

# VD\_OMNI FI.2024.0124 vom 25. August 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-08-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2024.0124](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0124)

FR: VD\_OMNI FI.2024.0124 du 25 août 2025

IT: VD\_OMNI FI.2024.0124 del 25 agosto 2025

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation du refus de l'autorité intimée d'entrer en matière sur la déduction que les recourants ont revendiquée au titre de charge d'entretien de la mère de l'un d'entre eux, domiciliée à l'étranger. Il appartenait aux recourants non seulement de prouver l'indigence de cette dernière, mais aussi le soutien qu'il lui ont apporté. Les recourants ont sans doute produit des déclarations écrites des frères et soeurs de l'un d'eux, sans mention de montants, ni de dates de versement et surtout sans attestation d'un quelconque transfert vers leur mère. Recours au TF pendant.

## 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

Le litige porte en l'occurrence sur la détermination du revenu imposable des recourants durant les périodes fiscales 2012, 2014 à 2018, tant en ce qui concerne l'ICC que l'IFD. a) 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; CDAP FI.2019.0001 du 12 février 2020 et les références). 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. 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.

### E. 3

Les recourants invoquent une violation du principe de célérité; ils reprochent aux autorités fiscales une certaine lenteur dans le traitement de leur dossier, indiquant que la procédure a duré «presque une décennie». a) L'art. 29 al. 1 Cst. 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 144 II 486 consid. 3.2; 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.). Il appartient au justiciable d'entreprendre ce qui est en son pouvoir pour que l'autorité fasse diligence, que ce soit en l'invitant à accélérer la procédure ou en recourant, le cas échéant, pour retard injustifié. Le principe vaut dans tous les types de causes, étant précisé que le comportement du justiciable s'apprécie avec moins de rigueur en procédure pénale et administrative que dans un procès civil (ATF 130 I 312 consid. 5.2; arrêts TF 2C\_44/2020 du 3 mars 2022 consid. 12.6.1; 2C\_1014/2013 du 22 août 2014 consid. 7.1, non publié in ATF 140 I 271). Cette règle découle du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.), qui doit présider aux relations entre organes de l'Etat et particuliers. Il serait en effet contraire à ce principe qu'un justiciable puisse valablement soulever ce grief devant l'autorité de recours, alors qu'il n'a entrepris aucune démarche auprès de l'autorité précédente, afin de remédier à cette situation ( ATF 125 V 373 consid. 2b/aa; arrêts TF 2C\_48/2022 du 8 décembre 2022; 1B\_309/2021 du 3 septembre 2021 consid. 4; 2C\_227/2016 du 13 février 2017 consid. 3.1; 2C\_1014/2013 du 22 août 2014 consid.7.1, non publié in ATF 140 I 271 et la référence). b) En l'occurrence, on relève tout d'abord que la procédure de taxation concernait initialement la période 2012. Dans la décision de taxation du 17 mars 2014, l'office d'impôt a refusé d'admettre les déductions revendiquées par les recourants au titre de l'entretien de C.\_\_\_\_\_ et de D.\_\_\_\_\_, comme il a refusé d'appliquer un quotient familial de 2,8 revendiqué par les recourants. Dans sa nouvelle détermination des éléments imposables du 17 avril 2014, l'office d'impôt a expliqué aux recourants les raisons pour lesquelles elle refusait d'entrer en matière sur ces points. A cela s'ajoute que les recourants ont échangé plusieurs correspondances avec l'autorité de taxation, dont ils ont rencontré les représentants. Quoi qu'il en soit, dans la mesure où les recourants ne sont jamais intervenus auprès de l'autorité de taxation, afin que celle-ci rende ses décisions, ni formé une requête tendant à ce qu'une décision soit rendue sur leur réclamation, tout comme ils n'ont jamais saisi l'autorité supérieure d'un recours pour déni de justice pour retard injustifié, une violation du principe de célérité est de toute façon exclue (v. sur ce point, arrêt FI.2023.0019 du 6 octobre 2023 consid. 3b). En outre et plus généralement, dès l'instant où

l'autorité a statué, le justiciable perd en principe tout intérêt juridique à faire constater un éventuel retard à statuer (arrêt TF 2C\_137/2022 du 4 novembre 2022 consid. 5.1.1 et 5.1.2).

#### **E. 4**

Sur le plan matériel, le recours est exclusivement dirigé contre le refus de l'autorité intimée d'entrer en matière sur la déduction que les recourants ont revendiquée au titre de charge d'entretien de C.\_\_\_\_\_, mère de B.\_\_\_\_\_. En revanche, les recourants n'ont pris aucune conclusion à l'encontre du refus de l'autorité intimée d'appliquer un quotient familial de 0,5 dans le cadre de l'ICC pour leur fille D.\_\_\_\_\_. Cette dernière question ne sera par conséquent pas traitée dans le présent arrêt. 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, respectivement 30 à 37 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), ainsi que les déductions sociales (art. 35 LIFD et 37 LI), quand bien même l'art. 25 LIFD ne mentionne pas cette dernière catégorie. 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; 133 II 305 consid. 5.1 p. 309 et les références citées). b) Aux termes de l'art. 35 al. 1 LIFD, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013, sont déduits du revenu net: 5900 francs 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; cette déduction n'est pas accordée pour l'épouse ni pour les enfants pour les-quels la déduction est accordée selon la let. a (let. b). Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014, cette disposition prescrit qu'une déduction du revenu de 6'500 francs (6'800 fr. depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2025) 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. En ce qui concerne les impôts cantonaux, les déductions sociales ne sont pas harmonisées et sont du seul ressort des cantons (cf. art. 9 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; arrêts TF 9C\_408/2024 du 23 octobre 2024 consid. 5.1; 2C\_216/2020 du 24 avril 2020 consid. 3.2). La teneur de cette dernière disposition laisse une grande marge de manœuvre au législateur cantonal dans la mise en place des déductions sociales (cf. arrêt TF 2C\_287/2015 du 23 juillet 2015 consid. 3.2 et les références citées). L'art. 40 LI prescrit, pour sa part, qu'une déduction de 2'900 francs (indexée à 3'200 fr. en 2014) 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 articles 37 al. 1 let. c (pensions alimentaires) et 43 (quotient familial) . c) Cette déduction permet de tenir compte de la diminution de la capacité contributive du contribuable qui, par obligation juridique (art. 328 CC) ou par devoir moral, entretient un proche (Christine Jaques, in : Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, Noël/Aubry Girardin [édit.], 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 les ressources de la personne entretenue soient inférieures au seuil du minimum vital (v. arrêt TF 2C\_216/2020 du 24 avril 2020 consid. 2.4.2; arrêts CDAP FI.2020.0027 du 16 juillet 2020 consid. 4a; FI.2005.0227 du 17 mai 2006; FI.2002.0016 du 5 septembre 2002 et les références citées). Pour qu'un contribuable puisse faire valoir la déduction prévue aux art. 35 al. 1 let. b LIFD et 40 LI, la personne qu'il a aidée doit être nécessiteuse pour des raisons objectives indépendantes de sa propre volonté, parce qu'elle est incapable de subvenir à ses besoins en raison d'une incapacité totale ou partielle d'exercer une activité lucrative (arrêt FI.2020.0027 du 16 juillet 2020, confirmé par l'arrêt TF 2C\_656/2020 du 16 mars 2021 consid. 6.1; arrêt TF 2C\_216/2020 du 24 avril 2020 consid. 2.4.2 et la référence). En revanche, la personne qui renonce librement et sans motif impératif à l'obtention d'un revenu suffisant n'est pas dans le besoin (indigence subjective; cf. Jaques, op. cit., n° 38 ad art. 35 LIFD). Conformément à la lettre claire des art. 35 al. 1 let. b LIFD et 40 LI, la déduction suppose par ailleurs que l'aide fournie atteigne au moins le montant de 6'500 fr. s'agissant de l'IFD, respectivement 3'300 fr. en ce qui concerne l'ICC. A défaut, aucune déduction, même réduite, n'est accordée et ce, même dans l'hypothèse où les autres conditions d'application des dispositions précitées seraient remplies (arrêts TF 2C\_656/2020 du 16 mars 2021 consid. 6.1; 2C\_686/2018 du 21 janvier 2019 consid. 6.2.3; v. en outre, Jaques, op. cit., n° 44 ad art. 35 LIFD; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2 e éd. Bâle 2019, N. 50 ad art. 35 LIFD; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Tobias F. Rohner, Handkommentar zum DBG, 4 e éd. Zurich 2023, N. 52 ad art. 35 LIFD; cf. aussi la Circulaire n° 30 du 21 décembre 2010 de l'Administration fédérale des contributions sur l'imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, ch. 11). d) En ce qui concerne le fardeau de la preuve et selon le principe général de l'art. 8 CC, il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (cf. ATF 143 II 661 consid. 7.2; 140 II 248 consid. 3.5). En vertu de ces règles, il incombe au contribuable qui entend faire valoir une déduction d'apporter la preuve que les conditions prévues par la loi sont remplies. 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 (cf. arrêts TF 9C\_408/2024 du 23 octobre 2024 consid. 3.2; 2C\_890/2018 du 18 septembre 2019 consid. 6.3; 2C\_974/2018 du 4 décembre 2018 consid. 5.1 et les références). Des reçus postaux ou bancaires sont généralement requis ; en revanche, des quittances de paiements en espèces à des bénéficiaires à l'étranger ne sont généralement pas acceptés comme preuve de paiement de contribution d'entretien (v. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, op. cit., N. 59). De même des versements à des tiers, censés remettre l'argent à la personne bénéficiaire et les affirmations que le tiers s'est bien exécuté, ne constituent pas une preuve que cette dernière aurait effectivement reçu les sommes versées (cf. sur ce point arrêts CDAP FI.2023.0002 du 15 août 2023 consid. 3a; FI.2019.0140 du 26 juin 2020 consid 4b/aa). Sur ce point, il n'existe pas de devoir général d'information à charge de l'administration fiscale sur les meilleurs moyens de prouver des versements à l'étranger (arrêt TF 9C\_408/2024 déjà cité consid. 5.2).

## **E. 5**

Les recourants critiquent pour l'essentiel la décision attaquée en faisant valoir que les conditions auxquelles doit répondre la déductibilité de la charge d'entretien d'une personne incapable de subvenir seule à ses besoins ne seraient pas adaptées à la réalité d'un pays

comme la Centrafrique. a) En l'espèce, on relève tout d'abord que les recourants n'ont, durant l'année 2014, revendiqué aucune déduction en lien avec la prise en charge de l'entretien de C.\_\_\_\_\_. Leur recours ne peut, dans ces conditions, qu'être rejeté s'agissant de cette période. b) S'agissant des autres périodes (2012, 2015 à 2018), il appartenait aux recourants non seulement de prouver l'indigence de C.\_\_\_\_\_, mais aussi le soutien qu'il lui ont apporté. Force est de constater qu'aucun élément ne permet de retenir que cette dernière, certes veuve et âgée aujourd'hui de huitante-sept ans, serait indigente et dépendante du seul soutien apporté par son fils aîné. En outre, les recourants n'ont produit aucune pièce bancaire attestant de versements en faveur de C.\_\_\_\_\_, bien qu'ils aient, selon leurs explications, toujours procédé par l'intermédiaire de \*\*\*\*\*. Dans la mesure où C.\_\_\_\_\_ perçoit sa rente de veuve de \*\*\*\*\* sur un compte du \*\*\*\*\* à \*\*\*\*\*, il n'aurait du reste guère été malaisé pour les recourants de procéder également par l'intermédiaire de cet établissement et par conséquent, de produire des pièces bancaires. Durant l'année 2012, les recourants ont sans doute produit une déclaration écrite, émanant des frères et soeurs de B.\_\_\_\_\_, dont il ressort que ce dernier leur envoie des sommes d'argent en faveur de leur mère; or, cette pièce ne saurait constituer une preuve suffisante de paiement d'une contribution d'entretien en faveur de l'intéressée. Aucun message ou attestation des bénéficiaires des fonds confirmant un (re)transfert vers leur mère, ni aucun autre élément n'a du reste été fourni à cet égard. En outre, on relève que cette attestation est lacunaire, dans la mesure où elle ne fait état d'aucun montant, ni de dates de versements de B.\_\_\_\_\_. Au vu de la situation politique et militaire actuelle de la \*\*\*\*\*, également évoquée par les recourants, l'autorité intimée se devait de se montrer en la matière particulièrement stricte dans l'appréciation des éléments invoqués par eux à l'appui de cette déduction. Elle ne pouvait en tout cas pas se contenter de généralités sur ce point, comme semblent le croire les recourants. Pour répondre aux critiques des recourants à l'encontre de la décision attaquée, on rappellera que les conditions rigoureuses posées par la jurisprudence découlent du fait que le contribuable a, en la matière, un devoir de collaboration accrue. c) Au vu de ce qui précède, les griefs que les recourants soulèvent à l'encontre de la décision attaquée ne peuvent être admis et c'est à juste titre que la déduction revendiquée a été refusée, faute de justification suffisante.

## **E. 6**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le sort du recours commande que les recourants en supportent les frais, solidairement entre eux (art. 49 al. 1, 51 al. 2, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (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.