

VD_OMNI FI.2025.0004 vom 11. August 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-08-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2025.0004

FR: VD_OMNI FI.2025.0004 du 11 août 2025

IT: VD_OMNI FI.2025.0004 del 11 agosto 2025

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | C'est à bon droit que les autorités fiscales ont refusé d'appliquer un quotient familial de 2,8 au revenu et à la fortune imposables des recourants pour l'ICC durant la période fiscale 2022, tout comme elles ont refusé la déduction revendiquée de leur revenu imposable et le barème parental pour l'IFD. Dans la mesure où leurs enfants majeurs aux études disposaient chacun d'une fortune mobilière de plus de 100'000 fr. et n'étaient plus à leur charge, la contribution des recourants n'apparaît pas véritablement nécessaire et indispensable à l'entretien de leurs enfants et revêt davantage le caractère d'une libéralité. Les recourants ont refusé la solution transactionnelle proposée par un collaborateur de l'autorité intimée de retenir un quotient familial de 2.3 pour leur fils et ont décidé de maintenir leur réclamation; les conditions leur permettant d'invoquer la protection constitutionnelle de leur bonne foi ne sont pas réunies.

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 la période fiscale 2022, tant en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) que l'impôt fédéral direct (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 et la problématique sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. 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 CDAP 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

En l'espèce, la décision attaquée confirme le refus d'appliquer un quotient familial de 2,8 au revenu et à la fortune imposables des recourants pour l'ICC durant la période fiscale 2022, tout comme elle refuse la déduction revendiquée de 13'000 fr. (2 x 6'500 fr.) de leur revenu imposable et le barème parental pour l'IFD, compte tenu de la fortune de leurs enfants majeurs aux études. Les recourants font principalement grief à l'autorité intimée de ne pas avoir tenu compte de la réalité des faits dans la décision attaquée. Ils expliquent à cet égard avoir pris en charge l'entretien de leurs deux enfants jusqu'alors et ont continué à le faire durant l'année 2022.

E. 4

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) Parmi les couples mariés vivant en ménage commun, le législateur distingue s'ils ont ou non des enfants. Sans enfant, les couples mariés vivant en ménage commun ne bénéficient que du barème pour couple et de la déduction pour assurances du couple. A condition d'assurer l'entretien des enfants, les couples mariés vivant en ménage commun ont droit, en plus du barème pour couple, à la déduction sociale pour enfant prescrite à l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, aux termes duquel sont déduits du revenu 6'800 francs (6'500 fr. dans le texte en vigueur au 1^{er} janvier 2022, donc applicable à la période ici concernée) pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien (1^{ère} phrase). La loi n'exige pas à cet effet qu'ils vivent en ménage commun avec les enfants (pour le cas d'un enfant majeur en formation: arrêt TF 2A.536/2001 du 29 mai 2002, publié in : RF 57/2002 p. 632). La déduction pour enfant permet de tenir compte que des parents qui assurent normalement l'entretien des enfants et leur minimum vital ont, à revenu équivalent, une capacité contributive inférieure à celle de contribuables sans enfant (v. Christine Jaques, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd., Bâle 2017, Noël/Aubry Girardin [édit.],

n. 9 ad art. 35, réf. citée.). L'attribution de la déduction pour enfant de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD est soumise à la condition que les parents assurent l'entretien de l'enfant majeur en formation. Pour déterminer l'obligation alimentaire des parents envers leur enfant majeur encore en formation (cf. art. 277 al. 2 CC), la jurisprudence précise qu'un juste équilibre doit être trouvé entre la contribution que l'on peut attendre des parents, compte tenu de toutes les circonstances, et la prestation que l'on peut attendre de l'enfant, c'est-à-dire sa contribution à son entretien par son propre travail ou par d'autres moyens (cf. arrêts TF 9C_190/2023 du 15 novembre 2023 consid. 4.4; 5A_706/2022 du 21 mars 2023 consid. 4.1.2; 5A_340/2021 du 16 novembre 2021 consid. 3.1). Pour qu'ils aient droit à cette déduction, les prestations des parents ne doivent dès lors pas constituer une simple libéralité en faveur de l'enfant, mais une contribution nécessaire à son entretien (Jaques, op. cit., n.21, réf. citée). 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 (cf. Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans-Jürg Neuhaus/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément, Zurich 2001, ad art. 35 LIFD, p. 163). Dans ce contexte, la situation de fortune de l'enfant doit aussi être prise en considération dans la mesure où la réalisation de celle-ci pour financer l'entretien peut être raisonnablement exigée (cf. arrêts TF 9C_190/2023 déjà cité consid. 4.3; 2C_357/2010 du 14 juin 2011 consid. 2.1, réf. citées; cf. en outre, Administration fédérale des contributions, Circulaire n° 30, Imposition des époux et de la famille selon la LIFD, 21 décembre 2010, ch. 10.3). A cela s'ajoute que l'art. 36 LIFD prévoit un barème de base (al. 1), un barème pour les époux vivant en ménage commun ("barème pour couple"; al. 2) et un barème pour les personnes qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont elles assument pour l'essentiel l'entretien ("barème parental"; al. 2 bis). Ces barèmes tiennent compte de la capacité économique différente de ces trois catégories de contribuables. Le barème pour couple vivant en ménage commun est applicable aux conjoints vivant avec un ou plusieurs enfants majeurs ayant achevé leur formation, de sorte que cesse l'octroi d'une déduction sociale; il est également applicable aux époux vivant avec un enfant majeur en formation dont ils n'assurent pas l'entretien, en particulier parce que ce dernier dispose de ressources propres (Jaques, op. cit., n. 16 ad art. 36 LIFD). Le barème parental combine l'application du barème pour personnes mariées avec celle d'une déduction sur le montant de l'impôt par enfant dont elles assurent l'essentiel de l'entretien (Jaques, op. cit., n. 28; Circulaire n° 30, ch. 13.4.2). c) 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). Dans le canton de Vaud, l'art. 38 let. a LI 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. La matière est régie à l'art. 43 LI, dont le contenu est le suivant: " 1 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. L'alinéa 3 est réservé. 2 Les parts sont les suivantes : a. 1 pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé ou imposé séparément selon l'article 10 ; b. 1,8 pour les époux vivant en ménage

commun (art. 9); c. 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. d. 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. 3 La réduction du revenu déterminant pour le taux, octroyée selon l'alinéa 2, lettre d est plafonnée. La réduction ne peut excéder celle obtenue pour un enfant au niveau de 180'000 francs de revenu imposable; ce montant est augmenté de 20'000 francs par enfant supplémentaire." Quand bien même ces règles ne sont pas harmonisées, l'interprétation de l'art. 43 al. 2 LI doit s'inspirer de celle qui prévaut pour les art. 35 et 35 LIFD. d) 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). Les règles précitées s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale comme en l'espèce (cf. art. 142 al. 4 LIFD; arrêt TF 2C_47/2009 déjà cité consid. 5 et les références citées).

E. 5

a) La décision attaquée ne remet pas en cause le statut d'étudiant des deux enfants des recourants durant l'année 2022; ce point n'a donc pas à être discuté. De même, il n'est pas contesté que ces derniers aient contribué à l'entretien de leurs enfants durant cette même période. En revanche, c'est le caractère même de cette contribution qui constitue in casu l'objet du litige. En effet, C. _____ a déclaré, au 31 décembre 2022, une fortune mobilière nette de 112'365 fr. et D. _____, à la même date, une fortune mobilière nette de 175'101 francs. Il ressort des explications des recourants que cette fortune était déposée sur des comptes en banque; ces derniers ne contestent donc pas le fait que cette fortune était liquide et mobilisable. Dans ces conditions, il est difficile de retenir que leur contribution était véritablement nécessaire et indispensable à l'entretien de leurs enfants; au contraire, elle revêt davantage le caractère d'une libéralité. En effet, on pouvait attendre de C. _____ comme de D. _____ qu'ils mettent à contribution leur fortune afin d'assurer leur entretien de manière indépendante durant cette période. Du reste, il est apparu, durant la procédure de réclamation, que C. _____ avait payé ses frais d'écologie en puisant dans sa fortune propre à hauteur de 45'000 fr. pour l'ensemble du cursus, ce que les recourants confirment dans leur dernière écriture. L'origine des fonds importe peu; il est indifférent à

cet égard de savoir que ces comptes en banque ont été alimentés par les allocations familiales perçues ou par d'autres libéralités et dons consentis par la famille des intéressés. L'essentiel est de constater qu'objectivement, C. _____ et D. _____ n'étaient plus, au vu du montant de leur fortunes respectives, à la charge de leurs parents en 2022. Cela suffit à refuser aux recourants un taux d'imposition privilégié en droit cantonal, de même que la déduction revendiquée et le barème d'imposition parental en droit fédéral. b) Les recourants reprochent à l'autorité intimée de n'avoir pas pris en considération, dans la décision attaquée, le fait qu'initialement leur interlocuteur avait proposé, au cours d'un entretien téléphonique le 14 mai 2024, de retenir un quotient familial de 2.3 pour le seul C. _____.

On rappelle sur ce point que l'art. 134 LIFD dispose que l'autorité de taxation et l'administration cantonale de l'IFD jouissent des mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans celle de taxation. En outre, l'art. 135 LIFD précise que l'autorité de taxation prend, après enquête, une décision sur la réclamation; elle peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation même au désavantage de ce dernier. La LI, pour sa part, renvoie aux dispositions de la LPA-VD (cf. art. 188 al. 6 LI), dont l'art. 63 dispose qu'en procédure non contentieuse, ainsi qu'en procédure de réclamation (cf. le renvoi de l'art. 70 LPA-VD), dans les limites de la loi, l'autorité administrative dispose d'un libre pouvoir d'examen (al. 1); elle n'est pas liée par les conclusions des parties (al. 2). L'autorité peut modifier la décision à l'avantage ou au détriment du recourant (art. 89 al. 2 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 72 LPA-VD). Dans ce dernier cas, elle l'en informe et lui impartit un délai pour se déterminer ou pour retirer son recours (art. 89 al. 3 LPA-VD; cf. CDAP FI.2018.0139 du 17 juin 2019). En l'occurrence, il faut souligner que la décision de taxation refusait toute déduction pour personne à charge. Ce n'est que dans le cadre d'un entretien, qui a eu lieu à l'autorité intimée suite au dépôt de la réclamation, que cette dernière s'est montrée prête à admettre une part de 0,5 et la déduction s'agissant de C. _____ uniquement. Le cas d'espèce ne correspond ainsi pas au cas de figure visé par l'art. 89 al. 2 LPA-VD, qui implique la modification de la décision attaquée. Au surplus, les recourants ont refusé la solution transactionnelle proposée et ont décidé de maintenir leur réclamation. La manière de procéder de l'autorité intimée, qui s'avère moins favorable pour les recourants que la solution transactionnelle proposée, ne prête ainsi pas le flanc à la critique (dans le même sens, arrêt FI.2020.0027 du 16 juillet 2020 consid. 1b). Au surplus, les recourants ne sont pas fondés à se prévaloir sur ce point de la protection constitutionnelle de leur bonne foi, qui découle de l'art. 9 Cst et préserve la confiance légitime que le citoyen met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 144 II 49 consid. 2.2 p. 52; arrêt TF 2C_667/2018 du 7 mai 2019 consid. 7.1). Ce droit permet au citoyen d'exiger que l'autorité respecte ses promesses et qu'elle évite de se contredire. 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 l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore que l'administré 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 que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 150 I 1 consid. 4.1 p. 2 et les renvois

aux ATF 148 II 233 consid. 5.5.1 p. 241; 146 I 105 consid. 5.1.1 p. 110; 141 I 161 consid. 3.1 p. 164). Or, in casu, les recourants n'ont pas réglé leur conduite d'après un comportement déterminé de l'administration. Au contraire, comme l'a déjà dit plus haut, ils ont refusé la solution transactionnelle proposée par un collaborateur de l'autorité intimée de retenir un quotient familial de 2.3 pour leur fils et ont décidé de maintenir leur réclamation. Les conditions leur permettant d'invoquer la protection constitutionnelle de leur bonne foi ne sont dès lors pas réunies.

E. 6

Il suit de ce qui précède que le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice, solidairement entre eux (cf. art. 49 al. 1, 51 al. 2, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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