

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 23 juin 2006

Statuant sur le recours interjeté le 21 décembre 2005
(4F 05 245 + 246)

par

A., à **X.**,

contre

la décision sur réclamation rendue le 24 novembre 2005 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour la période fiscale 2004.

(déductibilité d'une contribution d'entretien versée sous forme de capital)

C o n s i d é r a n t :

En fait:

A. Né le 8 avril 1960, A. est domicilié à X. et travaille pour B., à Y.

Par jugement du ..., le Tribunal civil de la Gruyère a prononcé le divorce des époux A. Ce jugement énonce en particulier le considérant suivant :

"Il est pris acte que les époux ont convenu que A. verserait à C. à titre de pension un montant forfaitaire en capital de 115'000 francs, étant précisé que les pensions versées jusqu'à ce jour restent acquises à C."

B. Pour la période fiscale 2004, A. a déclaré un revenu d'une activité lucrative de 214'291 francs (code 1.11). Il a par ailleurs revendiqué une déduction sur le revenu de 153'180 francs au titre de pension alimentaire versée en faveur de son ex-épouse et de ses enfants (code 4.34). Cette déduction comprenait un montant de 115'000 francs versé en faveur de son épouse le 30 juillet 2004, en application du jugement de divorce susmentionné.

Par avis de taxation ordinaire du 20 octobre 2005, refusant de prendre en considération le montant de 115'000 francs susmentionné, le Service cantonal des contributions a limité à 38'180 francs le montant admis en déduction du revenu au titre de contributions d'entretien versées en faveur de sa famille (code 4.34 "Aliments versés").

C. Par réclamation du 17 novembre 2005, A. a conclu à ce que le caractère déductible du revenu soit reconnu à la prestation en capital de 115'000 francs versée en faveur de son ex-épouse. A l'appui de sa position, il a développé une argumentation détaillée qu'il a ensuite reprise dans la procédure de recours (ci-dessous let. D).

Dans sa décision du 24 novembre 2005, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Se référant à la jurisprudence et à la doctrine en matière de déduction de contributions d'entretien, il a confirmé le principe selon lequel les prestations en capital versées en lieu et place de versements périodiques ne constituaient pas des pensions alimentaires au sens de la loi et n'étaient par conséquent pas déductibles du revenu.

- D. Le 22 décembre 2005 (date du timbre postal), A. a interjeté recours contre la décision sur réclamation précitée. Maintenant la conclusion formulée en procédure de réclamation, il demande que le montant de 115'000 francs versé en faveur de son ex-épouse soit admis en déduction de son revenu. Dans une conclusion subsidiaire formulée pour le cas où son recours serait rejeté, il demande que les frais de justice soient réduits au motif que l'autorité intimée n'a pas répondu à son argumentation fouillée et soigneuse, ce qui l'a contraint à porter le litige devant le Tribunal administratif pour obtenir une réponse détaillée.

A l'appui de sa position, A. affirme en substance que, depuis l'entrée en vigueur du nouveau droit du divorce entré en vigueur le 1^{er} janvier 2000, les contributions d'entretien versées sous forme de rente et celles versées sous forme de capital sont mises sur un pied d'égalité. Cela signifie selon lui que le principe de la déductibilité de la "pension alimentaire versée au conjoint divorcé" énoncé par les législations fédérale et cantonale en matière d'impôts directs est également valable dans les cas où le jugement de divorce prévoit le versement d'une contribution d'entretien en capital. Se basant sur des références à la jurisprudence et à la doctrine, il estime que cette solution est la seule qui permet de tenir compte des rapports existant entre le droit civil et le droit fiscal tout en restant conforme à la volonté du législateur et à la systématique légale. Enfin, A. considère que, dans le cas particulier, la déduction de la prestation versée en faveur de son ex-épouse se justifie également sous l'angle de l'équité. En effet, il a accepté la solution d'un versement en capital sur la proposition du juge du divorce, sans que son attention n'ait été attirée sur la pratique fiscale qui revient à lui faire supporter l'intégralité de la charge fiscale relative à une prestation qui bénéficie à son ex-épouse.

S'agissant plus particulièrement du droit cantonal, A. affirme que la loi d'harmonisation n'interdit pas aux cantons d'admettre la déductibilité de versements en capital poursuivant les mêmes buts que les pensions alimentaires périodiques. A cet égard, il relève en particulier que la jurisprudence cantonale évoquée par l'autorité intimée n'est plus d'actualité au vu de l'évolution de la société consacrée par l'entrée en vigueur du nouveau droit du divorce.

- E. Dans ses observations du 5 janvier 2006, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Se référant une nouvelle fois à la jurisprudence fédérale, il retient que la contribution d'entretien versée sous la forme d'une prestation en capital constitue un remboursement non déductible d'une dette résultant du jugement de divorce. Il précise que la doctrine publiée en matière fiscale suite à l'entrée en vigueur du nouveau droit du divorce confirme cette interprétation.

- F. A. a fait part de ses contre-observations le 26 janvier 2006. Maintenant sa position, il estime en particulier qu'un traitement différencié des contributions versées sous la forme d'un capital ou de prestations périodiques n'est pas conforme à la volonté du législateur qui a mis sur un pied d'égalité ces deux formes de prestations dans l'élaboration du nouveau droit du divorce. Le recourant relève également que plusieurs auteurs, sensibles aux modifications intervenues en droit civil, préconisent la déductibilité des contributions d'entretien versées en capital.

Le 2 février 2006, une copie des contre-observations a été transmise pour information à l'autorité intimée.

En droit:

I. Procédure applicable, jonction des causes

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir R. ZIGERLIG / G. JUD *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, Bâle 2000, n. 3 ss ad art. 104 LIFD). Aussi les al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11) prescrivent-ils que la procédure de recours devant le Tribunal administratif - lequel est l'instance de recours prévue par l'art. 104 al. 3 LIFD - est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal, sous réserve de dispositions contraires du droit fédéral (voir art. 140 ss LIFD). Il s'ensuit que les règles de procédure de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1) et du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1) sont applicables à titre subsidiaire.
- b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (4F 05 245) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 05 246). Les deux

taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif. Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

Il n'en demeure pas moins qu'à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir ATF 130 II 509 consid. 8.3), il est impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). En cas de contestation du présent arrêt devant le Tribunal fédéral suisse, il y aurait lieu d'interjeter également deux recours distincts, chacun avec ses griefs propres à l'impôt concerné.

II. Impôt fédéral direct (4F 05 245)

2. Le recours, déposé le 22 décembre 2005 contre une décision du 24 novembre 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.
3. a) Les impôts sur le revenu et la fortune sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 209 al. 1 et 2 LIFD). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 210 al. 1 LIFD). Le revenu net se calcule notamment en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales (art. 25 et 212 LIFD). Celles-ci sont énoncées à l'art. 33 al. 1 LIFD qui prévoit à sa lettre c la déductibilité de la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que celle des 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.
- b) Dans un arrêt de principe du 29 janvier 1999 publié aux ATF 125 II 183 (également disponible sur internet à l'adresse <http://www.bger.ch>), le Tribunal fédéral a retenu que, contrairement aux prestations versées sous forme de rentes, la contribution d'entretien versée au conjoint divorcé sous forme de capital n'était pas déductible du revenu du prestataire et n'était en contrepartie pas imposable dans le chapitre du bénéficiaire. La solution de cet arrêt a été reprise par la doctrine majoritaire publiée ultérieurement (voir notamment P. LOCHER, Kommentar zum DBG, I^{ère} partie, Therwil/Bâle 2001,

n. 60 ad art. 23 et 38 ad art. 33; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, Complément au commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 9a ad art. 33; E. HÖHN/R. WALDBURGER, Steuerrecht, vol. 2 9^{ème} édition, Berne 2002, p. 353 n. 134; F. RICHNER/W. FREI/S. KAUFMANN/H. U. MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurich 2006, n. 56 ad art. 31;

L'arrêt susmentionné évoque expressément les rapports entre le droit fiscal et le droit civil. Admettant que la notion de pension alimentaire reprise par l'art. 33 let. c LIFD trouve son fondement dans le droit de la famille, il considère toutefois qu'elle doit être interprétée dans son contexte fiscal uniquement. Cela justifie que les prestations versées à l'ex-époux sous forme de capital et celles versées sous forme de rente soient traitées différemment en droit fiscal, même si les deux formes sont reconnues par le droit civil. Une telle solution ne limite en particulier pas le choix des parties à la procédure de divorce. En effet, rien ne s'oppose à ce qu'elles déterminent le mode de contribution ainsi que le montant des prestations à verser en prenant en compte les incidences des différentes options sur la répartition de leur charge fiscale globale (voir consid. 6g in fine).

Pour le reste, le Tribunal fédéral fonde la solution retenue sur des motifs liés à la systématique fiscale. Il retient notamment que la déductibilité des prestations d'entretien résultant du divorce constitue une exception par rapport au traitement fiscal des autres prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille (art. 33 let. c *in fine* LIFD), ce qui justifie une interprétation restrictive (consid. 6f). Il relève par ailleurs que la contribution d'entretien versée sous forme de capital s'apparente au remboursement d'une dette fondée sur le droit de la famille et concrétisée par un jugement de divorce ou une convention ratifiée par le juge. Or, l'art. 34 let. c LIFD prévoit expressément que les dépenses affectées au remboursement des dettes ne peuvent être déduites du revenu (consid. 7a). La déductibilité des contributions d'entretien versées sous forme de capital poserait également des problèmes liés à l'application du principe de l'imposition selon la capacité contributive. En effet, en l'absence d'une disposition légale spécifique, la déduction accordée influencerait sans restriction le taux d'imposition appliqué au revenu net du prestataire, alors que la contribution d'entretien ne serait imposée qu'au taux de la rente dans le chapitre du bénéficiaire (consid. 7b). Enfin, le Tribunal fédéral fait plus particulièrement allusion à des questions qui se verraient posées sans trouver de réponse dans la LIFD si le caractère déductible des contributions d'entretien versées sous forme de capital était reconnu: il se demande comment il faudrait procéder lorsque le montant de la contribution d'entretien dépasse le revenu imposable du prestataire pour l'année concernée et conduit ainsi à une perte déductible qui ne peut être reportée sur la période suivante. L'époux prestataire ne pourrait dans une telle situation jamais

déduire une partie de la contribution d'entretien versée, alors que l'époux bénéficiaire se verrait imposer sur l'ensemble de celle-ci. Une solution devrait également être trouvée pour résoudre les problèmes pratiques qui pourraient se présenter dans les cas où la prestation en capital n'est pas destinée uniquement à l'entretien du conjoint divorcé, mais couvre également d'autres prétentions fondées par exemple sur la liquidation du régime matrimonial (consid. 5f).

- c) S'agissant des griefs formulés par le recourant quant au principe de la non déductibilité des contributions d'entretien versées sous forme de capital, il convient d'abord de relever que l'entrée en vigueur du nouveau droit du divorce le 1^{er} janvier 2000 n'ôte rien à la pertinence des arguments du Tribunal fédéral. En particulier, le fait que la possibilité d'un versement de la contribution d'entretien en faveur du conjoint divorcé sous forme de capital soit désormais expressément prévue dans le code civil (art. 126 al. 2) ne s'oppose pas à ce que la notion de "pension alimentaire" au sens de l'art. 33 let. c LIFD continue à être interprétée dans son contexte fiscal uniquement. Pour le reste, il faut constater que le recourant se limite à contester la solution retenue par la jurisprudence, mais ne se confronte pas avec les arguments avancés par le Tribunal fédéral en relation avec le système d'imposition prévu en matière d'impôt fédéral direct.

Quant aux reproches émis par le recourant concernant les particularités de son cas, ils ne permettent pas non plus de lui reconnaître le droit de déduire de son revenu la prestation en capital de 115'000 francs versée à son ex-épouse au titre de contribution d'entretien. A cet égard, il convient de rappeler que, dans les négociations relatives tant à la forme de la contribution d'entretien qu'au montant des prestations à verser, les parties sont libres de prendre en compte les incidences des différentes options sur la répartition de leur charge fiscale globale ainsi que sur leur propre charge fiscale individuelle. Dans ce contexte, le fait que tel n'ait semble-t-il pas été le cas en l'espèce peut certes apparaître comme regrettable. Il n'en demeure pas moins que ces circonstances ne peuvent justifier un traitement particulier qui s'écarterait des principes exposés ci-dessus et dont le respect s'impose pour garantir d'une application uniforme de la loi.

4. a) Pour l'ensemble des motifs qui précèdent, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée s'agissant de l'impôt fédéral direct.
- b) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. L'art. 144 al. 3 LIFD prévoit que l'autorité de recours peut renoncer à prononcer des frais lorsque des circonstances spéciales le justifient. Tel est notamment le cas lorsqu'une question juridique

d'importance fondamentale est tranchée pour la première fois (U. CAVELTI *in* M. Zweifel/P. Athanas, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bâle 2000, n. 3 ad art. 144).

En l'espèce, le recourant est débouté et il n'existe pas de circonstances spéciales justifiant qu'il soit renoncé à la perception de frais de procédure. En particulier, contrairement à ce que semble soutenir le recourant dans sa conclusion subsidiaire, la décision attaquée est suffisamment motivée. En effet, l'autorité intimée y expose clairement qu'elle s'en est tenue à la jurisprudence fédérale selon laquelle les contributions d'entretien versées en capital ne sont pas déductibles. En conséquence, il appartient au recourant de supporter les frais de procédure, sans qu'aucune raison ne justifie d'en réduire le montant.

- c) Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, Tarif JA, RSF 150.12). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 400 francs.

III. Impôt cantonal (4F 05 246)

5. Le recours, déposé le 22 décembre 2005 contre une décision du 24 novembre 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RSF 642.14), 180 LICD, 30 CPJA et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.
6. a) Au niveau cantonal également, les impôts sur le revenu et la fortune sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 63 al. 1 et 2 LHID, 63 al. 1 et 2 LICD). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 64 al. 1 LHID, 64 al. 1 LICD). Le revenu net se calcule notamment en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales (art. 9 al. 1, 1^{ère} phrase, LHID, 26 LICD). Celles-ci sont énoncées aux art. 9 al. 2 LHID et 34 al. 1 LICD qui prévoient à leur lettre c la déductibilité du revenu de la pension alimentaire versée au conjoint divorcé,

séparé judiciairement ou de fait, ainsi que celle des 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 (voir ci-dessus consid. 3a).

- b) Lorsqu'il s'agit d'interpréter une notion de droit fiscal cantonal harmonisé, il y a lieu de se rappeler dans une approche systématique que la LHID a pour but l'harmonisation des impôts directs tant sur le plan horizontal (entre les cantons et, dans le canton, entre les communes) que sur le plan vertical (entre la Confédération et les cantons, puis entre les cantons et les communes). Au regard de l'harmonisation verticale, il est précisé que la loi sur l'impôt fédéral direct représente un élément d'interprétation de poids. Ainsi, lorsqu'un canton reprend sans précision spécifique les dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale, il est dans l'intérêt de la transparence et de la simplification du droit fiscal suisse qu'il fasse siennes, dans la mesure la plus large possible, les solutions adoptées par la Confédération relativement à l'impôt fédéral direct. Par conséquent, lorsqu'un canton a adopté dans sa loi fiscale des formulations semblables ou similaires à celles existant en droit fédéral, il y a lieu de considérer qu'il a voulu adapter sa réglementation à ce dernier et non pas adopter des règles juridiques différentes et en contradiction avec l'harmonisation fiscale (voir ATF du 26 octobre 2004 dans la cause 2A.224/2004 publié *in* RDAF 2005 p. 123, consid. 5.2 et 7.2).

S'agissant de la déduction des contributions d'entretien versée au conjoint divorcé, le droit cantonal fribourgeois harmonisé a repris telle quelle à l'art. 34 al. 1 let. c LICD la solution prévue à l'art. 9 al. 2 let. c LHID, dont la formulation est elle-même identique à celle de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD (voir ci-dessus consid. 3a). Dans ces conditions, il n'y a aucune raison de donner à la notion de pension alimentaire versée au conjoint divorcé au sens du droit cantonal un contenu différent ou moins restrictif qu'en matière d'impôt fédéral direct. C'est dès lors à bon droit que l'autorité intimée a retenu en matière d'impôt cantonal également que, contrairement aux prestations versées sous forme de rentes, la contribution d'entretien versée au conjoint divorcé sous forme de capital n'est pas déductible du revenu du prestataire et n'est en contrepartie pas imposable dans le chapitre du bénéficiaire.

- c) Quant aux différents griefs formulés par le recourant, il n'ont pas de portée spécifique à l'impôt cantonal, de telle sorte qu'ils doivent être écartés pour les mêmes raisons qu'en droit fédéral.
7. a) Pour les motifs qui précèdent, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée également en tant qu'elle concerne l'impôt cantonal.

- b) Conformément à l'art. 131 du code de procédure et de juridiction administrative, en cas de recours ou d'action, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure.

En l'espèce, le recourant est débouté. Par ailleurs, contrairement à ce qu'il semble soutenir sa conclusion subsidiaire, la décision attaquée est suffisamment motivée. En effet, l'autorité intimée y expose clairement qu'elle s'en est tenue à la jurisprudence fédérale selon laquelle les contributions d'entretien versées en capital ne sont pas déductibles. En conséquence, il appartient au recourant de supporter également les frais de procédure relatifs à l'impôt cantonal, sans qu'aucune raison ne justifie d'en réduire le montant.

402.134