

4F 2007-206
4F 2007-207

Arrêt du 12 décembre 2008

COUR FISCALE

COMPOSITION Président : Hugo Casanova
 Assesseurs : Michael Hank, Geneviève Jenny,
 Berchtold Buchs, Albert Nussbaumer
 Greffière-rapporteuse : Elisabeth Rime Rappo

PARTIES **X. , recourante,**

 contre

 SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, rue Joseph-Piller 13, case
 postale, 1701 Fribourg, **autorité intimée**,

 et

 Y., intervenant,

OBJET Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; taux réduit
 pour famille monoparentale, déduction sociale pour enfant

 Recours du 6 décembre 2007 contre la décision sur réclamation du
 13 novembre 2007 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de
 la période fiscale 2006

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. X., secrétaire à temps partiel, a divorcé de Y. en 2003. Ils ont eu deux enfants, A., né le 29 septembre 1988, et B., né le 19 février 1989, sur lesquels ils ont convenu d'exercer leur autorité parentale de manière conjointe. Selon le jugement de divorce du 17 septembre 2003, la contribuable et le père de ses enfants avaient mis en place un système de garde alternée (voir p. 3 du jugement): « Les enfants vont du lundi au vendredi chez X. pour le dîner, faire les devoirs et le goûter; ensuite ils ont la possibilité d'aller chez Y. Pour les nuits du lundi au vendredi, les enfants ont la possibilité toujours en accord avec les parents et si, bien sûr l'un ou l'autre est présent. Les enfants passeront un week-end chez chacun de leurs parents en alternance, soit un week-end sur deux, du vendredi soir au dimanche soir (sans heures fixes) ». Le père des enfants avait l'obligation de verser à leur mère une contribution de 1'000 francs par enfant allocations familiales comprises, une somme avec laquelle la contribuable s'est engagée à payer les vêtements des enfants, ainsi que leurs frais de nourriture.

Ce jugement a été modifié le 23 janvier 2006 pour tenir compte du fait que l'aîné des enfants, A., (majeur dès le 29 septembre 2006) était confié à la garde de son père et qu'aucune pension ne serait plus versée pour lui à sa mère. Quant au plus jeune des enfants, B., il a été décidé que « Sans modifier la garde et le droit de visite tels qu'exercés à ce jour sur l'enfant B., les parties s'accordent pour que Y. ne verse plus la pension de Fr. 1'000.- prévue, mais assume l'entier des frais de l'enfant, acte étant pris que B. pourra continuer d'aller manger et dormir chez sa mère, qui assumera cette charge sans contrepartie financière ».

Pour la période fiscale 2006, X. a annoncé, entre autres revenus, 15'800 francs au titre de pension alimentaire versée pour elle-même par son ex-mari (et représentant la "part de la maison"). Elle a revendiqué en outre deux déductions sociales pour ses enfants (code 6.11) ainsi qu'une déduction pour frais médicaux (code 5.11).

Par taxation ordinaire du 16 août 2007, le Service cantonal des contributions n'a accordé à la contribuable aucune de ces déductions. Sous la rubrique "Remarques" figurant au bas de l'avis de taxation, le Service cantonal des contributions a indiqué que: "Au vu du jugement de divorce et des diverses informations aux dossiers des parents, les enfants A. et B. sont considérés comme étant entièrement à charge de leur père". Pour ce qui a trait aux frais médicaux, il a relevé que le montant des frais payés en 2006 avait été pris en compte mais qu'aucune déduction n'était admise, le montant étant inférieur au 5% du revenu net déterminé sous code 4.91.

B. En date du 6 septembre 2007, X. a formé réclamation à l'encontre de la taxation précitée. Elle a fait valoir en substance que, nonobstant le contenu de la convention passée le 23 janvier 2006, ses enfants vivaient chez elle, qu'ils avaient chacun leur chambre, ce qui l'obligeait à louer un appartement au loyer mensuel de 1'600 francs. Elle a en outre précisé qu'elle avait volontairement renoncé à la pension pour son fils cadet en janvier 2006 pour ne pas surcharger financièrement son ex-mari, ce dernier ayant changé d'emploi et subi une diminution de revenu. Elle a déclaré refuser d'être considérée comme une célibataire puisqu'elle assume la charge des enfants sans pension pour eux.

Le 13 novembre 2007, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Il a considéré qu'après réexamen du jugement de divorce du 17 septembre 2003 et de l'avenant du 23 janvier 2006 contenu dans le procès-verbal d'audience, il devait constater

que la garde alternée pour son enfant B., né en 1989, n'avait pas été modifiée et que le père de son fils ne versait plus la pension mensuelle de 1'000 francs en mains de son ex-épouse, mais devait assumer la totalité de frais de l'enfant. Dans un deuxième point qui ne sera plus contesté par la suite, l'autorité de réclamation a maintenu que les frais médicaux à charge de la contribuable se situaient en dessous de la limite de 5 % du revenu net (code 4.31), de sorte qu'aucun montant n'était déductible.

C. Par acte déposé le 6 décembre 2007, X. a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée, en alléguant ce qui suit :

« [...] Malheureusement, je ne peux être d'accord avec cette décision au vu que mon fils B. vit chez moi, d'ailleurs, le service des contributions lui envoie sa déclaration d'impôt à remplir à mon adresse !!

J'ai déjà tout expliqué dans ma requête du 6 septembre 2007, et vous ai remis une copie des deux conventions suite à notre divorce.

Je réitère le fait que mes 2 enfants, vivent chez moi en garde alternée, mais que notre garde se monte à 1/3 chez Y. et 2/3 chez moi-même. Je vous précise que mes enfants sont chez moi : le dimanche, lundi, mercredi, vendredi, samedi. Chez leur père le mardi, jeudi, et 2 x par mois, le vendredi et le samedi, car dimanche ils retournent les 2 chez moi également. Je vous laisse donc faire le calcul. Il se trouve que mes enfants sont bien effectivement beaucoup plus chez moi que chez leur père.

De ce fait, je loue depuis mars 2003, selon la convention également, un appartement de 4 ½ pièces qui me coûte actuellement Fr. 1'400.- par mois, et ceci a été décidé par le juge également puisque j'y accueille mes enfants.

Je pense que Y. assume ce qu'il veut bien assumer pour notre fils B., car B. gagne un salaire d'apprenti, mais moi j'assume également le logement et la nourriture de mes 2 enfants, et tout cela sans recevoir aucune pension, ni allocations familiales (...). Mon salaire s'élève en tout et pour tout à Fr. 2'200.- par mois, et je reçois une rente pour moi de la part de mon ex-mari qui s'élève à Fr. 1'400.- (en contre partie de notre villa, que mon ex-mari a gardé). Je dois vivre donc avec mes 2 enfants avec un montant de Fr. 3'600.- par mois.

Je vous prie, Messieurs, de revoir le fait qu'on me taxe comme une personne célibataire, puisque mes enfants vivent avec moi les ¾ du temps et que mon salaire est vraiment très bas ! Je ne peux accepter une telle décision, qui pour moi me paraît vraiment injuste, puisque pour ne pas saigner mon ex-mari, j'ai refusé toute pension et ne reçoit aucune allocation familiale non plus ! Mais je vois que si je recevais une pension, j'aurais droit au splitch !! ce qui est totalement à rebours de la logique !! puisqu'avec moins d'argent, je dois faire tourner mon ménage à 3 en me taxant comme une célibataire et que si je recevais une pension, j'aurais plus d'argent et on me taxerait comme famille !! Est-ce bien cela la justice en Suisse ? [...] ».

L'avance de frais fixée à 250 francs par ordonnance du 10 décembre 2007 a été acquittée dans le délai imparti.

Dès le 1^{er} janvier 2008, le Tribunal administratif du Canton de Fribourg a été intégré au Tribunal cantonal en tant que section administrative (voir loi du 14 novembre 2007 d'organisation du Tribunal cantonal : LOTC ; RSF 131.1.1).

Dans ses observations du 19 février 2008, transmises le 21 février 2008, le Service cantonal des contributions conclut à l'admission partielle du recours en proposant

d'accorder à la recourante $\frac{1}{3}$ de la déduction sociale cantonale pour chacun de ces deux enfants et la déduction sociale fédérale pour personne nécessiteuse pour son fils aîné. Il a retenu que les frais d'entretien des enfants sont entièrement à la charge du père sauf quand le plus jeune, B., dort et mange chez sa mère au minimum deux fois par semaine sans contrepartie financière selon la nouvelle convention. Quant à l'aîné, A., il a considéré que lui aussi mangeait et dormait chez sa mère selon les mêmes modalités que son frère. Le Service cantonal des contributions a refusé d'admettre toute réduction du taux pour famille monoparentale à la recourante en rappelant qu'en cas de garde de même importance, seul le parent qui obtient le revenu le plus élevé peut obtenir cette réduction. Il s'est référé à une jurisprudence de la Cour fiscale du 16 septembre 2005 (publiée *in* RFJ 2005 p. 240 ainsi que sur Internet¹).

Le 19 mars 2008, la recourante a fait part de ses contre-observations. Elle maintient ses conclusions en exposant que son plus jeune fils, B., vit chez elle, que le Service cantonal des contributions lui envoie sa déclaration d'impôt chez elle, et que B. va en visite chez son père le mardi soir et le jeudi soir ainsi qu'un week-end sur deux conformément au plan de garde instauré en 2003. Quant à son fils aîné A., il suit exactement le même rythme que son frère mais il a la même adresse que son père. Elle ajoute qu'elle continue à assumer la lessive de ses enfants, les frais de douche et produits de rasage, 65 francs par mois pour chacun pour leur garage à voiture, que son plus jeune fils, B., vient se doucher chez elle tous les jours même quand il est censé aller dormir chez son père. Dans un dernier point, elle estime choquant de ne pas bénéficier du splitting au motif que seul le parent qui réalise le revenu le plus élevé y a droit alors qu'elle-même ne reçoit aucune pension ni allocation familiale.

Dans ses ultimes remarques déposées le 10 avril 2008, le Service cantonal des contributions maintient ses conclusions qu'il déclare fondées non seulement sur la nouvelle convention mais également sur la jurisprudence actuelle, tout en relevant que la recourante se fonde sur des éléments extrêmement difficiles à contrôler.

Le 30 avril 2008, à la demande du délégué à l'instruction du recours, l'Office communal du contrôle des habitants a indiqué que les deux enfants de la recourante étaient domiciliés à l'adresse de leur père.

Le 18 juillet 2008, le père des enfants de la recourante a été appelé à participer à la procédure 4F 07 206/207 dans la mesure où le sort du litige pouvait entraîner le cas échéant une modification de sa taxation. Une copie de l'échange d'écritures intervenu jusqu'alors lui a été envoyée pour détermination.

Y. a déposé ses observations le 4 août 2008. Il relève en bref que la convention du 23 janvier 2006 prévoit que si son plus jeune fils B. mange et dort chez sa mère, celle-ci en assume la charge financière, et qu'il a la garde de B. Il ajoute qu'en 2004, il a été considéré fiscalement comme une personne vivant seule alors qu'il payait une pension complète pour ses deux enfants pendant les années précédentes, qu'il n'est pas opposé à ce que le parent qui supporte des frais d'entretien puisse obtenir des allègements fiscaux mais il estime qu'il est incorrect de la part du Service cantonal des contributions de réclamer la différence rétroactivement au parent qui en a bénéficié jusqu'ici, sauf si l'argent payé en trop à cause de la situation décrite ci-dessus lui est remboursé. Il a joint à ses observations un tableau intitulé "Estimation du coût pour B. en 2006" qui se présente comme il suit:

¹ voir http://admin.fr.ch/tc/fr/pub/jurisprudence/juris_section_administrative/2005/juris_admin_31_40.htm

- B. est apprenti poly mécanicien où il peut manger pour 10.- à midi à raison de 3 jours par semaine.
- Pour ces deux jours de cours, sa maman lui donnait 25.-/jour pour lui permettre de manger un menu en ville. J'ai conservé ce montant.
- Chez moi, je compte 8.- par repas (0.- pour le petit déjeuner).

| | | |
|--------------------------------|--|-------|
| Alimentation cours prof | 38 semaines à 2 x 25.- = 38 x 50.- = | 1'900 |
| Alimentation chez VM | 45 semaines à 3 x 10.- = 45 x 30.- = | 1350 |
| Alimentation chez moi | Ma soir, je soir chaque semaine / ve soir, sa midi, sa soir, di midi, 1 semaine /2 52 x 8.- + 52 x 8.- + 26 x 8.- + 26 x 8.- + 26 x 8.- + 26 x 8.- = | 1664 |
| Caisse-maladie | | 436 |
| Argent de poche | 12 x 80.- | 960 |
| Frais de transport | Abonnement TF + Trolley-12 x 105.- = | 1260 |
| Natel | 12 x 65.- / mois payé par mois, le reste étant à la charge de B. | 780 |
| Cadeaux divers | Pour lui ou apportés à d'autres | 500 |
| Loisirs | Ski, divers | 600 |
| Vêtements | | 600 |
| Vacances | | 500 |
| Orthodontiste | | 1'360 |

Total 11'910

Une copie de cette détermination a été transmise pour information à la recourante le 13 août 2008, et au Service cantonal des contributions le 26 novembre 2008.

e n d r o i t

I. Procédure applicable et 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 A. PEDROLI *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 104 n. 5 ss). 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 cantonal- 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 07 206) et le recours concernant

l'impôt cantonal (4F 07 207). 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 (actuellement Tribunal cantonal). 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 également lieu de distinguer dans le mémoire de recours les conclusions et les griefs propres à chaque impôt concerné.

II. Impôt fédéral direct (4F 07 206)

2. Le recours, déposé le 6 décembre 2007 contre une décision du 13 novembre 2007, 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) L'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 208 al. 1 et 2 LIFD). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 210 al. 1 LIFD). Il correspond au revenu net, lequel se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales (art. 25 LIFD). En revanche, les déductions sociales sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 213 al. 2 LIFD).

b) Dans leurs versions en vigueur en 2006, les art. 35 al. 1 ou 213 al. 1 LIFD et 7 de l'ordonnance sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct: ordonnance sur la progression à froid, OPFr; RS 642.119.2) prévoyaient que sont déduits du revenu net 6'100 francs pour chaque enfant mineur, ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien (ci-après: la déduction sociale pour enfant, let. a) ainsi que pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction (ci-après: la déduction pour personne nécessiteuse); cette dernière déduction n'est pas accordée pour l'épouse, ni pour les enfants pour lesquels la déduction selon la lettre a est accordée (let. b).

c) L'art. 214 al. 2 LIFD (dans sa teneur en vigueur pour la période fiscale 2006, selon l'art. 5 OPFr) prévoit un barème plus favorable pour les époux vivant en ménage commun ainsi que pour les contribuables veufs, séparés, divorcés et célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument pour l'essentiel l'entretien (ci-après: le barème pour couple). Le barème ordinaire, fixé par l'art. 214 al. 1 LIFD (36 al. 1 LIFD), est applicable aux autres contribuables (ci-après: le barème de base). La circulaire n° 14 du 29 juillet 1994 de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) précise que le statut de famille monoparentale visait déjà auparavant la situation d'un adulte vivant en ménage commun avec des enfants et fournissant l'essentiel de leur entretien. En dépit des formulations différentes des art. 36 al. 2 ou 214 al. 2 LIFD et 35 al. 1 let. a LIFD, la circulaire relève que l'exigence posée aux art. 36 al. 2 ou 214 al. 2 LIFD est satisfaite lorsque les conditions de la déduction pour

enfants sont remplies (voir circulaire AFC n° 14 publiée *in* Archives 63 p. 296 ainsi qu'à l'adresse Internet "<http://www.estv.admin.ch>" précitée; I. P. BAUMGARTNER, *in* Zweifel / Athanas [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, 2^{ème} éd., Bâle 2008, n. 36b ad art. 36).

4. a) Il convient d'examiner tout d'abord si la recourante a droit à la déduction sociale pour son plus jeune fils B. né le 19 décembre 1989, apprenti et tout juste âgé de 17 ans à la date déterminante du 31 décembre 2006.

Pour les enfants mineurs, en cas d'autorité parentale conjointe, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) propose une série de critères subsidiaires destinés à déterminer lequel des deux parents a droit à la déduction sociale pour enfant. La circulaire AFC n° 7 du 20 janvier 2000 (publiée *in* Archives 68 p. 574 et sur Internet²: "<http://www.estv.admin.ch>" sous les onglets "Impôt fédéral direct, impôt anticipé, droits de timbre (DAT)" puis "Imprimés", "Circulaires" n° 7 W99-007F) précise en effet que pour les parents divorcés exerçant conjointement l'autorité parentale et vivant dans deux ménages distincts, en cas de garde alternée de l'enfant par les deux parents, et à défaut du versement par l'un à l'autre d'une contribution pour l'entretien de l'enfant ou en cas d'égalité des contributions de l'un et de l'autre, le critère déterminant pour l'octroi de la déduction sociale pour enfant et de la réduction du taux de l'impôt sera l'importance de la garde exercée par chacun des parents; en cas de garde de fait de même importance, le critère subsidiaire déterminant sera celui du revenu le plus élevé. Si, néanmoins, l'un des parents verse une contribution financière à l'autre, ce cas est traité selon les règles applicables en l'absence de garde alternée: le parent qui verse à l'autre une contribution pour l'entretien de l'enfant peut la déduire mais il n'a pas droit à la déduction sociale pour enfant.

Dans un arrêt du 4 septembre 2007, le Tribunal fédéral s'est prononcé sur la conformité de la circulaire précitée. Il a considéré que pour assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration, et ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence. C'est à la lumière de ces principes que doivent être appréciées les règles contenues dans la Circulaire n° 7 du 20 janvier 2000. La Haute Cour fédérale a jugé que "En l'absence de pension alimentaire, il convient de distinguer selon que la garde alternée est d'importance égale ou différente. *Lorsque la garde alternée est d'importance inégale, la solution de l'Administration fédérale qui consiste à accorder la déduction sociale pour enfant et celle pour assurances, qui lui est légalement liée, au parent qui exerce la garde la plus importante peut être considérée comme conforme aux art. 212 al. 1 et 213 al. 1 LIFD, puisque celui-ci subvient par ses propres moyens à la plus grande part de l'entretien de l'enfant.* Lorsque la garde alternée est d'égale importance, la solution de l'Administration fédérale des contributions consistant à accorder la déduction sociale pour enfant et celle pour assurances, qui lui est légalement liée, à celui des parents qui a le revenu le plus élevé relève de l'opportunité, puisqu'elle conduit à accorder la solution la plus favorable au plan fiscal, supposant que le parent le plus aisé contribue de manière plus importante à l'entretien de l'enfant. A défaut de solution préférable, elle peut également être considérée comme conforme aux art. 212 al. 1 et 213 al. 1 LIFD" (ATF 133 II 305 consid. 8.1 et 8.5 et références citées, également publié sur Internet³).

² voir <http://www.estv.admin.ch/f/dvs/kreisschreiben/w99-007f.pdf>

³ voir http://jumpcgi.bger.ch/cgi-bin/JumpCGI?id=04.09.2007_2A.107/2007

b) En l'espèce, la Cour retiendra que la recourante ne reçoit plus de pension alimentaire pour son plus jeune fils B. qui était mineur à la date déterminante du 31 décembre 2006. Le père des enfants soutient qu'il a la garde de son fils cadet comme le stipulerait la convention établie par le Juge. Il apparaît toutefois, que s'agissant de l'enfant B., la garde alternée fixée dans le jugement du 17 septembre 2003 n'a pas été modifiée le 23 janvier 2006. Selon la recourante, son plus jeune fils se rend chez son père le mardi soir et le jeudi soir ainsi qu'un week-end sur deux. Il ressort du décompte produit par le père de B. que celui-ci mange effectivement chez son père le mardi soir et le jeudi soir de chaque semaine et un week-end sur deux. Même si, dans ses observations sur recours du 19 février 2008, l'autorité intimée a déduit des pièces du dossier que B. dormait au moins deux fois par semaine chez la recourante, l'on peut raisonnablement supposer qu'en semaine, celui-ci dort chez son père seulement lorsqu'il va manger chez lui les mardi soir et jeudi soir et qu'il reste chez sa mère les trois autres soirs. Il s'ensuit que c'est bien la recourante qui a la garde de fait la plus importante pendant la semaine, les week-ends étant partagés entre les deux parents à parts égales. Conformément à la circulaire n° 7 précitée, en l'absence du versement d'une pension alimentaire de l'un des parents à l'autre parent pour leur plus jeune fils, c'est le critère de la garde la plus importante qui doit permettre d'attribuer la déduction sociale. Et en l'occurrence, comme la garde de fait la plus importante est assumée par la recourante, celle-ci doit bénéficier de la déduction sociale pour son plus jeune fils B.

Dans la mesure où la recourante a droit à la déduction sociale pour son plus jeune fils B., elle a également droit à la réduction du taux pour famille monoparentale (barème pour personnes mariées) conformément à la circulaire n° 14 précitée (voir consid. 3c).

5. a) Il convient d'examiner ensuite si la recourante a droit à la déduction sociale pour enfant pour son fils aîné né le 29 septembre 1988, lequel était donc majeur à la date déterminante du 31 décembre 2006.

Lorsque l'enfant est majeur, celui-ci n'a pas à déclarer les prestations qui lui sont versées directement au titre de contributions d'entretien. Elles constituent des prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille et, à ce titre, elles sont exonérées de l'impôt (Lettre circulaire aux administrations cantonales de l'impôt fédéral direct du 13 juillet 1995, Révision du code civil: abaissement de la majorité, p. 3, ch. 4, § 3; art. 7 al. 4 let. g LHID et 25 let. e LICD). Et comme les contributions d'entretien versées pour des enfants majeurs ne sont pas imposables auprès de leur bénéficiaire, elles ne peuvent pas non plus être déduites du revenu du parent qui les fournit (art. 34 al. 1 let. c LICD et 9 al. 2 let. c LHID; M. REICH *in* Zweifel / Athanas [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Bâle 2002, 2^{ème} éd., n. 97 ad art. 7 LHID; voir aussi l'arrêt du Tribunal fédéral du 23 mai 2002 *in* RF 2002 p. 749 également disponible sur Internet⁴, et ATF 130 II 509 consid. 9). Le parent qui fournit des contributions d'entretien à ses enfants majeurs peut en revanche bénéficier des déductions sociales pour enfant en formation.

La loi précise que la déduction de la lettre b de l'art. 213 al. 1 LIFD n'est pas accordée pour l'épouse, ni pour les enfants pour lesquels la déduction de la lettre a est accordée. Selon la pratique proposée par l'Administration fédérale des contributions, cette précision du texte légal ne s'oppose toutefois pas à ce que le parent chez qui vit un enfant majeur en formation revendique la déduction sociale selon l'art. 35 al. 1 let. a LIFD et que l'autre parent qui verse une contribution d'entretien à cet enfant ait droit à la déduction pour

⁴ voir <http://www.steuerrevue.ch/pdf/2002/749.pdf>

personne nécessiteuse conformément à l'art. 35 al. 1 let. b LIFD (Lettre circulaire aux administrations cantonales de l'impôt fédéral direct du 13 juillet 1995, Révision du code civil: abaissement de la majorité, p. 3, ch. 4, § 3).

Le Tribunal fédéral a d'ailleurs admis que le parent qui n'obtient pas la déduction sociale pour ses enfants majeurs en formation peut prétendre à la déduction pour personne à charge dès lors qu'il ne peut plus déduire la pension alimentaire versée pour eux (arrêt 2A.406/2001 du 23 janvier 2002 publié *in* StE 2002 DBG B29.3 Nr. 18 et également publié sur Internet⁵ ainsi que RDAF 2002 II 488 ss). Comme pour le droit à la déduction sociale pour enfant, le droit à la déduction pour personne nécessiteuse est subordonné à la condition que l'aide financière apportée par le contribuable atteigne au minimum le montant de cette déduction (voir P. AGNER / B. JUNG / G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, ch. 3 ad art. 35).

b) En l'espèce, les parties ne contestent pas que le fils majeur de la recourante, A., était encore un enfant à charge majeur à la date déterminante du 31 décembre 2006. L'autorité intimée a proposé d'accorder à la recourante la déduction sociale pour personne nécessiteuse compte tenu du fait que celui-ci vit en partie chez sa mère bien que son père, qui en a eu la garde jusqu'à sa majorité le 29 septembre 2006, supporte les frais de son entretien selon la modification du 23 janvier 2006 apportée au jugement de divorce. Dans la mesure où cet enfant vit en majeure partie chez son père, il ne se justifie pas de s'écarter de la proposition de l'autorité intimée. Cette solution est conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral 2A.406/2001 précité.

Au vu des considérations précitées, le recours déposé en droit fédéral est admis.

7. a) Conformément à l'art. 144 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe (al. 1). Tout ou partie des frais sont mis à la charge du recourant qui obtient gain de cause, lorsqu'en se conformant aux obligations qui lui incombent, il aurait pu obtenir satisfaction dans la procédure de taxation ou de réclamation déjà (al. 2). Le montant des frais de la procédure devant l'autorité cantonale de recours est fixé par la législation cantonale (al. 5). 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. 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).

b) En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5).

⁵ voir http://jumpcgi.bger.ch/cgi-bin/JumpCGI?id=23.01.2002_2A.406/2001

III. Impôt cantonal (4F 07 207)

8. Le recours, déposé le 6 décembre 2007 contre une décision du 13 novembre 2007, 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; RS 642.14), 180 LICD et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

9. a) Au niveau cantonal, pour la période fiscale 2006, l'art. 36 al. 1 let. a LICD prévoit qu'est déduite du revenu net une déduction sociale de 7'000 francs pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, si l'enfant est à la charge exclusive du contribuable et que le revenu net n'excède pas la limite déterminante; la déduction est portée à 8'000 francs dès et y compris le troisième enfant. La déduction est réduite de 100 francs pour chaque tranche de 1'000 francs de revenu dépassant la limite déterminante; elle ne peut toutefois être inférieure à 5'500 francs pour chaque enfant, montant porté à 6'500 francs dès et y compris le troisième enfant. La limite de revenu déterminante est de 60'000 francs pour le premier enfant; elle est augmentée de 10'000 francs pour chaque enfant supplémentaire.

En revanche, c'est un montant de 700 francs qui est déduit du revenu net du contribuable lorsque celui-ci supporte la principale charge d'entretien de toute autre personne incapable de subvenir à ses besoins (art. 36 al. 1 let. c LICD). Le montant de la déduction pour enfants et personnes à charge est réparti proportionnellement lorsque la charge est assumée par plusieurs contribuables (art. 36 al. 3 LICD). La teneur de ces règles diffère partiellement de celle des dispositions fédérales, la LHID ayant réservé le domaine des déductions sociales de droit cantonal (voir art. 9 al. 4; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, 2^{ème} éd., p. 149, n. 255).

L'impôt des contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument pour l'essentiel l'entretien doit être réduit de manière appropriée par rapport à celui des personnes vivant seules (art. 11 al. 1 LHID). Cette règle a été reprise sur les plans fédéral et cantonal. Au niveau cantonal, le revenu global imposable des contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien est frappé au taux correspondant à 56% de ce revenu (art. 37 al. 3 LICD).

10. a) En l'occurrence, dans la mesure où la règle prévoyant une réduction du taux pour les familles monoparentales constitue du droit harmonisé, il se justifie de reprendre une solution identique à celle retenue en matière d'impôt fédéral direct et d'accorder le splitting à la recourante.

b) S'agissant de la déduction sociale cantonale en revanche, la LICD exige que l'enfant soit à la charge exclusive du contribuable de sorte que la recourante ne peut prétendre à une pleine déduction sociale pour son fils cadet lorsqu'elle allègue qu'il se rend le mardi et le jeudi chez son père. La charge d'entretien de cet enfant étant partagée, l'autorité intimée a donc accordé à la recourante une partie de la déduction sociale pour enfant, une part qu'elle a fixée à 1/3 après avoir retenu que la mère avait la garde de son fils mineur au moins deux jours en semaine. Or, comme il a été vu précédemment, c'est le père qui reçoit son fils deux fois dans la semaine de sorte que c'est à lui que doit s'appliquer la proportion de 1/3, la mère ayant son fils à charge 3 fois dans la semaine. Il

n'est pas tenu compte des week-ends puisqu'ils sont partagés à parts égales entre les deux parents. Partant, la recourante a droit aux 2/3 de la déduction sociale pour enfant pour son fils mineur.

Quant à la déduction sociale revendiquée pour son fils majeur, elle ne peut être accordée que si la recourante a eu la charge exclusive de celui-ci. Or, tel n'est pas le cas puisqu'elle admet que l'aîné de ses enfants vit aussi chez son père. De son côté, ce dernier ne conteste pas que son fils majeur se rend chez sa mère qui l'entretient en partie. Il reste à examiner si la recourante a droit à une part de la déduction en cause, laquelle pourrait lui être accordée à hauteur de 1/3 selon l'autorité intimée. Dans la mesure où le fils aîné de la recourante a été confié à la garde de son père dès janvier 2006 jusqu'à sa majorité le 29 septembre de la même année, le juge ayant recommandé qu'il rende visite à sa mère au moins deux par semaine, et que cette situation a perduré au-delà de la déterminante du 31 décembre de la période fiscale concernée, il y a lieu de considérer que la déduction à hauteur de 1/3 proposée par l'autorité intimée est justifiée et qu'elle peut lui être accordée.

Il s'ensuit que le recours formé en droit cantonal est partiellement admis.

11. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Lorsque le recours est partiellement admis, ils sont réduits proportionnellement. Toutefois, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause (art. 133 CPJA).

b) En l'espèce, même si le recours est partiellement admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de cette disposition (RFJ 1992 p. 199).

I a C o u r a r r ê t e :

I. Impôt fédéral direct (4F 07 206)

1. Le recours est admis. La recourante a droit à la déduction sociale pour enfant pour son plus jeune fils et à la réduction du taux de l'impôt pour famille monoparentale (barème mariés). Il est pris acte de la proposition de l'autorité intimée de lui accorder la déduction sociale pour personne nécessiteuse pour son fils aîné.
2. Il n'est pas perçu de frais de justice.

II. Impôt cantonal (4F 07 207)

3. Le recours est partiellement admis. La recourante a droit aux 2/3 de la déduction sociale pour son plus jeune fils et à la réduction du taux de l'impôt pour famille

monoparentale (splitting). Au surplus, la proposition de l'autorité intimée de lui accorder 1/3 de la déduction sociale pour son fils aîné est admise.

4. Il n'est pas perçu de frais de justice.

L'avance de frais est restituée à la recourante.

Tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, le présent arrêt peut, conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public (avec des conclusions et des griefs propres à chaque impôt concerné).

402.8; 402.138; 402.152