

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Décision du Président du 25 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 3 janvier 2006 (**4F 06 1 et 2**)

par

A., à X.

contre

la décision sur réclamation rendue le 15 décembre 2005 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour la période fiscale 2004,

et l'intervenant

B., à Y.

(déduction sociale pour enfant en formation)

C o n s i d é r a n t :

En fait:

A. A., et B., ont trois enfants communs, soit C., né en 1978, D., né en 1979, et E., né en 1981. Le mariage de A. et B. a été dissous par le divorce.

B. s'est remarié avec F. Les époux ont deux enfants communs mineurs.

Dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2004, A. a notamment fait valoir des déductions sociales de 17'500 francs au total pour ses trois enfants (code 6.11).

Par avis de taxation du 17 novembre 2005 concernant A., le Service cantonal des contributions a fixé les déductions sociales à 8'250 francs pour l'impôt cantonal et à 11'200 francs pour l'impôt fédéral (code 6.11). Ces montants étaient expliqués par la remarque suivante figurant au bas de l'avis de taxation:

" Votre fils D. n'étant plus étudiant au 31.12.2004 (date déterminante), ce dernier ne peut plus être considéré à charge.

De plus, les déductions sociales pour vos fils C. et E. ont été admises comme suit:

C.:	- canton: 1/1	soit	5'500 francs	
	- impôt fédéral direct: 1/1	soit		5'600 francs
E.:	- canton: 1/2	soit	2'750 francs	
	- impôt fédéral direct: 1/1	soit		5'600 francs
			8'250 francs	11'200 francs "

Dans leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2004, B. et F. ont notamment demandé une déduction sociale de 2'750 francs pour le fils cadet de B., E. (code 6.11).

Par avis de taxation du 17 novembre 2005 concernant B. et F., le Service cantonal des contributions a fixé la déduction sociale accordée pour E. à 2'750 francs pour l'impôt cantonal et à 5'600 francs pour l'impôt fédéral direct (code 6.11).

B. Par réclamation du 30 novembre 2005, A. a contesté dans les termes suivants l'avis de taxation qui lui avait été adressé le 17 novembre 2005:

" Vous m'avez supprimé la déduction pour mon fils D. Cependant, ce dernier était étudiant au 31.12.2004. Vous trouvez en annexe une attestation de formation. J'assume entièrement la charge économique de mon fils cadet, E. C'est pourquoi, la déduction devrait être complète et non de 50%."

Il ressort de l'attestation produite pour D. que celui-ci a suivi une formation d'infirmier de niveau HES dès le 25 octobre 2004 et qu'il percevait dans ce cadre une allocation d'étude mensuelle de 400 francs brut.

- C. Par décision du 15 décembre 2005, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation de A.

S'agissant de la déduction sociale concernant D., il a été relevé en référence au chapitre fiscal de celui-ci qu'il avait réalisé un revenu brut de 25'999 francs durant l'année 2004 et qu'il ne pouvait en conséquence pas être considéré comme à la charge de sa mère pour cette période fiscale.

Quant à la répartition de la déduction sociale concernant E. à raison de 50% dans les chapitres respectifs de sa mère et de son père, le Service cantonal des contributions l'a justifiée en se référant à la contribution d'entretien de 6'000 francs versée par B. et à une jurisprudence du Tribunal administratif selon laquelle, à défaut de pouvoir déterminer avec précision le montant des prestations assumées par chaque parent, il y aurait lieu de présumer que chacun contribue dans la même mesure à l'entretien de l'enfant à charge.

- D. Le 3 janvier 2006, A. a interjeté recours contre la décision sur réclamation du 15 décembre 2005.

S'agissant de la déduction sociale concernant D., elle se réfère à un certificat de salaire dont il ressort que celui-ci a réalisé un revenu net de 29'519 francs pour la période du 1^{er} janvier 2004 au 30 septembre 2004, dans une activité d'aide infirmier au sein d'un home médicalisé. Elle relève toutefois qu'au 31 décembre 2004, il avait débuté la formation d'infirmier déjà mentionnée dans la réclamation et qu'il était par conséquent entièrement à sa charge.

Quant au partage de la déduction sociale concernant E., la recourante admet qu'une contribution d'entretien de 6'000 francs est théoriquement due par son père, mais elle précise que ce montant n'a pas été versé malgré des procédures de poursuite. Elle soutient en conséquence qu'elle a l'entière charge financière de son fils E. et qu'il est dès lors normal de lui accorder la déduction sociale complète.

- E. Dans ses observations du 25 janvier 2006, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours avec suite de frais.

S'agissant du refus de la déduction sociale concernant D., il indique que le revenu réalisé par celui-ci en 2004 s'élève à 30'719 francs en tenant compte des allocations d'étude de 400 francs perçues pour les mois d'octobre, novembre et décembre. Ce montant est largement supérieur à la limite de 18'000 francs fixée par les instructions générales éditées à l'attention des contribuables et au revenu de 24'000 francs qui a été considéré par le Tribunal administratif - dans un cas concret - comme suffisant pour admettre qu'un enfant n'est plus à la charge de ses parents.

Quant au partage de la déduction sociale concernant E., le Service cantonal des contributions répète qu'à défaut de pouvoir déterminer avec précision le montant des prestations assumées par chaque parent, il y a lieu de présumer que chacun contribue dans la même mesure aux dépenses. Tel serait le cas en l'espèce.

F. Par courrier du 11 juillet 2006 du greffier-rapporteur délégué à l'instruction de la cause, B. a été appelé à se prononcer sur la justification du partage de la déduction sociale concernant son fils E.. Il a en particulier été invité à indiquer s'il a effectivement contribué à l'entretien de celui-ci durant l'année 2004, et le cas échéant par quelles prestations.

Le 8 août 2006 (date du timbre postal), B. a déposé une détermination. Il y fait notamment état du conflit relationnel qui l'oppose à son fils E. et à la mère de celui-ci. En substance, il ressort en outre de son courrier qu'il a connu de graves problèmes financiers durant ces dernières années, qu'il n'a jamais renoncé au versement de la contribution d'entretien en faveur de son fils E. et qu'il a notamment payé celle-ci régulièrement lorsqu'il avait du travail entre janvier 2005 et mai 2005. A l'appui de sa détermination, B. a produit, sous la forme d'un tableau, un décompte des paiements effectués en faveur de son fils E. depuis mai 2002. En ce qui concerne la période fiscale 2004, seule déterminante pour la présente procédure, il en ressort les éléments suivants, pour un total de 1'333.80 francs:

date	libellé	période	E. a reçu →	
23.12.2004	versement mensuel	1	yellownet privé	300.00
29.11.2004	versement mensuel	12	yellownet privé	250.00
01.11.2004	versement mensuel	11	yellownet privé	150.00
07.06.2004	versement mensuel	6	yellownet privé	200.00
30.04.2004	versement mensuel	5	yellownet privé	60.00
30.03.2004	versement mensuel	4	yellownet privé	50.00
26.02.2004	versement mensuel	3	yellownet privé	110.00

		1	ccp	70.00
05.01.2004	Helsana de E.	1		143.80

G. Le 7 septembre 2006, le Service cantonal des contributions a formulé quelques remarques sur la détermination déposée par B. Pour l'essentiel, il constate l'existence d'un sérieux conflit entraînant des divergences entre les prises de positions des contribuables, avant de relever qu'une partie des contributions d'entretien dues a été versée. Il maintient ensuite qu'à défaut de pouvoir déterminer avec précision le montant des prestations assumées par chaque parent, il se justifie de procéder au partage de la déduction sociale.

H. Le 18 septembre 2006, suite à un courrier du greffier-rapporteur délégué à l'instruction qui invitait A. à se prononcer sur la détermination déposée par B. le 8 août 2006, E. a fait part à la Cour fiscale de quelques remarques personnelles. S'agissant des faits en rapport avec la présente cause, il conteste le caractère probant du tableau produit par son père et indique être en mesure de fournir un extrait de son compte postal démontrant qu'il n'y a pas eu tous les versements annoncés. Il propose également de produire un extrait de compte bancaire prouvant que sa mère lui verse régulièrement 1'500 francs, sans compter les autres frais scolaires qu'elle subventionne, sans aucune obligation.

Par courrier du 2 octobre 2006, donnant suite à la lettre susmentionnée qui était parvenue au Tribunal administratif le 28 septembre 2006 en raison d'une erreur d'adresse, le délégué à l'instruction a demandé à la recourante qu'elle produise, pour l'année 2004, une copie des extraits des comptes susmentionnés. A. a répondu à cette requête par courriers séparés du 1^{er} novembre 2006 (compte postal) et du 17 novembre 2006 (compte bancaire) envoyés par son fils E. S'agissant plus particulièrement du compte bancaire, il est à noter que si l'extrait porte effectivement sur la période 2004 à 2006, la première opération enregistrée date du 28 novembre 2005.

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 06 1) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 06 2). 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 fédéral direct (4F 06 1)

2. Déposé le 3 janvier 2006 contre une décision du 15 décembre 2005, le recours l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140ss 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. 209 al. 1 et 2 LIFD). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 210 al. 1 LIFD). Le revenu net se calcule en défalquant notamment les déductions générales du total des revenus imposables (art. 25 et 212 LIFD). Quant au revenu déterminant pour le calcul de l'impôt, il est obtenu en soustrayant du revenu net les déductions sociales au sens de l'art. 213 al. 1 LIFD. Celles-ci sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 213 al. 2 LICD).

En l'espèce, ce sont les circonstances prévalant au 31 décembre 2004 qui doivent servir de base à l'établissement de la situation personnelle de la recourante et qui permettront de déterminer quelles sont les déductions sociales qui doivent lui être accordées pour ses enfants.

- b) Pour chaque enfant mineur, ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien, ce dernier peut déduire 5'600 francs de son revenu net (art. 35 al. 1 let. a, 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). Les art. 35 al. 1 let. a et 213 al. 1 let. a LIFD soumettent l'octroi de la déduction pour enfant à la condition que le contribuable en assure l'entretien, à la différence des nombreuses lois cantonales et des art. 36 al. 2 et 214 al. 2 LIFD qui prévoient que le contribuable en assume *pour l'essentiel* l'entretien.

Dans le cadre d'un recours dirigé contre un arrêt de la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du canton du Jura, le Tribunal fédéral a toutefois jugé que l'art. 35 al. 1 let. a LIFD ne subordonne pas

l'octroi de la déduction pour enfant à la condition que le contribuable assure dans une large mesure l'entretien de l'enfant; il suffit qu'il en assure l'entretien. La déduction peut ainsi être accordée même si le contribuable participe pour moins de 50% aux frais d'entretien de l'enfant, à condition que l'enfant soit dépendant de la contribution d'entretien (arrêt 2A.536/2001 du 29 mai 2002 publié *in* Revue fiscale 2002 p. 632 ss et également sur Internet "<http://www.bger.ch>" sous les onglets "Jurisprudence" puis "Arrêts dès 2000", consid. 3.2.2; voir également ATF 94 I 231 ss; P. LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Bâle 2001, ad art. 35 LIFD n. 20 p. 871).

Pour que le contribuable ait droit à la déduction sociale pour enfant, il est encore nécessaire que les contributions d'entretien annuelles atteignent au minimum le montant de cette déduction (arrêt 2A.536/2001 du 29 mai 2002 cité ci-dessus; P. LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Bâle 2001, ad art. 35 LIFD n. 31 p. 873). S'agissant en outre des contributions fournies sous la forme de prestations en nature, le Tribunal fédéral a reconnu dans un autre arrêt récent qu'une contribuable avait le droit à la déduction sociale de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD du seul fait qu'elle apportait directement à ses trois enfants majeurs en formation un soutien effectif dans le cadre du ménage commun (arrêt 2A.406/2001 du 23 janvier 2002 publié *in* Der Steuerentscheid 2002 DBG B29.3 Nr. 18 et sur Internet "<http://www.bger.ch>" sous les onglets "Jurisprudence" puis "Arrêts dès 2000" consid. 2b; pour une traduction, voir RDAF 2002 p. 488 ss).

Dans la cause 2A.536/2001, les recourants demandaient à bénéficier de la déduction de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD pour leur fille majeure disposant elle-même d'un revenu brut moyen de 13'600 francs en plus de la rente AI complémentaire de 7'668 francs par an que son père obtenait pour elle et qu'il lui reversait. Le Tribunal fédéral a observé que le revenu de 13'600 francs ne suffisait pas pour lui permettre de vivre de manière totalement indépendante, même dans une région de Suisse où le coût de la vie est relativement bas. Il a relevé que la limite de 9'600 francs retenue par l'autorité fiscale à partir de laquelle un enfant majeur disposant d'un tel revenu est sensé subvenir totalement à son entretien n'avait pas à être examinée du moment qu'un tel montant devait être considéré comme insuffisant pour vivre de manière indépendante. Il a donc estimé que le montant de 7'668 francs représentait une contribution complémentaire nécessaire à l'entretien de la fille des recourants, de sorte que ces derniers avaient droit à la déduction pour enfant.

- c) 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 prévu à la lettre a de ces dispositions (voir ci-dessus consid. 4a) est accordée pour chaque personne

totale 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. Il est précisé que la déduction 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 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).

- d) Se référant aux principes et à la jurisprudence 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 dans la cause 4F 01 106, 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 dans 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 dans 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 dans la cause 4F 03 161, consid. 1d).

- e) 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.
4. a) En l'espèce, s'agissant de l'impôt fédéral direct, deux déductions sociales de 5'600 francs chacune ont été accordées à A. pour ses fils C. et E., conformément aux art. 35 al. 1 let. a et 213 al. 1 let. a LIFD. En tant qu'il concerne cet impôt, le recours est ainsi limité au refus de la déduction sociale pour son fils D..

Il n'est pas contesté que D. a réalisé un revenu net de 29'519 francs pour la période du 1^{er} janvier 2004 au 30 septembre 2004, dans une activité d'aide-infirmier au sein d'un home médicalisé, et qu'il a ensuite entrepris une formation d'infirmier dans le cadre de laquelle il a perçu une allocation d'étude de 400 francs par mois. Il en ressort qu'au 31 décembre 2004, D. était étudiant. Par ailleurs, dans la mesure où la seule perception de sa modeste allocation d'étude était largement insuffisante pour lui permettre de subvenir à ses besoins, il n'y a pas de raison de mettre en doute les affirmations de la recourante selon lesquelles son fils était entièrement à sa charge depuis le début de sa formation (voir en fait, let. D).

Dans ces conditions, force est d'admettre qu'à la date déterminante fixée par la loi (voir ci-dessus consid. 3a), D. était, au sens des art. 35 al. 1 let. a et 213 al. 1 let. a LIFD, un enfant faisant des études dont l'entretien était assuré par la recourante. En conséquence, le recours doit être admis sur ce point et le droit de celle-ci à obtenir une déduction sociale concernant son fils D. doit être reconnu pour la période fiscale 2004.

- b) En relation avec les considérations de l'autorité intimée selon lesquelles D. n'aurait pas été à la charge de sa mère pour la période fiscale 2004 du fait qu'il a réalisé durant l'année concernée un revenu global de 30'719 francs (voir en fait, let. E), il peut encore être relevé que celles-ci ne tiennent pas compte du fait que ce n'est pas la situation sur l'ensemble de l'année qui doit être appréciée pour déterminer si la personne concernée est à charge du contribuable, mais celle au dernier jour de la période fiscale, pour autant qu'elle soit durable. Cette solution s'avère du reste moins favorable au contribuable qui subvient à l'entretien de son enfant en formation durant la

majeure partie de l'année et qui n'a pas droit à la déduction sociale parce qu'au 31 décembre de cette même année, son enfant vient de débiter sa vie professionnelle dans un emploi correctement rémunéré (pour un cas d'application, voir l'arrêt rendu le 20 juillet 2006 par le Président de la Cour fiscale dans la cause 4F 05 216/217, publié sur internet à l'adresse <http://www.fr.ch/tad>, consid. 4).

Dans un cas comme dans l'autre, le fait que les instructions générales énoncent le principe d'une limite de revenu annuelle, fixée à 18'000 francs, sans autre précision et sans faire de référence à la situation au 31 décembre de l'année concernée, peut être trompeur. Il pourrait dès lors s'avérer judicieux de les modifier dans le sens de ce qui précède, voire de les compléter par des exemples.

5. La recourante obtenant gain de cause, il n'y a pas lieu de percevoir de frais de justice.

III. Impôt cantonal (4F 06 2)

6. Déposé le 3 janvier 2006 contre une décision du 15 décembre 2005, le recours 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.
7. a) Le droit cantonal prévoit également que 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 LHID 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). Le revenu net se calcule en défalquant notamment les déductions générales du total des revenus imposables (art. 9 al. 1, 1^{ère} phrase, LHID, et 26 LICD). Quant au revenu déterminant pour le calcul de l'impôt, il est obtenu en soustrayant du revenu net les déductions sociales au sens de l'art. 36 LICD (voir également art. 9 al. 4 LHID). Comme en droit fédéral, celles-ci sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 36 al. 4 LICD).

En l'espèce, en droit cantonal également, ce sont les circonstances prévalant au 31 décembre 2004 qui doivent servir de base à l'établissement de la situation personnelle de la recourante et qui permettront de déterminer

quelles sont les déductions sociales qui doivent lui être accordées pour ses enfants.

- b) 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 2005). 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). En particulier, le principe de la répartition proportionnelle constitue une solution spécifique au droit cantonal qui s'oppose à la pratique exposée ci-dessus en matière d'impôt fédéral direct, selon laquelle il est possible d'octroyer, pour le même enfant, une déduction sociale pour enfant mineur ou en formation à l'un des parents et une déduction sociale pour personne incapable de subvenir à ses besoins à l'autre parent (voir consid. 3c).
- c) Pour les périodes fiscales 2003 et suivantes, s'agissant de l'impôt cantonal également, le Service cantonal des contributions a pris en considération la jurisprudence exposée ci-dessus en matière d'impôt fédéral direct (consid. 3b et 3d) en indiquant dans ses instructions générales concernant la déclaration des personnes physiques pour 2003 (voir p. 10) qu'un enfant mineur ou faisant un apprentissage et des études est à la charge exclusive de ses parents au sens de l'art. 36 al. 1 let. a LICD - et ouvre ainsi le droit à la déduction sociale - tant que son revenu annuel brut est inférieur à 18'000 francs, le contribuable ayant la possibilité d'apporter la preuve que malgré ce revenu, son enfant reste à charge dans une mesure importante.
- d) Quant à la répartition proportionnelle prévue par l'art. 36 al. 3 LICD, la Cour fiscale a récemment considéré qu'une apprentie majeure qui, en raison de son faible revenu, dépendait tant de la contribution de son père que des prestations en nature de sa mère pour assurer son entretien, était à la charge de ses deux parents qui en assumaient chacun l'entretien. Dans la mesure où il y avait lieu de présumer en l'occurrence que chacun d'eux contribuait dans la même mesure à l'entretien de l'enfant, le droit à la

déduction a été reconnu à raison de la moitié en faveur de chaque parent, (voir ATA précité du 14 mars 2003, consid. 5b). Une solution similaire a été retenue dans l'arrêt précité du 10 octobre 2003, consid. 4b.

8. a) En l'espèce, s'agissant de l'impôt cantonal, le recours de A. porte tant sur le refus de la déduction sociale pour son fils D. que sur la répartition de la déduction sociale pour son fils E., qu'elle revendique intégralement pour elle-même.
- b) S'agissant d'abord de la déduction sociale concernant D., à l'image de ce qui a été retenu pour l'impôt fédéral direct (voir ci-dessus consid. 4a), il faut relever que celui-ci a certes réalisé un revenu net de 29'519 francs pour la période du 1^{er} janvier 2004 au 30 septembre 2004, dans une activité d'aide-infirmier au sein d'un home médicalisé, mais qu'il a ensuite entrepris une formation d'infirmier dans le cadre de laquelle il a perçu une allocation d'étude de 400 francs par mois. Il en ressort qu'au 31 décembre 2004, D. était, au sens de l'art. 36 al. 1 let. a LICD, un enfant faisant des études qui se trouvait à la charge exclusive de la recourante. En conséquence, le recours doit être admis sur ce point et le droit de celle-ci à obtenir une déduction sociale concernant son fils D. doit être reconnu pour la période fiscale 2004. Conformément à l'art. 36 al. 1 let. a LICD, cette déduction sera fixée à 5'500 francs. Pour le reste, il peut être renvoyé à ce qui a été dit pour l'impôt fédéral direct (voir consid. 4b).
- c) Concernant ensuite E., il n'est pas litigieux que celui-ci était incapable de subvenir lui-même à ses besoins et que les conditions de l'octroi d'une déduction sociale pour enfant faisant des études étaient remplies au 31 décembre 2004. Il s'agit toutefois de déterminer si cette déduction doit être accordée intégralement dans le chapitre de la recourante, ce que celle-ci revendique, ou si elle doit au contraire être répartie à raison de la moitié dans les chapitres des deux parents, conformément à la position du père de E. et à la solution retenue par l'autorité intimée dans la décision attaquée.

Selon le décompte produit par l'intervenant B. (voir en fait, let. F), celui-ci a versé à son fils durant l'année 2004, seule concernée par la présente cause, un total de 1'190 francs en espèces, auquel s'ajoute la prise en charge d'une prime d'assurance-maladie pour janvier 2004, soit 143.80 francs. Ces éléments, qui sont confirmés par les extraits de compte transmis le 1^{er} novembre 2006 par E. (voir en fait, let. H), s'élèvent au total à 1'333.80 francs, soit 111.15 francs par mois. Ce montant, au demeurant très inférieur à la contribution mensuelle de 500 francs par mois due par B. en faveur de son fils (voir en fait, let. C et D), représente à l'évidence une part minimale des frais d'entretien de celui-ci pour l'année 2004. En conséquence, il ne peut

pas être retenu que B. a assumé de façon significative, pour la période fiscale 2004, la charge de son enfant E. Dans ces conditions, il faut admettre qu'au 31 décembre 2004, celui-ci était, au sens de l'art. 36 al. 1 let. a LICD et comme ses frères C. et D., un enfant faisant des études qui se trouvait à la charge exclusive de la recourante uniquement, sans que se pose la question d'une répartition au sens de l'art. 36 al. 3 LHID. Le recours doit ainsi également être admis sur ce point, dans le sens que la recourante a droit à l'intégralité de la déduction sociale concernant son fils E. pour la période fiscale 2004. Conformément à l'art. 36 al. 1 let. a LICD, cette déduction sera fixée au montant de 6'500 francs applicable dès et y compris le troisième enfant.

402.138