



9C 223/2023

Arrêt du 25 juillet 2023

IIIe Cour de droit public

Composition

M. et Mmes les Juges fédéraux Parrino, Président,
Moser-Szeless et Scherrer Reber.

Greffier : M. Feller.

Participants à la procédure

A.A._____,
recourante,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud,
route de Berne 46, 1014 Lausanne,
intimée.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Vaud, période fiscale 2010 (frais de garde),

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud du 24 février 2023 (Fl.2022.0037).

Faits :

A.

Par décision de taxation du 18 mai 2012, l'Office d'impôt du district de la Riviera-Pays-d'Enhaut dans le canton de Vaud a taxé A.A._____ et B.A._____ pour l'année fiscale 2010 en acceptant une déduction des frais de garde pour leurs deux enfants à hauteur de 3'600 francs. A la suite d'une réclamation des époux, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration fiscale cantonale) l'a admise partiellement par décision du 17 février 2022 en acceptant la déduction d'un montant de 4'824 fr. à titre de frais de garde pour les deux enfants (respectivement 1'224 fr. et 3'600 fr.). L'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) ont été nouvellement fixés pour l'année fiscale 2010.

B.

Saisie d'un recours de A.A._____, la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud l'a rejeté par arrêt du 24 février 2023.

C.

A.A. _____ forme un recours en matière de droit public contre l'arrêt entrepris. Elle conclut principalement à sa réforme et subsidiairement à son annulation, ainsi qu'au renvoi de la cause à la juridiction cantonale pour nouvelle décision au sens des considérants.

Considérant en droit :

1.

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) qui a été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Le recours dirigé contre cet arrêt est donc recevable comme recours en matière de droit public (cf. aussi art. 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; **ATF 134 II 186** consid. 1.3). Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). La contribuable, destinataire de l'acte attaqué, a la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de son application par les instances cantonales aux dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale. Cependant, lorsque les dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons, l'examen de l'interprétation du droit cantonal est limité à l'arbitraire (**ATF 143 II 459** consid. 2.1; **134 II 207** consid. 2), dont la violation doit être motivée conformément aux exigences accrues tout comme les griefs de violation des droits fondamentaux (art. 106 al. 2 LTF). La partie recourante doit indiquer les principes constitutionnels qui n'auraient pas été respectés et expliquer de manière claire et précise en quoi ces principes auraient été violés (**ATF 146 I 62** consid. 3).

3.

3.1. Le litige porte sur la déductibilité des frais de garde relatifs aux deux enfants de la recourante pour l'année 2010 en matière d'ICC. En particulier, le Tribunal cantonal a confirmé que la déduction devait être calculée individuellement pour chaque enfant.

3.2. L'art. 9 al. 2 let. m LHID, en vigueur depuis le 1er janvier 2011, prévoit les conditions auxquelles la déduction des frais de garde est admissible. Le montant déductible est à fixer par les cantons. Avant l'année fiscale 2011, seul l'art. 9 al. 4 LHID réservait des déductions pour enfants et d'autres déductions de nature sociale (cf. **ATF 131 I 377** consid. 4.2; arrêt 2C_813/2011 du 20 mars 2012 consid. 5.2 et la référence). Plus précisément, en matière de frais de garde, l'art. 72c aLHID, disposition transitoire abrogée avec effet au 1er janvier 2011, permettait aux cantons d'accorder, jusqu'à l'entrée en vigueur le 1er janvier 2011 de la réforme de l'imposition du couple et de la famille (RO 2010 455, 458), une déduction pour les frais de garde des enfants pendant que les parents travaillent. Le législateur cantonal conservait toute liberté, sous réserve des cautions constitutionnelles, dans la mise en place des déductions pour les frais de garde pour les années fiscales antérieures à 2011 (cf. arrêt 2C_813/2011 du 20 mars 2012 consid. 5.2 et la référence).

4.

La juridiction cantonale a procédé à l'interprétation de l'ancien art. 41 al. 1 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RS/VD 642.11), disposition abrogée avec effet au 1er janvier 2011 et remplacée par l'art. 37 al. 1 let. k LI/VD. Elle a considéré en substance, que l'interprétation littérale et téléologique de la disposition en cause permettait de conclure que le montant de la déduction se déterminait individuellement pour chaque enfant (au maximum 3'600 fr. par enfant). En particulier, sous l'angle téléologique, les premiers juges ont retenu que la déduction des frais de garde constituait un ajustement légal de la charge fiscale voulu par le législateur. Comme pour d'autres déductions, l'objectif était d'atteindre une certaine égalité de traitement en distinguant les catégories de contribuables selon leur capacité économique. A cet égard, ils ont précisé que le but poursuivi consistait à admettre un allègement fiscal, mais non pas la déduction de l'intégralité des coûts.

5.

La recourante conteste que les frais de garde ne soient pas déductibles de manière globale. On comprend qu'elle se plaint notamment d'une violation des principes de l'égalité de traitement et de la capacité contributive. Elle soutient que la violation découlerait de l'absence de distinction entre les familles avec un enfant et celles avec plusieurs enfants, dans la mesure où le nombre d'enfants fonderait un état de fait différent ("égalité dans les faits"). Le même raisonnement s'appliquerait à la comparaison des familles composées de plusieurs enfants mais d'âges différents. Pour étayer ses arguments, la recourante se réfère à l'arrêt 2C_162/2010 du 21 juillet 2010.

En outre, dans la mesure où l'Administration fiscale cantonale n'effectuerait que des contrôles de plausibilité des déclarations d'impôts, l'inégalité devant la loi serait flagrante, dès lors que certaines personnes non contrôlées pourraient bénéficier de la déduction globale. Elle conteste aussi la formulation de la déclaration d'impôts, qui à son avis, permettrait une déduction globale. Enfin, elle soutient qu'aucune autre déduction ne serait déterminée de cette manière (calcul annualisé en cas de début ou de fin de garde en cours d'année), de sorte que l'objectif poursuivi par cette déduction consisterait non pas à la limiter mais à l'élargir.

6.

L'argumentation de la recourante est mal fondée, voire irrecevable dès lors qu'elle ne démontre pas de manière claire et précise, conformément à l'exigence de motivation accrue en la matière (cf. consid. 2 supra), en quoi l'interprétation de la disposition cantonale en cause (art. 41 al. 1 aLI/VD) serait arbitraire, respectivement violerait les principes constitutionnels de l'égalité de traitement et de la capacité contributive (sur cette notion, cf. [ATF 142 II 197](#) consid. 6.1). La recourante se contente ainsi d'affirmer qu'il conviendrait de comparer des familles composées d'un ou de plusieurs enfants ou des familles avec des enfants d'âges divers, parce que les faits, les charges et la capacité contributive seraient différents. Même si ces éléments peuvent différer et donc créer un état de fait différent d'une famille à l'autre, l'argument de la recourante ne suffit pas à remettre en cause - à tout le moins sous l'angle de l'arbitraire - l'interprétation des premiers juges, selon laquelle la déduction des frais de garde doit être déterminée individuellement pour chaque enfant et non pas globalement. A ce propos, il convient de rappeler que le législateur cantonal dispose d'une grande marge de manoeuvre dans la mise en place de la déduction des frais de garde (cf. consid. 3.2 supra). En outre, la recourante ne peut rien tirer à cet égard de l'arrêt qu'elle cite parce qu'il concerne la déduction des primes de l'assurance-maladie (2C_162/2010 du 21 juillet 2010, notamment consid. 4.1). Les premiers juges ont par ailleurs également relevé que l'ajustement de la charge fiscale était voulu par le législateur et que l'objectif était d'atteindre une certaine égalité de traitement, en distinguant les catégories de contribuables selon leur capacité économique et en admettant un allègement fiscal mais non pas la déduction de l'intégralité des coûts. Or la recourante ne formule pas de réelles critiques à l'encontre de ces motifs, mais se limite à opposer sa propre appréciation - notamment en lien avec les prétendus contrôles de plausibilité - de l'égalité de traitement et de la capacité contributive à celle des juges précédents, sans démontrer en quoi ils auraient violé ces principes.

S'agissant des arguments relatifs à la forme et au contenu de la déclaration d'impôts dans le canton de Vaud, ils tombent à faux. En effet, la manière dont se présente une déclaration fiscale à remplir, quand bien même elle divergerait entre les cantons, n'est nullement pertinente pour interpréter l'art. 41 al. 1 aLI/VD et donc pour déterminer si le législateur avait la volonté d'admettre la déduction des frais de garde individuellement pour chaque enfant ou globalement.

7.

Compte tenu de ce qui précède, les griefs invoqués sont manifestement mal fondés et le recours doit être rejeté selon la procédure simplifiée de l'art. 109 al. 2 let. a LTF. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 1'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 25 juillet 2023

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Feller