

VD_OMNI FI.2020.0157 vom 18. Februar 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-02-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0157

FR: VD_OMNI FI.2020.0157 du 18 février 2022

IT: VD_OMNI FI.2020.0157 del 18 febbraio 2022

Regeste

A. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Déductibilité des pensions alimentaires. Dans le cas particulier, bien qu'ils aient pris des logements séparés, le recourant et son épouse ont continué pendant quelques mois à payer l'ensemble des factures concernant l'entretien de la famille depuis leur compte commun sur lequel leurs revenus respectifs étaient versés. Or, selon la jurisprudence, aussi longtemps que la famille du contribuable forme une unité économique, le montant de la contribution de ses membres au revenu global n'est pas fiscalement déductible. Les montants grâce auxquels le recourant a assuré l'entretien de sa famille durant cette période ne sont donc pas déductibles. Cette situation n'est pas contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD) et selon la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Le litige a trait au montant de la déduction de la pension alimentaire payée par le contribuable durant la période fiscale 2014. a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul

arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. en autres arrêts FI.2020.0158 du 4 juin 2021 consid. 3; FI.2020.0008 du 16 mars 2021 consid. 3; FI.2019.0177/178 du 8 septembre 2020 consid. 4 et FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2).

E. 3

a) Le revenu et la fortune des époux vivant en ménage commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial (art. 9 al. 1 LI et 9 al. 1 LIFD; 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^{er} 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; BLV 42.11.3]; arrêts FI.2014.0125 du 4 mai 2015 consid. 1a, 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 2014, 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 s'est en effet séparé de son épouse au début de l'année 2014, ayant conclu un bail séparé depuis le 1^{er} mars 2014 et s'étant inscrit en résidence secondaire à cette nouvelle adresse jusqu'au 31 octobre 2014, puis en résidence principale, depuis le 1^{er} novembre 2014. Par convention de mesures protectrices de l'union conjugale du 11 février 2015 ratifiée par la Présidente du Tribunal d'arrondissement de l'Est vaudois le 16 mars 2015, parties sont convenues d'une garde partagée sur leur enfant ainsi que d'une contribution à l'entretien de la famille, à la charge du recourant, de 4'430 fr. par mois depuis le 1^{er} novembre 2014 à laquelle s'ajoute un montant de 4'200 fr. sur le 13^{ème} salaire. Selon les pièces justificatives au dossier, le recourant s'est en effet acquitté des pensions susmentionnées pour les mois de novembre et décembre 2014, ainsi que du montant afférent au 13^{ème} salaire, soit d'un montant total de 13'060 francs. Il en résulte que, dans la mesure où le contribuable a payé une pension alimentaire dont il revendique la déduction de son revenu imposable, il ne peut pas se prévaloir en plus du partage du quotient familial en raison de la garde partagée, ni de la déduction sociale pour enfant, selon ce qui a été exposé plus haut. C'est en vain que le recourant soutient en cours de procédure que la pension était versée à l'épouse et non pas à l'enfant: cette allégation est en contradiction avec le texte clair de la convention de mesures protectrices de l'union conjugales et avec ses précédentes déclarations.

Reste à déterminer si le recourant peut déduire, comme il le revendique, outre les pensions alimentaires effectivement versées depuis le mois de novembre 2014, l'entretien général qu'il a fourni à sa famille depuis le début de la séparation, soit depuis le mois de février 2014 selon les conclusions du recours. a) Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, deux conditions doivent être cumulativement remplies pour que les époux soient considérés comme séparés par l'autorité fiscale: non seulement ceux-ci ne doivent plus faire ménage commun, mais, en outre, ils ne doivent plus gérer leurs moyens financiers en commun (TF 2C_980/2013 consid. 81.; 2C_753/2011 consid. 6.1.2). Il en résulte qu'aussi longtemps que la famille du contribuable forme une unité économique, le montant de la contribution de ses membres au revenu global n'est en principe pas fiscalement déductible (TF 2C_87/2016 du 19 août 2016 consid. 5.2.1). Selon le texte même de la loi, pour pouvoir déduire une pension alimentaire il faut l'avoir "versée" (art. 37 al. 1 let. c LI et art. 33 al. 1 let. c LIFD). Ce ne sont donc que les pensions effectivement payées qui peuvent être prises en compte. Du reste, le corollaire est que seules les contributions d'entretien effectivement payées sont imposables auprès de leur destinataire en vertu de l'art 23 let. f LIFD (TF 2C_585/2014 du . 13 février 2015 consid. 5.1 et les références citées). b) En l'occurrence, le recourant estime que la décision de taxation contestée ne prend pas en compte la réalité des sommes versées durant toute l'année 2014 pour l'entretien de sa famille. Il explique que la séparation provisoire du couple est devenue définitive rétroactivement par le paiement d'un nouveau loyer dès le 1^{er} février 2015 et que les contributions d'entretien ont été versées dès la séparation effective, avec deux lieux d'habitation distincts. Il avance que la convention de mesures protectrices de l'union conjugale établie courant 2014 fixe le paiement d'une pension mensuelle de 4'430 fr. à l'épouse sur la base d'un budget calculé pour les deux parties dès février 2014, moment de leur séparation, ainsi que sur les paiements qu'il a effectués dès la séparation effective, de sorte que le montant de 52'930 fr. (4'430 fr. x 11 mois + 4200 fr.) doit être déduit de son revenu à titre de pension alimentaire. La position du recourant ne peut pas être suivie. La convention de mesures protectrices de l'union conjugale ratifiée par la Présidente du Tribunal d'arrondissement de l'Est vaudois en date du 16 mars 2015 expose sans équivoque que la vie commune du couple a pris fin en février 2014 et que la contribution du recourant à l'entretien de sa famille est fixée dès le 1^{er} novembre 2014. Dans l'intervalle, les époux ont continué à payer l'ensemble des factures concernant l'entretien de la famille depuis leur compte commun sur lequel étaient versés leurs revenus respectifs, le solde étant réparti entre eux selon un système de "pot commun". Il en résulte que, du 1^{er} janvier au 31 octobre 2014, le recourant et son épouse formaient une unité économique, et ce malgré le fait qu'ils aient pris des logements séparés. On relève par ailleurs que le recourant est demeuré inscrit en résidence principale au domicile conjugal jusqu'au 31 octobre 2014 et que c'est seulement à partir du 1^{er} novembre 2014 qu'il s'est constitué un domicile séparé en s'inscrivant en résidence principale à sa nouvelle adresse. La condition de cessation de la gestion des moyens financiers en commun, exigée par la loi et la jurisprudence pour que les époux soient taxés séparément, n'était dès lors pas remplie avant cette date. Partant, du point de vue du droit fiscal, les montants grâce auxquels le recourant a assuré l'entretien de sa famille durant cette période ressortissent à ses frais d'entretien et ceux de sa famille au sens des art. 38 let. a LI et 34 let. a LIFD, de sorte qu'ils ne sont pas déductibles (cf. arrêt du Tribunal cantonal FI.2009.0038 du 5 novembre 2009, qui traite d'un cas similaire). Le fait que l'épouse du recourant ait déclaré, en date du 27 janvier 2017 ainsi que par courrier du 2 février 2017, consentir à ce que sa taxation pour la période fiscale 2014 soit réexaminée en ce sens qu'elle soit imposée sur une

pension de 57'360 fr. ne permet pas de déroger au système légal applicable, l'autorité de taxation étant tenue d'appliquer la loi indépendamment de la volonté des contribuables. C'est donc à juste titre, que l'autorité de taxation a déduit au titre des pensions alimentaires et contributions d'entretien, au sens des art 33 la. 1 let c et 37 al. let. c LIFD, les montants effectivement versés durant les mois de novembre et décembre 2014, soit le montant de 13'060 fr. (4'430 fr. x 2 + 4'200 francs).

E. 5

Reste à examiner si le système légal mis en place respecte le principe de l'égalité et d'imposition selon la capacité contributive. Le recourant se plaint en effet que la décision entreprise crée un déséquilibre insoutenable entre la situation réelle des époux durant la période fiscale litigieuse dans la mesure où l'épouse se retrouve taxée sur un revenu quasi-nul avec un enfant à charge alors que le recourant est considéré fiscalement comme un célibataire sans personne à charge durant les dix premiers mois de l'année. a) 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). b) Le recourant se trouve dans la situation où il est imposé plus lourdement l'année de sa séparation, du fait que, bien que menant une vie séparée depuis le début de l'année 2014, les époux ont continué à gérer leurs moyens financiers en commun jusqu'au 31 octobre 2014: le recourant ne peut ainsi déduire de son revenu imposable que les contributions d'entretien effectivement versées depuis le 1^{er} novembre 2014. Cette situation correspond toutefois 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. Ainsi, la jurisprudence a considéré à plusieurs reprises, dans les cas où la séparation intervenait en fin d'année, que le fait que le contribuable soit imposé plus lourdement que lorsqu'il vivait en ménage commun avec son épouse, du fait qu'il soit imposé comme une personne seule et qu'il ne puisse déduire que quelques mois de contributions d'entretien ne violait pas le principe de l'égalité, en particulier le principe de l'imposition selon la capacité économique, de telles conséquences résultant en effet du schématisme inévitable en matière de droit fiscal, propre au critère du jour déterminant. Un tel schématisme, permettant de simplifier le système d'imposition et une plus grande transparence liée à l'imposition selon la taxation annuelle, ne crée pas pour autant un déséquilibre systématique qui frapperait une catégorie de contribuables en particulier (arrêt FI. 2014.0125 consid. 1a et les références). En conclusion, la décision attaquée ne viole pas le principe de l'égalité.

E. 6

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.

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