

NE_GERICHTE CDP.2022.304 vom 12. Mai 2023

NE Tribunal cantonal, 2023-05-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2022.304

FR: NE_GERICHTE CDP.2022.304 du 12 mai 2023

IT: NE_GERICHTE CDP.2022.304 del 12 maggio 2023

Erwägungen

E. 1

a) Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable à ce titre. b) Les deux procédures de recours (CDP.2022.302 et CDP.2022.304) sont fondées sur deux décisions sur réclamation adressées séparément à A. _____ et à B. _____. Elles sont certes étroitement liées, puisqu'elles sont fondées sur le même complexe de faits et les mêmes questions juridiques. La teneur des deux recours est identique, ce qui laisse à penser à une action conjointe. Ce nonobstant, la conclusion prise par le recourant, tendant à l'octroi en faveur de son ex-femme de la moitié du barème parental, sort de l'objet de la contestation déterminé par la décision administrative litigieuse, lequel porte uniquement sur le droit du recourant à bénéficier de la moitié du barème réduit.

E. 2

En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, le tribunal est autorisé à se prononcer sous la forme d'une décision unique, pour autant toutefois que la motivation permette de saisir clairement qu'il est question de deux catégories d'impôts (ATF 135 II 260 cons. 1.3.1).

E. 3

a) Conformément à l'article 1^{er} al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID), restent de la compétence des cantons la fixation des barèmes, celle des taux et celle des montants exonérés d'impôt. Lorsqu'un canton reprend sans précision spécifique les dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale, il est dans l'intérêt de la transparence et de la simplification du droit fiscal suisse qu'il fasse siennes, dans la mesure la plus large possible, les solutions adoptées par la Confédération relativement à l'impôt fédéral direct. Par conséquent, lorsqu'un canton a adopté dans sa loi fiscale des formulations semblables ou similaires à celles existant en droit fédéral, il y a lieu de considérer qu'il a voulu adapter sa réglementation à ce dernier et non pas adopter des règles juridiques différentes et en contradiction avec l'harmonisation fiscale (arrêt du TF du 26.10.2004 in StE 2005 A 23.1 no 9 ; RDAF 2005, p. 123 ss). La LIFD contient deux barèmes, soit le barème de base contenu à l'article 36 al. 1 LIFD, et le barème pour les époux vivant en ménage commun, à l'alinéa 2 de cette disposition. Selon l'article 36 al. 2 bis LIFD, le barème pour personnes mariées (art. 36 al. 2 LIFD) s'applique par analogie 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. Le montant de l'impôt ainsi fixé est réduit de 251 francs par enfant et par personne nécessiteuse. Pour les périodes fiscales 2017-2019, un barème fonctionnant sur le même principe qu'en droit fédéral a été fixé à l'article 40b al. 1 LCdir (pour la période fiscale

2020 : art. 40b bis LCdir). L'alinéa 3 de l'article 40b LCdir dispose par ailleurs que le revenu des époux vivant en ménage commun, ainsi que des 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, est frappé du taux correspondant au 55 % de son montant. Pour la période fiscale 2020, le taux s'élève à 52 % (cf. art. 40b bis al. 3 LCdir). Quoiqu'il n'y ait pas à proprement parler sur le plan cantonal de double barème comme pour l'IFD, on peut postuler que le canton de Neuchâtel entend s'aligner sur le système mis en place pour l'impôt fédéral direct (RJN 2017, p. 529 et confirmé dans l' ATF 143 I 321 cons. 6). b) Les déductions sociales et 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'article 127 al. 2 Cst. féd . Ce sont autant d'ajustements légaux de la charge fiscale qui montrent que le législateur fédéral a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique de façon à établir entre elles et, sous cet angle restreint, une certaine égalité de traitement (ATF 141 II 338 cons. 4.5 et les références). La réglementation légale en matière de déductions comprend nécessairement un certain 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'article 127 Cst. féd . Le Tribunal fédéral a retenu à plusieurs reprises qu'il n'est pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique et que, de ce fait, le législateur est autorisé à choisir des solutions schématiques. S'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffit que la réglementation n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables. A cela s'ajoute que les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées et qu'en cherchant à résoudre une inégalité, il existe un risque d'en créer de nouvelles (ATF 141 II 338 cons. 4.5 et les références). c) Selon la jurisprudence, le principe d'interdiction du cumul des déductions exclut d'accorder le barème pour couple à chacun des parents taxés séparément d'un enfant mineur ou majeur en formation, y compris en cas d'exercice conjoint de l'autorité parentale (ATF 131 II 553 cons. 3.4, 143 I 321 cons. 6.4). Dans l' ATF 141 II 338 , le Tribunal fédéral a précisé sa jurisprudence concernant l'octroi du barème marié et de la déduction pour enfant au conjoint qui assume pour l'essentiel l'entretien d'un enfant. En vertu du principe de l'imposition selon la capacité contributive, dans le cas où les époux divorcés ont l'autorité parentale conjointe, la garde alternée équivalente, où aucune contribution d'entretien n'est versée et où les parents ont convenu de prendre en charge l'entretien de l'enfant à parts égales, c'est le parent qui a le revenu le moins élevé qui doit être considéré comme contribuant pour l'essentiel à l'entretien de l'enfant ; partant, le barème réduit doit lui être accordé pour l'impôt fédéral direct et les impôts directs cantonal et communal sur le revenu.

E. 4

Droit fédéral a/aa) En l'espèce, selon la convention sur les effets accessoires du divorce ratifiée par le juge, les parents disposent de l'autorité parentale conjointe, ne s'acquittent pas de contributions d'entretien – le versement d'un montant de 1'000 francs par chaque parent sur un compte commun ne saurait être considéré comme une contribution d'entretien au sens de l'article 33 al. 1 let. c LIFD (cf. arrêt du TF du 19.11.2020 [2C_380/2020] cons. 4.5) – et exercent une garde alternée équivalente sur leurs enfants. On se trouve donc dans une situation de fait semblable à celle ayant prévalu dans l' ATF 141 II 338 (ainsi que dans

l'affaire jugée par le Tribunal fédéral le 19.11.2020 [2C_380/2020]). Si l'ATF 141 II 338 concernait l'ancien article 214 al. 2 LIFD, la teneur de l'article 36 al. 2 bis LIFD qui l'a remplacé le 1^{er} janvier 2014 a un contenu semblable, de sorte que la jurisprudence précitée s'applique à la nouvelle disposition. Il n'y a donc de prime bord pas de raison de s'écarter de la solution retenue dans ces deux affaires. b/bb) Le recourant soutient qu'une autre possibilité consistant à partager le barème par moitié entre les parents devrait s'imposer. Citant la doctrine (Locher , Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Auflage, 2019, n os 16 ss ad art. 36, Bosshard E. Bosshard H.-R. et Ludin , Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, p. 218), qui est divisée sur cette question, il fait valoir que l'article 36 al. 2 bis LIFD n'interdit pas le partage du barème parental, de la même manière qu'il est envisageable de partager par moitié les déductions pour frais de garde, les déductions forfaitaires et les primes d'assurance pour les enfants. b/cc) Comme le relève le recourant, le législateur ne s'est pas posé la question de la norme au regard des situations de garde alternée sans contribution d'entretien lors de l'aménagement de l'article 36 al. 2 bis LIFD , puisqu'à cette époque, la garde alternée n'était pas répandue, l'article 289 ter CC – qui prévoit la possibilité de garde alternée pour autant qu'elle soit favorable à l'intérêt de l'enfant – n'ayant été introduit qu'à compter du 1^{er} janvier 2017. Dans la cause 141 II 338 précitée, le Tribunal fédéral a toutefois déjà constaté que le législateur n'avait pas envisagé la situation décrite ci-dessus, soit l'absence de contribution d'entretien, la garde alternée équivalente et la parité dans l'entretien de l'enfant. Tout en reconnaissant que, dans une constellation où la volonté parentale est de tout partager de façon équitable (y compris l'entretien de l'enfant), il est difficile de rattacher l'enfant à un parent, comme le veut le système prévu par la loi sur l'impôt fédéral direct (système selon lequel les enfants sont rattachés à un parent unique ou à un couple qui forme une unité économique ; cf. art. 9 LIFD et ATF 133 II 305 cons. 8.6), il a malgré tout maintenu le principe de rattachement de l'enfant à un parent unique et, partant, l'impossibilité d'octroyer le barème parental aux deux parents (ATF 141 II 338 cons. 6.3.1 et référence citée), quand bien même la déduction sociale pour enfant de parents imposés séparément peut être répartie par moitié en cas d'autorité parentale en commun. A cet égard, le fait que certaines déductions sociales puissent être partagées entre les parents n'y change rien : la déduction sur le montant de l'impôt octroyée par le barème parental (CHF 251) est une mesure tarifaire et non une déduction sociale (Jaques in : Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, 2^e édition, 2017, ch. 31 ad art. 36 ; Circulaire no 30 sur l'imposition de la famille selon la LIFD, ch. 13.4.1 ; ci-après Circulaire no 30). A l'instar du barème pour couple avec lequel elle se conjugue, elle n'est donc pas divisible entre plusieurs contribuables, même en cas de partage de la déduction pour enfant (selon l'art. 35 al. 1 let. a, 2^{ème} phrase LIFD ; art. 213 al. 1 let. a, 2^{ème} phrase aLIFD jusqu'au 31.12.2013). En outre, la déduction sur le montant de l'impôt est propre au barème parental et ne saurait être combinée avec le barème de base (Circulaire no 30, ch. 13.4.1). Il s'ensuit que, quoi qu'en dise le recourant, le SCCO pouvait sans violer le droit refuser le partage par moitié du barème parental. Cette solution permet de respecter le principe de la capacité contributive, consistant à octroyer le barème réduit au parent qui a le plus petit revenu, puisque dans un contexte de partage de la garde, de l'autorité parentale et des frais d'entretien, le parent qui a le revenu le plus faible est celui qui contribue de manière plus importante à l'entretien de l'enfant. Seule l'hypothèse d'un revenu rigoureusement identique, non réalisée en l'espèce (cons. 4b ci-dessous) et d'ailleurs peu réaliste, serait incompatible avec ce principe. c) Il convient encore de déterminer lequel des deux parents doit bénéficier du barème parental. Cela implique d'établir qui contribue

de manière plus importante à l'entretien des enfants, soit quel parent touche le salaire le moins élevé. Pour la période fiscale 2019, le SCCO a constaté, sans être contredit par le recourant, que celui-ci a perçu des revenus supérieurs à celle-ci. C'est donc en principe l'ex-épouse qui devrait bénéficier du barème parental. Le SCCO a toutefois reconnu dans sa décision litigieuse avoir accordé le barème parental pour les deux années litigieuses au recourant, tout en renonçant à procéder à des taxations rectificatives en défaveur de celui-ci, pour le motif que les ex-époux avaient procédé de manière conjointe, qu'il y avait entente entre eux et que la situation était globalement plus favorable si le barème réduit était accordé au père. Pour 2019, les ex-époux ont effectivement dû s'acquitter d'un impôt total cumulé de 65'226.70 francs (CHF 32'946.80 pour la recourante + CHF 32'279.90 pour l'ex-époux), alors qu'il se serait élevé à 66'290.75 francs (CHF 25'642 + CHF 40'648.75) si l'ex-épouse avait bénéficié du barème réduit. En principe, il conviendrait de modifier la décision litigieuse, en faveur de cette dernière, d'une part, et en défaveur du recourant, d'autre part. A cet égard, la jurisprudence du Tribunal fédéral considère qu'une autorité de recours ne doit procéder à une correction que si la décision concernée est manifestement erronée, ce qui suppose une violation du droit ou des erreurs de fait manifestes, et si la correction est importante (arrêt du TF du 23.03.2018 [2C_12/2017] cons. 7.1 et les références citées). La solution qui s'impose d'un point de vue légal n'aboutit pas à une charge sensiblement plus lourde (différence de CHF 1'064.10), mais simplement à une répartition différente de l'impôt dû entre les parents. Si cette somme n'est certes pas négligeable, on notera que le SCCO a renoncé à réformer in pejus la décision du recourant en toute connaissance de cause. Par ailleurs, l'ex-épouse, qui pourrait faire une économie d'impôt en 2019 de 7'304.75 francs (CHF 25'642 au lieu de CHF 32'946.75) si elle se voyait octroyer le barème parental, conformément à la règle jurisprudentielle précitée, ne revendique pas l'octroi exclusif du barème parental, pas plus qu'elle ne demande la modification de la décision litigieuse pour ce motif, puisqu'elle conclut uniquement à l'octroi de la moitié du barème parental pour des questions d'égalité de traitement. Il sera donc également renoncé à procéder à une modification de la décision sur réclamation du 16 septembre 2022 sur ce point. Droit cantonal Les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent mutatis mutandis aux impôts directs cantonal et communal (cons. 3a ci-dessus).

E. 5

a) Il reste à déterminer si, comme le soutient le recourant, la solution retenue ci-dessus viole le droit constitutionnel et international, en ce sens que le refus du partage par moitié serait discriminatoire au sens des articles 14 CEDH en combinaison avec l'article

E. 8

CEDH sous cet angle. b/cc) Les considérations qui précèdent conduisent également à écarter le grief relatif à l'égalité de traitement, dans la mesure où l'obligation d'attribuer le barème parental à un seul parent 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. 7. Le recours est rejeté. La décision litigieuse est confirmée. Le recourant qui succombe doit supporter les frais judiciaires (art. 47 LPJA). Il n'a pas droit à des dépens (art. 48 LPJA a contrario).