

VD_OMNI FI.2022.0121 vom 14. August 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-08-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0121

FR: VD_OMNI FI.2022.0121 du 14 août 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0121 del 14 agosto 2023

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation du refus de faire bénéficier un contribuable du quotient familial, en raison du fait qu'il verse une pension alimentaire à son ex-épouse dont il vit séparé, tout en exerçant une garde alternée à part égale avec cette dernière sur leurs deux enfants. Ce contribuable peut sans doute revendiquer la déduction de la pension qu'il verse pour les siens à l'autre parent, ce qui lui a été accordé, sans pouvoir bénéficier en même temps du quotient familial. Au surplus, la réglementation légale en matière de déductions comprend nécessairement un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui s'avère, de manière générale, compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 95 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

Le litige porte en l'occurrence sur la détermination du revenu imposable du recourant durant les périodes fiscales 2019 et 2020, tant en ce qui concerne l'ICC que l'IFD. 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 similaire en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal, s'agissant des conséquences fiscales du versement d'une pension alimentaire. 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.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2; FI.2016.0037 du 16 décembre 2016 consid. 2 et FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2).

E. 3

Sur le plan formel, le recourant invoque au préalable une violation de son droit d'être entendu. Il fait valoir que la décision attaquée n'aurait pas été rendue dans un délai raisonnable, d'une part, et ne se prononcerait pas sur l'argumentation qu'il a développée dans sa réclamation, d'autre part. a) aa) L'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) garantit notamment à toute personne le droit à ce que sa cause soit traitée dans un délai raisonnable. Cette disposition consacre le principe de la célérité. L'autorité viole cette garantie et commet un déni de justice formel lorsqu'elle ne rend pas une décision qu'il lui incombe de prendre dans le délai que la nature de l'affaire et les circonstances font apparaître comme raisonnable (cf. ATF 144 II 486 consid. 3.2 p. 489; 142 II 154 consid. 4.2; 135 I 6 consid. 2.1; 130 I 312 consid. 5.1). La durée raisonnable d'une procédure ne peut pas être déterminée de manière générale et abstraite (cf. ATF 130 I 269 consid. 3.2). Lorsque la loi prescrit un délai d'ordre, son dépassement ne crée d'ailleurs qu'une présomption réfragable du retard injustifié. En l'absence d'un tel délai légal, le caractère raisonnable du délai à respecter s'apprécie selon les circonstances particulières de la cause, eu égard notamment à la complexité de l'affaire, à l'enjeu du litige pour l'intéressé, à son comportement ainsi qu'à celui des autorités compétentes (cf. ATF 135 I 265 consid. 4.4; 107 Ib 160 consid. 3b; 117 Ia 193 consid. 1c; ég. Jacques Dubey, Droits fondamentaux, vol. II, Bâle 2018, p. 805 s.). bb) En l'espèce, la réclamation que le recourant a formée contre la taxation de la période 2019 a été transmise à l'autorité intimée le 27 janvier 2021 et celle ayant trait à la période 2020, le 4 février 2022. Or, une proposition de règlement a été adressée au recourant le 4 juillet 2022 et la décision attaquée a été rendue le 9 août 2022. On ne voit pas que le principe de célérité ait été violé. En outre, dès que l'autorité a statué, le justiciable perd en principe tout intérêt juridique à faire constater un éventuel retard (cf. arrêt TF 2C_453/2019 du 6 décembre 2019 consid. 5). Le recourant n'explique pas en quoi il y aurait lieu de statuer sur ce point, nonobstant le fait que la décision sur réclamation ait été rendue. Le recourant fait par ailleurs valoir que cette décision a été rendue au début des vacances scolaires d'été, ce qui aurait préterité ses chances de préparer un recours dans de bonnes conditions. Le recourant perd de vue que les arguments de l'autorité inférieure n'ont pas varié depuis la proposition de règlement du 4 juillet 2022 et qu'il disposait ainsi du temps nécessaire, comme n'importe quel justiciable, pour rédiger et motiver son recours, malgré la période estivale. b) aa) Tel qu'il est garanti à l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, le droit de consulter le dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 167 consid. 4.1 p. 170 s.; 144 I 11 consid. 5.3 p. 17; 143 V 71 consid. 3.4.1 p. 72; 136 I 265 consid.

E. 3.2

p. 270; 135 II 145 consid. 8.2 p. 153). En matière d'impôt fédéral direct, il a cependant été jugé que les décisions de taxation et les décisions sur réclamation sont considérées comme étant motivées si les écarts par rapport à la déclaration y sont annoncés (cf. art. 131 al. 2 LIFD, qui s'applique également par analogie à l'art. 135 al. 2 LIFD; arrêt TF 2C_596/2012 du 19 mars 2013 consid. 4.1). La LIFD ne prévoit aucune autre obligation de motiver la décision de taxation, si la décision sur réclamation (arrêt TF 2A.62/2001 du 9 août 2001 E. 1b in: ASA 71 p. 623, RDAF 2003 II 285, StE 2002 B 93.4 n° 5). bb) Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond. Par exception au principe de la nature formelle du droit d'être entendu, une violation de ce dernier est considérée comme réparée lorsque l'intéressé jouit de la possibilité de s'exprimer librement devant une autorité de recours disposant du même pouvoir d'examen que l'autorité inférieure, et qui peut ainsi contrôler librement l'état de fait et les considérations juridiques de la décision attaquée (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 p. 226 s.; 138 II 77 consid. 4 p. 84; 137 I 195 consid. 2.3.2 p. 197s.; Jacques Dubey/Jean-Baptiste Zufferey, Droit administratif général, Bâle 2014, n° 1988). Toutefois, la réparation de la violation du droit d'être entendu doit rester l'exception (ATF 126 V 130 consid. 2b p. 132) et n'est admissible que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée. C'est seulement si l'atteinte est particulièrement importante qu'il n'est pas possible de remédier à la violation (ATF 124 V 180 consid. 4b). Une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 p. 197 s.; 133 I 201 consid. 2.2 et les références; arrêt TF 2C_980/2013 du 21 juillet 2014 consid. 4.3). cc) En l'occurrence, le recourant reproche à l'autorité intimée de ne pas avoir formellement traité le grief de violation de l'égalité de traitement à l'encontre des taxations des périodes concernées, en tant que celles-ci excluent une part déterminant le quotient familial, qu'il avait pourtant soulevé dans ses réclamations. La décision attaquée n'est sans doute pas motivée; cependant, elle se réfère à la proposition de règlement, du

E. 4

Sur le plan matériel, le recourant se plaint d'une violation de l'art. 127 al. 2 Cst., au motif que le quotient familial lui a été refusé, en raison du fait qu'il verse une pension alimentaire, tout en exerçant une garde alternée à part égale avec son ex-épouse. En revanche, il ne remet pas en cause le refus de l'autorité intimée d'admettre la déductibilité des frais d'avocat revendiqués pour la période fiscale 2019 ainsi que des autres frais professionnels revendiqués en 2019 et 2020. a) Aux termes de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. L'art. 167 al. 2 Cst.-VD a un contenu similaire. Ces dispositions concrétisent en droit fiscal le principe d'égalité consacré à l'art. 8 al. 1 Cst. (cf. arrêt TF 2C_164/2015 du 5 avril 2016 consid. 4.1). aa) Le principe de l'universalité de l'impôt, qui vise l'aspect subjectif du rapport fiscal (cf. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5^{ème} éd., Bâle 2021, p. 38), exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique. Il interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent

des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1; 132 I 153 consid. 3.1); il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale; cf. ATF 122 I 305 consid. 6a p. 313 s.; ég. TF 2C_164/2015 précité consid. 4.1). bb) Le principe de l'égalité de l'imposition, pour sa part, concerne l'aspect objectif du rapport fiscal (cf. Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, op. cit., p. 39). Selon ce principe, les personnes dont les situations sont semblables soient imposées de la même manière. A l'inverse, de réelles différences dans les situations de fait doivent mener à des charges fiscales différentes (ATF 137 I 145 consid. 2.1; ATF 136 I 49 consid. 5.2.; TF 2C_516/2018 du 18 juin 2018 consid. 5.1). Ainsi, d'après le 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 144 II 313 consid. 6.1 p. 320; 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 s. et les références citées). Ce principe n'implique donc pas nécessairement une imposition identique des revenus identiques (Peter Hongler, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion*, Jusletter, 4. November 2019, p. 19). b) 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 (arrêt TF 2C_1145/2013 et 2C_1146/2013 du 20 septembre 2014, consid. 2.2, résumé in: StR 70/2015 p. 162 et Archives 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 (arrêt TF 2C_1145/2013 et 2C_1146/2013 précité, consid. 2.3). Il en va de même en ce qui concerne, en droit cantonal, 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). aa) A teneur des art. 25 LIFD et 29 LI, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD (30 à 42a LI). S'agissant des éléments admis en déduction, on distingue les déductions dites organiques (frais d'acquisition du revenu; art. 26 à 32 LIFD, 30 à 36 LI), les déductions générales (dites aussi anorganiques; art. 33 et 33a LIFD, 37 LI), ainsi que les déductions sociales (art. 35 LIFD et 39s. LI; ATF 149 II 19 consid. 6.1 p. 24, réf. citées). Les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables (art. 9 al. 1, 1^{ère} phr. LHID). Parmi les déductions générales figure la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution

d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille (art. 9 al. 2 let. c LHID). On n'admettra pas d'autres déductions. Les déductions pour enfants et autres déductions sociales de droit cantonal sont réservées (art. 9 al. 4 LHID). bb) Selon la jurisprudence, constituent des déductions sociales celles qui 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 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. 344 et les références citées). 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. A cela s'ajoute que les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées et qu'il existe un risque de créer de nouvelles inégalités (ATF 141 II 338 consid. 4.5 p. 344 s. et les arrêts cités ; arrêt TF 2C_686/2018 du 21 janvier 2019 consid. 5.3). 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). La teneur de l'art. 9 al. 4 LHID laisse ainsi une grande marge de manœuvre au législateur cantonal dans la mise en place des déductions sociales (cf. arrêts TF 2C_686/2018 du 21 janvier 2019 consid. 5.3 et 6.2; 2C_287/2015 du 23 juillet 2015 consid. 3.2 et les références citées). c) aa) En droit cantonal, le quotient familial est défini à l'art. 43 al. 1 LI, dont la 1^{ère} phrase précise que 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. Les parts, définies à l'art. 43 al. 2 LI, sont les suivantes: 1 pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé ou imposé séparément selon l'article 10 (let. a); pour les époux vivant en ménage commun (art. 9; let. b); 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 (let. c); 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 (let. d). Dans sa teneur au 1^{er} janvier 2020, l'art. 42 al. 1 LI accorde une déduction de 15'800 fr. au contribuable dont le revenu net, diminué des éventuelles déductions prévues aux art. 37 al. 1 let. k, 39 et 40 LI n'excède pas 15'899 francs. La disposition transitoire de l'art. 277g LI, dans sa teneur au 1^{er} janvier 2019, avait un contenu identique. La déduction et la limite de revenu sont augmentées de 3'200 fr. (2'200 fr. selon art. 277g LI en vigueur pour la période fiscale 2019) pour le contribuable désigné à l'art. 43 al. 2 let. c LI, ainsi que de 3'300 fr. pour chaque enfant à charge pour lequel le contribuable a droit à une part de 0.5. L'art. 42a LI prévoit qu'une déduction supplémentaire est accordée aux contribuables visés à l'art. 43 al. 2 let. c LI (al. 1). Ainsi, pour les revenus nets ne dépassant pas 119'300 fr. (montant tel qu'indexé pour les périodes fiscales 2019 et 2020), la déduction supplémentaire se monte à 2'700 fr. pour les familles monoparentales au sens de l'art. 43 al. 2 let. c LI et à 1'000 fr. pour chaque enfant mineur, en apprentissage ou aux études, dont les époux ou le parent assurent l'entretien complet (montants tels qu'indexés pour les périodes fiscales 2019 et 2020). La répartition du quotient familial entre les parents imposés séparément est régie, pour les deux périodes concernées, par le RIFam. L'art. 5 al. 2 RIFam, applicable aux parents divorcés ou aux parents mariés imposés séparément et exerçant en commun l'autorité parentale sur leur enfant mineur dont ils assurent l'entretien complet, dispose que 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 (1^{ère} phrase). 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 (2^{ème} phrase). Cette disposition précise le contenu de l'art. 43 al. 2 let. d LI. 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 crédiere, 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 p. 311; v. ég. arrêt TF 9C_652/2022 du 24 mai 2023 consid. 3.2.2). bb) S'agissant des déductions sociales pour enfant, l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022 – donc applicable aux deux périodes concernées – prévoit qu'est notamment déduit du revenu un montant de 6'500 fr. 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. L'art. 36 al. 2 LIFD fixe le montant d'impôt pour les époux vivant en ménage commun. Vu l'al. 2 bis, il s'applique par analogie aux époux vivant en ménage commun et aux contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument pour l'essentiel l'entretien. Le montant de l'impôt ainsi fixé est réduit de 251 francs par enfant (jusqu'au 31 décembre 2022) et par personne nécessiteuse. A teneur de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, sont déduits du revenu la

pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille. 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). Il ressort cependant du système légal qu'il est exclu d'accorder plusieurs fois, pour un même enfant, la déduction sociale pour enfant, soit au contribuable séparé ou divorcé qui assure l'entretien de l'enfant et à celui qui verse la contribution d'entretien pour cet enfant (ATF 133 II 305 consid. 6.8 pp. 312/313). De même, il est exclu d'accorder le barème pour couples à chacun des deux parents lorsqu'ils sont séparés ou divorcés, ce qui reviendrait à faire bénéficier les contribuables concernés de plusieurs déductions de nature identique pour le même enfant (ATF 131 II 553 consid. 3.4 p. 557). Ainsi, on a vu plus haut que lorsque l'un des parents verse une pension alimentaire à l'autre, l'assimilation de cette pension aux ressources du parent qui la reçoit aux fins d'entretien de l'enfant désigne ce dernier comme le contribuable qui assure l'entretien de l'enfant (ATF 133 II 305 consid. 6.5 p. 311). En revanche, les dépenses d'entretien direct consenties par le parent débiteur de la pension alimentaire lors de la garde alternée ne font pas l'objet d'abattements sociaux particuliers; il importe peu sous cet angle que la garde alternée soit, ou non, d'égale importance, le statut créé par l'existence d'une pension alimentaire l'emporte (ATF 133 II 305 consid. 8.4 p. 307; dans le même sens, arrêt TF 9C_652/2022 déjà cité consid. 5.2 et 5.3.2; pour la situation particulière dans laquelle les parents séparés ou divorcés ont l'autorité parentale conjointe, la garde alternée équivalente, où aucune contribution d'entretien n'est versée et où les parents ont convenu de prendre en charge l'entretien de l'enfant à parts égales en versant chacun le même montant, le barème réduit doit être accordé à celui des parents qui a le revenu le plus faible; cf. ATF 141 II 338 consid. 6 p. 346s.; arrêt TF 2C_380/2020 du 19 novembre 2020 consid. 4.7). cc) Il importe de garder à l'esprit, s'agissant de l'art. 127 al. 2 Cst., que les situations durant et après la communauté familiale se distinguent en cela que, dans la première hypothèse, la famille est perçue comme une unité dont les rapports financiers internes ne sont en principe pas fiscalement pertinents. Dans la seconde hypothèse, le droit fiscal tient compte du déplacement des ressources entre les membres de la famille. Tandis que le contribuable qui verse la pension alimentaire ou la contribution d'entretien à son conjoint (ou à son ex-conjoint) a le droit de déduire celle-ci, le parent qui reçoit ces contributions les utilise pour les besoins de l'enfant et ses besoins personnels en sus de ses propres ressources auxquelles cette pension est assimilée et sur laquelle il est imposé; pour sa part, le parent qui reçoit les contributions bénéficie de la déduction sociale pour enfant (ATF 133 II 305 consid. 6.5 p. 311; arrêts TF 2C_87/2016 du 19 août 2016 consid. 6.2.2; 2C_200/2011 du 14 novembre 2011 consid. 5.2.2, in: RDAF 2012 II 56; 2C_3/2008 du 18 avril 2008 consid. 2.2).

E. 5

a) En la présente espèce, le recourant fait valoir qu'il tient un ménage indépendant, seul, avec ses deux enfants et qu'il finance "(...) la majeure partie du support administratif et médical concernant les enfants, ainsi que l'achat des habits et divers matériel sportif,

scolaire ". Or, il ressort du dossier qu'il exerce avec son épouse, B. _____, dont il vivait séparé au 31 décembre 2019 et au 31 décembre 2020, une garde alternée sur leurs deux enfants. Selon l'arrêt de la Cour d'appel civile du 12 juillet 2016, cette garde alternée s'exerce à raison de trois jours par semaine pour le recourant et à raison de quatre jours par semaine s'agissant de son épouse. A cela s'ajoute que, toujours selon l'arrêt précité, une contribution mensuelle à l'entretien des siens de 1'600 fr. à compter du 1^{er} mai 2016, une demie des allocations familiale en sus, a été mise à la charge du recourant, que les époux sont convenus le 18 juin 2018 de ce que recourant verse dès et y compris le 1^{er} juin 2018 un subside superprovisionnel de 2'500 fr. par mois jusqu'à la reprise de l'audience de mesures provisionnelles; enfin, les époux sont convenus, le 20 mars 2019, que le recourant contribue à l'entretien de sa famille par le versement d'une pension mensuelle de 4'500 fr., allocations familiales comprises, dès et y compris le 19 avril 2019 et jusqu'au 30 juin 2019, étant précisé que la situation serait revue après le 30 juin 2019. La déductibilité de ces pensions alimentaires a été revendiquée et leur déduction du revenu du recourant, admise par 34'000 fr. en 2019 et 22'800 fr. en 2020. Telle était la situation qui se présentait durant les deux années fiscales concernées par la présente procédure, à savoir 2019 et 2020. Compte tenu de l'étanchéité des périodes fiscales, il importe peu, pour la taxation de ces deux périodes, que cette situation se soit modifiée les années suivantes. b) Le recourant critique le fait d'être imposé au titre d'un contribuable vivant seul; au vu de ce qui précède, il revendique l'application d'un quotient familial. Toutefois, dans une situation où – comme en l'occurrence – les époux séparés se partagent la garde de leurs enfants et exercent celle-ci de façon alternée, le statut créé par le versement d'une pension alimentaire l'emporte, comme on l'a vu au considérant précédent. Cela signifie concrètement pour le recourant qu'il peut sans doute revendiquer la déduction de la pension qu'il verse pour les siens à l'autre parent, ce qui lui a été accordé, sans pouvoir bénéficier en même temps du quotient familial. Par conséquent, la décision attaquée, qui refuse au recourant de pouvoir bénéficier pour le taux d'imposition de son revenu d'un quotient de 0.5 ou 0.25 par enfant et d'un quotient familial de 1.3, s'agissant de l'ICC, n'est pas critiquable. Il en va de même en tant qu'elle lui refuse une (demi-)déduction sociale supplémentaire par enfant, ainsi que le barème parental de l'art. 36 al. 2 bis LIFD, n'est pas critiquable. c) Le recourant se plaint de ce que cette solution, quoique solidement établie par la jurisprudence depuis plusieurs années, serait génératrice d'une inégalité de traitement. Il évoque, par comparaison, la situation de trois contribuables divorcés (ou séparés), au revenu identique, vivant seul en ménage, et ayant à charge deux enfants mineurs en garde alternée à égalité (50/50) avec l'autre parent. Le premier contribuable est créancier d'une contribution d'entretien de son (ex-) conjoint, cependant que le deuxième ne reçoit, ni verse une contribution d'entretien à son (ex-) conjoint. Le troisième contribuable – dans une configuration analogue à la sienne – verse une contribution d'entretien à son (ex-) conjoint. Le recourant constate que les deux premiers bénéficieront du quotient familial, contrairement au troisième et qu'en conséquence, ce dernier pâtira d'un taux d'imposition plus élevé que les deux autres, ce qui s'avérerait contraire à l'art. 127 al. 2 Cst. Les trois constellations évoquées par le recourant ne sont guère comparables. Comme l'explique l'autorité intimée dans ses écritures, les constatations du recourant ne tiennent aucun compte du fait que le premier des trois contribuables évoqués verra la contribution d'entretien dont il est créancier ajoutée à son revenu imposable, tant s'agissant de l'ICC que de l'IFD, cependant que le troisième pourra, à l'inverse, revendiquer les déductions pour la contribution versée, tant s'agissant de l'ICC que de l'IFD. On voit dès lors que le revenu imposable n'est pas le même dans les trois

situations; pour chacun des parents séparés ou divorcés, l'entretien des enfants est pris en considération soit sous la forme de la déduction de la pension ou de l'octroi d'abattements sociaux forfaitaires, en conformité avec les dispositions légales. Au surplus, il ne saurait être question d'examiner ici tous les cas de figure qui peuvent se présenter, que ce soit en matière de protection de l'union conjugale ou au titre des effets accessoires du divorce. Comme il a été rappelé dans les considérants qui précèdent, la réglementation légale en matière de déductions comprend nécessairement un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui s'avère, de manière générale, compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst.

E. 6

Il suit de ce qui précède que le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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