

VD_OMNI FI.2023.0087 vom 29. Februar 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-02-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0087

FR: VD_OMNI FI.2023.0087 du 29 février 2024

IT: VD_OMNI FI.2023.0087 del 29 febbraio 2024

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, portant sur l'imposition des rentes pour enfant (1er et 2e pilier) perçues par un contribuable qui bénéficie d'une rente invalidité. Compte tenu de la demande du fils majeur du recourant de se faire verser directement la rente du 1er pilier, le revenu en question est imposable auprès du fils du recourant, comme l'a retenu à juste titre l'autorité intimée. S'agissant du 2e pilier et en l'absence de disposition correspondante à l'art. 71ter RAVS dans la LPP et dans le règlement de prévoyance, il faut retenir, à l'instar de l'autorité intimée, que le revenu est réalisé dans le chef du recourant, même si la rente pour enfant est versée directement à celui-ci par l'institution de prévoyance. Confirmation également des déductions appliquées par l'autorité intimée sur le revenu imposable du recourant. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 19 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 décembre 2000 sur les impôts directs (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le présent recours ayant été interjeté dans 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]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Appelé à se prononcer, comme dans le cas d'espèce, sur une question relevant tant de l'IFD que de l'ICC, le tribunal doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou à tout le moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références). 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 donc être traitée avec un raisonnement identique, il est admis qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne distingue pas entre les deux catégories d'impôts, à condition toutefois que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'IFD que pour l'ICC (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; arrêt FI.2019.0001 du 12 février 2020 et les références).

E. 3

Le litige avait initialement trait à l'intégration, dans le revenu imposable du recourant, des rentes pour enfant d'invalidité versées par la caisse de compensation AVS (1^{er} pilier) et par l'institution de prévoyance professionnelle (2^e pilier). L'autorité intimée ayant réformé la décision de taxation en renonçant à intégrer au revenu du recourant la rente versée par la caisse de compensation directement à son fils majeur (1^{er} pilier), le litige ne porte plus que sur le point de savoir si la rente versée par l'institution de prévoyance (2^e pilier) doit être imposée dans le chef du recourant ou dans celui de son fils.

E. 4

Le recourant soutient en substance que, dès lors qu'elle est versée directement à son fils par l'institution de prévoyance, la rente pour enfant d'invalidité devrait être imposée directement auprès de son fils. a) L'art. 16 al. 1 LIFD prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Cette disposition exprime, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net (ATF 148 II 551 consid. 5.1; 143 II 402 consid. 5.1). Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu (cf. ATF 144 II 427 consid. 7.2; arrêt TF 2C_1035/2020 du 12 novembre 2021 consid. 5.1). Selon les art. 22 al. 1 LIFD et 26 al. 1 LI, sont imposables tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations. En application de l'art. 22 al. 1 LIFD, les rentes AVS/AI, ainsi que les rentes du deuxième pilier doivent être déclarées par les personnes qui en sont les ayants droits immédiats. Le bénéficiaire d'une rente invalidité qui, en vertu de l'art. 35 de la loi fédérale du 19 juin 1959 l'assurance-invalidité (LAI; RS 831.20; cf. également l'art. 25 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité [LPP; RS 831.40]), a droit à une rente complémentaire pour enfant, doit par conséquent également déclarer cette rente, même s'il la perçoit pour un enfant adulte (arrêts TF 2C_164/2007 du 17 octobre 2007 consid. 2.3 avec renvois; 2A.536/2021 du 29 mai 2002 consid. 3.1). Le Tribunal fédéral, dans l'arrêt 2C_139/2022 du 31 août 2022 (consid. 3.3.2.4), a précisé sa jurisprudence, dans l'hypothèse où l'enfant majeur peut exiger que la rente d'enfant invalide lui soit versé directement et non pas à l'ayant droit à la rente (en application de l'art. 71 ter al. 3 du règlement fédéral du 31 octobre 1947 sur l'assurance-vieillesse et survivants [RAVS; RS 831.101]), dans sa version du 24 septembre 2010, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011 [RO 2010 4573] et de l'art. 82 al. 1 du règlement fédéral du 17 janvier 1961 sur l'assurance-invalidité [RAI; RS 831.201], qui renvoie à l'art. 71 ter RA VS; voir également l'ATF 143 V 305 consid. 5). Dans ce cas de figure exclusivement, et pour autant que le versement direct ait été requis en application de l'art. 71 ter al. 3 RA VS, il a considéré que la demande de versement direct à l'enfant majeur n'entraînait pas d'afflux de revenus pour le bénéficiaire de rente (cf. également dans ce sens Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2^e édition, 2019, n° 9 ad art. 22 LIFD). En l'absence de prétention au versement direct, il faut en revanche retenir que l'afflux de revenu se produit auprès du bénéficiaire de la rente, ce qui justifie de l'imposer sur ce revenu, même si la rente est perçue pour un enfant majeur, mais qu'elle lui est versée directement (arrêt TF 2C_139/2022 du 31 août 2022 consid. 3.3.2.4). En ce qui concerne les rentes pour

enfant de la prévoyance professionnelle, le Tribunal fédéral a retenu, dans l'ATF 147 V 2 (consid. 4), qu'il n'existait pas de règle correspondant à l'art. 71 ter RAVS dans la LPP. L'art. 25 LPP n'offrait ainsi pas à l'enfant majeur la possibilité de réclamer en son nom propre le droit à une rente d'invalidité complémentaire pour enfant et il n'existait aucune base légale dans cette loi pour une application analogique de l'art. 71 ter RAVS (ATF 147 V 2 consid. 3; Markus Krapf, *Praktische Probleme bei der Koordination von Unterhaltsbeiträge mit den Kinderrenten der IV und der beruflichen Vorsorge*, in: *Kaléidoscope du droit de la famille et des successions, Liber amicorum pour Alexandra Rumo-Jungo*, 2014, p. 221 ss, 231). Dans le cadre de cet arrêt, le Tribunal fédéral a également examiné si le règlement de prévoyance contenait une telle disposition. Tel n'étant pas le cas, il a considéré qu'il s'agissait d'un silence qualifié du législateur et de l'autorité chargée d'édicter les ordonnances (ATF 147 V 2 consid. 4 et la référence à Thomas Flückiger, in: *BVG und FZG, Kommentar zum schweizerischen Sozialversicherungsrecht*, 2 e éd. 2019, n. 6 ad art. 17 LPP, note 14 et les références citées). b) En l'occurrence, le règlement de prévoyance applicable au versement de la rente pour enfant, produit par le recourant, ne contient pas une disposition analogue à l'art. 71 ter RAVS. Comme l'a rappelé la jurisprudence citée ci-dessus, la LPP ne prévoit pour le surplus pas la possibilité, pour l'enfant majeur, de réclamer en son nom propre le droit à une rente d'invalidité complémentaire pour enfant. Aucune base légale dans la LPP ne prévoit une application analogique de l'art. 71 ter RAVS. L'autorité intimée a par conséquent retenu à juste titre que la rente pour enfant du 2 e pilier, même si elle était versée directement au fils du recourant, devait être intégrée au revenu imposable du recourant. Dans ces circonstances, c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que le revenu en question était réalisé dans le chef du recourant. Dans la mesure où elle impose auprès du recourant la rente pour enfant d'invalidité du 2 e pilier, la décision attaquée est ainsi conforme au droit.

E. 5

Reste à déterminer si le recourant est en droit de prétendre à une déduction sociale, du fait qu'il a versé un montant de 2'843,20 fr. à son fils majeur en formation en 2018. a) D'une manière générale, 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). De jurisprudence constante, les contributions d'entretien destinées à des enfants majeurs ne sont pas déductibles du revenu imposable du parent qui les verse (cf. ATF 133 II 305 consid. 9.2; arrêt FI.2023.0002 du 15 août 2023 consid. 2). Le recourant, sur la base de ces dispositions, ne peut pas déduire les montants attribués à son fils à titre de rente complémentaire du 2 e pilier, dès lors que ce dernier était majeur au cours de la période fiscale 2018. b) Aux termes de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD (dans sa teneur en vigueur du 1 er janvier 2014 au 31 décembre 2023), une déduction du revenu de 6'500 fr. peut être revendiquée pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction. L'art. 40 LI prescrit, pour sa part, qu'une déduction de 2'900 fr. (indexée à 3'200 fr. en 2018) est accordée au contribuable qui pourvoit à l'entretien d'une personne incapable de subvenir seule à ses besoins, pour autant que l'aide atteigne au moins ce montant et qu'aucun abattement ne soit accordé en application des art. 37 al. 1 let. c LI (pensions alimentaires) et 43 LI (quotient familial). Cette déduction permet de tenir compte de la

diminution de la capacité contributive du contribuable qui, par obligation juridique (art. 328 du Code civil suisse [CC; RS 210]) ou par devoir moral, entretient un proche (Christine Jaques, in Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 35 ad art. 35 LIFD). Elle suppose que le contribuable ait effectivement pourvu à l'entretien d'une personne et que celle-ci ait été incapable de subvenir seule à ses besoins, c'est-à-dire, selon la jurisprudence constante, que ses propres ressources soient inférieures au seuil du minimum vital (cf. arrêts FI.2005.0227 du 17 mai 2006; FI.2002.0016 du 5 septembre 2002 et les références citées). Il n'est pas contesté par le recourant que les déductions de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD et 40 LI n'entrent pas en ligne de compte, la franchise de 6'500 fr. s'agissant de l'IFD, respectivement de 3'200 fr. s'agissant de l'ICC, n'étant pas atteinte. c) L'art. 43 al. 1 LI prévoit enfin 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. Cette part est de 0,5 pour chaque enfant mineur, respectivement chaque enfant majeur 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 (art. 43 al. 2 let. 2). A teneur de l'art. 7 al. 1 du règlement du 6 avril 2011 sur l'imposition de la famille (RIFam; BLV 642.11.3), applicable aux parents divorcés ou parents mariés imposés séparément et assurant l'entretien complet de leur enfant majeur en apprentissage ou aux études, la part de quotient de 0,5 est octroyée au parent qui subvient de manière prépondérante à l'entretien de l'enfant. Toutefois, elle est partagée par moitié lorsque les parents subviennent à l'entretien de l'enfant dans une mesure comparable. En l'occurrence, le recourant ne prétend pas qu'il assumerait l'entretien complet de son fils majeur, par le versement annuel d'un montant de 2'843,20 francs. Il ne démontre pour le surplus pas que ce montant serait comparable à l'entretien fourni par la mère de son fils, alors qu'il s'agit d'un fait susceptible de diminuer sa charge fiscale, qu'il lui appartient dès lors d'établir (ATF 146 II 6 consid. 4.2; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3; arrêts TF 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 6.1 in Archives 87 p. 769; 2C_189/2016 du 13 février 2017 consid. 6.4.4 in RDAF 2017 II 446). Dans ces circonstances, l'autorité intimée a retenu à juste titre que le recourant n'avait pas droit à une demi-part de quotient familial en raison de l'entretien qu'il fournit à son fils. L'autorité intimée a par conséquent fait une application correcte des dispositions légales applicables aux déductions sociales.

E. 6

Il suit de ce qui précède que le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Il est renoncé à percevoir un émoulement (art. 49 et 50 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 55 LPA-VD).

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