

# FR\_GERICHTE 604 2022 22 vom 29. September 2022

FR Kantonsgericht, 2022-09-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2022\\_22](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2022_22)

FR: FR\_GERICHTE 604 2022 22 du 29 septembre 2022

IT: FR\_GERICHTE 604 2022 22 del 29 settembre 2022

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 1

Recevabilité Le recours, interjeté le 11 mars 2022 contre une décision sur réclamation du 9 février 2022, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du

### E. 6

juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2022 22) 2. Règles relatives à la déduction sociale pour enfant et au barème parental 2.1. 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). En application 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 séparation durable de fait ou de droit, les époux sont imposés séparément pour l'ensemble de la période fiscale (art. 42 al. 2 LIFD). 2.2. Le revenu net se calcule notamment en défalquant du total des revenus imposables notamment les déductions générales (art. 25 LIFD). Fait notamment partie des déductions générales servant à déterminer le revenu acquis pendant la période fiscale, la déduction des contributions d'entretien. Sont ainsi déduites du revenu du parent qui les paie les contributions d'entretien versées

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 à l'autre parent 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, la déductibilité des frais d'entretien de la famille doit respecter le principe de la concordance, c'est-à-dire que la prestation d'entretien est déductible chez son débiteur parce qu'elle est imposable chez son bénéficiaire, en application de l'art. 23 let. f LIFD (arrêt TF 2C\_544/2019 du 21 avril 2020 consid. 5.2). 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 ([www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch), rubrique IFD, Information spécialisée, Circulaires [consultée à la date de l'arrêt]) 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. En revanche, pour les parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant mineur commun et autorité parentale commune, avec ou sans garde alternée, sans contribution d'entretien, chaque parent peut demander la moitié de la déduction pour enfants (circulaire n° 30 titre 14.4.1) et, en cas de garde alternée, le parent qui a le revenu le plus élevé est considéré comme étant celui qui pourvoit à l'essentiel de l'entretien de l'enfant et est imposé selon le barème parental (circulaire n° 30 titre 14.4.2). Entrent dans la notion de contributions d'entretien au sens des art. 33 al. 1 let. c et 23 let. f LIFD les contributions d'entretien et de soutien versées aux fins de couvrir les besoins courants qui n'ont pas pour effet une augmentation de fortune du bénéficiaire. Peuvent également constituer des contributions d'entretien déductibles les prestations versées de manière régulière ou irrégulière au parent bénéficiaire, ainsi que les paiements indirects, c'est-à-dire le règlement, par le parent astreint à contribution, de charges d'entretien particulières, telles les primes d'assurance-maladie ou l'écolage de l'enfant. A teneur de la loi, pour pouvoir déduire une contribution d'entretien, le contribuable doit toutefois l'avoir effectivement "versée" (cf. art. 33 al. 1 let. c LIFD), ce qu'il lui appartient de démontrer conformément aux règles de répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale. Ce ne sont donc que les contributions effectivement payées qui peuvent être prises en compte (arrêt TF 2C\_544/2019 du 21 avril 2020 consid. 5.3 et les références). 2.3. 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. Aux termes de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, sont ainsi déduits du revenu net CHF 6'500.- pour chaque enfant mineur, ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien; 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. Les déductions sociales, comme les barèmes, ont pour but d'adapter – de manière schématique – la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables conformément au principe de l'imposition selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 Cst. La réglementation légale en matière de déductions comprend nécessairement un certain

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois, de manière générale, compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. pour autant que la réglementation n'aboutit pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables (ATF 141 II 338 consid. 4.5 et les références). Conformément à l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, dès le moment où une contribution d'entretien est versée, si faible soit-elle, c'est ce seul montant qui doit être déduit du revenu du parent débiteur, le parent créancier bénéficiant quant à lui de la déduction sociale pour enfant prévue par l'art. 35 al. 1 let. a LIFD. Cette solution se fonde sur le constat que lorsque,

parallèlement à la garde alternée, l'un des parents verse une contribution d'entretien en faveur des enfants, il y a un déplacement des ressources qui a pour conséquence que le parent qui reçoit cette pension est désigné comme le contribuable qui assure l'entretien de l'enfant et qu'il est imposable sur les montants en cause. Sur ce point, la situation créée par la garde alternée n'est pas sensiblement différente de celle qui existe lorsque le parent débiteur de la pension exerce un droit de visite élargi, parfois jusqu'à un mi-temps, pendant lequel il subvient à l'entretien de l'enfant sans avoir droit à une déduction supplémentaire. Ainsi, le statut créé par l'existence d'une pension alimentaire l'emporte, sans égard au fait que la garde alternée est, ou non, d'égale importance. 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 143 I 321 consid. 6.4, 133 II 305 consid. 8.4; arrêt TC FR 604 2020 49 du 2 août 2021 consid. 3.2). Au surplus, si les déductions sociales devaient être divisées, il n'y aurait aucune raison de s'en tenir à une répartition par moitié et d'écarter une répartition selon d'autres proportions, en fonction de la part d'entretien assurée par chaque parent, ce qui ne manquerait pas d'entraîner des difficultés d'ordre pratique. Pour l'impôt fédéral direct, une telle solution devrait en tout état de cause être instaurée par le législateur, celui-ci étant seul habilité à corriger d'éventuelles inégalités de traitement en la matière (art. 190 Cst.; ATF 133 II 305 consid. 5.2). En attendant, les parents taxés séparément ont la possibilité d'aménager leur nouvelle situation et les obligations financières qui en découlent en fonction de leurs conséquences fiscales, de manière à tenir compte au mieux, dans le cadre de l'autorité parentale conjointe et de la garde alternée, des capacités économiques de chacun d'eux.

2.4. Le barème ordinaire d'imposition est fixé à l'art. 36 al. 1 et 2 LIFD. L'art. 36 al. 2bis LIFD détermine un barème plus favorable applicable aux époux vivant en ménage commun et aux contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument pour l'essentiel l'entretien. S'agissant de l'octroi du barème parental, en énonçant que le tarif réduit est notamment accordé aux contribuables séparés ou divorcés qui vivent en ménage commun avec des enfants dont ils assument "pour l'essentiel l'entretien", le libellé de l'art. 36 al. 2bis LIFD démontre que le législateur a entendu faire bénéficier du tarif réduit un seul des deux parents lorsque ceux-ci vivent séparés (ATF 141 II 338 consid. 6.3.1). Pour le motif déjà exposé ci-dessus selon lequel le versement d'une contribution d'entretien en faveur des enfants implique un déplacement des ressources ayant pour conséquence que le parent qui reçoit cette pension est désigné comme celui qui assure l'entretien de l'enfant, il en résulte que le bénéfice du barème parental va de pair avec l'octroi des déductions pour enfants. 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,

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 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 (ATF 141 II 338 consid. 6.3.1; arrêt TC FR 604 2020 49 du 2 août 2021 consid. 6.4). 3. Application au cas concret En l'espèce, il ressort de la convention de divorce qu'il produit, que le recourant et son ex-épouse ont prévu d'exercer une garde partagée totalement équivalente sur leurs deux enfants mineurs. Ils ont cependant également prévu que, jusqu'à la fin de la formation entreprise par l'ex-épouse, soit au plus tard jusqu'au 30 juin 2022, le recourant contribue à l'entretien des enfants, par le versement, en mains de leur mère, de pensions mensuelles de CHF 1'690.- par enfant, allocations familiales comprises (pièce 5 SCC, let. D et E). Dès la fin de ladite formation, au plus tard le 30 juin 2022, les pensions précitées seront réduites à CHF 1'000.- par enfant, allocations familiales comprises, selon les mêmes modalités (pièce 5 SCC, let. F). En outre, l'ex-épouse renonce expressément à une pension pour elle-même (pièce 5 SCC, let. I). Dans ces conditions, les allégués du recourant, selon lesquels les montants qu'il a convenu de verser à son ex-épouse seraient destinés exclusivement à pallier à son manque de revenu et ne constitueraient pas des contributions à l'entretien des enfants, doivent être qualifiés de Schutzbehauptung. Ce sont bien des contributions à l'entretien des enfants du couple qui ont été convenues, d'autant que, lorsque l'ex-épouse aura terminé sa formation, ces contributions sont maintenues, bien que réduites quelque peu. Il ressort par ailleurs du dossier du Service cantonal des contributions que le recourant s'est effectivement acquitté de pensions en faveur de ses enfants, en partie directement sous ce titre, en partie à d'autres titres que l'on peut assimiler à une contribution d'entretien sous l'angle fiscal. Compte tenu de ses explications et des virements bancaires ressortant du dossier, il a ainsi viré, sur le compte de son ex-épouse, les montants suivants, pour un montant total de CHF 14'027.60, comme indiqué dans la décision sur réclamation: CHF 1'450.- "loyer pour octobre 2019 (séparation)" le 20 septembre 2019 CHF 1'775.- "montant restant 50/50 pour octobre 2019" le 20 septembre 2019 CHF 85.- "factures enfants" le 21 octobre 2019 CHF 1'680.- "après déduction prime CSS" le 21 octobre 2019 CHF 1'450.- "loyer pour novembre 2019 (séparation)" le 21 octobre 2019 CHF 230.- "le reste de pension novembre" le 22 octobre 2019 CHF 128.50 "Zalando enfants half" le 22 octobre 2019 CHF 3'500.- "pension décembre 2019" le 21 novembre 2019 CHF 3'729.10 "pension alimentaire janvier 2020" le 20 décembre 2019 Le dossier judiciaire ne permet pas d'établir dans quelle mesure la convention de divorce a finalement été signée par les parties et ratifiée par le Tribunal saisi de la procédure de divorce. Dans

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 la mesure où le recourant a effectivement versé des montants correspondant peu ou prou à ce qu'il allègue avoir convenu avec son ex-épouse, ces questions importent cependant peu. Il suffit de constater que les versements effectifs auxquels le recourant a procédé ont pour conséquence fiscale qu'une partie des ressources du recourant a été déplacée vers son ex-épouse. Conformément à la jurisprudence susmentionnée, la mère créancière d'entretien doit dès lors être désignée comme la contribuable qui assume l'entretien des enfants au sens de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, et qui assume pour l'essentiel leur entretien au sens de l'art. 36 al. 2bis LIFD. Contrairement à ce que fait valoir le recourant, le cas d'espèce relève ainsi bien du ch. 14.5 de la circulaire n° 30 et non de son ch. 14.4 qui concerne exclusivement les situations où aucune contribution d'entretien n'est versée. A l'instar de ce que l'autorité intimée a retenu dans la décision attaquée, la différence entre les versements effectifs admis, soit CHF 14'027.60, et le montant retenu dans la taxation, soit CHF 13'950.-, est sans incidence véritable sur la cote d'impôt, de sorte qu'il ne se justifie pas de revoir la taxation pour cette seule raison. Sur le vu de ce qui précède, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a refusé

d'octroyer au recourant les déductions sociales pour enfants au sens de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, ainsi que de lui appliquer le barème parental au sens de l'art. 36 al. 2bis LIFD. Le recours sera par conséquent rejeté s'agissant de l'impôt fédéral direct. Impôt cantonal (604 2022 23) 4. 4.1. En vertu des art. 66 al. 1 LICD et 3 al. 3 LHID, 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 séparation durable de fait ou de droit, les époux sont imposés séparément (art. 66 al. 4 LICD). 4.2. En droit cantonal également, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales (art. 26 LICD; art. 9 al. 1 LHID). Comme pour l'impôt fédéral direct, l'art. 34 al. 1 let. c LICD énonce la déductibilité des contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille. Cette disposition constitue le pendant de l'art. 24 let. f LICD à teneur duquel sont imposables chez le parent bénéficiaire les contributions d'entretien obtenues pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale (voir également art. 7 al. 4 let. g et 9 al. 2 let. c LHID). 4.3. 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 qui prévoit que les déductions pour enfants et autres déductions sociales de droit cantonal sont réservées). A cet égard, sous le titre déductions sociales, l'art. 36 al. 1 let. a LICD prévoit un montant déductible de CHF 8'500.- pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, si l'enfant est à la charge exclusive du contribuable et que le revenu net n'excède pas la limite déterminante, la déduction étant 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.- francs 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.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 Quant à l'éventuel partage de cette déduction entre plusieurs bénéficiaires, l'art. 36 al. 3 LICD mentionne certes, contrairement aux dispositions relatives à l'impôt fédéral direct, 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 (arrêts TC FR 604 2020 49 du 2 août 2021 consid. 8.3, 604 2021 604 2016 125 du 9 octobre 2017 consid. 8c). Le bien-fondé de cette interprétation est par ailleurs confirmé par le constat déjà effectué ci-dessus selon lequel lorsque, parallèlement à la garde alternée, l'un des parents verse une contribution d'entretien en faveur des enfants, il y a un déplacement des ressources. Il en résulte que c'est le parent destinataire de cette pension qui est désigné comme le contribuable qui assure l'entretien de l'enfant, qui est à ce titre imposable sur les montants en cause et qui, par voie de conséquence, est seul bénéficiaire des déductions sociales pour celui-ci. 4.4. S'agissant du taux d'imposition, l'art. 37 LICD fixe un barème de base (al. 1) et prévoit que

le revenu global imposable des personnes mariées vivant en ménage commun et des contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien est frappé au taux correspondant à 50 % de ce revenu, le taux minimal de l'impôt restant applicable (al. 3). Le législateur fribourgeois n'a ainsi pas adopté un double barème, mais il a instauré un système de réduction dit du "splitting". Pour le reste, les critères d'octroi de la réduction sont identiques à ceux prévus pour l'impôt fédéral direct et conformes aux prescriptions de droit harmonisé. 4.5. Dans la mesure où les règles exposées ci-dessus en matière d'impôt cantonal prévoient des solutions similaires à celles applicables pour l'impôt fédéral direct, c'est également à bon droit que le Service cantonal des contributions a refusé d'octroyer au recourant tant les déductions sociales pour enfants au sens de l'art. 36 al. 1 let. a LICD que le "splitting" au sens de l'art. 37 al. 3 LICD. Le recours sera par conséquent rejeté s'agissant de l'impôt cantonal également. 5. Frais de procédure 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.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2022 22) I. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 9 février 2022 est confirmée. Impôt cantonal (604 2022 23) II. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 9 février 2022 est confirmée. Frais III. Les frais de procédure, par CHF 800.-, sont mis à la charge du recourant et prélevés sur l'avance de frais du même montant. IV. 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 29 septembre 2022 Le Président : La Greffière :

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