Urteilskopf

130 II 509

45. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause A. contre Service cantonal des contributions ainsi que Tribunal admi- nistratif du canton de Fribourg (recours de droit administratif) 2A.541/2003 du 24 août 2004

Regeste (de):
Art. 7 Abs. 4 lit. g, 9 Abs. 2 lit. c und 73 Abs. 1 StHG; Art. 25 lit. e und 34 Abs. 1 lit. c des Freiburger Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern; Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern; Verfassungsmässigkeit kantonalrechtlicher Vorschriften.

Form und Inhalt von letztinstanzlichen kantonalen Entscheiden, welche zugleich die direkte Bundessteuer als auch die harmonisierten kantonalen Steuern beschlagen. Eintretensvoraussetzungen für die Verwaltungsgerichtsbeschwerde (E. 8).

Soweit der Inhalt der kantonalrechtlichen Vorschriften durch das Steuerharmonisierungsgesetz vorgegeben wird, ist das Bundesgericht daran gebunden und kann es deren Verfassungsmässigkeit nicht überprüfen (E. 9).

Regeste (fr):
Art. 7 al. 4 let. g, 9 al. 2 let. c et 73 al. 1 LHID; art. 25 let. e et 34 al. 1 let. c de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs; recours de droit administratif pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonaux et communaux; constitutionnalité de dispositions cantonales.

Forme et contenu des décisions cantonales de dernière instance portant simultanément sur l'impôt fédéral direct et sur les impôts cantonaux harmonisés. Conditions de recevabilité des recours de droit administratif (consid. 8).

Lorsque le contenu de dispositions cantonales est imposé par la loi sur l'harmonisation, le Tribunal fédéral est lié par celles-ci et ne peut vérifier leur constitutionnalité (consid. 9).

Regesto (it):
Art. 7 cpv. 4 lett. g, 9 cpv. 2 lett. c e 73 cpv. 1 LAID; art. 25 lett. e e 34 cpv. 1 lett. c della legge friburghese del 6 giugno 2000 sulle imposte cantonali dirette; ricorso di diritto amministrativo relativo all'imposta federale diretta e alle imposte cantonali e comunali; costituzionalità di disposizioni cantonali.

Forma e contenuto delle decisioni cantonali di ultima istanza concernenti nello stesso tempo l'imposta federale diretta e le imposte cantonali armonizzate. Condizioni di ammissibilità dei ricorsi di diritto amministrativo (consid. 8).

Quando il contenuto di disposizioni cantonali è imposto dalla legge sull'armonizzazione, il Tribunale federale è vincolato dalle medesime e non può verificarne la costituzionalità (consid. 9).

Sachverhalt ab Seite 510

Durant la procédure de taxation pour les impôts fédéral, cantonal et communal de la période fiscale 2001, était litigieuse la déduction des pensions alimentaires versées par A. en 2001 et 2002 à son épouse dont il était séparé et de celles payées de 2000 à 2002 à sa fille aînée majeure. Le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg, a finalement admis, dans sa décision sur réclamation du 2 avril 2003, la déduction des aliments versés à l'épouse en 2001. Il n'a pas accepté la déduction des contributions payées à la fille aînée. Par arrêt du 26 septembre 2003, le Tribunal administratif du canton de Fribourg (ci-après: le Tribunal administratif) a rejeté, dans un dispositif unique, le recours de A. contre la décision sur réclamation susmentionnée tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux et communaux. Il a considéré en substance que les montants payés à l'épouse en 2002 n'étaient pas déductibles pour la période fiscale 2001. Il en allait de même des pensions en faveur d'un enfant majeur. A. a interjeté un recours de droit administratif demandant au Tribunal fédéral, dans des conclusions concernant à la fois l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux et communaux, d'annuler cet arrêt et d'admettre comme déduction, pour la période fiscale 2001, la totalité des aliments versés à son épouse en 2001 et 2002 et à sa fille aînée majeure de 2000 à 2002. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours.

Erwägungen

Extrait des considérants:

8.

8.1 Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 129 II 225 consid. 1 p. 227; ATF 128 I 177 consid. 1 p. 179, ATF 128 I 46 consid. 1a p. 48; ATF 128 II 66 consid. 1 p. 67).

8.2 Conformément à l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (loi sur l'harmonisation, LHID; RS 642.14), l'art. 247 al. 1 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux

directs (loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux, LICD), entrée en vigueur le 1er janvier 2001, prévoit que les décisions cantonales du Tribunal administratif peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral. Il faut pour cela qu'elles portent sur une matière réglée dans les titres deuxième à cinquième et sixième, chapitre premier de la loi sur l'harmonisation (ATF 128 II 56 consid. 1 p. 58). En l'occurrence, le recourant se plaint du traitement fiscal des pensions alimentaires versées à son épouse et à sa fille aînée. Cette matière est régie par les art. 9 al. 2 let. c et 7 al. 4 let. g LHID figurant au deuxième titre, chapitre deux de la loi sur l'harmonisation. En outre, le recours concerne limposition du recourant pour la période fiscale 2001, soit une période postérieure au délai de 8 ans accordé aux cantons, à compter de lentrée en vigueur de la loi fédérale sur lharmonisation le 1er janvier 1993, pour adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième de cette loi. La voie du recours de droit administratif est dès lors ouverte, en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591 ss; ATF 124 I 145 consid. 1a p. 148 a contrario).

8.3 Lorsque l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal sont en cause, deux décisions diffé-

rentes sont attaquées. Il s'agit en effet d'impôts distincts qui reviennent à des collectivités différentes et qui font l'objet de taxations et de procédures séparées (art. 130 ss, 132 ss, 140 ss, 145 et 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], ainsi que les art. 164 ss, 174 ss, 180 ss et 247 LICD). Le Tribunal administratif doit rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans un seul acte -, une pour l'impôt fédéral direct et une pour les impôts cantonal et communal, avec des motivations séparées - ce qui n'exclut pas des renvois - et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif qui distingue expressément les deux impôts. Deux recours différents, qui peuvent aussi être contenus dans la même écriture, doivent également être introduits devant le Tribunal fédéral avec des conclusions adaptées à chacun des impôts. En effet, les conditions de ces recours de droit administratif ne sont pas entièrement les mêmes, notamment en ce qui concerne les compétences du Tribunal fédéral. Relativement à l'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral peut statuer sur le fond (art. 114 OJ) - et il peut aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au

détriment de celles-ci - alors que pour les impôts cantonal et communal, selon l'art. 73 LHID, le Tribunal de céans ne peut qu'annuler l'arrêt attaqué et renvoyer l'affaire pour une nouvelle décision à l'autorité inférieure. En l'occurrence, le recourant n'a pas distingué, dans son recours, l'impôt fédéral direct des impôts cantonal et communal et a pris des conclusions uniques pour les deux impôts, de sorte qu'il n'est pas certain qu'il remplisse les conditions de l'art. 108 OJ. Le Tribunal fédéral entrera toutefois, en principe, en matière, l'autorité intimée ayant largement suscité la confusion, en rendant une seule décision pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal, confondant les motivations et comportant un dispositif unique qui ne distingue pas les deux impôts.
Toutefois, en tant que le recourant demande l'admission du montant de 103'946 fr. à titre de déduction pour pensions alimentaires (ch. 3 de ses conclusions), son recours est irrecevable (art. 73 al. 3 LHID).

9.

9.1 Conformément aux art. 9 al. 2 let. c et 7 al. 4 let. g LHID, l'art. 34 al. 1 let. c LICD prévoit que sont déduites 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. L'art. 24 let. f LICD dispose notamment que la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait ainsi que les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale sont imposables. Selon l'art. 25 let. e LICD, sont exonérées de l'impôt les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, à l'exception des pensions alimentaires et des contributions d'entretien mentionnées à l'art. 24 let. f LICD. Le mode d'imposition des pensions alimentaires et contributions d'entretien est donc identique à celui prévu pour l'impôt fédéral direct.

9.2 Le recourant conteste la constitutionnalité des dispositions qui prescrivent que les contributions d'entretien en faveur d'enfants majeurs ne sont pas déductibles et qu'elles ne sont pas imposables chez le bénéficiaire.

Le Tribunal fédéral peut en principe vérifier la constitutionnalité des lois cantonales. A cet égard, il est sans

importance que le législateur cantonal ait choisi une solution analogue à celle retenue par le droit fédéral. Sagissant dun domaine du droit cantonal juridiquement indépendant, le Tribunal fédéral nest nullement lié par la réglementation choisie par le législateur fédéral lors de lexamen de la norme cantonale (ATF 110 Ia 15). Tel nest pas le cas, en revanche, lorsque le contenu dun acte normatif cantonal est imposé par une loi fédérale ou un arrêté fédéral de portée générale. La disposition dont la constitutionnalité est contestée étant contenue dans une loi fédérale, le Tribunal fédéral est lié par elle (ATF 130 I 26 consid. 2.2.2 p. 33; ATF 119 Ia 241 consid. 5b p. 246 et les arrêts cités).

9.3 Aux termes de l'art. 129 al. 1 Cst., la Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Fondée sur le mandat que lui confère cet alinéa, l'Assemblée fédérale a adopté la loi fédérale sur l'harmonisation. L'art. 9 al. 2 let. c LHID n'autorise que la déduction de contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien fondée sur le droit de la famille. En outre, l'art. 7 al. 4 let. g LHID prévoit que les prestations fondées sur le droit de la famille sont exonérées de l'impôt. Par conséquent, les cantons ne sont pas libres de légiférer comme ils l'entendent en matière de contributions d'entretien. Le législateur fédéral a voulu une harmonisation des impôts directs entre les collectivités publiques fédérale, cantonale et communale (harmonisation verticale). Il a pour cela établi des principes, dans la loi sur l'harmonisation, que la Confédération, les cantons et les communes ont dû reprendre dans leur législation fiscale. Le Tribunal fédéral est donc lié par la réglementation choisie par ce législateur (cf. consid. 9.2). En revanche, il peut vérifier l'application et l'interprétation du droit fédéral et du droit cantonal adopté dans ce cadre.