

# VD\_OMNI FI.2024.0033 vom 11. Oktober 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-10-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2024.0033](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0033)

FR: VD\_OMNI FI.2024.0033 du 11 octobre 2024

IT: VD\_OMNI FI.2024.0033 del 11 ottobre 2024

## Regeste

A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, qui retient que les recourants n'ont pas rendu suffisamment vraisemblables les versements de pensions alimentaires effectués au Kosovo. Les recourants ne peuvent pas être protégés dans leur bonne foi, au motif que la déduction requise a été admise au cours de périodes fiscales précédentes. Recours rejeté.

## 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 des recourants durant les périodes fiscales 2011 et 2013, 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 similaires pour les deux catégories d'impôt, la possibilité de déduire les contributions d'entretien du revenu imposable étant réglée de manière similaire en droit fédéral 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., entre 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**

Le litige porte sur la déductibilité des contributions d'entretien versées par le recourant en faveur de ses deux enfants mineurs et à la mère de ceux-ci, qui résidaient alors tous au Kosovo. a) A teneur de l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Le revenu correspond à l'accroissement net du patrimoine d'un individu au cours d'une période donnée ( ATF 149 II 19 consid. 5.1; 143 II 402 consid. 5.1 et 5.2; 139 II 363 consid. 2.1 et 2.2). S'agissant de l'impôt sur le revenu, la LIFD fixe comme principe que le contribuable ne peut déduire ni les frais pour son entretien et celui de sa famille (art. 34 let. a LIFD) ni les prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille (art. 33 al. 1 let. c LIFD), tandis que ces prestations sont exonérées chez le bénéficiaire (art. 24 let. e LIFD; cf. ATF 125 II 183 consid. 6.a). Cette réglementation part du principe selon lequel les flux d'argent ne sont pas appréhendés sous l'angle du droit fiscal dès lors qu'ils interviennent au sein de la communauté familiale (Charlotte Baumann/Yves Robert, Déductibilité des frais d'avocats engendrés par un divorce, in *Au carrefour des contributions: mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard*, 2020, p. 518; Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3e éd. 2017, n° 23 ad art. 23 LIFD). Partant, les prestations perçues par un contribuable en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille ne sont, en principe, pas traitées comme des revenus sous l'angle du droit fiscal (ATF 149 II 19 consid. 5.2). En dérogation à ce qui précède, l'art. 23 let. f LIFD prévoit cependant que les pensions alimentaires obtenues pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale sont imposables à titre de revenu auprès de leur bénéficiaire. A teneur de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, ces mêmes contributions sont déductibles auprès du contribuable qui les verse. Le législateur a introduit avec la LIFD cette "réglementation inédite", car elle se conciliait mieux avec le principe de la capacité économique que la norme inverse qui figurait dans l'AIFD (Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral [Message sur l'harmonisation fiscale] du 25 mai 1983, FF 1983 III 174; cf. également ATF 125 II 183 consid. 6.b). D'après le principe d'imposition selon la capacité économique fixé à l'art. 127 al. 2 Cst., toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à disposition du contribuable (ATF 149 II 19 consid. 5.3; ATF 141 II 338 consid. 3.2; 136 II 88 consid. 5.2 et les références citées). Selon la jurisprudence, le régime exceptionnel de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD doit être interprété de manière restrictive pour des raisons de systématique fiscale, le sens et le but de cette disposition étant d'ancrer dans les relations entre les ex-époux le principe de la concordance ou de la correspondance (Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip) (arrêt TF 2C\_139/2019 du 18 décembre 2019 consid. 2.2; cf. également ATF 125 II 183 consid. 6.g), selon lequel la prestation d'entretien est déductible chez son débiteur parce qu'elle est, en principe, imposable chez son bénéficiaire (ATF 149 II 19 consid. 5.4; ATF 133 II 305 consid. 4.2; arrêts TF 2C\_544/2019 du 21 avril 2020

consid. 5.2; 2C\_139/2019 du 18 décembre 2019 consid. 2.1.4). b) En droit cantonal, tout comme en droit fédéral, la pension alimentaire que le conjoint divorcé ou imposé séparément obtient pour lui-même, ainsi que les contributions reçues par le détenteur de l'autorité parentale pour l'entretien d'enfants mineurs dont il a la garde sont imposables (cf. art. 27 al. 1 let. f LI). En corollaire, ces prestations sont déductibles chez le débiteur (cf. art. 37 al. 1 let. c LI). c) Seules les contributions d'entretien effectivement payées sont imposables auprès de leurs destinataires. Les aliments ne peuvent donc pas être imposés uniquement sur la base d'un jugement ou d'une convention qui les prévoit (cf. arrêts TF 2C\_544/2019 du 21 avril 2020 consid. 5.3; 2C\_233/2017 du 13 avril 2018 consid. 6.2; 2C\_585/2014 consid. 5.1; ég. Christine Jaques, in Noël/Aubry Girardin (éd.), Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2017, N 42 ad art. 23; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4<sup>ème</sup> éd., Berne 2023, N 63a ad art. 23; voir également l'arrêt FI.2023.0166 du 10 juillet 2024 consid. 2a). d) En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210), destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet 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; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3). S'agissant en l'occurrence d'une déduction du revenu imposable des contribuables, ceux-ci doivent prouver qu'ils se sont effectivement acquittés des contributions d'entretien. Le devoir de collaboration du contribuable (art. 124 LIFD) est particulièrement qualifié dans les relations internationales (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2), dès lors que les moyens d'investigation de l'autorité fiscale suisse sont nécessairement restreints (arrêts TF 9C\_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 7.3; 2C\_775/2019 du 28 avril 2020 consid. 7.1; 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2, in RF 70/2015 p. 811, traduit in RDAF 2016 II 110). Lorsque la personne bénéficiaire ne se trouve pas en Suisse, la preuve de sa dépendance financière et des sommes versées à l'étranger est soumise à des conditions particulièrement strictes. Dans ce cas, les autorités fiscales peuvent exiger une preuve rendant plausible que les montants en question sont parvenus au destinataire. Lorsqu'aucun justificatif bancaire ou postal ne peut être présenté, il appartient au contribuable de produire, au moins, une confirmation écrite du destinataire et de prouver dans une forme appropriée, par exemple par le biais d'une attestation d'une autorité, que le bénéficiaire a bien reçu le montant du soutien provenant de Suisse (arrêts TF 2C\_974/2018 du 4 décembre 2018 consid. 5.1; 2C\_582/2017 du 23 février 2018 consid. 4.2 et les références citées; voir également arrêt FI.2023.0028 du 5 janvier 2024 consid. 5b). Ces règles s'appliquent également en droit cantonal (cf. arrêt TF 2C\_582/2017 23 février 2018 consid. 8.3). L'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve est apportée et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Le tribunal de céans forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2; arrêts TF 2C\_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 et 9C\_55/2016 du 14 juillet 2016 consid. 3.2). En droit fiscal, les documents écrits revêtent une importance considérable, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate (cf. arrêts TF 2C\_709/2017 précité consid. 3.3 et 2C\_947/2014

du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4). A contrario, les témoignages, en particulier lorsqu'ils émanent de personnes proches de l'administré, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal. Il en va de même des preuves, certes écrites, mais établies après coup et des documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2; arrêts TF 2C\_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 et 2C\_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4; voir également arrêt FI.2021.0114 du 31 mars 2022 consid. 6b). Compte tenu de ce qui précède, et après une libre appréciation des preuves en sa possession, le Tribunal se trouve face à une alternative. S'il estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, il peut rendre sa décision. En revanche, si le Tribunal reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, il applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve.

#### **E. 4**

En l'occurrence, les recourants ont produit une décision d'un tribunal de première instance kosovar, datée du 27 janvier 2006, à teneur de laquelle A.\_\_\_\_\_ est tenu de contribuer à l'entretien d'C.\_\_\_\_\_ et de leurs deux enfants alors encore mineurs, à concurrence d'un montant mensuel de 250 Euros chacun, soit un total de 750 Euros. D'emblée, on relèvera que la déductibilité du versement effectué en faveur d'C.\_\_\_\_\_ est douteuse, les recourants n'ayant pas établi que cette dernière avait été mariée à A.\_\_\_\_\_. Or, à teneur des art. 23 let. f et 33 al. 1 let. c LIFD, seules les contributions versées en faveur du conjoint séparé ou de l'ex-conjoint sont visées. Quoi qu'il en soit, les recourants n'ont pu produire aucun document, à l'exception de la déclaration d'C.\_\_\_\_\_, soit une personne proche, que les versements fixés dans la décision du 27 janvier 2006 auraient été effectivement acquittés. On relèvera en outre que les déclarations du recourant et d'C.\_\_\_\_\_ divergent, s'agissant des modalités de paiement, le recourant ayant expliqué, dans le cadre de la procédure de réclamation, qu'il se rendait deux fois par année au Kosovo et qu'il versait alors en mains propres à la mère de ses enfants le montant dû en vertu de la décision du 27 janvier 2006, en présence d'un avocat qui quittançait le paiement. C.\_\_\_\_\_ a quant à elle indiqué avoir reçu chaque mois les contributions d'entretien. Les recourants n'expliquent pas pour quelle raison les quittances des versements ne pourraient être produites. Or, dans un contexte international comme en l'occurrence, les seules pièces produites ne suffisent pas à établir avec un degré de vraisemblance suffisant le versement des pensions alimentaires. Il faudrait en effet que la confirmation de la destinataire des paiements soit au moins corroborée par une attestation d'une autorité par exemple. La simple retranscription, par un avocat, des déclarations d'C.\_\_\_\_\_, ne constitue pas une preuve suffisante à cet égard. Il importe peu en outre que, comme le soutiennent les recourants, des transactions bancaires étaient à l'époque impossibles avec le Kosovo. S'agissant d'éléments factuels qu'il appartient aux recourants d'établir, l'autorité intimée pouvait donc considérer que la preuve du paiement des contributions d'entretien n'avait pas été fournie. La décision attaquée ne peut ainsi être que confirmée, dans la mesure où elle refuse la déduction sollicitée.

#### **E. 5**

Les recourants se prévalent par ailleurs de leur bonne foi. Ils relèvent que l'autorité intimée a admis, par le passé, les déductions revendiquées en lien avec le versement des pensions alimentaires dans un contexte similaire. a) Le droit fondamental du particulier à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'Etat, dont le Tribunal fédéral contrôle librement le respect (ATF 147 IV 274 consid. 1.10.1), découle directement de l'art. 9 Cst. et vaut pour l'ensemble de l'activité étatique. Selon la jurisprudence, un renseignement ou une

décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (1) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (2) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (3) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore (4) qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et (5) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 143 V 95 consid. 3.6.2; 141 V 530 consid. 6.2). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables. Le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité. Dès lors, le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst.; ATF 137 II 182 consid. 3.6.2; 131 II 627 consid. 6.1; 118 Ib 312 consid. 3b). Le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (StE 2013 A 21.14 23, 2C\_603/2012 consid. 4 et l'arrêt cité). En application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité fiscale n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée; si tel était le cas, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement. En réalité, le principe de la légalité exclut que le contribuable puisse se prévaloir d'une déduction admise dans un premier temps, mais qui s'avérerait ultérieurement incompatible avec la loi fiscale applicable. Ce n'est que si le fisc promet expressément d'accorder le même traitement pour une période subséquente que peut se poser la question de la bonne foi (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 et les arrêts cités). b) En l'occurrence, l'autorité intimée n'a donné aucune assurance aux recourants quant à la déductibilité des pensions alimentaires de leur revenu imposable. Le seul fait que l'autorité de taxation n'ait pas remis en question les déductions revendiquées par le passé ne suffit pas à faire naître une attente légitime auprès des contribuables qu'un traitement similaire leur serait accordé durant les années fiscales suivantes. L'arrêt TF 2C\_46/2021 du 19 janvier 2022 que citent les recourants ne permet pas de déroger aux principes qui ont été exposés ci-dessus. Le Tribunal fédéral y rappelle certes que l'autorité de taxation peut être liée par un traitement fiscal appliqué pendant une longue période, pour autant que les circonstances n'aient pas subi de changement juridiquement significatif (cf. la référence à l'arrêt TF 2C\_939/2019 du 25 mai 2020 (consid. 2.4.1)). Cette jurisprudence a été développée dans le cadre spécifique de l'allocation d'un bien à la fortune privée respectivement à la fortune commerciale. Un transfert de la fortune privée dans la fortune commerciale ou de la fortune commerciale à la fortune privée après des années de classification dans une des deux fortunes peut violer le principe de la bonne foi. In casu, l'objet du litige ne relève pas d'une telle allocation, qui se fait au terme de l'appréciation des circonstances du cas d'espèce, mais de la question de savoir si les conditions pour pouvoir bénéficier de la déductibilité des pensions alimentaires sont réunies et si les contribuables ont établi le versement de ces contributions, les circonstances pouvant évoluer d'année en année. On se trouve par conséquent pas dans une situation comparable à celle qui a donné lieu à l'arrêt précité. Le grief de violation du principe de la bonne foi doit être rejeté.

## **E. 6**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en considération (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.