

VD_OMNI FI.2022.0021 vom 30. August 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-08-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0021

FR: VD_OMNI FI.2022.0021 du 30 août 2022

IT: VD_OMNI FI.2022.0021 del 30 agosto 2022

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le recourant, qui a revendiqué et obtenu la déduction des pensions alimentaires versées à sa femme et ses enfants, ne peut pas en plus se prévaloir du partage du quotient familial (cf. art. 43 al. 2 let. a LI), ni de la déduction sociale pour enfant (cf. art. 35 al. 1 let. a LIFD). Il ne peut pas non plus obtenir la déduction des frais d'entretien de sa famille pour la période antérieure à la séparation effective (cf. art. 34 let. a LIFD et 38 let. a LI). Le système légal, qui prévoit qu'en cas de divorce ou de séparation judiciaire ou effective les époux sont imposés séparément pour l'ensemble de la période fiscale (cf. art. 42 al. 2 LIFD et 80 al. 1 LI), ce qui peut être défavorable au contribuable selon la date à laquelle la séparation intervient, ne viole par ailleurs pas le principe de l'imposition selon la capacité contributive ni celui de l'égalité de traitement entre contribuables. Recours au TF irrecevable (arrêt 2C_805/2022 du 6 octobre 2022).

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 2018. 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 (TF 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 (TF 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 (TF 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 (TF 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 TF 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 (TF 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, 2^{ème} éd., Bâle 2017, n° 22 ss ad art. 33). La répartition du quotient familial entre les parents imposés séparément est régie, pour la période fiscale 2018, 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 mois d'août 2018. Par ordonnance de mesures protectrices de l'union conjugale du 8 août 2018, le président du Tribunal d'arrondissement de la Broye et du Nord vaudois a autorisé les époux à vivre séparés pour une durée indéterminée, attribué la jouissance du domicile conjugal à l'épouse, imparti à l'époux un délai d'un mois pour se constituer un domicile séparé, confié la garde des enfants à leur mère avec un libre et large droit de visite en faveur du père et fixé une contribution d'entretien mensuelle à charge de ce dernier à 1'140 fr. allocations familiales en plus en faveur de C._____, à 1'200 fr. allocations familiales en plus en faveur de D._____ et à 1'000 fr. en faveur de B._____ dès la séparation effective mais au plus tard à l'échéance du délai imparti pour quitter le domicile conjugal. Selon les pièces justificatives au dossier, le recourant s'est en effet acquitté des pensions susmentionnées pour les mois de novembre et décembre 2018, soit d'un montant total de 8'160 fr. tel qu'admis par l'autorité fiscale dans le cadre de la réclamation. 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, ni de la déduction sociale pour enfant, selon ce qui a été exposé plus haut.

Reste à déterminer si le recourant peut déduire, comme il le revendique, outre les pensions alimentaires effectivement versées depuis le mois de novembre 2018, l'entretien général qu'il a fourni à sa famille depuis le début de l'année, soit l'annualisation de la contribution d'entretien. 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 qu'il est injuste qu'il soit considéré comme célibataire alors qu'il a contribué à l'entretien de sa famille dans une mesure comparable aux pensions alimentaires versées pour les mois de novembre et décembre 2018. Dans un arrêt FI.2022.0157 du 18 février 2022, le Tribunal cantonal a déjà confirmé dans le cas d'un contribuable séparé de son épouse dès le mois de février déjà mais ayant continué à gérer les moyens financiers du couple depuis un compte commun, que seules les contributions d'entretien des mois de novembre et décembre effectivement versées sur un compte séparé de l'épouse étaient déductibles, jusqu'alors les époux formant encore une unité économique malgré des domiciles séparés impliquant des charges dédoublées (notamment loyer). A plus forte raison dans le cas du recourant, le tribunal ne peut que confirmer que jusqu'au mois d'octobre 2018, les époux formaient une unité économique et faisant ménage commun. Dès lors, seules les contributions d'entretien effectivement versées depuis la séparation effective sont fiscalement déductibles. En effet, du point de vue du droit fiscal, les montants grâce auxquels le recourant a assuré l'entretien de sa famille durant la période précédant le mois d'octobre 2018 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 peuvent pas être déduits du revenu imposable (cf. arrêts FI.2022.0157 du 18 février 2022 et FI.2009.0038 du 5 novembre 2009, qui traite de cas similaires). 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 2018.

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 nettement plus bas avec deux enfants à charge sur l'ensemble de la période fiscale alors que le recourant est considéré fiscalement comme un célibataire sans personne à charge durant les dix premiers mois de l'année où il faisait encore ménage commun avec sa famille et contribuait à son entretien. 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 (TF 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; 133 I 206 consid. 6.1 et 7.1). 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). b) Le recourant se trouve dans la situation où il est imposé plus lourdement l'année de sa séparation, du fait que la séparation est intervenue deux mois seulement avant la fin de la période fiscale: le recourant ne peut ainsi déduire de son revenu imposable que les contributions d'entretien effectivement versées depuis le 1^{er} novembre 2018. Cette situation correspond toutefois à celle décrite dans l'arrêt 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 du 4 mai 2015 consid. 1a et les références). En conclusion, la décision attaquée ne viole pas le principe de l'imposition selon la capacité contributive ni celui de l'égalité de traitement entre contribuables.

E. 6

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge du recourant, qui succombe (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD). Il n'est pas alloué de dépens

(cf. art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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