Droit fiscal
Steuerrecht

ATC (Cour de droit fiscal) du 7 février 2025 – F1 24 53

Impôt sur le revenu

- Règles d'attribution des déductions pour enfant à charge et primes d'assurance maladie d'un contribuable vivant en concubinage (art. 35 al. 1 let. a et 33 al. 1bis let. b LIFD ; art. 33 al. 1 let. b LF ; consid. 3.1).
- Portée du principe d'égalité en la matière ; les déductions pour enfant (et celles pour primes d'assurance maladie) obéissent à un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer (art. 8 et 127 al. 2 Cst. ; consid. 3.2).

Einkommenssteuer

- Regeln für die Gewährung von Abzügen für unterhaltsberechtigte Kinder und Krankenversicherungsprämien eines Steuerpflichtigen, der im Konkubinat lebt (Art. 35 Abs. 1 lit. a und 33 Abs. 1bis lit. b DBG; Art. 33 Abs. 1 lit. b StG; E. 3.1).
- Tragweite des Gleichheitsgrundsatzes in diesem Bereich; Kinderabzüge (und Abzüge für Krankenversicherungsprämien) orientieren sich an einem gewissen Schematismus aufgrund der Vielzahl der zu berücksichtigenden individuellen Situationen (Art. 8 und 127 Abs. 2 BV; E. 3.2).

Faits (résumé)

A. Lors de la période fiscale 2021, X., domicilié à A., a vécu en concubinage avec B. et leurs enfants communs C. (2018) et D. (2020). Les parents exercent l'autorité parentale conjointe sur leurs enfants. Aucune déduction pour contribution d'entretien n'est versée par l'un des parents à l'autre.

Dans sa déclaration d'impôts 2021, X. a revendiqué, pour ses deux enfants, la totalité de la déduction pour enfant à charge (code 2510, 2 x 7510 fr. = 15'020 fr.) ainsi que l'entier de la déduction pour primes d'assurance maladie (code 2560 ; 2 x 1090 fr. = 2180 fr.). Il a par ailleurs fait valoir la totalité de la déduction cantonale pour frais de garde de ses propres enfants (code 2512a ; 2 x 3000 fr. = 6000 fr.).

Procédant le 29 septembre 2022 à la taxation de ce contribuable pour la période fiscale considérée, le Service cantonal des contributions

(SCC) a refusé la déduction pour frais de garde, retenant que le taux d'activité de l'intéressé excédait la limite de 80 % permettant d'en bénéficier. Il n'a en outre admis que la moitié des déductions pour enfant à charge et pour primes d'assurance maladie, ceci tant en matière d'ICC que d'IFD.

B. X. a contesté cette décision. Il a argué avoir supporté la totalité des frais d'entretien des enfants, alléguant que les revenus de sa concubine s'étaient élevés à 17'500 fr. seulement en 2021. En outre, il avait travaillé à un taux de 80 % et pouvait donc prétendre à la déduction pour frais de garde.

Le même jour, le taxateur lui a répondu que cette dernière déduction était acceptée – à raison de 3000 fr. (demi-déduction) –, une méprise s'étant produite s'agissant de son taux d'activité. Celle pour enfant à charge ne pouvait être admise qu'à raison de 50 % attendu que sa concubine avait réalisé un revenu annuel de 18'492 fr., supérieur au minimum vital de 14'400 francs.

Le 13 octobre 2022, X. s'est vu notifier une décision de taxation corrigée dans le sens qui précède. Le 18 octobre 2022, il a indiqué au SCC qu'il persistait à réclamer l'entier des déductions pour enfant à charge.

C. Par décision du 18 janvier 2023, le SCC a rejeté la réclamation.

D. Le 13 février 2023, X. a recouru auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR).

Considérants (extraits)

3. Le recourant soutient que le refus du fisc de le mettre au bénéfice de l'entier des déductions pour enfant et pour prime d'assurance maladie est constitutive d'inégalité de traitement (art. 8 Cst.) et viole le principe de l'imposition selon la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.). Il argue avoir assuré seul l'entretien de leurs enfants communs, sa concubine n'ayant réalisé que de faibles revenus en 2021.

3.1

3.1.1 Selon l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, un montant de 6500 francs peut être déduit du revenu pour chaque enfant mineur 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. Jusqu'au 31 décembre 2010, la LIFD ne prévoyait aucune possibilité de partage de la déduction pour enfant entre des père et mère imposés séparément (ATF 133 II 305 consid. 8.6). La loi fédérale sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfant (RO 2010 455) a introduit le partage de la déduction sociale pour enfant avec effet au 1er janvier 2011. Le contribuable pouvant prétendre à la déduction pour enfant peut également revendiquer une réduction pour prime d'assurance maladie de 700 fr. (cf. art. 33 al. 1bis let. b LIFD ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4e éd. 2023, n° 131 ad art. 33 LIFD).

3.1.2 Selon l'art. 33 al. 1 let. b LF, sont déduits du revenu net, pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études dont le contribuable assure l'entretien, un montant de 7510 fr. jusqu'à l'âge de six ans. Cette norme précise que, lorsque les parents imposés séparément exercent l'autorité parentale commune sur l'enfant et qu'aucune contribution d'entretien pour l'enfant n'est versée par l'un des parents à l'autre, chaque parent a droit à la moitié de la déduction pour enfant. Par ailleurs, conformément à l'art. 29 al. 1 let. g ch. 2.2 LF, les primes d'assurance maladie peuvent être déduites jusqu'à concurrence d'un montant global de 1090 fr. par enfant ou personne nécessiteuse pour lequel le contribuable peut faire valoir la déduction prévue à l'article 31 al. 1 let. b LF. Lorsque les conditions du partage de la déduction pour enfant au sens de l'art. 31 al. 1 LF sont remplies, la déduction par enfant est partagée entre les deux parents (art. 29 al. 1 let. g ch. 3 LF). Le législateur cantonal a ainsi repris à son compte la solution fédérale prévoyant une répartition par moitié, ce qui ressort expressément des travaux préparatoires (cf. p. 730 ss du Message accompagnant le projet de loi modifiant et complétant la LF in : BSGC, session de mai 2010).

3.1.3 En l'espèce, il est constant que le recourant vit en concubinage avec B., qu'ils exercent conjointement l'autorité parentale sur leurs deux enfants et qu'aucune déduction pour contribution d'entretien n'est versée. En pareil cas, la loi prévoit, conformément à son texte clair, que les déductions sont réparties par moitié et n'envisage pas d'autre solution. L'on ne voit dès lors pas matière à censurer la décision entreprise en ce qu'elle confirme le droit du recourant à prétendre à la moitié des déductions en question pour chacun de ses enfants. Il n'y a,

en corollaire, pas non plus lieu de les accorder sur la base d'un coefficient de 1.5. Dès lors et comme le relève le SCC dans sa réponse céans, l'argument tiré du fait que les revenus réalisés en 2021 par la recourante (18'492 fr. au titre de revenus d'une activité lucrative, cf. code 310 de sa décision de taxation) ne couvriraient prétendument pas son minimum vital est inopérant. Au surplus, que la décision de taxation de B. ne prenne en compte qu'une demi-déduction, alors que le couple a deux enfants, n'affecte en rien la légalité de la décision de taxation ici litigieuse, qui concerne le contribuable X. Comme relevé plus haut, (*supra* consid. 1.3), lui et sa compagne sont en effet imposés séparément.

3.2

3.2.1 En matière fiscale, le principe d'égalité de traitement (art. 8 Cst.) est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité économique (arrêt du Tribunal fédéral 2C_66/2020 du 8 juin 2020 consid. 7.1). D'après le principe d'imposition selon la capacité économique fixé à l'art. 127 al. 2 Cst., toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens ; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à disposition du contribuable (ATF 149 II 19 consid. 5.3).

3.2.2 Les déductions sociales 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 fédéral 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_213/2023 du 30 avril 2024 consid. 6.2). Selon la jurisprudence (*ibidem*), 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. 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 (*ibidem*).

3.2.3 Le choix opéré par le législateur fédéral fait que, lorsque les deux concubins réalisent un revenu, la situation fiscale personnelle du concubin contribuant à l'entretien de l'enfant (dans une moindre mesure que son partenaire), s'améliore par rapport à la situation qui existait avant 2011. Du fait de l'imposition des concubins comme des personnes seules, le partage de la déduction a (nécessairement) une portée différente selon la répartition des revenus au sein du couple (cf. JAQUES in : AUBRY GIRARDIN/NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, n° 30 ad art. 35 LIFD). Lorsque seul l'un des parents concubins dispose d'un revenu, la moitié des déductions pour enfant et assurance de l'enfant du second parent reste ainsi sans effet fiscal dès lors qu'aucune compensation n'est possible entre les revenus, les pertes et les déductions de l'un et de l'autre (JAQUES, Les frais liés à l'entretien de l'enfant : de quelques développements sur les allègements en fiscaux en vigueur dès 2011, in : Archives 80 p. 246).

3.2.4 En l'espèce, le recourant perd de vue que les déductions pour enfant (et celles pour primes d'assurance maladie) obéissent à un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer. Son grief consistant à dénoncer la situation désavantageuse à laquelle aboutit un partage par moitié dans son cas se heurte précisément au schématisme caractérisant la réglementation en la matière. Cela étant, le recourant ne prétend pas ni a fortiori ne démontre qu'elle conduirait de façon générale à alourdir la charge fiscale des concubins ou conduirait à une inégalité systématique en leur défaveur. Ses critiques doivent être partant rejetées. Cela étant, il est compréhensible que le recourant veuille profiter pleinement de ces déductions. Il appartient toutefois au législateur de corriger, s'il l'estime souhaitable, les effets parfois désavantageux inhérents à la règle d'un partage par moitié des déductions. Au surplus, l'on relèvera que les parents choisissent le modèle de famille qu'ils veulent vivre et la manière dont ils veulent subvenir aux besoins de leurs enfants (mariage/concubinage, famille à un ou deux revenus, etc.). Ils sont également libres, dans les limites de l'évasion fiscale, de régler leurs rapports (p. ex. versement de contributions d'entretien) en fonction des conséquences fiscales qui en découlent.