

## **VD\_OMNI FI.2014.0125 vom 4. Mai 2015**

VD Tribunal cantonal, 2015-05-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2014.0125](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0125)

FR: VD\_OMNI FI.2014.0125 du 4 mai 2015

IT: VD\_OMNI FI.2014.0125 del 4 maggio 2015

### **Regeste**

A. X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Office d'impôt du district d'Yverdon | Selon le principe du jour déterminant, la situation personnelle au 31 décembre vaut pour l'ensemble de l'année civile de référence. Ce principe s'applique également au barème, aux déductions sociales et au quotient familial. C'est à juste titre que l'ACI a ainsi imposé le recourant, qui s'est séparé de son épouse au mois d'octobre de la période fiscale litigieuse, comme personne seule. Il ne peut par ailleurs déduire de son revenu imposable que les contributions d'entretien effectivement versées depuis la séparation, l'entretien général fourni à la famille avant la séparation n'étant pas déductible. Compte tenu du fait que la séparation est intervenue en fin d'année, le recourant est imposé plus lourdement que lorsqu'il vivait en ménage commun avec son épouse, du fait qu'il est imposé comme personne seule et qu'il ne peut déduire que trois mois de contributions d'entretien. Les inconvénients que subit le recourant ne violent toutefois pas le principe de l'égalité, en particulier le principe de l'imposition selon la capacité économique. Les conséquences mises en évidence par le recourant résultent en effet du schématisme inévitable en matière de droit fiscal. Recours rejeté.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Le recourant, séparé de son ex-épouse depuis le mois d'octobre 2011, soutient que le système de taxation appliqué à sa situation conduirait à une augmentation injustifiée de sa charge fiscale. En effet, le recourant a été imposé selon le barème pour personne seule et avec un quotient familial à 1.0 pour toute la période fiscale. La séparation n'étant intervenue qu'à la fin de l'année 2011, seules les contributions versées effectivement en fin d'année, soit durant trois mois, ont été prises en considération par l'ACI. Il critique l'incohérence entre le système effectif régissant la déduction des pensions alimentaires et le système du jour déterminant valant en matière de barème pour personne mariée et pour personne seule, ainsi qu'en lien avec la fixation du quotient, déterminant en matière d'impôt cantonal et communal. a) Le revenu et la fortune des époux vivant en ménage commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial (art. 9 al. 1 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; RSV 642.11] et 9 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]); a contrario, en cas de séparation durable de fait ou de droit, ils sont imposés séparément (ATF 133 II 305 consid. 4.1). Les art. 42 al. 2 LIFD et 18 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14], entrés en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2014 (qui ont remplacé l'art. 5 al. 2 de l'ordonnance fédérale du 16 septembre 1992 sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes physiques [Ordonnance sur le calcul dans le temps; RS 642.117.1]), ainsi que l'art. 80 al. 2 LI disposent

expressément qu'en cas de divorce ou de séparation judiciaire ou effective, les époux sont imposés séparément pour l'ensemble de la période fiscale. Ce système exclut la possibilité d'une taxation intermédiaire, comme cela était prévu dans le cadre de l'imposition *praenumerando*. La situation personnelle au 31 décembre, soit à la fin de la période fiscale concernée, est ainsi déterminante pour l'ensemble de l'année civile de référence (ATF 2C\_1145/2013 et 2C\_1146/2013 du 20 septembre 2014, consid. 2.2, résumé in : StR 70/2015 p. 162 et ASA 83 p. 299). Ce principe s'applique également au barème et aux déductions sociales que peut faire valoir le contribuable, qui sont dès lors également arrêtés à la fin de la période fiscale (ATF 2C\_1145/2013 et 2C\_1146/2013 précité, consid. 2.3). Il en va de même en ce qui concerne, en droit cantonal et communal, le quotient familial défini à l'art. 43 LI (cf. art. 44 LI, ainsi que le règlement du 6 avril 2011 sur l'imposition de la famille [RIFam; RSV 42.11.3]; arrêt FI.2009.0038 du 5 novembre 2009 consid. 4). Le schématisme propre au critère dit du jour déterminant permet de simplifier le système d'imposition en diminuant le nombre de situations requérant une taxation intermédiaire. Il peut certes être source d'avantages ou d'inconvénients pour le contribuable marié, séparé ou divorcé, en fonction de la date à laquelle intervient le changement des rapports personnels. Il ne fonde toutefois pas un déséquilibre systématique qui frapperait une catégorie de contribuables en particulier (ATF 2C\_200/2011 du 14 novembre 2011 consid. 5.3.2, publié in : RDAF 2012 II p. 56; cf. toutefois Hugo Casanova, *Recht und Unrecht der Familienbesteuerung*, in: RDS 2010 I 187, p. 211s). Les conséquences de la taxation selon le critère du jour déterminant résultent également de la simplification et de la plus grande transparence liée à l'imposition selon la taxation annuelle, qui comprend une évaluation plus actuelle de la situation des contribuables (ATF 2C\_1145/2013 et 2C\_1146/2013 précité, consid. 3.1). Les parents taxés séparément ont par ailleurs la possibilité d'aménager leur situation et les obligations financières qui en découlent en fonction de leurs conséquences fiscales, de manière à tenir compte au mieux des capacités économiques de chacun d'eux (ATF 133 II 305 consid. 9.2 p. 320; cf. également ATF 2C\_436/2010 du 16 septembre 2010 consid. 5.2; Daniel de Vries Reilingh, *Les conséquences fiscales en cas de séparation et de divorce: mode d'emploi pour praticien*, in : PJA 2010 p. 267). b) Le contribuable ne peut déduire ni les frais pour son entretien et celui de sa famille (art. 38 let. a LI et 34 let. a LIFD), ni les prestations faites en vertu d'une obligation d'entretien fondée sur le droit de la famille (art. 37 al. 1 let. c in fine LI et 33 al. 1 let. c in fine LIFD); en corollaire, ces prestations sont exonérées chez le bénéficiaire (art. 28 let. f LI et 24 let. e LIFD; ATF 125 II 183 consid. 6a). Toutefois, les art. 37 al. 1 let. c LI et 33 al. 1 let. c LIFD prévoient une exception à ces principes en permettant la déduction de la pension alimentaire servie au conjoint séparé ou divorcé et des contributions d'entretien allouées à l'un des parents pour les enfants sous son autorité parentale, à l'exclusion des autres prestations faites en vertu d'une obligation d'entretien fondée sur le droit de famille (ATF 2C\_200/2011 du 14 novembre 2011 consid. 4.2.2). Dans ce système, la déduction de la pension alimentaire représente une exception et doit respecter le principe de la concordance, c'est-à-dire que la prestation est déductible chez le débiteur, parce qu'elle est imposable chez son bénéficiaire (art. 27 let. f LI et 23 let. f LIFD; Christine Jacques, *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, Bâle 2008, n° 22ss ad art. 33 p. 532). La répartition du quotient familial entre les parents imposés séparément est régie, pour la période fiscale 2011, par le RIFam. L'art. 5 RIFam dispose que lorsque les parents divorcés ou imposés séparément, selon l'art. 10 LI, exercent en commun l'autorité parentale sur leur enfant mineur, la part de quotient de 0.5 est octroyée au parent qui est imposé sur les contributions reçues pour l'entretien de cet enfant.

Cette disposition précise le contenu de l'art. 43 al. 2 let. d LI, qui dispose que lorsque les père et mère sont imposés séparément, celui qui peut déduire les contributions versées pour l'entretien de son enfant n'a pas droit à une part de quotient pour ce même enfant. S'agissant des déductions sociales pour enfant, l'art. 35 al. 1 let. a LIFD prévoit son partage par moitié entre les deux parents qui exercent l'autorité parentale en commun, à la condition que les parents ne puissent pas demander la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD. c) En l'occurrence, c'est à juste titre que l'autorité intimée a appliqué au recourant le barème pour les personnes seules, au sens de l'art. 36 al. 1 LIFD, et le quotient de 1.0 conformément à l'art. 43 al. 2 let. a LI. Le recourant ne conteste en effet pas qu'il est séparé de son épouse depuis le mois d'octobre 2011. La garde des deux enfants du couple ayant été confiée exclusivement à la mère, le recourant n'a pas droit à l'octroi d'un quotient supplémentaire pour ses enfants. Enfin, dans la mesure où il demande la déduction des pensions alimentaires versées à ses deux enfants, le recourant ne peut pas non plus être mis au bénéfice de la moitié des déductions sociales pour enfant. C'est également à juste titre que l'autorité intimée a accepté la seule déduction des pensions alimentaires effectivement versées durant les trois derniers mois de l'année 2011. L'entretien général qu'il a fourni à sa famille avant la séparation n'est en effet pas déductible (cf. ATF 2C\_200/2011 du 14 novembre 2011 consid. 4).

## **E. 2**

Reste à examiner si le système légal mis en place respecte le principe de l'égalité. En matière fiscale, l'art. 8 al. 1 Cst. est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité économique. Le principe de la généralité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique: les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles (ATF 133 I 206 consid. 6 et 7 p. 215 ss; 99 Ia 638 consid. 9 p. 652 ss). Le principe de l'égalité de l'imposition exige d'imposer de la même manière les personnes qui se trouvent dans la même situation et d'imposer de manière différenciée les personnes qui se trouvent dans des situations de faits comportant des différences importantes (ATF 132 I 206 consid. 6.1 p. 215 s. et les références citées). Un mariage, une séparation ou un divorce sont, selon le système de taxation sus décrit, susceptibles d'aboutir à une diminution ou une augmentation de la charge fiscale. Cette situation n'est toutefois pas contraire au principe de la généralité de l'impôt, puisqu'elle touche toutes les personnes concernées par un tel changement dans leur statut. Elle est également conforme au principe de l'égalité de l'imposition, dès lors qu'elle vise uniquement les revenus – sous déduction des éventuelles contributions d'entretien versées – et la fortune propre du contribuable (ATF 2C\_1145/2013 et 2C\_1146/2013 précité, consid. 5.1). D'après le principe de l'imposition selon la capacité économique (également appelé principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive), chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160s.; 133 I 206 consid. 6.1 et 7.1 p. 215 ss). Dans les rapports horizontaux, le principe de l'imposition selon la capacité économique n'exige pas une imposition absolument identique. Dans l'examen de dispositions légales inévitablement imparfaites, le juge doit par conséquent faire preuve d'une certaine retenue sous peine de courir le danger de créer une nouvelle inégalité alors qu'il cherche à obtenir l'égalité entre deux catégories de contribuables. Il ne peut pas s'écarter à la légère des règles légales édictées par le législateur (ATF 140 II 157 consid. 7.3 p. 162). Le recourant se trouve dans la situation où il est imposé plus lourdement l'année de sa séparation (2011), du fait que

celle-ci est intervenue en fin d'année et qu'il ne peut déduire de son revenu imposable que les contributions d'entretien effectivement versées. Lorsqu'il vivait encore en ménage commun avec son épouse, l'impôt que payait le couple était inférieur au montant qui résulte de la taxation fiscale du recourant pour l'année 2011, bien que son revenu soit resté le même. L'impôt dû pour le recourant pour l'année 2012 est également notablement inférieur. Cette situation correspond à celle décrite dans l'ATF 2C\_1145/2013 et 2C\_1146/2013 précité (cf. consid. 5.2). Ayant à examiner, dans de telles circonstances, le respect du principe de l'imposition selon la capacité économique, le Tribunal fédéral a rappelé que l'application de l'art. 42 al. 2 LIFD pouvait, selon la date à laquelle la séparation intervient, être favorable ou, au contraire, défavorable pour le contribuable. Une évaluation d'ensemble, prenant également en considération la situation personnelle du contribuable, est nécessaire (ATF 2C\_1145/2013 et 2C\_1146/2013 précité, consid. 5.2.1).

### **E. 3**

Il convient dès lors d'examiner si la taxation du recourant en 2011 respecte le principe de l'imposition selon la capacité économique. Selon le recourant, la charge fiscale maximale ne devrait pas dépasser le montant de l'impôt payé par la famille pour l'année 2010, sans déduction des pensions alimentaires. L'augmentation de l'impôt entre les périodes fiscales 2011 et 2012 résulte du fait que le recourant, désormais imposé comme une personne seule, ne peut déduire les pensions alimentaires versées que pour les trois derniers mois de l'année. Le changement du barème applicable, cumulé à la progressivité de l'impôt et à l'impossibilité d'effectuer les déductions fiscales liées à la situation familiale (quotient familial et autres déduction sociales pour enfant), expliquent les différences importantes entre les taxations des années 2011 et 2012. Le Tribunal fédéral a tenu ces conséquences, qui résultent du schématisme inévitable en matière de droit fiscal, pour conforme au principe de l'imposition selon la capacité économique, dans la mesure où il n'existait pas un risque trop important d'atteinte au principe de l'égalité (ATF 2C\_1145/2013 et 2C\_1146/2013 précité, consid. 5.2.2). Le Tribunal fédéral a également relevé que l'imposition d'une personne seule ne pouvait être comparée à l'imposition d'un couple marié faisant ménage commun. Il a ainsi jugé que, en dépit de revenus similaires, une personne seule pouvait être amenée à payer plus d'impôt qu'un couple marié vivant en ménage commun, sans que cela ne porte atteinte au principe de l'imposition selon la capacité économique (ATF 134 I 248 consid. 2; cf. également ATF 2C\_1145/2013 et 2C\_1146/2013 précité, consid. 5.2.3). Les inconvénients que subit le recourant, en raison du fait que la séparation est intervenue durant les trois derniers mois de la période fiscale 2011 ne violent en conséquence pas le principe de l'égalité.

### **E. 4**

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge du recourant, qui succombe. Il n'est pas alloué de dépens.