et les déductions doivent être convertis pour la détermination du taux en fonction de la durée d'assujettissement de chacun des conjoints ou des partenaires enregistrés. Leur assujettissement respectif peut ainsi être de durée différente (BUGNON, art. 40 n. 61).

E. 3.1

En l'espèce, l'autorité intimée expose dans sa décision sur réclamation, que la déduction sociale pour enfant (code 6.110) a été calculée sur la base du revenu net (code 4.910) à partir de la colonne « déterminant taux », soit sur la base d'un revenu annuel converti pour atteindre CHF 100'805.-, ceci en application des dispositions prévues à l'article 63 al. 4 LICD. Il ressort en effet de l'avis de taxation produit au dossier notamment ce qui suit :

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 604 2020 78 RUBRIQUES CODES IMPOT
CANTONAL IMPOT FEDERAL DIRECT Revenu Dét. taux Revenu Dét. taux Activité
salariée principale 1.110 7'966 47'796 7'966 47'796 Activité salariée principale* 1.110
56'337 56'337 56'337 56'337 (...) Pension alimentaire reçue 3.150 12'600 12'600 12'600
12'600 (...) Revenu net 4.910 66'289 100'805 (...) (...) (...) Déductions sociales pour
enfants 6.110 7'000 7'000 6'500 6'500 (...) La déduction sociale cantonale pour enfant a été

arrêtée au montant minimum de CHF 7'000.-, soit au palier de la déduction sociale pour enfant de l'art. 36 al. 1 let. a LICD correspondant au revenu net déterminant pour le taux, soit CHF 100'805.-, et non pas du revenu net acquis de CHF 66'289.- (voir page 34 des Instructions générales concernant la déclaration d'impôt des personnes physiques 2019) :

Revenu net (code 4.910)	Déduction un enfant	Revenu net (code 4.910)	Déduction un enfant
CHF CHF CHF CHF	jusqu'à 62'000.-	8'500.-	de 69'001.- à 70'000.-
	62'001.- à 63'000.-	8'400.-	de 70'001.- à 71'000.-
	63'001.- à 64'000.-	8'300.-	de 71'001.- à 72'000.-
	64'001.- à 65'000.-	8'200.-	de 72'001.- à 73'000.-
	65'001.- à 66'000.-	8'100.-	de 73'001.- à 74'000.-
	66'001.- à 67'000.-	8'000.-	de 74'001.- à 75'000.-
	67'001.- à 68'000.-	7'900.-	de 75'001.- à 76'000.-
	68'001.- à 69'000.-	7'800.-	dès 76'001.-
	69'001.- à 70'000.-	7'700.-	

E. 3.2

L'application de l'art. 63 al. 4 LICD (sur la conversion pour les déductions, voir aussi l'arrêt TF 2C_84/2008 du 18 février 2008 consid. 1.1) et de l'art. 36 al. 5 LICD s'agissant plus particulièrement des déductions sociales, postule d'une part que la déduction sociale pour l'enfant de la recourante soit fixée en fonction de la durée d'assujettissement de celle-ci dans le canton, en l'occurrence toute l'année puisqu'elle a indiqué y être domiciliée depuis 2010, et d'autre part que cette déduction soit entièrement prise en considération pour le calcul du taux. Et la déduction sociale en cause doit être fonction de l'assujettissement, non pas du recourant qui n'a pas démontré assurer la charge d'entretien de l'enfant, mais de la recourante qui reçoit d'ailleurs une contribution d'entretien à cet effet. En l'occurrence, contrairement à ce que soutient l'autorité intimée dans sa décision sur réclamation, la déduction pour enfant n'a pas été réduite en application de l'art. 63 al. 4 LICD. Si tel avait été le cas, cette déduction ne se serait pas élevée à CHF 7'000.- mais à un montant inférieur. Cela étant, il importe de déterminer si c'est à juste titre que les recourants - qui ont acquis un revenu net de CHF 66'289.- en 2019 mais qui ont été imposés au taux d'un revenu net déterminant de CHF 100'805.- - doivent obtenir une déduction pour enfant minimale (CHF 7'000.-) ou au contraire d'un montant fixé compte tenu d'un revenu net de CHF 66'289.- (CHF 8'000.-). Pour y répondre, il convient d'examiner la nature de la déduction sociale pour enfant.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 604 2020 78

E. 3.3

La déduction sociale doit permettre d'adapter la charge fiscale à la capacité contributive en tenant compte de la situation personnelle du contribuable, de son état-civil, de la composition de sa famille et des personnes à charge. Elle a pour but d'exonérer un minimum vital et, dans la mesure où le revenu du contribuable dépasse celui-ci, de mettre l'impôt en accord avec une capacité contributive (RIVIER, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 307 s.). Par déductions sociales, on entend celles qui ne tiennent pas compte des dépenses effectives, mais du statut social et de son influence sur sa capacité contributive. Il s'agit d'équilibrer la charge fiscale entre divers groupes de contribuables, selon leur capacité économique. Cela concerne en premier lieu les relations familiales du contribuable et les charges qui en découlent. De ce point de vue, les déductions sociales s'apparentent à une mesure touchant au barème de l'impôt. Les déductions sociales tiennent compte schématiquement de la situation personnelle et économique du contribuable, sa situation personnelle à une date-critère déterminante, la fin de la période fiscale ou de

l'assujettissement (critère dit du jour déterminant ; "Stichtagsprinzip"). (JAQUES, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 35 n. 3 s.). Dans le canton de Fribourg, la déduction sociale pour enfant est modulée en fonction du revenu net (code 4.910), étant rappelé que l'art. 9 al. 4 LHID réserve les déductions sociales de droit cantonal. Le législateur a voulu augmenter les déductions sociales pour enfants pour les contribuables à bas et moyens revenus, renonçant à introduire une réduction de l'impôt comme le prévoyait l'initiative législative « Rabais d'impôt pour les familles » déposée le 20 août 2003. Il a ainsi prévu que pour pouvoir bénéficier de la pleine déduction, le contribuable ne devait pas avoir un revenu net qui dépasse un certain montant (code 4.91 de la déclaration d'impôt), la déduction étant réduite progressivement pour le contribuable dont le revenu net dépasse la limite (Messages du Conseil d'Etat au Grand Conseil no 194 du 26 avril 2005 accompagnant le projet de décret relatif à l'initiative législative « Rabais d'impôt pour les familles » et no 195 du 26 avril 2005 accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs disponible à l'adresse Internet suivante : <https://www.fr.ch/institutions-et-droits-politiques/publications-officielles/messages-et-rapports-151-a-200-legislature-2002-2006>). Il ressort de ce qui précède que l'octroi de la déduction sociale cantonale pour enfant dépend de la capacité contributive du contribuable au 31 décembre de la période fiscale concernée. Il en est tenu compte par la prise en considération, non seulement du nombre d'enfant à charge, mais encore de l'importance du revenu net afin de favoriser les bas et moyens revenus.

E. 3.4

En l'espèce, le revenu net à retenir pour fixer le montant de la déduction sociale doit correspondre à celui dont disposaient les recourants à la date déterminante du 31 décembre 2019. Dans leur cas - pour l'octroi de la déduction pour enfant (s'échelonnant de CHF 8'500.- à CHF 7'000.-) à laquelle la recourante pouvait prétendre en totalité comme cela a été relevé précédemment - la capacité contributive entrant en ligne de compte le 31 décembre 2019 correspondait à celle d'un couple réalisant, selon l'avis de taxation, deux salaires mensuels de CHF 4'695.- (CHF 56'337.- divisé par 12) et CHF 3'983.- (CHF 7'966.- divisé par 2), soit au total CHF 8'678.-. Après déductions et compte tenu des autres revenus, l'on peut considérer que leur revenu mensuel net atteignait CHF 8'400.- (CHF 100'805.- divisé par douze mois) à la fin de la période fiscale 2019. Il apparaît ainsi que leur capacité contributive n'était pas celle d'un couple imposé sur un revenu mensuel net de CHF 5'524.- (CHF 66'289.- divisé par douze mois).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 604 2020 78 C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a arrêté la déduction sociale pour enfant au montant minimum de CHF 7'000.- dès lors qu'au 31 décembre 2019, les recourants réalisaient un revenu net qui, reporté sur une année pour appliquer la table page 34 des Instructions générales concernant la déclaration d'impôt des personnes physiques 2019, était supérieur à CHF 76'000.-.

E. 4.1

Le recours est rejeté.

E. 4.2

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 500.-. le Président prononce : I. Le recours est rejeté. II. Un émolument de CHF 500.- est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par ceux-ci. III. Notification. Conformément aux art. 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale 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 des montants 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 12 janvier 2021/eri Le Président : La Greffière-rapporteure :

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