

VD_OMNI FI.2024.0048 vom 6. September 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-09-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0048

FR: VD_OMNI FI.2024.0048 du 6 septembre 2024

IT: VD_OMNI FI.2024.0048 del 6 settembre 2024

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Refus par l'ACI d'octroi du quotient familial de 2,8 pour l'ICC ainsi que du barème mariés et de la déduction sociale pour enfants pour l'IFD. Question de l'imposition conjointe du recourant avec son épouse dont il vit séparé de fait depuis 2001: à l'issue de la procédure probatoire, c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que l'union conjugale était dissoute et que le recourant devait être imposé séparément de son épouse restée au Kosovo (consid. 4 et 5). Pas de déduction au titre de pension alimentaire pour le soutien que le recourant dit apporter à son épouse au Kosovo, faute de preuve (condi. 6). Pas de quotient familial de deux fois 0,5 correspondant à ses deux enfants encore aux études, faute de preuve du fait que le recourant assumait pour la période fiscale litigieuse l'entretien (complet) de ses deux enfants (consid. 7). Rejet du recours.

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 la période fiscale 2018, 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, dans ce sens que la question de l'imposition conjointe du recourant se pose de la même manière, même si les conséquences de la réponse à cette question sont diverses dans le droit fédéral et dans le droit cantonal. Il en va de même de savoir si le recourant a la charge de ses enfants, comme il le revendique, ou pas. 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

a) Le recours ne porte plus que sur le refus d'octroi du quotient familial pour la taxation de la période fiscale 2018 de 2,8 pour l'ICC ainsi que du barème mariés et de la déduction sociale pour enfants pour l'IFD. Le recourant ne revient en effet plus sur le refus de la déduction pour personne à charge en lien avec le soutien qu'il alléguait initialement apporter à sa sœur. Il y a ainsi lieu de déterminer d'abord (infra, consid. 4 et 5) si le recourant doit être imposé conjointement avec son épouse dont il n'est pas contesté qu'elle vit au Kosovo, ce qui a des conséquences tant pour l'ICC (quotient) que pour l'IFD (barème). Il faudra déterminer ensuite si le recourant peut déduire une contribution d'entretien pour son épouse (infra consid. 6) et si le recourant a le droit aux parts de quotient familial pour ses deux enfants, qui vivent également au Kosovo, ce qui aura également des conséquences à la fois pour l'ICC et pour l'IFD (infra consid. 7). b) Avant d'examiner ces questions matérielles, il y a lieu d'examiner la requête d'audition présentée par le recourant (supra Faits, let. D). Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. 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, d'avoir accès au 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 73 consid. 7.2.2.1 et les références). Le droit d'être entendu n'empêche pas le juge de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de se forger une conviction et que, procédant de manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, il a la certitude qu'elles ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; 138 III 374 consid. 4.3.2; arrêt 2C_112/2020 du 9 juin 2020 consid. 3.1). En l'occurrence, la Cour peine à comprendre la nature précise de la requête du recourant. L'audition de représentants de la commune de domicile – d'un Etat étranger – de l'épouse et des enfants du recourant n'apporterait rien de plus au dossier qui contient plusieurs attestations écrites et des actes notariés. On ne voit pas ce que ces auditions permettraient d'établir de manière plus probante que les éléments du dossier. Par appréciation anticipée des moyens de preuve, il convient ainsi de ne pas donner suite aux requêtes d'instruction du recourant. On signalera au surplus s'agissant de l'audition du recourant lui-même, qui n'est pas requise, que ce dernier a encore été interpellé sur ses relations avec B. _____ qui est sa colocataire de longue date et que l'on ne voit pas le recourant dire par oral quelque chose d'autre que les éléments écrits de la procédure. Le recourant demande en outre, toujours au titre des mesures d'instruction, la production du procès-verbal de l'audition de son fils à la représentation suisse de Pristina, lorsqu'il a voulu obtenir un visa pour venir étudier en Suisse, "en septembre 2020 sauf erreur". Outre qu'une

telle réquisition de mesure d'instruction paraît trop floue, elle n'est surtout d'aucune utilité pour juger si le recourant assume l'entretien de ses enfants. Les deux enfants du recourant ont produit une attestation qu'ils ont signée quant à cet entretien; on voit mal que le fils du recourant ait prétendu autre chose devant la représentation suisse à ce sujet. Un tel procès-verbal pour autant qu'il existe et puisse être retrouvé aujourd'hui, ne permettrait ainsi pas d'améliorer la valeur probatoire des documents figurant déjà au dossier. Il y a donc lieu là aussi de rejeter la réquisition.

E. 4

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. b) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, pour que l'on puisse considérer, en droit fiscal, qu'il y a séparation de fait ou de droit, les conditions suivantes doivent être remplies cumulativement: a) les deux époux ont leur propre domicile ou disposent de domiciles séparés; b) les époux ont mis fin à l'union conjugale et c) il n'y a pas de communauté de moyens pour le logement et l'entretien (arrêts TF 9C_277/2024 du 27 mai 2024 consid. 3.2; 9C_249/2023 du 2 août 2023 consid. 2.2; 2C_952/2020 du 6 octobre 2021 consid. 4.3). En l'espèce, il n'est pas contesté que le recourant vit en Suisse séparé de son épouse restée au Kosovo, de telle sorte que seules les deux autres conditions doivent être examinées. Une taxation séparée des époux présuppose une séparation durable et donc une suppression du ménage commun ou une vie séparée au sens des articles 175/176 CC ou 275 CPC ou un accord sur le fait sur la fin de l'union conjugale. Si l'union conjugale subsiste - même avec une vie commune sporadique - le mariage n'est pas considéré comme séparé du point de vue du droit fiscal. Dans un arrêt (TF 2C_523/2007 du 5 février 2008), le Tribunal fédéral a admis l'existence d'une union conjugale maintenue, sans échec du mariage, dans un cas dans lequel le mari habitait en Suisse, tandis que son épouse vivait en Allemagne auprès de sa mère nécessitant des soins. Le TF a considéré que la séparation géographique des époux était motivée par des circonstances extérieures et non par la fin de l'union conjugale (consid. 2.4). Dans l'arrêt 2C_354/2022 du 20 mars 2023, il s'agissait à nouveau d'un homme vivant en Suisse, marié à une femme résidant en Allemagne. Le Tribunal fédéral est parti sans autre du principe que les époux n'étaient séparés ni en droit ni en fait (consid. 2). Selon ces jurisprudences, il ne suffit donc pas pour reconnaître la séparation des époux qu'ils aient des domiciles ou des résidences séparés, comme par exemple dans le cas d'un "mariage de fin de semaine", tout en conservant l'union conjugale (ATF 138 II 300 consid. 2.2 ; arrêts 2C_952/2020 du 6 octobre 2021 consid. 4.3; 2C_502/2015 du 29 février 2016 consid. 3.1 ; 2A.433/2000 du 12 juillet 2001 consid. 2b/bb). La dissolution de l'union conjugale présuppose l'échec du mariage (cf. arrêt 2C_523/2007 du 5 février 2008 consid. 2.3 s.). Cette jurisprudence du Tribunal fédéral a été critiquée par la doctrine, qui voulait, du point de vue du droit fiscal, qu'il y ait séparation dès que les époux vivent séparés physiquement, ce qui implique une utilisation séparée des ressources (cf. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter,

Handkommentar zum DBG, 3 e éd., 2016, N. 17 ad art. 9 DBG, ainsi que les autres auteurs mentionnés par Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4 e éd., 2022, N 14 ad art. 9). Dans un arrêt récent cependant (TF 9C_277/2024 du 27 mai 2024 consid. 3.2), le Tribunal fédéral a rejeté cette critique et expliqué à nouveau que l'unité économique des époux ne se limitait pas à la vie commune et à la mise en commun des moyens. Les époux se doivent mutuellement assistance et pourvoient ensemble, chacun selon ses facultés, à l'entretien convenable de la famille (art. 159 al. 3, et art. 163 al. 1 CC). Même s'ils ont des domiciles séparés et utilisent leurs ressources séparément, ils peuvent toujours demander l'aide de l'autre conjoint si cela s'avère nécessaire. Il existe à cet égard une différence considérable par rapport à un couple de concubins qui, bien qu'ils habitent ensemble et utilisent leurs ressources en commun, peuvent mettre fin à la vie commune et à la relation à tout moment sans autres obligations. En outre, l'institution du mariage conduit à une amélioration ou à une protection juridique et financière des époux - par exemple en matière de prévoyance professionnelle ou de droit successoral - et parfois aussi à un privilège fiscal (p. ex. impôts sur les successions). Le législateur a tenu compte de ces avantages lorsqu'il a maintenu l'imposition de la famille dans la LIFD et la LHID (Message LIFD/LHID du 25 mai 1983, FF 1983 III 1 ss, 28; les modifications qu'apportera éventuellement l'imposition individuelle [cf. Message du 21 février 2024, FF 2024 589] ne sauraient encore être prises en considération dans le présent litige). Bien plus, l'unité économique entre les époux subsiste en partie même en cas de séparation ou d'échec du mariage; cela justifie d'autant plus, en ce qui concerne l'art. 9 al. 1 LIFD, d'exiger la fin de l'union conjugale pour une imposition séparée des époux. Finalement, le TF a également confirmé dans l'arrêt précité que, dans ce contexte, il importe peu que la version française de l'art. 9 al. 1 LIFD ("époux qui vivent en ménage commun"), contrairement aux versions allemande ("die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben") et italienne ("di coniugi non separati legalmente o di fatto"), puisse également permettre de conclure que c'est avant tout le ménage commun qui est déterminant pour l'imposition commune. Le Tribunal fédéral a en effet aussi confirmé sa jurisprudence précitée relative à l'art. 9 al. 1 LIFD dans des arrêts en langue française (cf. arrêts 2C_632/2019 du 10 janvier 2020 consid. 4.2 ; 2C_980/2013, 2C_981/2013 du 21 juillet 2014 consid. 8.1 ; 2C_753/2011 du 14 mars 2012 consid. 6.1.2). En substance, il faut ainsi que subsiste une intention subjective chez les époux de faire perdurer l'union conjugale. c) D'une manière générale, la procédure administrative contentieuse est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que l'autorité (administrative ou judiciaire) constate les faits d'office et apprécie librement les preuves (cf. art. 63 LPA-VD). L'autorité doit établir d'elle-même les faits, dans la mesure qu'exige l'application correcte de la loi. Elle ne saurait attendre que l'administré lui fournisse spontanément les renseignements et preuves adéquats. C'est en effet elle qui a la charge d'instruire la cause, c'est-à-dire de définir quels faits elle considère comme pertinents et d'ordonner l'administration des preuves nécessaires à l'établissement de ces faits. Il lui appartient en conséquence également de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, ainsi que du moment et de la forme de celle-ci. Lorsque tel est le cas, l'autorité doit en principe indiquer à l'intéressé les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend et lui fixer un délai pour qu'il s'exécute, en l'avertissant des conséquences d'un défaut de collaboration (ATF 130 I 258 consid. 5; Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 295; Clémence Grisel, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, 2008, n. marg. 159 ss). La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son

corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 30 LPA-VD). 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 à un carrefour. 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. Dans le domaine fiscal, les règles générales du fardeau de la preuve, qui sont destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait (ATF 147 II 338 consid. 3.2), 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. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2; arrêts TF 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4, in RDAF 2009 II 489). Les règles précitées s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale comme en l'espèce (art. 142 al. 4 LIFD; arrêt TF 2C_47/2009 du 26 mai 2009 in RDAF 2009 II 408 consid. 5 et les références citées). Dans le domaine de l'imposition conjointe des couples mariés cependant, le principe de l'imposition conjointe a précisément été voulu par le législateur de telle sorte qu'il revient à l'autorité fiscale de prouver les conditions d'une taxation séparée, et cela même – comme exception à la théorie des normes ordinaire présentée ci-dessus – si cette imposition conjointe a pour effet de diminuer l'imposition du contribuable (cf., dans ce sens, TF 2C_952/2020 du 6 octobre 2021, consid. 4.5.1).

E. 5

En l'espèce, le recourant a expliqué que son épouse et ses enfants étaient à sa charge bien qu'ils ne vivaient pas ensemble. Il a ajouté que son épouse vivant au Kosovo n'avait pas de moyen de subsistance et qu'il était dans l'obligation légale et morale de pourvoir à son entretien notamment en raison du coût de la vie élevé dans ce pays. Il a expliqué que s'agissant de ses deux fils, des attestations d'inscription à l'université ont été adressées à l'autorité lors de l'instruction et qu'étant tous les deux étudiants, le recourant avait aussi une obligation légale et morale à pourvoir à leur entretien. Sur interpellation du juge instructeur il a encore rappelé par courrier du 28 juin 2024 qu'il était venu en Suisse pour faire vivre sa famille et que des liens profonds l'unissent encore à son épouse. Ils se voient régulièrement soit en Suisse soit au Kosovo. B. _____, la femme avec laquelle le recourant habite en

Suisse, a également écrit à la Cour de céans pour expliquer connaître le recourant et sa femme depuis de nombreuses années et avoir aidé la famille humainement et financièrement. Elle indique en outre qu'"en aucun cas, je m'immiscerai dans la vie de couple de Monsieur et Madame A. _____ qui ont une relation stable de couple". Il faut bien voir à titre préalable que le recourant n'a jamais prouvé être marié avec celle qu'il décrit comme son épouse, D. _____. Certes, cette preuve ne lui a jamais été demandée ni par l'autorité intimée ni par la Cour de céans, mais rien n'indique que son épouse et lui soit liés par un mariage civil. Cette question n'a de toute façon pas lieu d'être analysée compte tenu de ce qui va suivre. Ainsi s'agissant de sa relation avec B. _____, comme le souligne à juste titre l'autorité intimée, le recourant lui-même ne se prononce pas ni ne la décrit, alors même qu'il avait été interpellé à cet égard. En outre et surtout, on constate que le recourant et B. _____ ont annoncé leur arrivée concomitante le 1^{er} août 2024 à _____, à la même adresse (_____) après avoir habité le même appartement (de 3 ½ selon les indications figurant sur le bail à loyer produit par le recourant) auparavant et dès le 1^{er} juillet 2001 conjointement à _____. Même si l'on peut imaginer qu'à son arrivée en Suisse le recourant ait pris à bail un logement en colocation pour économiser une part de loyer et aider d'autant sa famille restée au Kosovo, il faut voir que la cohabitation avec B. _____ n'a débuté qu'en 2001 alors que le recourant est arrivé en Suisse en 1999. En outre, même à admettre une telle volonté d'économie – que le recourant lui-même n'invoque du reste pas – le maintien de cette cohabitation pendant plus de vingt ans et au surplus le déménagement commun à _____ encore récemment interpellent. Dans une telle situation de fait, on peut admettre que l'autorité fiscale a apporté la preuve de la dissolution de l'union conjugale par des éléments objectifs consistant dans la cohabitation pendant plus de 20 ans avec une autre femme. Devant de tels faits objectifs, il appartenait au recourant de montrer que cette cohabitation n'impliquait pas une dissolution de son union conjugale. Or, pour ce faire, il ne pouvait uniquement se contenter d'alléguer que l'union conjugale était maintenue et qu'il voyait encore fréquemment son épouse. De même, il n'est pas suffisant d'indiquer que B. _____ "n'a pas toujours vécu à _____ ces dernières années". Même si la consultation du registre du contrôle des habitants mentionne effectivement un départ de la prénommée entre 2009 et 2011 pour _____, cela ne permet pas encore d'en tirer des conclusions. Le recourant n'explique ainsi pas ce que cette parenthèse dans la cohabitation a eu comme conséquence sur sa situation. Même si la transmission de telles informations sont par nature extrêmement intrusives pour la sphère privée des contribuables concernés, ils ont la garantie, par le secret fiscal, que ces informations resteront secrètes. Il était donc nécessaire pour le recourant d'expliquer en quoi sa cohabitation avec B. _____ ne relevait pas d'un concubinage mais uniquement d'une colocation, ce qu'il n'a fait à aucun moment. Le recourant n'expose pas pourquoi il vit avec B. _____ depuis toutes ces années. Même l'attestation de celle-ci, quelle que soit sa force probatoire, n'est pas suffisante pour renverser les éléments objectifs présentés par l'autorité fiscale. Or, le recourant savait qu'il devait montrer que l'union conjugale était maintenue malgré le fait qu'il habitait en Suisse avec une autre personne depuis 2001 et qu'il avait encore récemment déménagé avec elle. Aucune photo ne vient attester de ce que B. _____ serait une amie de la famille. Aucune attestation de l'épouse du recourant qui confirmerait connaître B. _____ comme une telle amie. Le dossier ne contient ainsi aucun élément documenté permettant ne serait-ce que de rendre vraisemblable la version des faits présentées par le recourant. Ce dernier a d'ailleurs encore été interpellé par le juge instructeur à cet effet. En continuant à indiquer sans le prouver que l'union était maintenue, il doit être considéré

comme ayant échoué à apporter cette contre-preuve et devra en supporter les conséquences sur le sort du litige. Il résulte de ce qui précède qu'après appréciation des éléments de faits, la Cour ne peut que rejeter les griefs du recourant en lien avec son imposition de couple. C'est ainsi à juste titre que l'autorité intimée a considéré que l'union conjugale était dissoute et que le recourant devait être imposé séparément de son épouse restée au Kosovo. Cette solution a pour conséquence que c'est à juste titre que le quotient familial de 1.0 a été octroyé au recourant pour l'ICC et que le barème ordinaire d'imposition fixé à l'art. 36 al. 1 LIFD a été appliqué.

E. 6

Le recourant conteste encore le refus de déduire au titre de pension alimentaire le soutien qu'il dit apporter à son épouse au Kosovo. a) 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 figurent 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). A teneur de la loi, pour pouvoir déduire une contribution d'entretien, le contribuable doit toutefois l'avoir effectivement "versée" (cf. art. 33 al. 1 let. c LIFD), ce qu'il lui appartient de démontrer conformément aux règles de répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale (rappelées ci-avant consid. 4d). Ce ne sont donc que les contributions effectivement payées qui peuvent être prises en compte. Le corollaire de cette règle est que seules les contributions d'entretien effectivement "payées" sont imposables auprès de leur destinataire en vertu de l'art. 23 let. f LIFD (arrêts 2C_233/2017 du 13 avril 2018 consid. 6.2 et 2C_585/2014 du 13 février 2015 consid. 5.1). b) En l'espèce, le recourant n'a jamais prouvé avoir versé les contributions dont il demande la déduction. Certes, il soutenait, et soutient encore dans son recours, devoir être imposé conjointement avec son épouse ce qui n'est guère compatible avec le versement d'une contribution d'entretien signifiant justement la fin de la mise en commun des moyens financiers. Il invoque cependant aussi le versement d'une contribution d'entretien à cette épouse. Ainsi, dans un document daté d'août 2023, cosigné avec son épouse, il indique lui avoir donné € 1'500 par mois pour l'année 2018 "de mains à mains", en plus des frais communs. Toutefois, ici encore, le recourant n'a pas prouvé avoir pris en charge ni la contribution d'entretien alléguée ni les autres frais allégués. S'il avait véritablement pris en charge les frais de maladie de son épouse, il aurait pu le montrer ne serait-ce que par des virements bancaires ou des factures médicales (même si de tels versements, faute de régularité, ne remplissent probablement pas les conditions pour être reconnus comme des contributions d'entretien). En l'état, les seules allégations du recourants quant au versement d'une contribution d'entretien apparaissent comme largement insuffisantes à prouver son acquittement effectif. C'est d'autant plus le cas en l'espèce que, comme l'a rappelé le Tribunal fédéral, le devoir de

collaboration du contribuable (art. 124 LIFD) est particulièrement qualifié dans les relations internationales (TF 2C_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 11.4). Il s'ensuit que c'est à juste titre que la décision attaquée a refusé la déduction d'une contribution d'entretien à l'épouse du recourant. Les griefs y relatifs doivent donc être rejetés.

E. 7

Le recourant revendique également l'octroi dans le cadre du quotient familial de deux fois 0,5 correspondant à ses deux enfants encore aux études. a) 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); 1,8 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). Sur le plan fédéral, l'art. 34 let. a LIFD prévoit que les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle, ne peuvent être déduits. L'art. 35 al. 1 let. a LIFD prévoit cependant une déduction sociale pour chaque enfant mineur, ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien. b) La question de savoir si un enfant majeur est en formation au sens du droit fiscal se détermine selon les règles du droit civil en matière d'obligation d'entretien des père et mère (StE 2001 B 29.3 n° 17; 2010 B 29.3 n° 36; v. Rapport explicatif d'avril 2010 – Procédure de consultation sur la loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement). Par formation, il faut comprendre chaque étape dans la formation professionnelle ou dans les études, qui permet d'obtenir de manière indirecte (école secondaire post-obligatoire de type gymnasial) ou directe (école professionnelle, apprentissage, haute école technique, etc.) une première formation (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., N 40 ad art. 34). Le devoir d'entretien des père et mère de l'enfant majeur au sens de l'article 277 al. 2 CC est destiné à permettre à celui-ci d'acquérir une formation appropriée, à savoir les connaissances qui lui permettront de gagner sa vie dans un domaine correspondant à ses goûts et à ses aptitudes. Le Tribunal fédéral, une partie de la doctrine ainsi que l'Administration fédérale des contributions considèrent que la déduction pour enfant ne peut être accordée que lorsque l'enfant majeur poursuivant une formation a effectivement besoin, dans une grande mesure, de la contribution d'entretien fournie par le détenteur de l'autorité parentale. Si, dans le cadre de sa formation ou de ses études, l'enfant majeur obtient un revenu qui lui permet d'assurer son entretien de manière indépendante, la déduction pour enfant ne saurait dès lors être revendiquée (arrêt TF 2A.536/2001 du 29 mai 2002, consid. 3.2.2; Christine Jacques, Les frais liés à l'entretien de l'enfant: de quelques développements sur les allègements fiscaux en

vigueur dès 2011, in: Archives 80, p. 217 ss, 247; Circulaire no 30 de l'Administration fédérale des contributions du 21.12.2010 concernant l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD, ch.10.3, p. 20). c) En l'espèce, le recourant a fourni à l'autorité fiscale, comme preuve de son soutien à ses deux enfants pour lesquels il revendique la déduction précitée, d'une part une attestation d'inscription à l'université, datée du 18 février 2020 et d'autre part une attestation signée par chaque enfant, en anglais, selon laquelle leur père – i.e. le recourant – prenait à sa charge tous leurs frais (" pay all my personal contribution, to eat, to lodge, to study and to live "). Il a fourni également un document notarié relatif aux versements effectués à ses enfants, dont il résulte que le 18.07.2019, à 14h00, devant un notaire, les deux enfants du recourant ont déclaré, une fois leur identité vérifiée par ce dernier, avoir reçu en 2018 du recourant la somme de 6000,00 € (six mille euros). En traduction libre, le texte indique en outre: " Mon père m'envoie cet argent pour l'éducation, la nourriture, les vêtements et d'autres besoins personnels, car je suis sans emploi et je n'ai aucune autre source de financement. Je fais la déclaration en connaissant son sens et son importance, en toute conscience et responsabilité matérielle et morale. " L'autorité fiscale estime que les conditions des art. 43 al. 1 let. e LI et 35 al. 1 let. a LIFD ne sont pas remplies au motif d'une part que les attestations d'inscription à l'université mentionnent l'année 2019/2020 et pas la période fiscale 2018 litigieuse, et d'autre part que la prise en charge effective des deux enfants ne serait pas prouvée, les attestations transmises n'ayant pas une force probante suffisante. Sur le premier point, c'est à tort que l'autorité intimée a estimé que les attestations de l'université de Pristina ne permettaient pas de savoir si les deux enfants du recourant y étaient bien inscrits en 2018. En effet, ces attestations établies certes pour l'année 2019/2020 mentionnent cependant toutes deux que les enfants du recourant sont inscrits depuis l'année académique 2016/2017. Sur ce point le grief du recourant doit être admis. Plus délicate est la question de la preuve du fait que ces enfants sont bien à la charge de leur père, respectivement que ce dernier assume leur entretien (complet). On peut admettre, sur la base des pièces au dossier, que le recourant a établi, quoi qu'en pense l'autorité intimée, qu'il avait versé € 6'000 en 2018 à ses enfants. En l'absence de virement bancaire, le recourant explique que ses enfants (et son épouse) ne disposent pas d'un compte bancaire, il paraît en effet difficile d'exiger plus qu'une attestation sur l'honneur effectuée devant un notaire public. Cela ne suffit cependant pas à démontrer que le recourant assumerait l'entretien (complet) de ses deux enfants. A cet égard, l'attestation rédigée en anglais selon laquelle ils n'ont pas d'autres sources de revenu apparaît comme de très faible valeur probante. Elle est en effet rédigée par les enfants eux-mêmes. La mention dans l'attestation notariée précitée que les enfants sont "sans emploi" et n'auraient pas d'autres sources de revenu apparaît également comme de faible valeur probante. Le notaire qui a instrumenté cette attestation n'indique en effet pas sur quel document il se serait fondé pour vérifier la véracité de cette affirmation. En outre, aucun budget, aucune autre information financière n'est fournie par le recourant sur les autres moyens de subsistance de ses enfants. Rien n'est indiqué sur l'endroit dans lequel ils vivent. Compte tenu du fait que ses enfants vivent à l'étranger, le recourant devait apporter une preuve plus stricte de l'entretien, aucun contrôle ne pouvant être effectué dans ce pays. Encore une fois, il faut prendre en considération le fait que ces documents ont été établis par des personnes résidant à l'étranger. De ce fait, ils n'impliquent pas de conséquence en Suisse pour les personnes qui les ont établis. De même, il n'est pas possible de contrôler si les enfants du recourant disposent effectivement d'autres moyens pour vivre que ceux que leur a donné leur père. Ainsi, il en découle un devoir de collaboration accru de la part du

contribuable. Puisque l'autorité ne peut pas contrôler matériellement ce qui est indiqué dans les attestations produites, le recourant devait corroborer ses indications par d'autres éléments ou expliquer à tout le moins pourquoi et comment les espèces ont été transmises (cf. dans ce sens arrêt FI.2021.0114 du 31 mars 2022). Si la Cour peut comprendre que la preuve du versement de € 6'000, une fois ce versement effectué, est compliquée à apporter hors du système bancaire classique, rien n'empêchait le recourant d'expliquer comment ses enfants finançaient, en dehors du versement précité, leur train de vie d'étudiant, le cas échéant en montrant que ses enfants vivaient uniquement avec le montant reçu de leur père. Or, malgré plusieurs demandes dans ce sens, rien ne permet en l'état du dossier de confirmer que les conditions d'un entretien, complet selon le droit cantonal, de ses enfants est accompli par le recourant. Ainsi, en ne prouvant que l'inscription de ses enfants à l'université et le versement de € 6'000 en 2018, le recourant n'est pas parvenu à démontrer qu'il assumait l'entretien (complet) de ses deux enfants. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a refusé d'accorder les 0,5 de quotient familial lors de la taxation de la période fiscale 2018. Les griefs du recourant doivent ainsi être rejetés.

E. 8

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le sort du recours commande de mettre les frais de justice à la charge du recourant (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD) et de ne pas allouer de dépens (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.