

VD_OMNI FI.2021.0034 vom 16. Februar 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-02-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0034

FR: VD_OMNI FI.2021.0034 du 16 février 2022

IT: VD_OMNI FI.2021.0034 del 16 febbraio 2022

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, B. _____ | Recours contre le refus par l'ACI d'admettre le partage du quotient familial ainsi que celui de la déduction pour enfants et primes LAMal en raison de l'opposition de l'autre conjoint pour la période fiscale 2018 alors que celui-ci avait été admis pour 2016 et 2017. Autre conjoint admis à participer à la procédure en tant que tiers intéressé. Jugement de divorce rendu avant le 1er janvier 2014 maintenant l'autorité parentale conjointe, attribuant la garde au père et prévoyant le versement par la mère d'une contribution d'entretien mais ne contenant pas de règlementation des relations personnelles entre la mère et les enfants. Constat que le jugement de divorce, en principe déterminant, est en l'espèce lacunaire sous l'angle de la garde de fait si bien qu'il y a lieu de se référer à la situation concrète qui fait apparaître une situation de garde alternée depuis 2013, la recourante ayant en outre bénéficié du partage du quotient familial pour les périodes fiscales 2016 et 2017. Les conditions d'un partage du quotient familial sont dès lors réunies. Sous l'angle du droit fédéral, la recourante, qui exerce l'autorité parentale conjointe sur ses enfants et qui n'a pas déduit de contribution pour leur entretien, peut bénéficier de la moitié de la déduction pour enfants, ainsi que de celle pour les primes d'assurance et les intérêts des capitaux d'épargne pour l'enfant. Recours admis.

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

Selon l'art. 79 LPA-VD, l'acte de recours doit indiquer les motifs et conclusions du recours. Le recourant ne peut pas prendre des conclusions qui sortent du cadre fixé par la décision attaquée. En l'occurrence, la recourante a pris des conclusions tendant à ce qu'une garde alternée soit reconnue et à ce qu'elle soit mise au bénéfice du partage des parts de quotient familial pour chacun de ses deux enfants mineurs. Même si cette dernière question ne se rapporte qu'à l'impôt cantonal et communal, il convient de considérer que, dès lors que la

recourante prétend que la garde est partagée entre les parents, le litige porte également sur le partage des déductions pour famille relevant de l'impôt fédéral direct. En effet, la recourante avait revendiqué la moitié de ces déductions dans sa déclaration d'impôt et la proposition de règlement de l'ACI du 17 décembre 2020 à laquelle se réfère la décision attaquée estime qu'elle ne peut en bénéficier.

E. 3

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'art. 127 al. 2 Cst. 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 consid. 4.5 p. 344s.; 133 II 305 consid. 5.1 et 5.3 p. 309 ss). 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'art. 127 Cst. 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 (cf. ATF 128 I 240 consid. 2.3 p. 243 et les arrêts cités). A cela s'ajoute que les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées (ATF 120 Ia 329 consid. 4c-e; ATF 118 Ia 1 consid. 3c) et qu'il existe un risque de créer de nouvelles inégalités (ATF 141 II 338 consid. 4.5; 133 II 305 consid. 5.1; ATF 132 I 157 consid. 4.2).

E. 4

Il convient d'abord de statuer sur les questions relatives à l'impôt fédéral direct. a) Selon l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, le contribuable peut déduire du revenu un montant de 6'500 francs pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien; lorsque les parents sont imposés séparément, cette déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33, al. 1, let. c LIFD. Autrement dit, dans le cas d'une imposition de parents divorcés avec enfant mineur commun, si aucun des parents ne demande une déduction pour les contributions d'entretien, chaque parent peut demander la moitié de la déduction pour enfants et la moitié de la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts des capitaux d'épargne pour l'enfant (cf. circulaire n°30 de l'Administration fédérale des contributions du 21 décembre 2010, Imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, ch. 14.4.1). b) En l'occurrence, il est constant que la contribution d'entretien prévue par la convention sur les effets accessoires du divorce n'a pas été versée par la recourante pendant la période fiscale 2018 et que celle-ci n'a pas revendiqué de déduction pour ce motif. Elle peut dès lors bénéficier de la moitié de la déduction pour enfants ainsi que de celle pour les primes d'assurance et les intérêts des capitaux d'épargne pour l'enfant. Le recours doit donc être admis en ce qui concerne l'impôt fédéral direct.

E. 5

Est également litigieuse en l'espèce l'application des dispositions de la législation vaudoise relatives au quotient familial. a) La loi sur l'harmonisation fiscale désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 1 LHID). Lorsqu'aucune réglementation particulière n'est prévue, les impôts cantonaux et communaux sont établis en vertu du droit cantonal (art. 1 al. 3 LHID). L'art. 11 al. 1 LHID a été modifié par l'adoption de la loi fédérale du 25 septembre 2009 sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants dans le cadre de la réforme de l'imposition du couple et de la famille (RO 2010 455, 458). Dans sa version en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 2011, date de l'entrée en vigueur de la réforme, l'art. 11 al. 1 LHID prévoyait que l'impôt des personnes mariées vivant en ménage commun devait être réduit de manière appropriée par rapport à celui des personnes vivant seules; cette même réduction était valable pour les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien. En tant qu'elle accordait aux familles monoparentales la même réduction tarifaire qu'aux couples mariés, cette disposition a été jugée contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive (ATF 131 II 697 et 131 II 710). Avec la réforme, le législateur a supprimé le passage relatif aux familles monoparentales. Cette suppression permettait d'éliminer la violation constatée par le Tribunal fédéral et de rétablir l'autonomie tarifaire des cantons en matière d'imposition des familles monoparentales selon leur capacité économique (voir le Message du Conseil fédéral du 20 mai 2009 relatif à cette modification législative, FF 2009 4237, p. 4251). Dans sa teneur actuelle, applicable à la période fiscale 2018 en cause, l'art. 11 al. 1 LHID prévoit uniquement que l'impôt des personnes mariées vivant en ménage commun doit être réduit de manière appropriée par rapport à celui des personnes vivant seules. Les cantons sont ainsi à nouveau entièrement compétents pour fixer les barèmes d'imposition des contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires faisant ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien (Reich/Cavelti, in Zweifel/Beusch (éd.), Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3e éd., Bâle 2017, n° 17 ad art. 11). Il s'ensuit que les dispositions légales cantonales qui fixent le taux d'imposition échappent à l'harmonisation fiscale et constituent du droit cantonal autonome (arrêt TF 2C_892/2016 du 23 juin 2017 consid. 5 non publié in: ATF 143 I 321). b) Selon l'art. 43 al. 1 LI, le revenu déterminant pour le taux d'imposition correspond au revenu imposable du contribuable, divisé par le total des parts résultant de sa situation de famille. A teneur de l'art. 43 al. 2 LI, les parts sont les suivantes: « a. 1 pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé ou imposé séparément selon l'article 10; b. 1,8 pour les époux vivant en ménage commun (art. 9); c. 1,3 pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé ou imposé séparément, selon l'article 10, pour autant qu'il tienne un ménage indépendant seul avec un enfant mineur, en apprentissage ou aux études, dont il assure l'entretien complet. Le maintien de l'exercice conjoint de l'autorité parentale ne doit pas conduire à l'octroi de plusieurs parts de 1,3. Le Conseil d'Etat édicte les règles d'application de cette disposition. d. 0,5 pour chaque enfant mineur, en apprentissage ou aux études, dont le contribuable assure l'entretien complet. Si 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. On ne peut pas accorder plus d'une part de 0,5 au total par enfant. Le Conseil d'Etat arrête les dispositions réglant la répartition de la part de 0,5 entre des père et mère imposés

séparément, lorsqu'aucune contribution pour l'entretien de l'enfant n'est déductible. » L'art. 5 du règlement du 6 avril 2011 sur l'imposition de la famille (RIFam; BLV 642.11.3) dispose ce qui suit: « 1 La part de quotient de 0,5 est attribuée exclusivement au parent imposé sur les contributions qu'il reçoit de l'autre parent pour l'entretien de l'enfant. Il bénéficie également de la part de quotient de 1,3 s'il tient un ménage indépendant seul avec cet enfant. 2 La part de quotient de 0,5 est partagée par moitié lorsque les parents assument la garde de l'enfant dans une mesure comparable, et qu'aucune contribution pour l'entretien de cet enfant n'est déductible. La part de quotient de 1,3 est octroyée au parent qui assume principalement l'entretien de l'enfant, s'il tient un ménage indépendant seul avec cet enfant. 3 L'octroi de la part de quotient de 1,3 est exclu en cas de concubinage. » Il résulte des dispositions qui précèdent que, pour déterminer lequel des parents imposés séparément assure l'entretien de l'enfant, le législateur vaudois s'est d'abord référé au versement d'une contribution d'entretien pouvant être déduite par l'un des deux parents (art. 37 al. 1 let. c LI). Dans cette hypothèse, le parent débirentier, qui peut déduire le montant des contributions versées, ne peut faire valoir de droit à une part de quotient pour ce même enfant; le parent crédirentier, dont le revenu imposable inclut les contributions d'entretien, se verra attribuer la part de quotient familial pour l'enfant (art. 43 al. 2 LI et art. 5 al. 1 RIFam). Le versement de la pension alimentaire constitue un déplacement de ressources: celui qui reçoit la pension alimentaire l'utilise pour les besoins de l'enfant en sus de ses propres ressources auxquelles cette pension est assimilée et sur laquelle il est imposé. Par conséquent, c'est lui qui, sur le plan fiscal, assure l'entretien de l'enfant (ATF 133 II 305 consid. 6.5). Pour concrétiser le mandat du législateur quant à la répartition des parts du quotient familial en l'absence de versement d'une contribution d'entretien, le Conseil d'Etat a retenu le critère de la "garde" en ce sens que la part de quotient doit être partagée par moitié lorsque les parents assument la garde de l'enfant dans une mesure comparable. Il résulte implicitement de cette disposition que, si la garde de l'enfant est au contraire assumée principalement par l'un des parents, seul ce dernier bénéficiera de l'entier de la part de quotient familial. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'impôt fédéral direct où la pratique se réfère également à ce critère en l'absence du versement d'une contribution d'entretien (ATF 141 II 338 précité, consid. 5.1; 133 II 305 précité consid. 8.5), le parent qui exerce la garde la plus importante peut être considéré comme celui subvenant par ses propres moyens à la plus grande part de l'entretien de l'enfant (voir aussi Circulaire n°30 de l'Administration fédérale des contributions du 21 décembre 2010 – Imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct [LIFD], ch. 13.4, p. 23 ss; Christine Jaques, in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2^{ème} éd., Noël/Aubry Girardin [édit.], Bâle 2017, n. 37 ad art. 36 LIFD et les réf. citées; Daniel de Vries Reilingh, *L'imposition de la famille: quelques réflexions concernant la déduction pour enfant et le barème parental* in "Au carrefour des contributions", *Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard*, p. 555 ss, spéc. p. 567). c) Le Code civil ne définit pas la notion de garde. Jusqu'au 1^{er} janvier 2014, date d'entrée en vigueur de la modification du 21 juin 2013 (RO 2014 357), on distinguait entre, d'une part, le droit de garde, qui était une composante de l'autorité parentale et consistait dans le droit des parents de déterminer le lieu de résidence et le mode d'encadrement de l'enfant et, d'autre part, la garde de fait (cf. Franz Werro, *Concubinage, mariage et démariage*, Berne 2000, p. 163, n. 748 ss). Depuis le 1^{er} janvier 2014, la notion de droit de garde a été abandonnée au profit du droit de déterminer le lieu de résidence de l'enfant (art. 301a al. 1 CC), si bien que la garde se limite désormais à la seule notion de garde de fait que la jurisprudence définit comme la prise en charge quotidienne de

l'enfant accompagnée de l'exercice des droits et devoirs liés aux soins et à l'éducation courante (ATF 142 III 612 consid. 4.1, traduit in JdT 2017 II 195; ATF 147 III 121 consid. 3.2.2; Audrey Leuba/Philippe Meier/Marie-Laure Papaux van Delden, Droit du divorce, Berne 2021, p. 587 ss, n. 1595 ss et réf. citées). Sous l'angle de l'application du droit fiscal, en particulier de l'art. 5 al. 2 RIFam, est seule déterminante la garde de fait soit la participation de chacun des époux à la prise en charge quotidienne des enfants, laquelle entraîne selon l'expérience générale de la vie des dépenses correspondantes (ATF 141 II 338 consid. 6.2 selon lequel les solutions retenues pour accorder les avantages fiscaux liés à l'entretien d'un enfant sont basées sur des critères factuels). d) En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 p. 449; 140 II 248 consid. 3.5 p. 252; 133 II 153 consid. 4.3 p. 158). Selon la jurisprudence, les arrangements à bien plaie entre époux s'écartant du jugement de divorce ne sont en principe pas déterminants sur le plan fiscal, à tout le moins au moment de déterminer lequel des parents doit bénéficier du taux d'imposition spécial et des déductions sociales liées à la garde des enfants communs (ATF 141 II 338 consid. 6.3.2; 131 II 553 consid. 3.5; TF 2C_544/2019 du 21 avril 2010 consid. 6.6.; 2C_122/2012 du 1^{er} novembre 2012 consid. 4.1; 2C_472/2008 du 19 mars 2009 consid. 3.3; Christine Jaques in Commentaire romand, op. cit., n. 41 ad art. 23 LIFD; Hugo Casanova, Recht und Unrecht der Familienbesteuerung, RDS 2010 I p. 187 ss, spéc. 203). Une certaine rigueur s'impose sur ce point pour des raisons de justice fiscale, car l'attribution du quotient familial lié aux enfants chez l'un des parents conduit en principe à une réduction de ce quotient dans une mesure comparable chez l'autre parent, conformément au principe de correspondance (cf. arrêt TF 2C_242/2010 du 30 juin 2010 consid. 2.3.1).

E. 6

En l'occurrence, le jugement de divorce, auquel il convient en principe de se référer, maintient l'autorité parentale conjointe et attribue la garde au tiers intéressé. Quant à la convention sur les effets accessoires qui fait partie intégrante de ce jugement, elle prévoit que le domicile des enfants se situe chez leur père (ch. III), que ce dernier assume les frais liés à leur entretien (ch. IV) et que la recourante doit verser une contribution d'entretien au prénommé (ch. V). Il n'est pas contesté que la recourante n'a jamais versé – notamment pas pendant la période fiscale litigieuse – la contribution d'entretien au paiement de laquelle elle est astreinte en vertu du jugement de divorce. Sur le plan fiscal, il s'ensuit que cet élément n'est pas déterminant pour l'attribution de la part du quotient familial liée aux enfants. Comme le relève d'ailleurs l'autorité intimée, l'art. 43 al. 2 let. d LI n'exclut en effet l'attribution d'une part du quotient qu'au parent qui peut déduire le montant d'une contribution d'entretien, ce qui suppose que celle-ci ait effectivement été versée. Si la recourante versait cette contribution d'entretien, elle pourrait déduire son montant de son revenu mais ne pourrait pas bénéficier des parts du quotient familial. Le tiers intéressé, quant à lui, serait imposé sur le montant des contributions d'entretien versées mais pourrait revendiquer l'entier des parts de quotient familial. Cela étant, dès lors qu'aucune contribution d'entretien pour les enfants n'est déductible, il convient d'examiner la répartition de la garde des enfants (art. 5 al. 2 RIFam). A cet égard, il y a lieu en principe de se référer à la réglementation contenue dans le jugement de divorce (art. 133 al. 1 ch. 2 CC).

En l'espèce, le jugement de divorce, rendu le 26 septembre 2013, soit sous l'empire de l'ancien droit, attribue certes la "garde" au père mais, contrairement à ce qu'exigeait l'art. 133 al. 3 aCC, applicable jusqu'au 31 décembre 2013, en cas de maintien de l'autorité parentale, il ne prévoit rien s'agissant de la garde de fait, soit de la participation à la prise en charge de l'enfant. On ne saurait donc s'y référer pour déterminer en l'espèce si la recourante et le tiers intéressé assument la garde dans une mesure comparable. Il convient donc de se fonder sur les autres éléments du dossier. Selon ses déclarations, qui n'ont pas varié en cours de procédure, la recourante a, depuis le mois de juin 2013, ses enfants auprès d'elle six jours par quinzaine et la moitié des vacances scolaires et le père des enfants le reste du temps. Bien qu'il nie toute existence d'une garde alternée ou partagée, le tiers intéressé ne conteste pas véritablement cette répartition de la prise en charge. Il avait d'ailleurs admis dans sa déclaration du 13 octobre 2017 que la recourante prenait en charge les enfants d'une manière plus large que prévue si bien qu'elle assumait des frais au moins équivalents au montant de la contribution d'entretien. Contrairement à ce que soutient l'autorité intimée, il n'en résulte pas que la recourante n'aurait participé à la prise en charge effective de ses enfants que jusqu'à concurrence de ce montant. En outre, et surtout, dans son courrier du 5 décembre 2019 adressé au concubin de la recourante, B. _____ reconnaît que cette dernière prend à sa charge leurs enfants communs à raison de " 42% du temps ", ce qui correspond à une proportion de six jours par " quinzaine " (ou plus exactement sur quatorze jours), confirmant ainsi en tout point les déclarations de la recourante et de son concubin s'agissant du partage de la prise en charge effective des enfants entre les parents aussi bien pour les périodes fiscales 2016 et 2017 que pour la période fiscale litigieuse. La recourante et le tiers intéressé assumaient donc la garde de leurs enfants dans une mesure comparable en 2018 également. c) La décision attaquée a donc retenu à tort que les conditions posées par l'art. 5 al. 2 RIFam pour un partage de la part du quotient familial n'étaient pas remplies, ce qui conduit à l'admission du recours également dans la mesure où il concerne l'impôt cantonal et communal.

E. 7

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être admis et la décision rendue sur réclamation par l'Administration cantonale des impôts le 26 février 2021 annulée, la cause étant renvoyée à l'office d'impôt afin qu'il procède à une nouvelle taxation de la recourante pour la période fiscale 2018 dans le sens des considérants. Compte tenu du sort du recours, il n'est pas perçu d'émolument (art. 49 LPA-VD). La recourante, qui obtient gain de cause avec l'assistance d'un mandataire professionnel, a droit à une indemnité à titre de dépens, qui sera mise à la charge de l'Etat de Vaud (art. 55 LPA-VD).

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