

VD_OMNI FI.2025.0010 vom 26. August 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-08-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2025.0010

FR: VD_OMNI FI.2025.0010 du 26 août 2025

IT: VD_OMNI FI.2025.0010 del 26 agosto 2025

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation du refus d'appliquer à l'imposition du revenu du recourant un quotient familial de 2,3 et du refus de la déduction revendiquée au titre de personne à charge. Dès l'instant où les époux séparés se sont partagés la garde de leurs enfants et exercent celle-ci de façon alternée, le statut créé par le versement d'une pension alimentaire, déductible, l'emporte sur le quotient familial. En outre, l'épouse séparée, qui perçoit une pension alimentaire du recourant, n'entre pas dans le cercle des personnes dont la prise en charge permet à ce dernier de revendiquer une déduction spéciale.

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 2022, 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 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, s'agissant des conséquences fiscales du versement d'une pension alimentaire. 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. en 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

La décision attaquée confirme le refus d'appliquer un quotient familial de 2,3 au revenu et à la fortune imposables du recourant pour l'ICC durant la période fiscale 2022, tout comme elle lui refuse la déduction qu'il a revendiquée au titre de personne à sa charge, à savoir son ex-épouse B._____. Le recourant fait principalement grief à l'autorité intimée de ne pas avoir tenu compte de la réalité des faits dans la décision attaquée. Il explique à cet égard prendre en charge tous les frais de ses deux enfants en dépit du régime de garde alternée et assumer également l'entretien de son ex-épouse, qui ne travaille plus depuis de nombreuses années et perçoit le revenu d'insertion (RI).

E. 4

Sur le plan procédural, on relève que la décision attaquée a réformé la nouvelle détermination des éléments imposables du 19 octobre 2023 au détriment du recourant. a) On rappelle à cet égard qu'aux termes de l'art. 134 al. 1 LIFD, l'autorité de taxation, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct et l'administration fédérale des contributions (AFC) jouissent des mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans celle de taxation (cf. aussi art. 48 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). Selon l'art. 135 al. 1 LIFD, 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 (cf. aussi art. 48 al. 4 LHID). Aucune suite n'est donnée au retrait de la réclamation s'il apparaît, au vu des circonstances, que la taxation était inexacte (art. 134 al. 2 LIFD). 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). Selon l'art. 187 al. 2 LI, aucune suite n'est donnée au retrait de la réclamation s'il apparaît, au vu des circonstances, que la taxation était inexacte. b) En l'occurrence, dans la mesure où, suite à la nouvelle détermination des éléments imposables du 19 octobre 2023, le recourant a maintenu sa réclamation, l'autorité intimée, à qui celle-ci a été transmise comme objet de sa compétence (cf. art. 188 LI), était en droit de réexaminer la détermination de son revenu et de sa fortune et de revenir sur la taxation précédente. Il n'était donc pas question d'impartir un délai au recourant pour retirer la réclamation, retrait auquel l'autorité intimée n'aurait de toute manière pas été tenue de donner suite, en vertu des art. 134 al. 2 LIFD et 187 al. 2 LI.

E. 5

a) Aux termes de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. L'art. 167 al. 2 Cst.-VD a un contenu similaire. Ces dispositions concrétisent en droit fiscal le principe d'égalité consacré à l'art. 8 al. 1 Cst. (cf. arrêt TF 2C_164/2015 du 5 avril 2016 consid. 4.1). aa) Le principe de l'universalité de l'impôt, qui vise l'aspect subjectif du rapport fiscal (cf. Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 5 e éd., Bâle 2021, p. 38), exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique. Il interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1; 132 I 153 consid. 3.1); il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale; cf. ATF 122 I 305 consid. 6a p. 313 s.; ég. TF 2C_164/2015 précité consid. 4.1). bb) Le principe de l'égalité de l'imposition, pour sa part, concerne l'aspect objectif du rapport fiscal (cf. Oberson, *op. cit.*, p. 39). Selon ce principe, les personnes dont les situations sont semblables doivent être imposées de la même manière. A l'inverse, de réelles différences dans les situations de fait doivent mener à des charges fiscales différentes (ATF 137 I 145 consid. 2.1; ATF 136 I 49 consid. 5.2.; TF 2C_516/2018 du 18 juin 2018 consid. 5.1). Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 144 II 313 consid. 6.1 p. 320; 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 s. et les références citées). Ce principe n'implique donc pas nécessairement une imposition identique des revenus identiques (Peter Hongler, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion*, Jusletter, 4. November 2019, p. 19). b) 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 LHID, 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. Ce système exclut la possibilité d'une taxation intermédiaire, comme cela était prévu dans le cadre de l'imposition *praenumerando*. La situation personnelle au 31 décembre, soit à la fin de la période fiscale concernée, est ainsi déterminante pour l'ensemble de l'année civile de référence (arrêt TF 2C_1145/2013 et 2C_1146/2013 du 20 septembre 2014, consid. 2.2, résumé in: *StR* 70/2015 p. 162 et *Archives* 83 p. 299). Ce principe s'applique également au barème et aux déductions sociales que peut faire valoir le contribuable, qui sont dès lors également arrêtés à la fin de la période fiscale (arrêt TF 2C_1145/2013 et 2C_1146/2013 précité, consid. 2.3). Il en va de même en ce qui concerne, en droit cantonal, le quotient familial défini à l'art. 43 LI (cf. art. 44 LI, ainsi que le règlement du 6 avril 2011 sur l'imposition de la famille [RIFam; BLV 42.11.3]; arrêts FI.2014.0125 du 4 mai 2015 consid. 1a, FI.2009.0038 du 5 novembre 2009 consid. 4). aa) 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). bb) La réglementation légale en matière de déductions comprend nécessairement un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois, de manière générale, compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. Le Tribunal fédéral a retenu à plusieurs reprises qu'il n'est pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique et que, de ce fait, le législateur est autorisé à choisir des solutions schématiques. S'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffit que la réglementation n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables. A cela s'ajoute que les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées et qu'il existe un risque de créer de nouvelles inégalités (ATF 141 II 338 consid. 4.5 p. 344 s. et les arrêts cités ; arrêt TF 2C_686/2018 du 21 janvier 2019 consid. 5.3). Les parents taxés séparément ont par ailleurs la possibilité d'aménager leur situation et les obligations financières qui en découlent en fonction de leurs conséquences fiscales, de manière à tenir compte au mieux des capacités économiques de chacun d'eux (ATF 133 II 305 consid. 9.2 p. 320; cf. également TF 2C_436/2010 du 16 septembre 2010 consid. 5.2; Daniel de Vries Reilingh, Les conséquences fiscales en cas de séparation et de divorce: mode d'emploi pour praticien, in : PJA 2010 p. 267). La teneur de l'art. 9 al. 4 LHID laisse ainsi une grande marge de manœuvre au législateur cantonal dans la mise en place des déductions sociales (cf. arrêts TF 2C_686/2018 du 21 janvier 2019 consid. 5.3 et 6.2; 2C_287/2015 du 23 juillet 2015 consid. 3.2 et les références citées). c) aa) 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). Dans sa teneur au 1^{er} janvier 2022, l'art. 42 al. 1 LI accorde une déduction de 16'000 fr. au contribuable dont le revenu net, diminué des éventuelles déductions prévues aux art. 37 al. 1 let. k, 39 et 40 LI n'excède pas 16'099 francs. La

déduction et la limite de revenu sont augmentées de 3'000 fr. pour le contribuable désigné à l'art. 43 al. 2 let. c LI, ainsi que de 3'300 fr. pour chaque enfant à charge pour lequel le contribuable a droit à une part de 0.5. L'art. 42a LI prévoit qu'une déduction supplémentaire est accordée aux contribuables visés à l'art. 43 al. 2 let. c LI (al. 1). Ainsi, pour les revenus nets ne dépassant pas 116'000 fr., la déduction supplémentaire se monte à 2'700 fr. pour les familles monoparentales au sens de l'art. 43 al. 2 let. c LI et à 1'000 fr. pour chaque enfant mineur, en apprentissage ou aux études, dont les époux ou le parent assurent l'entretien complet. La répartition du quotient familial entre les parents imposés séparément est régie, pour les deux périodes concernées, par le RIFam. L'art. 5 al. 2 RIFam, applicable aux parents divorcés ou aux parents mariés imposés séparément et exerçant en commun l'autorité parentale sur leur enfant mineur dont ils assurent l'entretien complet, dispose que la part de quotient de 0,5 est partagée par moitié lorsque les parents assument la garde de l'enfant dans une mesure comparable, et qu'aucune contribution pour l'entretien de cet enfant n'est déductible (1 ère phrase). La part de quotient de 1,3 est octroyée au parent qui assume principalement l'entretien de l'enfant, s'il tient un ménage indépendant seul avec cet enfant (2 ème phrase). Cette disposition précise le contenu de l'art. 43 al. 2 let. d LI. Il résulte des dispositions qui précèdent que, pour déterminer lequel des parents imposés séparément assure l'entretien de l'enfant, le législateur vaudois s'est d'abord référé au versement d'une contribution d'entretien pouvant être déduite par l'un des deux parents (art. 37 al. 1 let. c LI). Dans cette hypothèse, le parent débirentier, qui peut déduire le montant des contributions versées, ne peut faire valoir de droit à une part de quotient pour ce même enfant; le parent crédirentier, dont le revenu imposable inclut les contributions d'entretien, se verra attribuer la part de quotient familial pour l'enfant (art. 43 al. 2 LI et art. 5 al. 1 RIFam). Le versement de la pension alimentaire constitue un déplacement de ressources: celui qui reçoit la pension alimentaire l'utilise pour les besoins de l'enfant en sus de ses propres ressources auxquelles cette pension est assimilée et sur laquelle il est imposé. Par conséquent, c'est lui qui, sur le plan fiscal, assure l'entretien de l'enfant (ATF 133 II 305 consid. 6.5 p. 311; v. ég. arrêt TF 9C_652/2022 du 24 mai 2023 consid. 3.2.2). bb)

S'agissant des déductions sociales pour enfant, l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022 – donc applicable à la période concernée – prévoit qu'est notamment déduit du revenu un montant de 6'500 fr. pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien; lorsque les parents sont imposés séparément, cette déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD. L'art. 36 al. 2 LIFD fixe le montant d'impôt pour les époux vivant en ménage commun. Vu l'al. 2 bis, il s'applique par analogie aux époux vivant en ménage commun et aux contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument pour l'essentiel l'entretien. Le montant de l'impôt ainsi fixé est réduit de 251 francs par enfant (jusqu'au 31 décembre 2022) et par personne nécessiteuse. A teneur des art. 33 al. 1 let. c LIFD et 37 al. 1 let. c LI, sont déduits du revenu 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. Autrement dit, dans le cas d'une imposition de parents divorcés avec enfant mineur commun, si aucun des parents ne demande une déduction pour les contributions d'entretien, chaque parent peut demander la moitié de la

déduction pour enfants et la moitié de la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts des capitaux d'épargne pour l'enfant (cf. Circulaire n°30 de l'Administration fédérale des contributions [AFC] du 21 décembre 2010, Imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, ch. 14.4.1). Il ressort cependant du système légal qu'il est exclu d'accorder plusieurs fois, pour un même enfant, la déduction sociale pour enfant, soit au contribuable séparé ou divorcé qui assure l'entretien de l'enfant et à celui qui verse la contribution d'entretien pour cet enfant (ATF 133 II 305 consid. 6.8 pp. 312/313). De même, il est exclu d'accorder le barème pour couples à chacun des deux parents lorsqu'ils sont séparés ou divorcés, ce qui reviendrait à faire bénéficier les contribuables concernés de plusieurs déductions de nature identique pour le même enfant (ATF 131 II 553 consid. 3.4 p. 557). Ainsi, on a vu plus haut que lorsque l'un des parents verse une pension alimentaire à l'autre, l'assimilation de cette pension aux ressources du parent qui la reçoit aux fins d'entretien de l'enfant désigne ce dernier comme le contribuable qui assure l'entretien de l'enfant (ATF 133 II 305 consid. 6.5 p. 311). En revanche, les dépenses d'entretien direct consenties par le parent débiteur de la pension alimentaire lors de la garde alternée ne font pas l'objet d'abattements sociaux particuliers; il importe peu sous cet angle que la garde alternée soit, ou non, d'égale importance, le statut créé par l'existence d'une pension alimentaire l'emporte (ATF 133 II 305 consid. 8.4 p. 307; dans le même sens, arrêt TF 9C_652/2022 déjà cité consid.

E. 5.2

et 5.3.2; pour la situation particulière dans laquelle les parents séparés ou divorcés ont l'autorité parentale conjointe, la garde alternée équivalente, où aucune contribution d'entretien n'est versée et où les parents ont convenu de prendre en charge l'entretien de l'enfant à parts égales en versant chacun le même montant, le barème réduit doit être accordé à celui des parents qui a le revenu le plus faible; cf. ATF 141 II 338 consid. 6 p. 346s.; arrêt TF 2C_380/2020 du 19 novembre 2020 consid. 4.7). cc) Il importe de garder à l'esprit, s'agissant de l'art. 127 al. 2 Cst., que les situations durant et après la communauté familiale se distinguent en cela que, dans la première hypothèse, la famille est perçue comme une unité dont les rapports financiers internes ne sont en principe pas fiscalement pertinents. Dans la seconde hypothèse, le droit fiscal tient compte du déplacement des ressources entre les membres de la famille. Tandis que le contribuable qui verse la pension alimentaire ou la contribution d'entretien à son conjoint (ou à son ex-conjoint) a le droit de déduire celle-ci, le parent qui reçoit ces contributions les utilise pour les besoins de l'enfant et ses besoins personnels en sus de ses propres ressources auxquelles cette pension est assimilée et sur laquelle il est imposé; pour sa part, le parent qui reçoit les contributions bénéficie de la déduction sociale pour enfant (ATF 133 II 305 consid. 6.5 p. 311; arrêts TF 2C_87/2016 du 19 août 2016 consid. 6.2.2; 2C_200/2011 du 14 novembre 2011 consid. 5.2.2, in : RDAF 2012 II 56; 2C_3/2008 du 18 avril 2008 consid. 2.2). d) En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent 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 p. 449; 140 II 248 consid. 3.5 p. 252; 133 II 153 consid. 4.3 p. 158). Selon la jurisprudence, les arrangements à bien plaie entre époux s'écartant du jugement de divorce ne sont en principe pas déterminants sur le plan fiscal, à tout le moins au moment de déterminer lequel des parents doit bénéficier du taux d'imposition spécial et des déductions sociales liées à la garde des enfants communs (ATF

141 II 338 consid. 6.3.2; 131 II 553 consid. 3.5; TF 2C_544/2019 du 21 avril 2010 consid. 6.6.; 2C_122/2012 du 1^{er} novembre 2012 consid. 4.1; 2C_472/2008 du 19 mars 2009 consid. 3.3; Christine Jaques in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd., Noël/Aubry Girardin [édit.], Bâle 2017, n. 41 ad art. 23 LIFD; Hugo Casanova, Recht und Unrecht der Familienbesteuerung, in : RDS 2010 I p. 187 ss, spéc. 203). Une certaine rigueur s'impose sur ce point pour des raisons de justice fiscale, car l'attribution du quotient familial lié aux enfants chez l'un des parents conduit en principe à une réduction de ce quotient dans une mesure comparable chez l'autre parent, conformément au principe de correspondance (cf. arrêt TF 2C_242/2010 du 30 juin 2010 consid. 2.3.1).

E. 6

a) En la présente espèce, le recourant et son ex-épouse exercent une garde alternée sur leurs enfants C._____ et D._____ depuis la rentrée scolaire du 22 août 2022 (cf. convention partielle sur mesures provisionnelles du 15 août 2022, ratifiée par le Président du TDA le 13 septembre 2022). Ce régime est demeuré le même au 31 décembre 2022. A cela s'ajoute qu'en vertu des conventions successivement passées par les ex-époux et ratifiées par le Président du TDA, une contribution mensuelle à l'entretien des siens, totalisant 18'757 fr. au 31 décembre 2022, a été mise à la charge du recourant. Cette contribution se composait de la pension alimentaire en faveur de son ex-épouse de 3'660 fr. (de février à août, 500 fr. par mois; de novembre et décembre, 80 fr. par mois), de la pension alimentaire en faveur de chacun des enfants, totalisant 7'480 fr. (par enfant, de février à août 2022, 500 fr. par mois; de septembre à décembre 470 fr. par mois; allocations familiales de janvier à juillet, 300 fr. par mois). S'y ajoute le montant des assurances maladie complémentaires de 53 fr.40 (2 x 26 fr.70) pour C._____ et de 83 fr.60 (2 x 41 fr.80) pour D._____ durant les mois de novembre et décembre 2022. La déductibilité de ces pensions alimentaires a été revendiquée par le recourant et leur déduction de son revenu, admise par 18'757 francs. b) Le recourant critique le fait d'être imposé au titre d'un contribuable vivant seul; au vu de ce qui précède, il revendique l'application d'un quotient familial. Toutefois, dans une situation où – comme en l'occurrence – les époux séparés puis divorcés se partagent la garde de leurs enfants et exercent celle-ci de façon alternée, le statut créé par le versement d'une pension alimentaire l'emporte, comme on l'a vu au considérant précédent. Cela signifie concrètement pour le recourant qu'il peut sans doute revendiquer la déduction de la pension qu'il verse pour les siens à l'autre parent, ce qui lui a été accordé, sans pouvoir bénéficier en même temps du quotient familial. Peu importe à cet égard que ses enfants soient domiciliés chez lui et qu'il prenne en charge leur entretien complet, ce qui ressort du reste de l'article 5 de la convention complémentaire sur les effets accessoires du divorce des

E. 10

et 22 novembre 2022 à laquelle il se réfère. Comme il a été rappelé dans les considérants qui précèdent, la réglementation légale en matière de déductions comprend nécessairement un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui s'avère, de manière générale, compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst (v. sur ce point, arrêt FI.2022.0121 du 14 août 2023 consid. 5c). Par conséquent, la décision attaquée, qui refuse au recourant de pouvoir bénéficier pour le taux d'imposition de son revenu d'un quotient de 0.5 ou 0.25 par enfant et d'un quotient familial de 1.3, s'agissant de l'ICC, n'est pas critiquable. Il en va de même en tant qu'elle lui refuse une (demi-)déduction sociale supplémentaire par enfant, ainsi que le barème parental de l'art. 36

al. 2 bis LIFD, n'est pas critiquable. 7. Le recourant ne revient pas expressément sur le refus de l'autorité intimée d'accepter la déduction qu'il a revendiquée durant la procédure de réclamation au titre de prise en charge de l'entretien de son ex-épouse. Il appert, quoi qu'il en soit, que les conditions pour que cette déduction puisse entrer en considération ne sont pas réunies. a) 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 lesquels la déduction est accordée selon la let. a (let. b). Depuis le 1^{er} janvier 2014, cette disposition prescrit qu'une déduction du revenu de 6'500 francs (6'800 fr. depuis le 1^{er} 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 LI (pensions alimentaires) et 43 LI (quotient familial). Cette déduction permet de tenir compte de la diminution de la capacité contributive du contribuable qui, par obligation juridique (art. 328 CC) ou par devoir moral, entretient un proche (Jaques, op. cit., 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 nécessaire 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). 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, déjà citée, de l'AFC, ch. 11). b) En l'occurrence, B. _____ n'entre pas dans le champ d'applications des personnes dont la prise en charge permet la déduction visée aux art. 35 al. 1 let. b LIFD et 40 LI. En effet, cette dernière perçoit le RI, ce qui signifie que son minimum vital, tel qu'il ressort de l'art. 93 LP, est couvert par cette prestation financière, de sorte qu'elle ne peut être considérée comme une personne indigente. Par surcroît, elle perçoit une pension alimentaire du recourant, qui ne peut cumuler ainsi la déduction prévue par les deux dispositions précitées avec celle fixées aux art. 33 al. 1 let. c LIFD et 37 al. 1 let. c LI. 8. Il suit de ce qui précède que le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD 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.