

NE_GERICHTE TA.2006.337 vom 3. März 2009

NE Tribunal cantonal, 2009-03-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.2006.337

FR: NE_GERICHTE TA.2006.337 du 3 mars 2009

IT: NE_GERICHTE TA.2006.337 del 3 marzo 2009

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

Préalablement à l'examen du fond du litige, il convient d'examiner l'incidence dans la présente procédure de recours de l'absence de signature par H. de sa déclaration d'impôt pour l'année fiscale 2003. a) Les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJN 1986, p.165), mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID au 1er janvier 1993, qui fixe notamment les règles formelles minimales et les principes sur la base desquels les cantons doivent prélever l'impôt sur le revenu des personnes physiques ainsi que les déductions qui leur sont octroyées. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, interprétant la LHID sous l'angle téléologique, il convient de tenir compte du fait que cette législation tend, pour les impôts directs, aussi bien à une harmonisation horizontale (entre cantons et, à l'intérieur des cantons, entre communes) qu'à une harmonisation verticale (entre Confédération, cantons et communes) en vue de laquelle la LIFD constitue un élément d'interprétation important (RF 59/2004, p.346, cons.6 et références citées), sans qu'il soit strictement obligatoire (RF 60/2005, p.122-129; ATA du 15.07.2008 [TA 2005.310] cons.3b). L'interprétation conjointe des dispositions fédérales et cantonales est naturelle quand leur contenu est identique, ce qui est le cas pour les questions soulevées par la présente affaire. b) Selon l'article 124 al.2 LIFD, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète; il doit la signer personnellement et la remettre à l'autorité compétente avec les annexes prescrites dans le délai qui lui est imparti. Dans une formulation comparable, l'article 190 al.2 de la loi cantonale sur les contributions directes du 20 mars 2000 (LCdir) prévoit que le contribuable doit remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète, en indiquant notamment tous les éléments de revenu, du bénéfice, de la fortune ou du capital, qu'ils soient imposables ou non; il doit signer personnellement la déclaration et la remettre à l'autorité fiscale avec les annexes prescrites dans le délai qui lui a été imparti. Selon l'article 42 al.1 LHID, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Le contribuable doit notamment signer personnellement sa déclaration d'impôt (Zweifel , in Zweifel/Athanas (éditeurs), Kommentar zum StHG, 2ème édition, 2002, no 23 ad art.42 LHID). L'absence de signature personnelle du contribuable sur la déclaration d'impôt fait que celle-ci n'est pas remplie de façon convenable (Althaus-Houriet , in Yersin/Noël (éditeurs), Commentaire romand de la LIFD, 2008, no 28 ad art.124 LIFD; Zweifel , in Zweifel/Athanas (éditeurs), Kommentar zum DBG, 2008, no 38 ad art.124 LIFD). L'autorité de taxation devrait dans ce cas retourner la déclaration d'impôt au contribuable pour qu'il la complète (art.124 al.3 LIFD),

soit la signe, ce qui est expressément prescrit lorsque l'un des conjoints ne l'a pas signée (art.113 al.2 LIFD). En pratique, l'autorité fiscale ne renverra souvent pas à un contribuable une déclaration d'impôt remplie et qui lui a valablement été remise, avec le risque que celle-ci ne lui soit pas retournée, à seule fin de signature. Le plus souvent, il sera procédé à la taxation selon les informations disponibles, sans que la signature soit formellement requise (Althaus-Houriet , op.cit., no 28 ad art.124 LIFD). S'agissant du défaut de signature de pièces comptables, lorsque la déduction du revenu de l'activité lucrative indépendante des pertes relatives à des participations n'a pas été admise parce qu'elles n'avaient pas été dûment comptabilisées, le Tribunal fédéral a considéré qu'il ne suffit pas de signer des pièces comptables pour que les défauts déjà constatés, qui dépassent la "simple absence de signature", disparaissent et que les pertes soient admises à titre de déduction du revenu (ATF non publié du 08.12.2008 [2C_669/2008] cons.7.2). c) En l'espèce, le fait que la déclaration d'impôt pour l'année fiscale 2003 n'ait pas été signée ne constitue pas un vice grave au point d'altérer la validité des informations indiquées sur celle-ci, ce d'autant plus que les montants indiqués ne sont pas contestés et que l'annexe 1 à cette déclaration a été signée, en l'occurrence le 6 août 2004. Il n'est en tout cas pas nécessaire de reprendre la procédure au niveau de la déclaration et d'annuler les procédures subséquentes de taxation, de réclamation et de recours qui en ont résulté. Partant, il convient d'examiner le fond du litige.

E. 3

Le présent litige a pour objet la prise en compte, pour l'impôt direct cantonal et communal pour l'année fiscale 2003, de pensions alimentaires versées au conjoint divorcé pour enfants mineurs en tant que déduction sur le revenu. Le Service des contributions considère que seuls peuvent être admis comme déductions les montants ressortant de la convention et qu'il ne lui appartient pas d'établir les faits allégués par H., susceptibles de diminuer sa charge fiscale. Il reproche au Tribunal fiscal de n'avoir pris aucune mesure à cet effet. Ledit Tribunal retient qu'il incombe au Service des contributions, en tant qu'autorité de taxation, d'examiner le bien-fondé d'une déduction que le contribuable fait valoir et de requérir tous les éléments de preuve nécessaires à cet effet. Pour sa part, H. retient que le Service des contributions est plus à même d'examiner la question de la contribution d'entretien que le Tribunal fiscal.

E. 4

a) Selon l'article 36 al.1 litt.c LCdir , sont déduits du revenu les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des autres prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille. Cette disposition est conforme à l'article 9 al.2 litt.c LHID. A l'inverse, l'article 37 litt.a LCdir dispose que ne peuvent être déduits les autres frais et dépenses, en particulier les frais d'entretien du contribuable et de sa famille et des personnes qui vivent avec lui ou dont il prend volontairement à sa charge les frais d'existence, y compris le loyer du logement et les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle. S'agissant du crédientier, l'article 26 litt.f LCdir dispose qu'est également imposable la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale. La formulation de ces dispositions de la LCdir reprend celle de la LIFD puisque selon l'article 33 al.1 litt.c LIFD sont déduits du revenu les 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. A l'inverse, l'article 34 litt.a LIFD dispose que ne peuvent être déduits les autres frais et dépenses, en particulier les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle. S'agissant du créancier, l'article 23 litt.f LIFD dispose qu'est également imposable la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale. b) Les dispositions relatives à la déduction des aliments et à leur imposition doivent être interprétées de manière concordante: la prestation est déductible chez le débiteur parce qu'elle est imposable chez son bénéficiaire (Jaques , in Yersin/Noël (éditeurs), Commentaire romand de la LIFD, 2008, nos 39 ad art.23 et 25 ad art.33 LIFD et les références citées). En la règle, les pensions et contributions d'entretien ressortent d'une convention ou d'un jugement. La LIFD ne pose cependant pas comme condition expresse à leur déduction qu'elles soient fixées dans un jugement ou une convention ratifiée par le juge ou les autorités de tutelle (Jaques , op.cit., nos 41 ad art.23 et 26 ad art.33 LIFD). La déduction des aliments destinés à des enfants mineurs ne s'applique qu'aux contributions d'entretien dues en vertu du droit de la famille et non aux contributions volontaires (ATF non publié du 01.09.2006 [2A.37/2006] cons.3.3); le parent débiteur doit avoir une obligation légale d'entretien découlant du droit de la filiation (ATF non publié du 01.09.2006 [2A.37/2006] cons.3.3; NStP 1999, 106; Jaques , op.cit., no 36 ad art.33 LIFD). Lorsque le père a reconnu son enfant selon les articles 260 ss CC, il lui doit l'entretien selon l'article 276 CC (ATF non publié du 01.09.2006 [2A.37/2006] cons.3.3) . La déduction d'aliments destinés à un enfant suppose que le parent bénéficiaire détienne l'autorité parentale (ATF non publié du 24.08.2004 [2A.541/2003] cons.6.1). Ce régime de déduction s'applique également lorsque des parents non mariés vivent dans deux ménages distincts, voire en cas de concubinage, le père pouvant alors déduire les contributions d'entretien versées (Jaques , op.cit., no 37 ad art.33 LIFD et les références citées). c) L'article 276 al.1 CC impose aux père et mère de pourvoir à l'entretien de l'enfant et d'assumer par conséquent les frais de son éducation, de sa formation et des mesures prises pour le protéger; l'entretien est assuré par les soins ou l'éducation ou, lorsque l'enfant n'est pas sous la garde de ses père et mère, par des prestations pécuniaires (art.276 al.2 CC). D'après l'article 285 al.1 CC, la contribution d'entretien doit correspondre aux besoins de l'enfant ainsi qu'à la situation et aux ressources des père et mère, compte tenu de la fortune et des revenus de l'enfant, ainsi que de la participation de celui des parents qui n'a pas la garde de l'enfant à la prise en charge de celui-ci. Ces différents critères doivent être pris en considération; ils exercent une influence réciproque les uns sur les autres. Ainsi, les besoins de l'enfant doivent être examinés en relation avec les trois autres éléments évoqués et la contribution d'entretien doit toujours être dans un rapport raisonnable avec le niveau de vie et la capacité contributive du débiteur (ATF non publié du 23.04.2008 [5A_178/2008] cons.3.2 et les arrêts cités). L'entretien de l'enfant au sens de l'article 276 CC comprend tout ce qui est nécessaire à la vie et à l'épanouissement corporel, intellectuel et moral de l'enfant, soit notamment le logement, la nourriture, l'habillement, les soins corporels, la formation et les activités sportives et culturelles (StE 2005 B 27.2 no 28 cons.3.1.1 et les références citées; Meier/Stettler , Droit civil VI/2, les effets de la filiation, 2ème édition, 2002, no 510; Hegnauer , Droit suisse de la filiation, 4ème édition, 1998, no 20.21). Par contributions d'entretien déductibles sont visées les prestations versées en espèces mais également le

paiement de charges régulières, telles les primes d'assurance ou les frais d'écolage (Jaques , op.cit., no 38 ad art.33 LIFD et la référence citée). d) Les contributions d'entretien déductibles fiscalement sont des prestations périodiques destinées à couvrir les besoins du destinataire. Il n'est pas exigé qu'elles reposent sur une décision judiciaire ou un contrat passé entre les époux; en revanche elles doivent être dues sur la base d'une obligation fondée directement sur le droit de la famille, ce qui est le cas lors de l'exécution d'un devoir légal, au contraire d'une prestation volontaire comme une prestation en faveur d'un enfant majeur (StE 2005 B 27.2 no 28 cons.3.1 et les références citées). Les parents sont en principe libres d'aménager la contribution d'entretien pour enfant, par jugement ou par convention. Les conventions relatives aux contributions d'entretien n'obligent l'enfant qu'après avoir été approuvées par l'autorité tutélaire (art.287 al.1 CC; ATF 126 III 49 ; 113 II 113 ; ATF non publié du 09.02.2006 [6S.452/2005] cons.2.4; Jaques , op.cit., no 41 ad art.23 LIFD); cette exigence est toutefois contestée en cas d'augmentation desdites contributions (StE 2005 B 27.2 no 28 cons.3.1.2 et les références citées; Breitschmid , Basler Kommentar zum ZGB, 2ème édition, 2002, no 12 ad art.287 CC) . S'agissant de conjoints divorcés, par un accord tacite et en cas de modification des circonstances, la contribution effectivement versée par le débiteur peut différer de celle prévue par le jugement de divorce. Il peut s'agir d'une rente versée mensuellement ou du paiement de frais déterminés. Le fisc doit en tenir compte, pour autant que les montants effectivement versés soient prouvés. Ce principe s'applique par analogie s'agissant de la contribution d'entretien en faveur d'un enfant mineur (StE 2005 B 27.2 no 28 cons.3.1.2 et les références citées).

E. 5

a) L'article 189 al.1 LCdir - qui reprend l'article 123 al.1 LIFD, à une différence rédactionnelle près - prévoit que l'autorité fiscale établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. Selon la maxime inquisitoire, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés (ATF 92 I 253 , p.255). Ce principe est limité par le devoir de collaboration qui incombe au contribuable dans la procédure de taxation. Cette obligation ne délie toutefois pas l'autorité de toute charge; elle doit attirer l'attention du contribuable sur les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend (Althaus-Houriet , op.cit., no 9 ad art.123 LIFD). S'agissant du fardeau de la preuve en procédure de taxation, il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 92 I 255 ; ATF non publié du 02.06.2003 [2A.347/2002] cons.2.1 et 30.01.2006 [2A.145/2005] cons.6; Oberson , Droit fiscal suisse, 3ème édition, 2007, p.442 ss et les références citées). L'attribution du fardeau de la preuve est toutefois sans influence sur l'obligation de l'autorité d'établir les éléments de fait et de droit déterminants; l'autorité fiscale doit établir l'ensemble des faits, même ceux qui n'ont pas été allégués par le contribuable, ce qui vaut aussi bien pour les revenus que pour les déductions (Althaus-Houriet , op.cit., no 11 ad art.123 LIFD; Zweifel , op.cit., no 27 ad art.130 LIFD). b) L'article 199 al.1 LCdir prévoit qu'après avoir contrôlé la déclaration d'impôt et procédé aux investigations nécessaires, l'autorité fiscale fixe, dans la décision de taxation, les éléments imposables (revenu et fortune imposables, bénéfice net et capital propre imposables), le taux de l'impôt et le montant de l'impôt. Selon les articles 46 al.1 LHID et 130 al.1 LIFD, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires. Selon l'article 197 al.1 LCdir , l'autorité fiscale peut

ordonner des expertises, procéder à des inspections et examiner sur place les comptes et les pièces justificatives. L'article 123 al.2 LIFD prévoit que les autorités de taxation peuvent en particulier ordonner des expertises, procéder à des inspections et examiner sur place les comptes et les pièces justificatives. L'obligation d'établir les faits implique que l'autorité doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation, et ceci même lorsque le contribuable n'a pas entièrement respecté son obligation de collaboration, notamment en ce qui concerne les moyens de preuve. Lorsque le contribuable a simplement allégué un fait en sa faveur, mais sans le justifier, l'autorité doit l'inviter à prouver ses affirmations dans le cadre de la procédure de taxation et de réclamation, en faisant valoir les moyens de preuve à sa disposition. L'autorité de taxation ne peut sans autre écarter un fait relevé par le contribuable sur lequel il n'a produit aucune justification; il lui incombe de l'inviter à fournir ses preuves, et c'est seulement s'il n'y donne aucune suite ou une suite matériellement insuffisante, qu'elle pourra et devra écarter le fait invoqué, en application des règles sur le fardeau de la preuve (Althaus-Houriet , op.cit., no 3 ad art.130 LIFD; Zweifel , op.cit., nos 3 ss ad art.46 LHID). Sous l'angle de la proportionnalité, l'autorité de taxation ne peut requérir que des documents ou d'autres moyens de preuves propres et nécessaires à éclaircir les faits qui sont déterminants pour la taxation (Althaus-Houriet , op.cit., no 13 ad art.123 LIFD). D'après l'article 193 al.1 litt.b LCdir , dont la formulation est identique à celle de l'article 127 al.1 litt.b LIFD, doivent donner des attestations écrites au contribuable les créanciers et les débiteurs, sur l'état, le montant, les intérêts des dettes et créances. A cet égard, il peut s'agir d'obligations fondées sur le droit de la famille, telles des contributions d'entretien (Althaus-Houriet , op.cit., no 23 ad art.127 LIFD). c) S'agissant de la détermination de contributions d'entretien en faveur d'enfants mineurs, la production d'une convention entre les parties indiquant leurs droits et obligations réciproques est un moyen de preuve permettant de déterminer le montant des contributions qui peut être déduit du revenu imposable (ATF non publié du 01.09.2006 [2A.37/2006] cons.3.3 et 3.4; StE 2005 B 27.2 no 28 cons.3.3.2; Jaques , op.cit., no 41 ad art.23 LIFD). Constituent aussi des critères pertinents à cet égard un courrier du débiteur adressé à son ancienne épouse par lequel celui-ci s'engage à verser des montants de contributions d'entretien plus importants que ceux mentionnés par le jugement de divorce ainsi que des pièces attestant de versements sur un compte postal (StE 2005 B 27.2 no 28 cons.3.3.2 in fine).

E. 6

En l'espèce, il n'est pas contesté que H. a payé le loyer pour l'appartement sis [...] à X. de mars à juillet 2003. Selon l'attestation du bailleur signée le 16 août 2004, S. et H. en étaient locataires depuis septembre 1997 jusqu'à avril 2003 et ce dernier en a été locataire de mai à juillet 2003. Sur la base de ces éléments, soit selon le dossier présenté au Tribunal fiscal, on ne saurait sans autre exclure que le paiement du loyer de l'appartement constituait une contribution d'entretien au sens des articles 276 et 285 CC en faveur de l'enfant P., même si la mère a pu séjourner à Paris durant cette période. Selon le compte de chèque postal de H., annexé à sa déclaration d'impôts 2003, celui-ci a versé à S. un montant total de 18'450 francs (11 x 1'100 francs + 11 x 500 francs + 850 francs) qu'il a soutenu, dans son recours adressé au Tribunal fiscal, avoir versé à titre de contributions d'entretien en faveur de son fils. Il a également payé le loyer de l'appartement à X., d'un montant de 870 francs pendant cinq mois, selon son recours adressé au Tribunal fiscal et l'attestation du bailleur. Il a donc versé un montant total de 22'800 francs correspondant, selon lui, à son obligation d'entretien en faveur de son fils. Dans son recours adressé au Tribunal de céans, le Service des contributions a admis que le contribuable avait prouvé le versement de ces montants. Ces

sommes versées dépassent le total des pensions prévues sur une année par la convention pour l'enfant (soit 10'200 francs par année). Le fondement de ces versements n'a cependant pas été éclairci (contribution pour l'enfant, versement à bien plaie à la mère, etc.). Le contribuable ayant prouvé ses versements à la mère de l'enfant, il appartenait au Service des contributions de demander des précisions supplémentaires, respectivement d'instruire la question du fondement des versements plus avant, peu importe comment le créancier a pu les déclarer. Peu importe également de savoir s'il s'agit d'éléments diminuant la charge fiscale du débiteur. Les règles de répartition du fardeau de la preuve sont en effet sans incidence sur les obligations de l'autorité en matière d'instruction. Ceci vaut a fortiori lorsque le contribuable n'a pas seulement allégué des versements mais les a prouvés, seul le fondement des versements étant non établi. Le Service des contributions devait donc déterminer si les parties étaient convenues d'une contribution d'entretien d'un montant supérieur à celui prévu par la convention - laquelle prévoit expressément une possibilité de révision en fonction des circonstances et de l'évolution du revenu déterminant (ch.V), de sorte qu'une augmentation des montants dus est possible - respectivement si H. s'y était engagé à l'égard de S.. En l'occurrence, il convient de déterminer si l'excédent versé de 12'600 francs (soit 22'800 francs de versement effectif dont à déduire le montant de 10'200 francs dû selon la convention) correspond réellement à une contribution d'entretien, versée en partie en espèces, en partie par la prise en charge de loyers. Il conviendra par ailleurs de déterminer si H. a occupé seul ledit appartement en 2003, auquel cas le paiement du loyer ne saurait être admis à titre de contributions d'entretien. On relèvera pour le surplus qu'une éventuelle cohabitation des parties à compter de décembre 2003, contestée par H. dans ses observations, n'est pas seule décisive du point de vue fiscal étant donné que le concubinage n'exclut pas la déduction de contributions d'entretien (cons.4a ci-dessus). Tout au plus cela aurait-il une incidence sur le montant du loyer admis en déduction, une partie de celui-ci étant alors versé pour H. et S. et non pour l'enfant.

E. 7

Reste à examiner si le Tribunal fiscal pouvait, voire devait, renvoyer le dossier au Service des contributions au sens des considérants ou s'il lui appartenait de procéder lui-même aux investigations demandées. a) Selon l'article 216b LCdir, le président du Tribunal fiscal rend un jugement motivé et le notifie au contribuable et à l'autorité fiscale dont la décision est contestée (al.1). S'il annule la décision attaquée, il peut, soit statuer au fond, soit renvoyer la cause devant l'autorité fiscale dont la décision est attaquée (al.2). L'autorité fiscale dont la décision a été annulée est liée par les considérants et le dispositif du jugement (al.3). L'article 44 al.2 LPJA dispose que l'autorité de recours peut, soit statuer au fond, soit renvoyer la cause à l'autorité dont elle annule la décision. Cette deuxième possibilité intervient en particulier si l'état de fait n'est pas assez élucidé et nécessite une administration de preuve relativement conséquente, si le litige porte sur des questions techniques que l'instance inférieure est mieux à même d'effectuer ou si l'autorité de recours n'a pas le même pouvoir d'examen que l'autorité intimée (Bovay, Procédure administrative, 2000, p.434; Schaer, Juridiction administrative neuchâteloise, 1995, p.181). En présence d'une disposition cantonale qui ne précise pas les cas dans lesquels la juridiction administrative doit renvoyer la cause à l'autorité qui a statué, respectivement les cas dans lesquels elle doit statuer elle-même - ce qui est précisément le cas de l'article 44 al.2 LPJA - le Tribunal fédéral considère qu'il n'est pas insoutenable d'admettre qu'il appartient à l'autorité de recours de déterminer dans chaque cas si un tel renvoi s'impose ou si elle peut statuer directement; elle ne peut toutefois adopter cette dernière solution que si le dossier et

l'instruction lui permettent d'élucider les faits aussi bien qu'aurait pu le faire l'autorité de première instance (ATF non publié du 19.06.2003 [1P.210/2003] cons.3 et les références citées). Les commentateurs de la LIFD retiennent, eux, que lorsque l'autorité de recours statue sur le fond, elle peut soit rejeter le recours soit l'admettre. En lieu et place d'une modification directe de la décision attaquée, elle peut renvoyer l'affaire à l'autorité intimée pour nouvelle décision au sens des considérants. Tel est notamment le cas s'il y a eu violation du droit d'être entendu ou lorsque le respect du droit à deux instances s'impose, comme dans des cas d'appréciation (Casanova, in Yersin/Noël (éditeurs), Commentaire romand de la LIFD, 2008, no 3 ad art.143 LIFD et les références citées). b) En l'espèce, le Tribunal fiscal était donc fondé à renvoyer le dossier au Service des contributions pour complément d'instruction. Ce complément permettra de déterminer les faits pertinents, à savoir le montant total des contributions effectivement versées au titre de l'obligation d'entretien de l'article 276 CC, qui autorise à s'écarter de la convention, aux conditions susmentionnées. Ceci s'impose d'autant plus que le grief d'opportunité n'est pas recevable devant le Tribunal fiscal (art.216d LCdir et 33 litt.d LPJA a contrario) et que s'il appartient au contribuable de prouver les versements, ce qu'il a fait, il incombe au Service des contributions d'interpeller S. afin de savoir quel montant a été convenu s'agissant des contributions d'entretien.

E. 8

Dans la motivation de son recours, le Service des contributions s'est notamment basé sur des éléments de faits ressortant de la taxation de S. et a annexé la déclaration d'impôt 2003 de cette dernière à son recours. Il convient d'examiner si cette méthode est admissible, en particulier sous l'angle du secret fiscal. a) Selon l'article 176 al.1 LCdir, toutes les personnes chargées de l'application de la présente loi ou qui y collaborent, ainsi que les experts auxquels il est fait appel le cas échéant, doivent garder le secret sur les faits dont ils ont connaissance dans l'exercice de leur fonction, ainsi que sur les délibérations des autorités et refuser aux tiers la consultation des dossiers fiscaux. L'article 177 al.1 in fine LCdir dispose que les faits établis par les autorités ou portés à leur connaissance en application de la présente disposition sont protégés par le secret fiscal, conformément à l'article 176. Selon les commentateurs qui se sont exprimés sur les dispositions analogues de la LIFD, sont protégés les faits établis par les autorités fiscales ou portés à leur connaissance sur la base de la collaboration entre autorités. La portée du secret fiscal n'est pas limitée aux informations qui concernent uniquement le contribuable mais s'étend à tous les éléments de faits portés à la connaissance de l'autorité (Pedroli, in Yersin/Noël (éditeurs), Commentaire romand de la LIFD, 2008, nos 3 et 4 ad art.110 LIFD). Le secret fiscal n'est pas violé lorsque celui des parents qui n'est pas partie au recours est appelé dans la procédure concernant son ancienne épouse au sujet de la déduction de contributions d'entretien et qu'il prend connaissance des actes de la procédure sur les points qui touchent sa propre situation, sans qu'il n'ait eu accès au dossier de la recourante (ATF 131 II 553 cons.6). A contrario, le secret fiscal est violé lorsqu'une personne prend connaissance d'éléments fiscaux qui ne la concernent pas se rapportant à un contribuable dont la taxation est litigieuse. b) En l'espèce, en annexant à son recours l'entier de la déclaration d'impôt 2003 de S., le Service des contributions a remis au Tribunal de céans des données fiscales concernant la taxation de celle-ci qui ne concernent pas le montant de la contribution d'entretien due par H., soit le fond du litige. Ce faisant, et bien que le recoupement de données "miroirs" apparaissant dans deux déclarations peut - typiquement dans le cadre de relations débiteur-créancier de pensions alimentaires - permettre au Service des

contributions de faire efficacement son travail de contrôle, droit et devoir qui ne sauraient lui être niés, ledit service n'a en l'occurrence pas complètement respecté le secret fiscal, en produisant sans distinction l'entier des données fiscales de S. pour l'année 2003. En conséquence, le Tribunal de céans ne peut se baser sur les éléments ressortant de cette déclaration que pour autant qu'ils aient un lien direct avec le montant des contributions d'entretien litigieuses dans la présente procédure. Sous l'angle de la proportionnalité, le Service des contributions pouvait du reste obtenir les renseignements demandés en interpellant S., créancière de la prestation litigieuse au sens de l'article 193 al.1 litt.b LCdir, sans produire la déclaration d'impôt de cette dernière.

E. 9

Fondé sur ce qui précède, le recours doit être rejeté. Les frais et dépens doivent être fixés pour les deux instances, soit devant le Tribunal fiscal et devant le Tribunal de céans (ATA du 11.02.2009 [TA 2007.40] cons.5). Le recours étant rejeté, les frais et dépens de la 1ère instance restent ceux fixés dans le jugement du Tribunal fiscal du 29 septembre 2006. Vu l'issue du litige devant le TA, il est statué sans frais (art.47 al.2 LPJA). Les administrés participant à la procédure en tant que tiers intéressés peuvent prétendre à des dépens s'ils obtiennent gain de cause, soit si leurs conclusions sont admises (ATF 97 V 28 cons.5; ATF non publié du 03.04.2006 [B 108/04] cons.5; RJN 1988, 251; Schaer, op.cit., p.190). H. obtient gain de cause, de sorte qu'il convient de lui allouer une indemnité de dépens de 1'000 francs pour la procédure devant le Tribunal administratif.

E. 11

2Lorsque les époux vivent en ménage commun et exercent chacun une activité lucrative, 50 % du produit de l'activité lucrative la moins rémunérée sont déduits, mais au moins 7000 francs et au plus 11 500 francs. Le revenu de l'activité lucrative est constitué du revenu imposable de l'activité lucrative salariée ou indépendante diminué des charges visées aux art. 26 à 31 et des déductions générales prévues à l'al. 1, let. d à f. La moitié du revenu global des époux est attribuée à chaque époux lorsque l'un des conjoints fournit un travail important pour seconder l'autre dans sa profession, son commerce ou son entreprise ou lorsqu'ils exercent une activité lucrative indépendante commune. Les époux peuvent justifier une autre répartition.¹²

1Introduit par le ch. 3 de l'annexe à la LF du 8 oct. 2004 (Droit des fondations), en vigueur depuis le 1erjanv. 2006 (RO200545454549;FF200374257463).2Nouvelle teneur selon le ch. I 5 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1erjanv. 2001 (RO199923742385;FF19993).3Nouvelle teneur selon le ch. I 5 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1erjanv. 2001 (RO199923742385;FF19993).4Nouvelle teneur selon le ch. 3 de l'annexe à la LF du 18 juin 2004, en vigueur depuis le 1erjanv. 2005 (RO200446354638;FF20035835).5En application de l'art. 39 al. 2 LIFD, ce montant a été adapté selon l'art. 3 al. 1 let. a ch. 1 de l'O du 4 mars 1996 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct (RS642.119.2).6En application de l'art. 39 al. 2 LIFD, ce montant a été adapté selon l'art. 3 al. 1 let. a ch. 2 de l'O du 4 mars 1996 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct (RS642.119.2).7En application de l'art. 39 al. 2 LIFD, ce montant a été adapté selon l'art. 3 al. 2 de l'O du 4 mars 1996 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral

direct (RS642.119.2).⁸Nouvelle teneur selon le ch. 2 de l'annexe à la loi du 13 déc. 2002 sur l'égalité pour les handicapés, en vigueur depuis le 1er janv. 2005 (RS151.3).⁹Introduite par le ch. 2 de l'annexe à la loi du 13 déc. 2002 sur l'égalité pour les handicapés, en vigueur depuis le 1er janv. 2005 (RS151.3).¹⁰RS151.311 Abrogée par le ch. 3 de l'annexe à la LF du 8 oct. 2004 (Droit des fondations), avec effet au 1er janv. 2006 (RO200545454549;FF200374257463).¹²Nouvelle teneur selon le ch. I de la LF du 6 oct. 2006 (Mesures immédiates concernant l'imposition des couples mariés), en vigueur depuis le 1er janv. 2008 (RO2007615616;FF20064259).

1 Les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable.

2 Elles peuvent en particulier ordonner des expertises, procéder à des inspections et examiner sur place les comptes et les pièces justificatives. Tout ou partie des frais entraînés par ces mesures d'instruction peuvent être mis à la charge du contribuable ou de toute autre personne astreinte à fournir des renseignements, lorsque ceux-ci les ont rendus nécessaires par un manquement coupable à leurs obligations de procédure.

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