

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Décision du Président du 31 janvier 2007

Statuant conformément à l'art. 100 al. 1 let. c du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1) sur le recours interjeté le 6 novembre 2005 (**4F 05 214 et 215**)

par

A., à X.,

contre

la décision sur réclamation rendue le 7 octobre 2005 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2004,

et l'intervenante

B., à Y., représentée par Me Louis-Marc Perroud, case postale 1161, rue du Progrès 1, 1701 Fribourg,

**(déduction sociale et déduction des primes d'assurance-maladie
pour enfant majeur en formation)**

C o n s i d é r a n t :

En fait:

- A. A. est juriste. Il a divorcé de B. avec qui il a deux enfants, C. né le 12 novembre 1989 et D. né le 3 octobre 1984, tous deux domiciliés chez leur mère.

Pour la période fiscale 2004, A. a revendiqué la déduction de 5'570 francs au titre de primes d'assurance-maladie pour lui-même et son premier fils, ainsi que 5'500 francs de déduction sociale pour cet enfant qu'il a déclaré comme étant en apprentissage et encore à sa charge à la date déterminante du 31 décembre 2004.

Par taxation du 23 juin 2005, le Service cantonal des contributions ne lui a accordé ni la déduction forfaitaire pour les primes d'assurance-maladie du fils aîné du contribuable, ni la pleine déduction sociale cantonale pour enfant à charge. L'impôt fédéral direct du contribuable a été fixé à 2'051,70 francs sur la base d'un revenu imposable de 80'899 francs, et l'impôt cantonal sur le revenu à 8'608,10 francs pour un revenu imposable de 82'155 francs. Sous la rubrique "Remarques" figurant au bas de l'avis de taxation, le Service cantonal des contributions a indiqué ce qui suit:

"4.11 Caisse-maladie La déduction de la caisse maladie de Fr. 2'480.-- concernant votre fils D. est déduite chez sa mère, lieu de son domicile.

4.33 Rentes/Charges Les pensions alimentaires versées pour un enfant majeur ne sont plus déductibles (cf. instructions générales p. 39). Par contre, les déductions sociales pour le 50% au cantonal, soit Fr. 2'750.-- et pour le 100% pour l'IFD, soit 5'600.--"

- B. Le 14 septembre 2005, A. a formé réclamation en concluant à l'octroi de la déduction forfaitaire pour les primes d'assurance-maladie de son fils aîné, et à la pleine déduction, subsidiairement aux 75% de la déduction sociale pour celui-ci, dès lors qu'il estimait en assumer l'entretien dans cette proportion.

Dans sa décision du 7 octobre 2005, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation de A. Il a indiqué en substance que le forfait pour la déduction des primes de l'assurance-maladie était accordé en totalité au parent qui vit avec l'enfant, et que la déduction sociale pour cet enfant était répartie par moitié entre les deux parents conformément à la jurisprudence

récente du Tribunal administratif rendue en la matière (ATA non publié 4F 02 106 en la cause S. G. c. SCC du 14 mars 2003).

- C. Par acte reçu le 5 novembre 2005, A. a interjeté recours contre la décision précitée en réitérant ses conclusions. Il soutient pour l'essentiel que son fils aîné était à sa charge exclusive, compte tenu de son salaire d'apprenti et des contributions versées pour lui. Il est d'avis que ni l'art. 36 al. 3 LICD ni la jurisprudence n'ont institué une répartition automatique de la déduction sociale pour enfant par moitié auprès de chacun des deux parents. Il maintient principalement que la déduction sociale doit lui être accordée à 100%, subsidiairement à 75%. Quant à la déduction pour primes d'assurance-maladie de son fils aîné, il fait valoir que la condition de l'octroi de cette déduction ne dépend pas de l'endroit où vit l'enfant et il demande qu'elle lui soit accordée puisqu'il pourvoit à l'entretien de son fils. A. a produit à l'appui de son recours deux pièces bancaires de 2002 et 2004 attestant du versement de 3'120 francs par mois à la mère de ses enfants, une copie de la convention de séparation de fait du 10 décembre 2001 ainsi qu'un avenant à cette convention daté du 21 août 2002.

Dans ses observations du 28 novembre 2005, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours avec suite de frais. Il rappelle qu'il a appliqué la jurisprudence rendue par le Tribunal administratif en matière de déduction sociale pour enfant en formation qui vit chez l'un des deux parents. Il relève que la déduction sociale cantonale de 50% s'applique par défaut mais qu'il ne s'oppose pas à une répartition différente à l'instar de ce que propose le recourant. A son avis toutefois, une telle correction implique nécessairement un appel en procédure de l'autre conjoint. Quant à la déduction des primes d'assurance-maladie, le Service cantonal des contributions maintient qu'elle doit être accordée à celui qui à la fois bénéficie d'une déduction pour enfant et vit avec l'enfant.

Le 1^{er} décembre 2005, la mère des enfants du recourant a été appelée à participer à la procédure 4F 05 214/215 dans la mesure où le Service cantonal des contributions proposait de réduire le montant de la déduction pour enfant qui lui avait été accordée pour la taxation de ses revenus.

Le 23 décembre 2005, B. a fait part de ses observations par l'intermédiaire de son mandataire. Sur la base de considérations chiffrées ressortant notamment des [tableaux zurichoises](http://www.divorzio.ch) (disponibles sur internet notamment à l'adresse <http://www.divorzio.ch>, et qui tiennent compte des frais pour la nourriture, l'habillement, l'entretien, les autres frais, les soins et l'éducation), elle conclut au rejet du recours, à l'octroi d'une équitable indemnité de partie et demande le maintien de la déduction sociale pour enfant à raison de 50% dans son propre chapitre fiscal.

En date du 9 janvier 2006, le Service cantonal des contributions a déposé ses observations sur la détermination de B. Il relève que selon la convention de séparation, les enfants vivent chez leur mère et que leur père verse une contribution pour leur entretien. Pour l'aîné des enfants, la déduction sociale cantonale a été répartie par moitié, et la déduction pour primes d'assurance-maladie de celui-ci a été accordée à la mère dans la mesure où elle bénéficie de la déduction sociale pour enfant tout en vivant avec cet enfant. Le Service cantonal des contributions rappelle que les déductions sociales ont été octroyées en application des décisions récentes du Tribunal administratif.

Une copie de ces observations a été communiquée aux parties le 12 janvier 2006 pour détermination.

Le 16 janvier 2006, B. a indiqué qu'elle n'avait pas de remarques complémentaires à formuler.

Le 1^{er} février 2006, A. a déposé sa détermination. Il est d'avis que la répartition de la déduction sociale de 50% entre les deux parents ne tient pas compte de la charge effective de chaque parent ainsi qu'il tente de le démontrer sur la base de ses propres chiffres. Quant à l'automatisme consistant à attribuer la déduction forfaitaire pour primes d'assurance-maladie au parent qui vit avec l'enfant, il estime que cela le pénalise en tant que parent qui assume la charge la plus lourde. S'agissant des observations déposées par le mandataire de son ex-épouse, il admet que la mère de ses enfants leur a fourni des prestations en nature de sorte qu'il modifie ses conclusions en sollicitant, non plus le 100%, mais le 75% de la déduction sociale cantonale.

Invitée à se prononcer sur la détermination précitée, B. a maintenu ses conclusions.

Le Service cantonal des contributions s'est prononcé à son tour le 17 février 2006. Il indique que dans la mesure où les contribuables ne s'étaient pas mis d'accord sur le principe d'une répartition de 75% pour A. et 25% pour B., seules les déductions par défaut doivent être admises fiscalement, à savoir 50% chez l'un et l'autre au niveau cantonal et la pleine déduction pour personne nécessiteuse au chapitre de A. au niveau fédéral.

Une copie de ces remarques a été communiquée pour information aux ex-époux le 23 février 2006.

En droit:

I. Procédure applicable, jonction des causes

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

- b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (4F 05 214) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 05 215). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif. Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

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

- c) En application de l'art. 186 LICD en relation avec l'art. 100 al. 1 let. c CPJA, le Président de la Cour fiscale est compétent pour statuer sur le sort du présent recours dont la valeur litigieuse calculée sur la base de l'impôt cantonal annuel ne dépasse pas 1'000 francs.

II. Impôt cantonal (4F 05 215)

2. Le recours, déposé le 6 novembre contre une décision du 7 octobre 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RSF 642.14), 180 LICD, 30 CPJA et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.
3. a) Les impôts sur le revenu et la fortune sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 63 al. 1 et 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990: LHID, RS 642.14 et 63 al. 1 et 2 LICD). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 64 al. 1 LHID et 64 al. 1 LICD). Il correspond au revenu net, lequel se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales (art. 9 al. 1 1^{ère} phr. LHID et 26 LICD). 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. 36 al. 4 LIFD).
- b) Fait notamment partie des déductions générales servant à déterminer le revenu net acquis pendant la période fiscale la déduction de la pension alimentaire et des contributions d'entretien. Sont ainsi déduites du revenu (du parent qui les paie) 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 (art. 9 al. 2 let. c LHID et 34 al. 1 let. c LICD). Lorsque l'enfant est mineur, ces montants sont imposables auprès du parent qui les reçoit (art. 24 let. f LICD), lequel bénéficie par contre des déductions sociales pour enfant. En revanche, lorsque l'enfant est majeur, celui-ci n'a pas à déclarer les prestations qui lui sont versées directement. 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* M. ZWEIFEL / P. 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, 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.

- c) Au niveau cantonal, pour la période fiscale 2004, une déduction sociale de 5'500 francs est accordée au contribuable lorsqu'un enfant mineur, ou faisant un apprentissage ou des études, est à sa charge exclusive. Ce montant est porté à 6'500 francs dès et y compris le troisième enfant (art. 36 al. 1 let. a LICD, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2004). Le montant de la déduction pour enfants est réparti proportionnellement lorsque la charge est assumée par plusieurs contribuables (art. 36 al. 3 LICD dans sa teneur applicable à la période litigieuse). Cette règle ne reprend pas la teneur de la disposition fédérale relative à la déduction pour enfant, la LHID ayant réservé le domaine des déductions sociales au droit cantonal (cf. art. 9 al. 4; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, Bâle 2002, 2^{ème} éd., *ad* § 7 n. 255, p. 149; voir aussi l'arrêt du Tribunal fédéral du 23 mai 2002 *in* RF 2002, p. 749). S'agissant de la répartition proportionnelle de la déduction sociale cantonale pour enfant, la Cour fiscale a jugé que lorsqu'il est impossible de déterminer avec précision le montant des prestations assumées par l'un des parents, il y a lieu de présumer que chacun contribue dans la même mesure à l'entretien de l'enfant et a donc droit à la moitié de la déduction sociale cantonale (ATA du 14 mars 2003 en la cause 4F 02 106 consid. 5b). Cette présomption peut toutefois être renversée.
4. a) Se référant notamment aux principes exposés ci-dessus, la Cour fiscale et le Président de celle-ci ont retenu - en prenant en considération les particularités de chaque cas - qu'une apprentie majeure qui réalisait un salaire annuel net de 7'098 francs auquel s'ajoutait une contribution d'entretien annuelle de 7'900 francs versée par son père était également à la charge de sa mère qui assurait son entretien de façon complémentaire en faisant ménage commun avec elle (ATA non publié du 14 mars 2003 en la cause 4F 02 106, consid. 5b), qu'il en allait de même pour une apprentie majeure qui, dans une situation similaire, réalisait un salaire annuel net d'environ 8'500 francs auquel s'ajoutait une contribution d'entretien annuelle de 5'400 francs (ATA du 10 octobre 2003 en la cause 4F 02 154, publié *in* RFJ 2003 p. 390, consid. 4b), qu'il en allait encore de même pour un apprenti majeur qui, dans une situation similaire, réalisait un salaire net annuel imposé - après déduction des frais d'acquisition du revenu - d'environ 1'600 francs auquel s'ajoutait une contribution d'entretien annuelle de

12'000 francs versée par le père (ATA non publié du 13 novembre 2003 en la cause 4F 03 161, consid. 1d), qu'il en allait également ainsi pour une personne majeure qui, toujours dans une situation similaire, se trouvait durablement au chômage au 31 décembre de l'année concernée et qui n'avait perçu que deux indemnités de 910 francs pour les mois de novembre et décembre (ATA du 10 octobre 2003 précité, consid. 4c), que tel n'était par contre pas le cas pour une étudiante majeure qui réalisait un revenu net annuel d'environ 19'200 francs auquel s'ajoutait une contribution d'entretien annuelle de 5'400 francs versée par son père (ATA du 10 octobre 2003 précité, consid. 4a) ou pour une étudiante majeure qui réalisait un salaire net annuel imposé - après déduction des frais d'acquisition du revenu - de 12'302 francs, auquel s'ajoutait une contribution d'entretien annuelle de 14'400 francs versée par le père (ATA non publié du 13 novembre 2003 en la cause 4F 03 161, consid. 1d).

- b) Pour les périodes fiscales 2003 et suivantes, le Service cantonal des contributions a pris en considération la jurisprudence qui précède en affirmant dans ses instructions générales concernant la déclaration des personnes physiques (p. 10 et les renvois figurant respectivement aux pages 54 et 56 pour les périodes fiscales 2003 et 2004) que la déduction sociale pour enfant mineur ou en formation était accordée si le revenu brut de celui-ci pour l'année concernée était inférieur à 18'000 francs, le contribuable ayant la possibilité d'apporter la preuve que malgré ce revenu, son enfant restait à charge dans une mesure importante.
 - c) Dans sa jurisprudence précitée du 10 octobre 2003 (publiée *in* RFJ 2003 p. 390), la Cour fiscale a estimé le coût de l'entretien d'une jeune adulte en formation en se basant sur les lignes directrices pour le calcul du minimum vital des préposés aux poursuites et faillites de Suisse, et non pas sur les tabelles zurichoises dont se prévaut l'ex-épouse du recourant.
5. a) Il ressort du dossier de la cause qu'à la date déterminante du 31 décembre 2004, le fils aîné du recourant, né en 1984, était encore apprenti avec un salaire de 900 francs par mois et recevait de son père un montant mensuel de 1'260 francs, soit 2'160 francs par mois au total. Il vivait auprès de sa mère sans verser de participation au loyer et celle-ci prenait en charge ses primes d'assurance-maladie et se chargeait de laver son linge et préparer ses repas. Conformément à la jurisprudence de la Cour fiscale, la question de savoir à la charge de qui se trouvait cet enfant en formation le 31 décembre 2004, doit être tranchée à la lumière des chiffres des lignes directrices pour le calcul du minimum vital des préposés aux poursuites et faillites.

- b) Pour une personne majeure vivant en ménage commun avec d'autres membres de sa famille, le minimum vital ne saurait excéder 1'080 francs par mois, même en tenant compte d'une marge de sécurité de 20% (voir les [lignes directrices du 24 novembre 2000 pour le calcul du minimum vital émises par la conférence des préposés aux poursuites et faillites de Suisse](#), publiées sur internet "<http://www.fr.ch/tc>" sous les onglets "circulaires" puis "chambre des poursuites et faillites" qui énoncent des montants de 1'550 francs pour un couple et 1'100 francs pour une personne vivant seule). Ce montant tient compte des frais pour l'alimentation, les vêtements et le linge y compris leur entretien, les soins corporels et la santé, l'entretien du logement, les frais culturels ainsi que les dépenses pour l'éclairage, le courant électrique ou le gaz pour la cuisine. Il ne comprend par contre ni les frais de logement et de chauffage qui peuvent être estimés à 200 francs par mois en l'espèce comme participation au loyer de l'ex-épouse du recourant (dans la mesure où le père supporte déjà une part importante des intérêts hypothécaires), ni les frais de transport liés à l'apprentissage d'environ 40 francs par mois (un montant annoncé par l'ex-épouse du recourant et non contesté par le recourant), ni les primes d'assurance-maladie qui représentent une charge effective mensuelle de 34 francs (2'360 francs par an de primes selon les montants annoncés par l'ex-épouse du recourant moins 1'953,60 francs de réduction selon information de la caisse de compensation), ni encore les frais d'écolage et de matériel liés à l'apprentissage qui peuvent représenter un montant de 100 francs par mois. Vu ce qui précède, les ressources du fils aîné du recourant lui permettent de couvrir l'ensemble de ses dépenses d'entretien en payant notamment à sa mère sa part de loyer, de frais de nourriture et de blanchissage, et de disposer encore d'un solde de 700 francs par mois qui lui permet de s'acquitter entre autres de ses impôts (2'160 - 1'080 - 200 - 40 - 34 - 100). Dans ces circonstances, et sur la base des montants figurant dans la convention de divorce et de l'avenant à cette convention, il faut constater que le recourant a complété, lui seul, l'insuffisance des moyens de subsistance de son fils aîné pour la période fiscale 2004. L'affirmation unilatérale de l'ex-épouse du recourant selon laquelle le salaire d'apprenti était laissé à son fils aîné n'y change rien. Il convient d'observer enfin que le cas de l'apprentie visée par la jurisprudence 4F 02 106 et dont se prévaut l'autorité intimée était différent: celle-ci vivait certes chez sa mère, mais elle dépendait de l'aide de ses deux parents. Il s'ensuit que le recourant a droit à la pleine déduction sociale pour enfant et qu'il ne se justifie pas de procéder à une répartition proportionnelle de cette déduction. Le recours est admis sur ce point.
6. a) Selon les art. 9 al. 2 let. g LHID et 34 al. 1 let. g LICD, les cotisations et primes d'assurances-maladie du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit sont déduits du revenu. Le Conseil d'Etat arrête pour chaque période fiscale un montant maximal déductible du revenu dans lequel

sont notamment admises les primes de base pour l'assurance maladie et accidents, fixées forfaitairement pour chaque catégorie d'assurés, sous déduction des réductions de primes communiquées au fisc par l'Etablissement cantonal des assurances sociales (ci-après: l'ECAS). Pour la période fiscale 2004, la déduction cantonale forfaitaire s'élève à 2'480 francs par an pour les jeunes adultes en formation à charge avant déduction d'une éventuelle réduction de primes (art. 1 let. a de l'arrêté du 13 novembre 2001 concernant les primes d'assurance maladie et accidents déductibles pour la période fiscale 2004, RSF 631.48).

- b) Le Tribunal fédéral a jugé que l'octroi de la déduction augmentée pour les primes d'assurance et intérêts de capitaux prévue à l'art. 33 al. 1 let. g 2^{ème} phr. LIFD dépend entre autres de l'octroi de la déduction pour enfant de l'art. 35 al. 1 let a LIFD (arrêt [2A.406/2001](#) du 23 janvier 2002 publié *in* StE 2002 DBG B 29.3 Nr. 18 et également sur Internet: "<http://www.bger.ch>", et traduit *in* [RDAF 2002 p. 488 ss](#), consid. 2b *in fine*). Dans la mesure où la déduction des primes d'assurances-maladie constitue du droit harmonisé (art. 9 al. 2 let. g LHID), cette jurisprudence a été reprise par la Cour fiscale lorsqu'elle s'est prononcée sur l'octroi de cette déduction en droit cantonal (ATA du 14 mars 2003 en la cause 4F 02 106 consid. 5b *in fine*, et ATA du 10 octobre 2003 en la cause 4F 02 154 publié *in* RFJ 2003 p. 390 ss consid. 5c).
- c) En l'espèce, le recourant qui a droit à la déduction sociale pour enfant pour les motifs exposés plus avant sous le considérant 5b, a donc également droit à la déduction forfaitaire pour les cotisations à l'assurance-maladie de son fils aîné, sous déduction de la réduction de primes accordée par l'ECAS. La déduction s'élèvera à 2'480 francs moins 1'953 francs, soit 527 francs. Cette solution tient compte du fait que lui seul apporte à son fils aîné l'aide matérielle nécessaire lui permettant, en complément à son salaire d'apprenti, de disposer de moyens de subsistance suffisants. Le recours est admis sur ce point également.

7. ...

III. Impôt fédéral direct (4F 05 214)

- 8. Le recours, déposé le 6 novembre contre une décision du 7 octobre 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

9. a) Une déduction de 5'600 francs sur le revenu net est accordée au contribuable pour chaque enfant mineur, ou faisant un apprentissage ou des études, dont il assure l'entretien (art. 35 al. 1 let. a LIFD, 213 al. 1 let. a 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 du 4 mars 1996: RS 642.119.2).

Selon la lettre b des art. 35 al. 1 et 213 al. 1 LIFD, une déduction d'un montant de 5'600 francs équivalant à celui mentionné à l'art. 35 al. 1 let. a LIFD est accordée 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; cette déduction n'est pas accordée pour le conjoint, ni pour les enfants pour lesquels la déduction de la lettre a est accordée.

L'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) propose "dans un tel cas de figure, que le parent chez qui vit l'enfant peut revendiquer la déduction sociale selon l'art. 35 al. 1 let. a LIFD et que l'autre parent qui continue à verser une pension alimentaire après la majorité de l'enfant a droit à la déduction pour 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).

- b) Conformément aux art. 33 al. 1 let. g ou 212 al. 1 LIFD et 6 al. 1 de l'ordonnance sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct du 4 mars 1996 (RS 642.119.2), les versements, cotisations et primes d'assurances-vie, d'assurances maladie et d'assurances accidents qui ne tombent pas sous le coup de l'art. 33 al. 1 let. f LIFD, ainsi que les intérêts de capitaux d'épargne du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit, sont déduits du revenu. Si le contribuable cotise à la prévoyance professionnelle ou au pilier 3a, cette déduction correspond à un montant global de 3'100 francs pour les personnes mariées vivant en ménage commun et 1'500 francs pour les autres contribuables. Elle est augmentée de 700 francs pour chaque enfant ou personne nécessiteuse pour lesquels le contribuable peut faire valoir la déduction prévue aux art. 35, al. 1, let. a ou b ou 213 al. 1 let. a ou b LIFD. La déduction augmentée pour les primes d'assurance et intérêts de capitaux prévue aux art. 33 al. 1 let. g 2^{ème} phr. ou 212 al. 1 2^{ème} phr. LIFD doit être fixée, comme en droit cantonal, compte tenu des réductions de primes accordées aux assurés de condition économique modeste (P. AGNER / A. DIGERONIMO / H.-J. NEUHAUS / G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément Zurich 2001, ch. 21a ad art. 33).

- c) Comme cela a été exposé précédemment sous le considérant 6b, la déduction pour primes d'assurance et intérêts d'épargne constitue du droit harmonisé (art. 9 al. 2 let. g LHID). Comme en droit cantonal, la déduction augmentée pour les primes d'assurance et intérêts de capitaux forfaitaire pour les primes d'assurance-maladie des enfants est accordée à celui des deux parents qui obtient la déduction sociale pour enfant. C'est pourquoi les développements concernant le droit cantonal sont également valables en droit fédéral. Dans la mesure où le recourant a complété, lui seul, l'insuffisance des moyens de subsistance de son fils aîné, il a droit à la déduction sociale pour enfant des art. 35 al. 1 let. a ou 213 al. 1 let. a LIFD pour son fils aîné et, partant, à la déduction pour les primes d'assurance-maladie de celui-ci, déduction faite de la réduction de primes accordée par l'ECAS, ce qui correspond à une déduction de 527 francs (2'480 francs de primes moins 1'953 francs de réduction de primes). Il s'ensuit que le recours est admis sur ce point également.

402.131;402.138