

VD_OMNI FI.1989.0024 vom 16. November 1998

VD Tribunal cantonal, 1998-11-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1989.0024

FR: VD_OMNI FI.1989.0024 du 16 novembre 1998

IT: VD_OMNI FI.1989.0024 del 16 novembre 1998

Regeste

c/ ACI | Contribuable élevant à ses seuls frais l'enfant de sa belle-soeur (dont il est le tuteur mais qu'il renonce à adopter). Refus de la déduction pour enfant puis du quotient familial en raison de l'absence de lien de filiation. Refus de la réformatio in pejus requise en fin de procédure pour les allocations familiales reçues pour l'enfant, que l'autorité de taxation avait admis de déduire du revenu, cette appréciation en équité n'étant pas reconnaissable comme erreur manifeste.

Erwägungen

E. 1

La situation de famille et les charges du contribuable sont celles qui existent au début de la période de taxation ou au jour où l'assujettissement prend naissance. Toutefois, le calcul des parts est modifié pour la seconde année de la période de taxation pour chaque enfant né au cours de la première année de cette période ou dont - en cas d'assujettissement au cours de cette année - il n'a pas été tenu compte dans la situation de famille. 3. A titre préalable, on relèvera que le recourant a souligné en audience que jusqu'en 1987, l'autorité fiscale admettait qu'il avait trois enfants mais que, sans que sa situation ait changé, elle ne l'admet plus depuis l'adoption des règles sur le quotient familial. Il semble effectivement, à voir par exemple la déclaration 1983-1984 figurant au dossier avec les annotations du taxateur, que le recourant ait obtenu précédemment la déduction pour charge de famille (le système du quotient familial n'est entré en vigueur que le 1er janvier 1987) qu'il revendiquait à concurrence de trois enfants. Il résulte d'ailleurs des déclarations des représentants de l'autorité intimée lors de la seconde audience que la position adoptée par l'autorité de taxation pour les périodes antérieures aux années litigieuses correspondait probablement à sa pratique constante et que la question des enfants hébergés dans une famille sans lien de filiation avec les membres de celle-ci n'ait fait l'objet d'un examen approfondi (l'autorité s'y réfère d'ailleurs dans une lettre au mandataire du recourant du 27 février 1989) qu'après l'introduction du quotient familial. On observe d'ailleurs qu'avant l'instauration du régime du quotient familial, la question n'avait que peu d'incidence économique car la déduction pour un enfant entretenu par la contribuable (art. 25 al. 1 lit. b LI) n'était pas considérablement plus élevée que la déduction pour "personne à charge" (au sens de l'art. 25 al. 1 lit. b LI dans sa teneur de l'époque). Le traitement obtenu par le recourant dans le cadre de sa taxation pour les périodes précédentes n'est pas déterminant. En effet, le tribunal a déjà jugé qu'il n'est pas contraire au principe de la bonne foi que l'autorité de taxation examine à nouveau, dans une période de taxation ultérieure, une question de droit jugée antérieurement et qu'elle prenne à ce sujet une autre décision (FI 93/0116 du 5 mars 1996). Par ailleurs, s'agissant de la pratique antérieure de l'autorité de taxation, on rappellera qu'une modification de pratique ou de jurisprudence est directement

applicable aux causes encore pendantes (RDAF 1986 p. 485). C'est en vain, à cet égard, que le recourant a fait valoir en audience qu'il aurait pu adopter l'enfant s'il avait connu le changement de pratique de l'autorité: il résulte en effet de ses autres explications qu'il a renoncé à envisager l'adoption de l'enfant pour des motifs (au demeurant particulièrement honorables) qui tenaient à l'éventuelle évolution de la situation de sa mère. La solution adoptée par l'autorité à l'égard du recourant pour les périodes antérieures ne la lie donc pas.

4. Le recourant fait valoir en substance qu'il exerce l'autorité parentale sur l'enfant concerné et qu'il y a lieu, en bref, de considérer qu'il a trois enfants. L'autorité intimée, qui observe qu'autorité parentale et tutelle s'excluent puisque la seconde est instaurée lorsque la première fait défaut (art. 368 al. 1 CC), soutient au contraire que l'application des art. 23 lit. k LI, 25 al. lit. b LI (pour la période 1985-1986) et 26 LI (pour la période 1987-1988) présuppose l'existence d'une obligation d'entretien fondée sur un lien de filiation, inexistant entre le recourant et son neveu. Elle attire notamment l'attention sur la concordance de ce système avec le régime de déductibilité applicable aux contributions versées au détenteur de l'autorité parentale pour l'entretien des enfants mineurs (art. 23 al. 1 lit. g LI et art. 20 al. lit. h LI). Il est vrai qu'au premier abord, on peut hésiter sur la question de savoir si le terme "enfant" utilisé par les dispositions ci-dessus vise toute personne non adulte ou seulement celle qui a un rapport de filiation avec le contribuable. La jurisprudence a tranché. Dans un arrêt où elle a examiné notamment les travaux préparatoires de la réglementation du quotient familial (FI 89/052 du 11 juillet 1990 dans la cause L. Ba. concernant une contribuable qui entretenait chez elle son frère et sa soeur), la commission cantonale de recours en matière d'impôt a jugé que le quotient familial, dans un système fiscal où les époux et les enfants mineurs sous autorité parentale forment une unité économique (art. 9 et 10 al. 1 LI), ne s'applique qu'à l'imposition du couple et de la famille au sens étroit, c'est-à-dire en prenant en compte uniquement les enfants des conjoints ou de l'un de ceux-ci (voir la publication de cet arrêt, dont le recourant a reçu copie, dans *Revue fiscale* 1993 p. 577, spéc. p. 578-579). Il en va de même dans la jurisprudence du Tribunal administratif qui a jugé en outre que la déduction des primes et cotisations d'assurances selon l'art. 23 lit. k LI pour un enfant à charge du contribuable est, elle aussi, liée à l'autorité parentale (FI 93/172 du 28 avril 1994). Le tribunal entend s'en tenir à cette jurisprudence. On observera au passage que le système de taxation intermédiaire partielle qu'instaure l'art. 70 bis LI (pour 1985-1986) et l'art. 26a LI (pour 1987-1988), en tant qu'il vise les enfants nés durant la première années de la période de taxation, constitue aussi un indice du fait qu'un rapport de filiation (l'art 26a LI ne peut viser que les enfants nés du contribuable) est nécessaire pour l'application du quotient familial. Certes, l'autorité a évoqué lors de la seconde audience, au sujet des enfants placés en vue d'adoption, une pratique qui paraît plus souple mais elle n'est pas susceptible d'être transposée dans la présente espèce où le recourant a précisément renoncé - avec abnégation et par égard pour la mère alors même que celle-ci n'avait pas souhaité recouvrer l'autorité parentale - à envisager l'adoption de l'enfant. Le tribunal juge en conséquence que la décision attaquée pour la période 1987-1988 a fixé à juste titre le quotient familial à 2,8 (couple avec deux enfants), le quotient familial de 3,3 revendiqué par le recourant devant être refusé, de même que la déduction des cotisations d'assurance pour plus de deux enfants. L'imposition résultant de la nouvelle décision du 16 novembre 1988, en tant qu'elle implique l'octroi d'office d'une déduction pour personne à charge, est conforme au système légal. 5. Il doit en aller de même pour le recours concernant la période 1985-1986. Le système du quotient familial n'y était pas encore applicable mais le régime de la déduction pour charge de

famille visait les mêmes éléments et l'on se trouvait déjà à l'époque dans un système fiscal où, comme l'a relevé l'arrêt de la CCRI cité ci-dessus, les époux et les enfants mineurs sous autorité parentale forment une unité économique (art. 9 et 10 al. 1 LI). On peut donc en tirer les mêmes conclusions, notamment au vu de la formulation concordante des art. 25 al. 1 lit. b LI (au 1er janvier 1985) et 26 al. 2 lit. d LI (au 1er janvier 1987), ainsi que du fait que l'art. 23 al. 1 lit. k est demeuré inchangé quant à son principe s'agissant de la déduction des cotisations pour l'enfant à charge du contribuable. En outre, en recherche en vain dans les travaux préparatoires l'indice d'une volonté de changer le cercle des enfants concernés. L'exposé des motifs du Conseil d'Etat précise au contraire, au sujet du facteur de 0,5 par enfant, que "comme à l'heure actuelle, l'abattement sera accordé au contribuable qui subvient à l'entretien d'un enfant mineur, d'un enfant mineur ou majeur en apprentissage ou aux études" (BGC printemps 1986 p. 460). 6. On ajoutera pour terminer qu'on peut comprendre la position du recourant, qui a traité son neveu comme son propre enfant et souhaiterait que cette relation soit prise en compte par l'autorité fiscale. Il est certain que l'attitude généreuse du recourant ne trouve pas dans les considérants qui précèdent la reconnaissance qu'elle paraît mériter du point de vue de l'équité. Toutefois, on ne saurait considérer que les décisions attaquées seraient constitutives d'une inégalité de traitement dès lors qu'elles se fondent sur une différence pertinente qui consiste dans l'absence (quand bien même cela s'explique, là aussi, par l'attitude empreinte d'abnégation du recourant) d'une relation juridique de filiation entre le recourant et son pupille. 7. Pour ce qui concerne les allocations familiales reçues pour le pupille du recourant, que l'autorité de taxation avait déduites du revenu imposable dans ses décisions du 16 novembre 1988, l'autorité intimée a fait valoir dans ses déterminations du 25 septembre 1998 que cette déduction a été opérée à tort parce que les allocations familiales font partie du revenu du recourant selon la jurisprudence rendue depuis lors (ATF du 6 avril 1990, RDAF 1992 p. 261). L'autorité intimée semble donc conclure, quand bien même elle n'y faisait aucune allusion dans sa réponse au recours du 2 juin 1989, à ce que la décision attaquée soit réformée au détriment du recourant. Sur ce point, le tribunal juge que si la réformatio in pejus, habituellement prohibée devant le tribunal administratif, est en principe admise en matière fiscale (voir la teneur désormais explicite sur ce point de l'actuel art. 104, dernier alinéa, LI), il s'agit d'un procédé que la jurisprudence du Tribunal fédéral qualifie de discutabile (ATF 102 Ib 290) et dont cette autorité ne fait usage que si l'erreur est manifeste et la correction d'importance (ATF 105 Ib 359; Grisel, Droit administratif, p. 935). C'est aussi ce qu'a considéré le tribunal administratif dans divers arrêts rendus en matière fiscale (FI 90/023, FI 91/022, et FI 92/016, tous du 1er février 1993; FI 91/017 du 20 août 1992; FI 89/007 du 1er décembre 1994; EF 94/064 de ce jour). En l'espèce, le tribunal retiendra que la déduction des montants correspondant aux allocations familiales reçues pour l'enfant n'est pas d'emblée reconnaissable comme une erreur manifeste et qu'elle procède au contraire d'une appréciation pragmatique de l'autorité de taxation sur la situation particulière de la cellule familiale du recourant. Elle ne porte pas non plus sur des montants considérables. Dans le contexte décrit au considérant précédent, il serait particulièrement choquant de modifier les décisions attaquées au détriment du contribuable. 8. Vu ce qui précède, les décisions attaquées du 16 novembre 1988 doivent être maintenues purement et simplement. Liquidée par la commission de recours, la présente cause n'aurait pas entraîné de frais pour le recourant. Le tribunal juge donc qu'il y a lieu, en l'espèce, de conserver au recourant, dont le recours n'est pas abusif, le bénéfice de la gratuité de la procédure instaurée par l'ancien art. 83 LI.

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