



aperçu avant l'impression

N° affaire: FI.2024.0102

Autorité:, CDAP, 10.09.2024

Date

décision:

Juge: RGN

Greffier: LHS

Publication

(revue

juridique):

Ref. TF:

Nom des parties A. _____/Administration cantonale des impôts,

Administration fédérale des contributions

contenant:

DÉDUCTION DES FRAIS
D'ACQUISITION{DROIT FISCAL}
DÉDUCTION DU REVENU{DROIT
FISCAL}
MONTANT LIBRE D'IMPÔT
OBLIGATION D'ENTRETIEN
PENSION D'ASSISTANCE

Cst-127-2
LIFD-33-1-c
LIFD-36-2bis
LI-43
LI-43-2-d
RIFam-5

Résumé contenant:

Refus d'octroi qu'un quotient ou d'un demi-quotient familial au recourant, qui vit séparé de la mère des enfants à laquelle il verse une pension alimentaire, qu'il déduit de son revenu imposable. 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. Elle a encore été confirmée récemment par la jurisprudence fédérale et il y a lieu de s'y tenir. Ce qui est déterminant dans le cas de parents séparés, c'est le statut créé par le versement d'une contribution d'entretien quelle qu'en soit par ailleurs l'ampleur et quelle que soit en outre la prise en charge d'autres frais. Rejet du recours.



TRIBUNAL CANTONAL

COUR DE DROIT ADMINISTRATIF ET PUBLIC

Arrêt du 10 septembre 2024

| | |
|--------------------|---|
| Composition | <i>M. Raphaël Gani, président; M. Fernand Briguet et M. Alain Maillard, assesseurs; M. Loïc Horisberger, greffier.</i> |
| Recourant | A. _____, à _____, représenté par Me Alessandro BRENCI, avocat à Lausanne, |
| Autorité intimée | Administration cantonale des impôts , à Lausanne, |
| Autorité concernée | Administration fédérale des contributions , à Berne. |
| Objet | Impôt cantonal et communal (sauf soustraction) ; Impôt fédéral direct (sauf soustraction) Recours A. _____ c/ décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du 6 juin 2024 (période fiscale 2022) |

Vu les faits suivants:

A. A._____ (ci-après: le recourant) domicilié à _____ vit séparé B._____, mère de ses deux enfants mineurs, nés en 2011 et en 2017. En date du _____ 2022, la Justice de paix du district de Lausanne a ratifié pour valoir jugement définitif la convention du _____ 2022 entre le recourant et la mère précitée de ses enfants, prévoyant une autorité parentale conjointe, une garde partagée sur les enfants ainsi que le versement d'une contribution d'entretien mensuelle de 500 fr., respectivement 100 fr., pour les enfants du couple.

Le 2 juillet 2023, le recourant a déposé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2022, indiquant faire ménage commun avec ses deux enfants. Il a également revendiqué la déduction d'une contribution d'entretien à hauteur de 7'440 francs.

B. Par décision de taxation du 23 août 2023, l'Office d'impôt des districts de Lausanne et Ouest lausannois (ci-après: OID) a procédé à la taxation de la période fiscale 2022 fixant le revenu imposable du recourant pour l'impôt cantonal et communal (ICC) à hauteur de 61'500 fr. au même taux. Il a arrêté le quotient familial déterminant à 1,0. Il a aussi fixé le revenu imposable au titre de l'impôt fédéral direct (IFD) à hauteur de 63'000 fr. au même taux, retenant le barème des contribuables vivants seuls. Ces montants tenaient compte en particulier, en déduction, de la contribution d'entretien versée à hauteur de 7'440 francs.

Le 21 septembre 2023, le recourant a formé une réclamation à l'encontre de cette décision de taxation. Après le maintien de cette réclamation devant l'OID et le transfert du dossier à l'Administration cantonale des impôts (ACI), cette dernière a notifié au recourant une proposition de règlement le 1^{er} mars 2024, maintenant inchangée la décision de taxation. Après audition personnelle du recourant à l'ACI et compte tenu du maintien de la réclamation, exprimée le 17 mai 2024, cette autorité a rendu une décision sur réclamation le 6 juin 2024 confirmant entièrement la décision attaquée.

C. Le recourant a déféré cette dernière décision par recours du 10 juillet 2024 devant la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal (CDAP) concluant en substance à la réforme de la décision attaquée et à l'octroi d'un "*quotient familial supérieur à 1,0, qui sera précisé en cours d'instance mais qui sera à tout le moins de 1,3*", sous suite de frais et dépens. Le recourant a par ailleurs requis l'octroi de l'assistance judiciaire gratuite. L'autorité intimée a conclu, dans sa réponse au recours du 15 août 2024, au rejet de ce dernier.

Cet acte a été transmis au recourant en date du 16 août 2024.

Considérant en droit:

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.

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

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).

3. A titre de mesures d'instruction, le recourant sollicite sa propre audition en audience ainsi que celle de la mère de ses enfants, qui doit permettre de corroborer la question de "*la prise en charge des enfants*".

a) Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101). comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 73 consid. 7.2.2.1 et les références). Le droit d'être entendu n'empêche pas le juge de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de se forger une conviction et que, procédant de manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, il a la certitude qu'elles ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; 138 III 374 consid. 4.3.2; arrêt 2C_112/2020 du 9 juin 2020 consid. 3.1).

b) En l'occurrence, on ne voit pas ce que l'audition personnelle du recourant ou de la mère de ses enfants apporterait à la question litigieuse. C'est en effet à tort qu'il soutient que la question de la prise en charge des enfants serait centrale dans le présent litige. Comme on le verra, il s'agit d'appliquer une législation qui fait, d'une manière quelque peu schématique, dépendre l'octroi du quotient familial que réclame le recourant d'éléments objectifs parmi lesquels le versement d'une contribution d'entretien et sa déduction. Ces éléments priment, comme on le verra aussi, la prise en charge effective des enfants. Savoir s'il s'occupe comme il l'allègue dans une grande proportion de la prise en charge des enfants n'est dès lors pas déterminant, à tout le moins pas au-delà de ce qui est d'ores et déjà établi sur la base du dossier. En outre, il convient de rappeler que, sous l'angle de l'art. 29 al. 2 Cst. il n'existe pas, de façon générale, un droit d'être entendu oralement (cf. ATF 134 I 140 consid. 5.3; ATF 130 II 425 consid. 2.1; arrêt TF 2C_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 4.1). A moins qu'elles revêtent un caractère pénal, l'art. 6 CEDH, qui n'est d'ailleurs pas mentionné par le recourant, ne s'applique pas aux causes fiscales (ATF 140 I 68 consid. 9.2). Il y a lieu dès lors de renoncer à la tenue d'une audience, par appréciation anticipée des preuves.

4. Sur le plan matériel, le recourant se plaint du quotient familial de 1,0 qui lui a été octroyé dans le cadre de la décision de taxation pour la période fiscale 2022. Il indique que cette décision irait à l'encontre de la "*réalité factuelle*" au motif que, selon la convention entre lui-même et la mère des enfants, ratifiée par la Justice de Paix le ***** 2022, le domicile des enfants serait auprès de leur père (*i.e* lui-même) et que les deux parents en auraient la garde partagée.

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 de la Constitution du Canton de Vaud du 14 avril 2003 (Cst-VD; BLV 101.01) 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). Le principe de l'universalité de

l'impôt, qui vise l'aspect subjectif du rapport fiscal (cf. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5^{ème} 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; ég. TF 2C_164/2015 précité consid. 4.1).

Le principe de l'égalité de l'imposition, pour sa part, concerne l'aspect objectif du rapport fiscal (cf. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, op. cit., p. 39). Selon ce principe, les personnes dont les situations sont semblables sont 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). Paradoxalement, 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) 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 (30 à 42a 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; art. 33 et 33a LIFD, 37 LI), ainsi que les déductions sociales (art. 35 LIFD et 39s. LI; ATF 149 II 19 consid. 6.1 et les réf. citées). Les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables (art. 9 al. 1, 1^{ère} phr. de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). Parmi les déductions générales figure 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 (art. 9 al. 2 let. c LHID). On n'admettra pas d'autres déductions. Les déductions pour enfants et autres déductions sociales de droit cantonal sont réservées (art. 9 al. 4 LHID).

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 et les références citées). 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 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; 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) 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 selon l'article 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; 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 selon l'article 9 al. 2 let. d. Par ailleurs, selon cette disposition, 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).

La répartition du quotient familial entre les parents imposés séparément est régie, pour la période fiscale concernée, par le règlement du Conseil d'Etat sur l'imposition de la famille du 6 avril 2011 (RIFam; BLV 642.11.3). 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 crédentier, 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).

d) 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 fiscale 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 de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, 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. Il ressort également 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. 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).

e) 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 la mère de ses enfants 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).

5. En l'espèce, le recourant fait valoir qu'il a la garde partagée de ses deux enfants et que le *"simple motif qu'il doit payer une contribution d'entretien en faveur de ses enfants"* ne saurait le priver de tout quotient familial. Il continue en soutenant assumer une part importante de la prise en charge des enfants et aurait donc dû *"bénéficier des avantages fiscaux découlant de la prise en charge effective des enfants"*. Il estime que la cause *"s'inscrit dans un équilibre, classique, entre droits fiscal et de la famille"*. Il en conclut avoir droit *"au moins"* à un quotient familial de 1,3.

Or, il ressort clairement du dossier que le recourant exerce avec la mère de ses enfants dont il vivait séparé au 31 décembre 2022, une garde partagée sur leurs deux enfants. Selon la convention figurant au dossier et que rappelle le recourant, ce dernier verse en main de la mère de ses enfants, une contribution d'entretien de 500 fr. par mois pour son enfant ***** et de 100 fr. par mois pour son enfant *****. Le recourant a par ailleurs fait valoir la déduction de ces pensions alimentaires pour la période fiscale 2022 dans sa déclaration d'impôt à hauteur de 7'440 francs. La déduction de ces montants a par ailleurs été admise dans le cadre de la décision de taxation.

Le recourant critique le fait d'être imposé au titre d'un contribuable vivant seul. Il revendique l'application d'un quotient familial plus élevé. Toutefois, dans une situation où – comme en l'occurrence – les parents séparés 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 sur l'exercice de la garde des enfants, 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.

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.

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. Les conséquences exposées ci-dessus, tant en matière d'ICC que d'IFD ont par ailleurs encore été examinées récemment par le Tribunal fédéral (arrêt TF, 9C_110/2024 du 25 juillet 2024) qui a confirmé, sous l'angle de l'impôt fédéral direct, que l'octroi du barème parental

(art. 36 al. 2^{bis} LIFD) n'entraîne pas en ligne de compte lorsqu'une contribution d'entretien a été versée. Le Tribunal fédéral a rappelé par ailleurs que le débiteur de la contribution d'entretien ne pouvait pas renoncer à demander la déduction de cette dernière à des fins d'optimisation fiscale. Par un autre arrêt du même jour (arrêt TF 9C_159/2024 du 25 juillet 2024), le Tribunal fédéral a également confirmé qu'une certaine schématisation et une forfaitisation du droit fiscal sont admissibles et souvent inévitables (consid. 5.1). Il a par ailleurs confirmé sa jurisprudence selon laquelle le législateur avait créé une forme d'interdiction du cumul, c'est-à-dire en rendant impossible le droit à une déduction pour la contribution d'entretien au sens de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD et à une déduction pour enfants au sens de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, de même du coup à une déduction pour assurances plus élevée au sens de l'art. 33 al. 1^{bis} let. b LIFD) pour le même enfant (consid. 5.2).

On extrait ce qui suit du consid. 5.2 de l'arrêt 9C_110/2024 précité, en traduction libre:

"Dans la mesure où le recourant demande un changement de jurisprudence, il convient de rappeler qu'un tel changement doit se fonder sur des motifs objectifs sérieux, qui doivent être d'autant plus importants - surtout au regard de l'exigence de sécurité du droit - que l'application du droit, reconnue comme erronée ou obsolète, a été considérée comme correcte pendant longtemps. Un changement de pratique ne peut en principe être justifié que si la nouvelle solution correspond à une meilleure connaissance du but de la loi, à des circonstances extérieures modifiées ou à une évolution des conceptions juridiques (ATF 149 II 381 consid. 7.3.1) [...]. Il convient à cet égard de faire preuve d'une retenue particulière dans des questions telles que celle qui nous occupe, où l'on peut supposer que de nombreux contribuables informés se sont inspirés de la pratique antérieure pour organiser leurs affaires de droit civil. Le recourant ne démontre pas que les conditions d'un changement de pratique seraient remplies en l'espèce, ce qui n'est d'ailleurs pas évident."

On en retiendra que ce qui est déterminant dans le cas de parents séparés, c'est le statut créé par le versement d'une contribution d'entretien quelle qu'en soit par ailleurs l'ampleur et quelle que soit en outre la prise en charge d'autres frais. Il n'y a donc aucune raison de ne pas suivre la jurisprudence claire du Tribunal fédéral que notre Haute cour vient par ailleurs de refuser de modifier.

6. Il suit de ce qui précède que le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée confirmée. Le recourant, qui succombe, devrait supporter les frais de justice (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

Il a toutefois requis l'assistance judiciaire, sur laquelle il n'a pas encore été statué, ce qu'il y a lieu de faire désormais.

L'assistance judiciaire au sens de l'art. 18 al. 1 LPA-VD est subordonnée à la réalisation de deux conditions cumulatives, à savoir l'indigence du requérant et les chances de succès de la démarche entreprise. L'octroi de l'assistance gratuite d'un défenseur (art. 29 al. 3 2^{ème} phrase Cst. et art. 18 al. 2 LPA-VD), est subordonnée à une troisième condition (ATF 141 III 560 consid. 3.2.1), celle que l'assistance d'un défenseur soit nécessaire à la sauvegarde des droits du requérant. Le Tribunal fédéral considère le droit à l'assistance judiciaire comme une émanation du principe de l'égalité des armes, en particulier lorsqu'il s'agit d'examiner le droit éventuel à un conseil d'office et que la partie adverse est assistée. Cependant, il n'existe pas d'automatisme dans ce cas et il convient de prendre en considération les circonstances concrètes de l'espèce (ATF 128 I 225 consid. 2.5; CDAP GE.2017.0196 du 4 janvier 2018 consid. 2b), et de se demander si un administré raisonnable et de bonne foi, présentant les mêmes caractéristiques que le requérant, disposant des ressources suffisantes, ferait appel à un mandataire professionnel (TF 4A_87/2008 du 28 mars 2008 consid. 3.2; CDAP GE.2017.0196 précité consid. 2b).

Dans ce sens, une personne est indigente lorsqu'elle n'est pas en mesure d'assumer les frais de la procédure sans porter atteinte au minimum nécessaire à son entretien et à celui de sa famille (ATF 144 III 531 consid. 4.1; 141 III 369 consid. 4.1 et les références); pour déterminer l'indigence, il convient de prendre en considération l'ensemble de la situation financière du requérant au moment où la demande est présentée, celui-ci devant indiquer de manière complète et établir autant que faire se peut, d'une part, ses revenus (gains accessoires compris), sa situation de fortune et ses éventuelles créances envers des tiers et, d'autre part, ses charges d'entretien et les engagements financiers auxquels il ne peut échapper (ATF 135 I 221 consid. 5.1; TF 5A_489/2023 du 20 octobre 2023 consid. 3.1.2).

En l'espèce, sur la base des pièces produites et du budget annexé à sa demande d'assistance judiciaire, le recourant ne démontre pas remplir la condition d'indigence. En effet, son salaire de plus de 7'700 francs bruts par mois permet de couvrir largement l'entier des dépenses mensuelles qu'il revendique dans son budget. Déjà pour ce motif, la requête d'assistance judiciaire doit être rejetée.

En outre, un procès est dépourvu de chances de succès lorsque les perspectives de le gagner sont notablement plus faibles que les risques de le perdre, et qu'elles ne peuvent donc être considérées comme sérieuses, de sorte qu'une personne raisonnable et de condition aisée renoncerait à s'y engager en raison des frais qu'elle s'exposerait à devoir supporter; en revanche, une demande ne doit pas être considérée comme dépourvue de toute chance de succès lorsque les perspectives de gain et les risques d'échec s'équilibrent à peu près ou lorsque les premières sont seulement un peu plus faibles que les seconds. Ce qui est déterminant est de savoir si une partie, qui disposerait des ressources financières nécessaires, se lancerait ou non dans le procès après une analyse raisonnable. Une partie ne doit pas pouvoir mener un procès qu'elle ne conduirait pas à ses frais, uniquement parce qu'il ne lui coûte rien (ATF 138 III 217 consid. 2.2.4; 133 III 614 consid. 5; 129 I 129 consid. 2.3.1 ; ATF 128 I 225 consid. 2.5.3). La situation doit être appréciée à la date du dépôt de la requête et sur la base d'un examen sommaire (ATF 138 III 217 consid. 2.2.4 ; 133 III 614 consid. 5). L'absence de chances de succès peut résulter des faits ou du droit.

S'agissant des chances de succès de la démarche entreprise, force est de constater en l'espèce, que le recours était manifestement mal fondé et que compte tenu de la jurisprudence claire exposée ci-avant, il n'y a pas lieu d'octroyer l'assistance judiciaire. La question de l'octroi du quotient familial et des déductions supplémentaires a fait en effet l'objet de nombreux arrêts tant du Tribunal fédéral que de la Cour de céans. Au surplus, le fait que les deux derniers arrêts du Tribunal fédéral cités dans le cadre du présent arrêt soient postérieurs à la date du recours n'y change rien. En effet, ces arrêts n'ont fait, une fois de plus, que confirmer une jurisprudence claire. Il y a lieu d'admettre par conséquent que le recours était dépourvu de toute chance de succès. La requête d'assistance judiciaire doit ainsi être refusée pour ce motif également.

Pour tenir compte de ce que cette requête n'est refusée que dans le cadre de l'arrêt au fond, il sera exceptionnellement renoncé à percevoir des frais de justice (art. 50 LPA-VD).

L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

Par ces motifs
la Cour de droit administratif et public
du Tribunal cantonal
arrête:

- I. La requête d'assistance judiciaire est rejetée.
- II. Le recours est rejeté.
- III. La décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts, du 6 juin 2024, est confirmée.
- IV. Il n'est pas perçu de frais ni alloué de dépens.

Lausanne, le 10 septembre 2024

Le président:

Le greffier:

Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint.

Il peut faire l'objet, dans les trente jours suivant sa notification, d'un recours au Tribunal fédéral (Tribunal fédéral suisse, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne). Le recours en matière de droit public s'exerce aux conditions des articles 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF - RS 173.110), le recours constitutionnel subsidiaire à celles des articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée.

