

# FR\_GERICHTE 607 2017 3 vom 19. Februar 2018

FR Kantonsgericht, 2018-02-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_607\\_2017\\_3](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2017_3)

FR: FR\_GERICHTE 607 2017 3 du 19 février 2018

IT: FR\_GERICHTE 607 2017 3 del 19 febbraio 2018

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 1

a) Le recours, posté le 27 janvier 2017 contre une décision du 28 décembre 2016, 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 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 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. b) Par renvoi de l'art. 104 al. 4 LIFD et en vertu des art. 100 al. 1 let. c du code du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), 45 al. 1 let. c de la loi fribourgeoise sur la justice du 31 mai 2010 (LJ; RSF 130.1) et 186 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), la cause est 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. I. Impôt fédéral direct (607 2017 3)

### E. 2

a) Bien que la taxation attaquée ne concernait que l'impôt cantonal - aucun impôt fédéral direct n'ayant été facturé pour la période fiscale en cause - l'autorité intimée a expressément indiqué que sa décision sur réclamation valait également pour l'impôt fédéral direct. Dans ces circonstances, il y a lieu de constater que la décision sur réclamation, en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct, a été rendue par erreur et que la procédure est, sur ce point, sans objet. b) Il s'ensuit que pour cette partie de la procédure, il n'y a pas lieu de percevoir de frais. II. Impôt cantonal (607 2017 4)

### E. 3

a) 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 en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 27 à 34 LICD (art. 26 LICD; art. 9 al. 1 LHID). Quant au revenu déterminant pour le calcul de l'impôt, il est obtenu en soustrayant du revenu net les déductions sociales au sens de l'art. 36 LICD (voir également art. 9 al. 4 LHID). 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). b) Ainsi, contrairement aux déductions générales qui servent à déterminer le revenu net acquis pendant la période fiscale, les déductions sociales sont fixées, elles, en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale.

#### **E. 4**

a) 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 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. Le montant de la déduction pour enfants et de la déduction pour personne à charge (déduction pour personne nécessiteuse) est réparti proportionnellement lorsque la charge est assumée par plusieurs contribuables (art. 36 al. 3 LICD). b) Les déductions sociales tiennent compte schématiquement de la situation personnelle à une date-critère s'avérant déterminante. Elles sont fixées en fonction de la situation de famille et des charges du contribuable existant à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (critère

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 dit du jour déterminant; "Stichtagsprinzip"; art. 36 al. 4 LICD). Par conséquent, lorsque les conditions d'octroi de la déduction sociale pour enfant (art. 36 al. 1 let. a LICD) 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, remplis au 31 décembre, ne l'ont pas été durant toute l'année (voir notamment BOSSHARD/BOSSHARD/LÜDIN, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, 2000, p. 110 ss).

#### **E. 5**

a) 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 (34 al. 1 let. c LICD et 9 al. 2 let. c LHID). Ces montants sont imposables auprès du parent qui les reçoit (art. 24 let. f LICD). En effet, les dispositions relatives à l'imposition des aliments et à leur déduction doivent être interprétées de manière concordante: la 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, également applicable en droit cantonal harmonisé). 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. La pension alimentaire est assimilée à ces dernières et le parent est taxé sur celle-ci. 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 pour enfant (arrêt TF 2A.683/2006 du 4 septembre 2007 traduit in RDAF 2008 II 225 ss, consid. 5.3). Cette jurisprudence est reprise par les Instructions internes de taxation du Service cantonal des contributions qui prévoient, par défaut, que le parent verse des contributions d'entretien à son enfant mineur n'a pas droit à la déduction sociale pour enfant, alors que le parent bénéficiaire se voit au contraire accorder dite déduction. b) Par contributions d'entretien déductibles, on entend les prestations périodiques, à savoir les contributions versées en espèces directement au parent bénéficiaire ainsi que les paiements indirects, soit le règlement, par le parent astreint à verser des contributions d'entretien, de charges telles que les primes d'assurance-maladie et/ou les frais d'écolage de l'enfant (JAQUES, 2017, art. 33 n. 38 in fine et arrêt TF cité 2C\_1008/2013 du 6 juin 2014 consid. 2.3.2 s'agissant de frais de formation). Comme la Cour fiscale a eu l'occasion de le rappeler dans son arrêt 604 2015 3/4 du 13 septembre 2013 (consid. 5), l'obligation d'entretien prend le plus souvent la forme d'une rente mensuelle. La rente est une prestation fixe – le plus souvent en argent, mais pas nécessairement – qui se répète à intervalles réguliers en vertu d'une obligation légale ou contractuelle, jusqu'à un moment déterminé bien que parfois incertain quant à la date de son avènement, comme dans le cas de la rente viagère ou de la pension alimentaire. Le droit de base donne ainsi naissance à des créances successives dont l'échéance dépend du contrat (JAQUES, 2008, art. 23 n. 45 et les références citées).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 En la règle, les contributions d'entretien ressortent d'une convention ou d'un jugement. La LIFD ne pose cependant pas comme condition expresse à leur déduction (respectivement à leur imposition) qu'elles soient fixées dans un jugement ou une convention ratifiée par le juge ou les autorités de tutelle (JAQUES, 2008, art. 33 n. 26). A l'inverse, un jugement ou une convention fixant des contributions d'entretien ne suffisent pas à eux seuls à justifier leur déduction (respectivement leur imposition); encore faut-il qu'elles aient été effectivement versées, les cas d'inexécution s'avérant fréquents (JAQUES, 2017, art. 33 n. 27).

## **E. 6**

a) En l'espèce, même si le recourant a consacré un entretien effectif à sa fille les cinq premiers mois de 2015 avant qu'elle ne s'installe chez sa mère, il ne peut pas prétendre pour ce motif à l'octroi des déductions sociales requises. Ce sont en effet les circonstances personnelles dans lesquelles il vivait à la date du 31 décembre 2015 qui déterminent s'il peut obtenir une déduction sociale pour sa fille. A la fin de la période fiscale, le recourant devait s'acquitter pour sa fille C. \_\_\_\_\_ de contributions mensuelles de CHF 100.- pour l'entretien que la mère de celle-ci lui octroyait, comme l'indiquent tant le ch. 1 du dispositif de la décision du 20 février 2013 relatif à la modification du jugement de divorce que les extraits de compte bancaire joints au mémoire de recours. Pour ce motif, conformément au système mis en place par le législateur, le recourant qui peut déduire de son revenu acquis pendant la période fiscale 2015 les contributions d'entretien versées pour sa fille C. \_\_\_\_\_, n'a pas droit à une déduction sociale pour celle-ci. b) Cela étant, selon le jugement de divorce du 24 janvier 2006 - outre le fait que le recourant devait contribuer à l'entretien de son ex-épouse par le versement d'une pension mensuelle de CHF 500.- par mois pendant dix ans à partir de février 2005 - les parties ont convenu que l'autorité

parentale sur leur fille C. \_\_\_\_\_ serait exercée en commun et que la garde serait confiée au père (ch. 2 et 3 du dispositif du jugement). Il y est également précisé ce qui suit: "l'accord des parties concernant l'entretien de C. \_\_\_\_\_, qui sera entièrement supportée par le père sauf lors de l'exercice du droit de visite, peut être homologué compte tenu de la différence des revenus, même s'il s'agit d'un cas limite. Comme cela a déjà été dit lors de l'audience du 3 novembre 2005, si la situation financière de la demanderesse devait s'améliorer, elle pourra être amenée à contribuer à l'entretien de sa fille, sur la base des art. 134 al. 2 et 286 CC" (ch. 4 let. b et c in fine des considérants et ch. 5 du dispositif). Ces points du dispositif sont demeurés inchangés lors de la modification du 20 février 2013. Il apparaît ainsi qu'en 2015, en l'absence d'une nouvelle convention de modification du jugement de divorce prévoyant un autre partage de l'entretien de sa fille, le recourant était astreint non seulement au paiement d'une contribution d'entretien mensuelle de CHF 100.- mais il devait également assumer les autres frais d'entretien de celle-ci. Il ressort de l'extrait de compte bancaire produit au dossier qu'en 2015, le recourant a payé pour sa fille: assurance-maladie (y c les participations), frais d'écolage (collège St-Michel), frais de transport scolaire, argent de poche pour habits et sorties (CHF 100.-/mois finalement pris en compte à titre de pension alimentaire...), moitié de ses frais de repas au collège, lentilles oculaires annuelles, cours de sport, skis (neufs) et location des chaussures, cours de langue de deux semaines en Allemagne durant l'été 2015, et autres petits montants. Tout comme la contribution d'entretien mensuelle de CHF 100.-, ces paiements indirects sont en principe déductibles du revenu que le recourant a acquis pendant la période fiscale 2015.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 Il appartiendra à l'autorité intimée de déterminer quels montants peuvent être déduits à ce titre en plus de la contribution d'entretien mensuelle de CHF 100.-. Le dossier lui est renvoyé à charge pour elle d'en fixer le montant après avoir interpellé l'ex-épouse du recourant dont la taxation sera aggravée, celle-ci étant imposée, de manière concordante, sur un montant équivalent à celui admis en déduction chez le recourant.

#### **E. 7**

En l'espèce, compte tenu du fait que le recourant a droit globalement, pour l'entretien de sa fille, à une déduction susceptible d'atteindre éventuellement la différence entre les CHF 9'500.- de déduction sociale pour enfant requis et les CHF 1'200.- plus CHF 1'695.- déjà obtenus en déduction dans la taxation litigieuse, la solution du litige équivaut à un gain de cause. Il ne sera en conséquence pas perçu de frais. le Président prononce: I. Impôt fédéral direct (607 2017 3)

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