

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 9 novembre 2006

Statuant sur le recours interjeté le 2 juin 2006
(4F 06 117 et 118)

par

A., représenté par Me Jean-Jacques Collaud, case postale 344, rue de Romont 18,
1701 Fribourg,

contre

la décision sur réclamation rendue le 17 mai 2006 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 2005,

(déductions sociales pour enfants et taux réduit pour famille monoparentale)

Considérant :**En fait:**

- A. A. a divorcé de B. dont il a eu deux enfants nés en 1993 et 1995. Il en a la garde alternée une semaine sur deux et exerce son autorité parentale de manière conjointe avec leur mère.

Pour la période fiscale 2005, A. a demandé la demi-déduction sociale cantonale pour chacun de ses deux enfants (5'500 Fr.). Il a joint à sa déclaration d'impôt une copie du jugement de divorce signalant la garde partagée des enfants.

Par taxation du 21 avril 2006, le Service cantonal des contributions a déduit un montant équivalant à la demi-déduction sociale pour les deux enfants de A. à titre de charge durable (code 4.33). L'impôt fédéral direct du contribuable a été fixé à 835 francs sur la base d'un revenu imposable de 59'591 francs, l'impôt cantonal sur le revenu à 4'461,75 francs pour un revenu imposable de 51'779 francs. Sous la rubrique "Remarques" figurant au bas de l'avis de taxation, le Service cantonal des contributions a indiqué que dans le cas de garde partagée (enfants mineurs), s'il y a versement d'une pension alimentaire, le splitting est accordé au parent qui reçoit la pension.

- B. Le 27 avril 2006, A. a formé réclamation en ces termes:

"J'ai reçu, en ce jour, mon avis de taxation pour l'exercice 2005 et je suis très surpris de la différence entre nos résultats. En effet, je croyais avoir rempli ma déclaration au plus près de ma conscience et ce, en utilisant le logiciel FriTax. J'imagine bien qu'il puisse y avoir quelques dizaines de francs de différence, mais autant que cela, soit environ Fr. 4'000.-- (cantonal et communal ensemble).

J'ai parcouru ma déclaration et j'ai remarqué que ce n'est pas dans les chiffres que cela se trouve, mais dans le calcul et plus particulièrement dans le "splitting" comme vous l'indiquez.

En ayant une garde partagée de nos enfants, j'ai autant de charges courantes (vêtements, nourriture, loyer, ...) que mon ex-femme et comme cela est indiqué dans la convention, j'ai aussi toutes les charges médicales, dentistes, écolages et sportives de mes enfants. En plus, je verse une pension à mon ex-femme, non pas pour elle, mais pour mes enfants.

Compte tenu de ces remarques, j'estime que j'ai droit au "splitting" ou tout au moins à une partie de cette déduction. Je me fais "talqué" de tous les côtés avec cette manière de procéder !

En plus, sous la rubrique de l'impôt fédéral direct, il n'y a pas la déduction 4.33 Rentes et Charges, ce qui n'est pas négligeable dans le calcul de l'impôt".

Le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée le 17 mai 2006 en rappelant que selon la jurisprudence en la matière, le critère déterminant pour la réduction du taux de l'impôt est l'importance de la garde exercée par chacun des parents. Il a considéré que, dans le cas particulier, bien que la garde soit partagée, le contribuable versait une pension alimentaire à son ex-épouse. Il en a conclu que l'ex-épouse supportait l'essentiel de la charge des enfants attendu qu'une compensation financière devait être versée par le père des enfants et a donc accordé la réduction du taux prévu par l'art. 37 al. 3 de la loi fiscale cantonale à la mère des enfants. S'agissant de l'impôt fédéral direct, il a indiqué que la loi ne prévoit pas de répartir la déduction sociale, et que lorsqu'une pension est payée, il fallait admettre que la charge principale était assumée par le conjoint qui reçoit la pension et que les déductions sociales revenaient à ce conjoint.

- C. En date du 2 juin 2006, A. a interjeté recours par l'intermédiaire de son mandataire. Il conclut à l'octroi de la déduction sociale pour enfant sur le plan de l'impôt fédéral direct et du splitting au niveau cantonal, ainsi que d'une équitable indemnité de partie. Il relève que selon l'accord homologué dans le jugement de divorce du 10 novembre 2005 (annexé au recours), la pension versée pour les enfants à l'épouse ne correspond qu'à une participation du père aux frais supplémentaires que supporte la mère lorsque les enfants sont chez elles. Il ajoute qu'en plus de la pension, il assume la totalité de la charge de l'entretien des enfants une semaine sur deux (garde alternée) ainsi que toutes les factures qui leur sont relatives (assurance maladie, écolage, dentiste). Cela démontrerait qu'il supporte de manière prépondérante la charge de l'entretien des enfants, ce dont le Service cantonal des contributions aurait été conscient puisqu'il lui aurait appliqué le barème pour couple pour l'impôt fédéral direct. S'agissant de l'impôt cantonal, A. se prévaut d'un arrêt du Tribunal administratif du 16 septembre 2005 (RFJ 2005 p. 240 ss, consid. 3, également publié sur internet le [2 novembre 2005](#)) octroyant le splitting au parent obtenant le revenu le plus élevé.

Dans ses observations du 9 juin 2006, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours. Il relève notamment que si une pension aussi importante (500 francs par mois et par enfant alors que la garde est partagée) a été fixée par le juge, c'est que la mère supporte bien la charge prépondérante des enfants. Quant à l'impôt fédéral direct, il précise que cet

impôt a été facturé selon le barème pour une personne seule contrairement à ce qu'affirme le mandataire du recourant.

A. a fait part de ses contre-observations le 21 juin 2006. Il précise que ce n'est pas le juge qui a fixé le montant des pensions mais qu'il s'agit d'un accord passé entre les ex-époux. Il ajoute que cet accord n'a pas été basé sur les charges que supporte la mère, mais tient compte de sa capacité contributive bien inférieure à celle du père, ce qui lui permet ainsi de supporter sa part des frais d'entretien des enfants. Le mandataire de A. maintient que l'impôt fédéral direct a bien été facturé selon le barème pour couple. Une copie de ces remarques a été transmise pour information au Service cantonal des contributions le 22 juin 2006.

En droit:

I. 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, ad art. 104 LIFD n. 3 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 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 du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1) 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 06 117) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 06 118). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule 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 d'interjeter deux recours distincts, chacun avec ses griefs spécifiques à l'impôt concerné.

II. Impôt fédéral direct (4F 06 117)

2. Le recours, déposé le 2 juin contre une décision du 17 mai 2006, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.
3. a) L'art. 35 al. 1 let. a ou 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 (ci-après: l'ordonnance sur la compensation des effets de la progression à froid, RS 642.119.2), prévoient que sont déduits du revenu net 5'600 francs pour chaque enfant mineur, ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien. Toutefois, le contribuable qui verse des contributions d'entretien déductibles en application de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD perd toute prétention à cette déduction sociale. C'est la personne qui reçoit des contributions d'entretien pour les enfants placés sous son autorité parentale qui doit les déclarer comme revenu et qui a droit à la déduction pour enfant ([circulaire n° 14 du 29 juillet 1994 de l'Administration fédérale des contributions](#), ch. 2 let. a, Archives 63 p. 296, également disponible à l'adresse internet <http://www.estv.admin.ch>; P. LOCHER, Kommentar zum DBG, n. 25 ad art. 35, et les références citées; voir également TA BE, NStP 2005, 57 consid. 4 et 67 consid. 3). La Cour de céans a, dans un arrêt du 5 juin 1992 déjà, également jugé que le contribuable qui peut déduire de son revenu les contributions d'entretien pour ses enfants ne peut prétendre, en

plus, aux déductions sociales pour enfants. Bien que la procédure ne concernait que le droit cantonal, les considérants de ce jugement ont une portée générale (voir RFJ 1993, 371 et les références). Ces principes ont dès lors été repris dans une affaire qui portait également sur l'impôt fédéral direct (arrêt 4F 04 184/185 du 8 juillet 2005, consid. 3c).

- b) Selon la lettre b des art. 35 al. 1 LIFD respectivement 213 al. 1 LIFD, une déduction d'un montant de 5'600 francs équivalant à celui mentionné aux art. 35 al. 1 let. a LIFD respectivement 213 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. Le 23 janvier 2002, le Tribunal fédéral s'est prononcé sur un recours formé contre une décision accordant la déduction pour enfant en formation, la déduction pour primes d'assurance ainsi que le barème pour famille monoparentale à une mère divorcée (arrêt 2A.406/2001 publié *in* StE 2002 DBG B29.3 Nr. 18 ainsi que sur Internet "<http://www.bger.ch>" sous les onglets "Jurisprudence" puis "Arrêts dès 2000" et traduit *in* [RDAF 2002 p. 488 ss](#)). Notre Haute Cour a considéré qu'il n'y avait pas lieu d'examiner s'il convenait d'accorder au parent qui verse des aliments à des enfants majeurs la déduction pour enfant de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD ou la déduction pour contribution d'entretien de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD dans la période concernée, ces déductions étant équivalentes. Elle a toutefois précisé que l'octroi - proposé par l'Administration fédérale des contributions - de la déduction pour personne nécessiteuse au parent qui paie une pension alimentaire, parent qui ne peut plus déduire d'après l'art. 33, 1er al. let. c LIFD les contributions d'entretien dès lors que l'enfant est devenu majeur, est compatible avec la teneur de l'art. 35, 1er al. let. b LIFD, et pouvait être admis (voir consid. 2d).
- c) Le recourant se prévaut de la convention ratifiée par le jugement de divorce et estime qu'il assume la charge prépondérante de l'entretien de leurs deux enfants ce qui lui donnerait droit à la déduction sociale pour enfants. Selon les art. 1 et 2 de dite convention, l'autorité parentale sur les enfants est attribuée conjointement aux deux parents et leur garde est assurée alternativement: à défaut d'entente, les enfants seront chez leur mère du vendredi soir à 18 heures au vendredi suivant à la même heure, puis chez leur père pour la même durée et ainsi de suite. L'art. 3 prévoit que le recourant paie à son ex-épouse une pension mensuelle de 500 francs par enfant plus la moitié des allocations familiales ainsi que toutes les factures relatives aux enfants (assurance maladie, écolage, dentiste, etc.).

En l'occurrence, dans la mesure où le cumul de la déduction des pensions alimentaires versées pour les enfants mineurs et des déductions sociales

pour ces enfants est d'emblée exclu en vertu des principes évoqués ci-dessus, le recours doit être rejeté sur ce point. Au demeurant, le recourant ne saurait équitablement prétendre à déduire les 12'000 francs de pensions alimentaires versés durant toute l'année ainsi que plus de 11'000 francs de déductions sociales, tandis que la mère des enfants, qui pourtant est imposée sur les pensions alimentaires reçues, a droit aux seules déductions sociales. Quant à la déduction pour personne à charge, elle n'a été admise que pour un contribuable versant des pensions alimentaires pour ses enfants majeurs car dans un tel cas, ces pensions ne sont plus déductibles du revenu imposable. Tel n'est pas le cas du recourant qui a obtenu la déduction des 12'000 francs versés pour ses enfants mineurs. Celui-ci n'aurait donc pas droit non plus à la déduction pour personne à charge s'il avait demandé à en bénéficier.

4. a) Les contribuables séparés ou divorcés se voient appliquer le barème des contribuables mariés lorsqu'ils vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument pour l'essentiel l'entretien (art. 36 al. 2 ou 214 al. 2 LIFD). La [circulaire AFC n° 14 du 29 juillet 1994](#) (publiée *in* Archives 63 p. 296 ainsi qu'à l'adresse Internet "<http://www.estv.admin.ch>" précitée) relève 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 I. P. BAUMGARTNER, n. 36 ad art. 36). A cet égard, la lettre circulaire du 13 juillet 1995, "Révision du code civil: abaissement de la majorité", rappelle également que le barème pour personnes mariées de l'art. 36 al. 2 ou 214 al. 2 LIFD est applicable "lorsque les conditions de la déduction pour enfants ou pour personnes nécessiteuses sont remplies (Administration fédérale des contributions, Circulaire n° 14 du 29 juillet 1994, Imposition de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, p. 8 et 9)".
- b) Dans un arrêt du 26 mai 2005, invoqué par le recourant, le Tribunal fédéral vient de confirmer la décision rendue le 19 mars 2004 par la Cour de céans octroyant la réduction du taux de l'impôt pour famille monoparentale - dans une situation de garde alternée de fait - au seul parent détenteur de l'autorité parentale. Le Tribunal fédéral s'est notamment fondé sur un arrêt 2A.566/1997 du 12 janvier 1999, publié *in* StE 1999 B 29.3 n° 15, consid. 3, selon lequel lorsque deux contribuables vivent en union libre avec un enfant commun (et sont en principe imposés comme des personnes seules, selon leur état civil), seul celui qui assume "pour l'essentiel" l'entretien de l'enfant,

qui exerce sur lui l'autorité parentale et qui a droit aux déductions sociales accordées pour les enfants (au sens de l'art. 213 al. 1 let. a LIFD) peut se prévaloir du barème pour couples. Il s'est également basé sur son arrêt Hegetschweiler (ATF 110 la 7) pour rappeler le principe selon lequel les couples mariés et les concubins sont placés en principe sur un pied d'égalité, les premiers ne devant pas être traités plus défavorablement. Notre Haute Cour a jugé qu'accorder le barème pour couples à chacun des deux parents lorsqu'ils sont séparés ou divorcés reviendrait à faire bénéficier les contribuables concernés de plusieurs déductions de nature identique pour le même enfant. Les contribuables séparés ou divorcés - qu'ils soient ou non avec un nouveau partenaire - seraient ainsi placés dans une situation plus favorable qu'un couple marié qui ne peut prétendre qu'une seule fois au barème pour couples. Une telle interprétation du texte légal doit être rejetée, car elle ne correspond ni au but de la disposition, ni à la volonté du législateur (ATF 131 II 553, consid. 3.4 et références citées).

- c) En l'espèce, il importe de constater que, contrairement à ce qu'affirme le recourant, l'autorité intimée ne lui a pas accordé le bénéfice du barème pour personnes mariées. Selon l'art. 5 de l'ordonnance sur la compensation des effets de la progression à froid, le revenu d'une personne célibataire est frappé d'un impôt de 511.30 francs lorsqu'il atteint 48'600 francs et, par 100 francs de revenu en plus, 2.97 francs de plus. Le revenu imposable net du recourant a été fixé à 59'591 francs. Si l'on décompose ce revenu en 48'600 francs et en 109 tranches de 100 francs, l'on obtient un impôt de 511.30 francs plus 109 fois 2.97 francs (soit 323.73 francs), ce qui totalise 835.03 francs. L'impôt fédéral direct dû pour la période 2005 a été fixé à 835 francs. Il a donc bien été arrêté en application du barème applicable aux personnes seules.

Et cette solution est conforme à la règle selon laquelle le barème pour personnes mariées et familles monoparentales est appliqué au revenu du parent qui obtient la déduction sociale pour enfant ou pour personne à charge des art. 36 al. 1 let. a ou b LIFD, respectivement 213 al. 1 let. a ou b LIFD. L'art. 214 al. 2 LIFD soumet en effet l'octroi de la réduction du taux de l'impôt non seulement à la condition de vivre en ménage commun avec l'enfant, mais également à la condition d'assumer l'entretien de l'enfant ce qui suppose d'obtenir la déduction sociale pour enfant ou pour personne à charge. Conformément à cette disposition et à la jurisprudence précitée, c'est le parent qui obtient l'une ou l'autre de ces déductions sociales qui peut bénéficier de la réduction du taux de l'impôt. Dans l'ATF 131 II 553, le Tribunal fédéral a considéré que l'autorité parentale ayant été attribuée au père des enfants, c'était normalement ce dernier qui en avait également la garde. Il pouvait prétendre aux déductions sociales accordées pour enfants (art. 213 al. 1 let. a LIFD) et assumait vraisemblablement l'essentiel des

dépenses liées aux enfants. Partant, seul le père des enfants, à l'exclusion de la recourante, pouvait revendiquer le barème pour couples. Notre Haute Cour a ainsi tranché la question de l'octroi du barème pour personnes mariées ou familles monoparentales en se basant sur le fait qu'un seul des deux parents disposait de l'autorité parentale sur les enfants. La situation du recourant est toutefois différente puisqu'il exerce son autorité parentale de manière conjointe avec la mère de ses enfants. Dans la mesure où il n'a pas droit aux déductions sociales de l'art. 213 al. 1 let. a ou b LIFD puisqu'il peut déduire les contributions d'entretien versées pour ses enfants, il ne remplit pas l'une des conditions nécessaires à l'application de la réduction du taux pour famille monoparentale. Cela suffit à considérer qu'il n'a pas droit à cette réduction du taux. La décision attaquée est confirmée sur ce point.

Certes, ce résultat peut sembler choquant dans la mesure où le recourant subvient de manière particulièrement importante à l'entretien de ses fils alors que seule une petite partie de cet entretien est déduite dans son chapitre fiscal. Il n'en demeure pas moins que le juge est lié par la réglementation légale et ne peut s'en écarter même si celle-ci apparaît de moins en moins adaptée aux nouvelles situations familiales.

III. Impôt cantonal (4F 06 118)

6. Le recours, déposé 2 juin contre une décision du 17 mai 2006, 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 qu'un contribuable peut opérer sur son revenu net une déduction de 5'500 francs (6'500 francs dès et y compris le troisième enfant) pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, si l'enfant est à sa charge exclusive (art. 36 al. 1 let. a 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). Cette règle ne reprend pas la teneur de la disposition fédérale, 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., ad § 7 n. 255, p. 149).
- b) Dans la mesure où il n'y a pas lieu de s'écarter de la solution qui prévaut en droit fédéral et à la lumière de la doctrine et jurisprudence évoquées ci-

dessus au consid. 3, le contribuable qui verse des contributions d'entretien déductibles en application de l'art. 34 al. 1 let. c LICD perd toute prétention à la déduction sociale pour enfants. Il s'ensuit que le recourant n'a pas droit non plus à la déduction sociale pour enfants de l'art. 36 al. 1 let. a LICD puisqu'il obtient déjà la déduction des contributions d'entretien versées pour ses enfants. Il ressort de la taxation litigieuse que l'autorité intimée a accordé au recourant la moitié de la déduction sociale pour enfants en dépit du fait qu'il a déjà droit à la déduction de ces contributions. La Cour renonce toutefois à aggraver sur ce point la taxation litigieuse pour cette période au vu des circonstances du cas.

8. a) L'art. 37 al. 3 LICD dispose également, en application de l'art. 11 al. 1 LHID, que le revenu global imposable des personnes mariées vivant en ménage commun et 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. Le taux minimal de l'impôt reste applicable. Les développements concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 4) sont également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé (art. 11 al. 1 LHID).
- b) Partant, le recourant n'a pas droit non plus à la réduction du taux pour couples mariés ou familles monoparentales. Le recourant invoque l'arrêt 4F 04 126 dans lequel la Cour a accordé le splitting à celui des parents qui obtenait le revenu le plus élevé. Le cas jugé concernait toutefois des parents qui partageaient certes à parts égales la garde de leurs enfants, mais dans leur cas, aucune pension alimentaire n'était versée. Tel n'est pas le cas du recourant qui verse des contributions d'entretien pour ses enfants et peut les déduire. Il n'a donc pas droit en plus au splitting, lequel est accordé à la mère des enfants imposée sur les pensions reçues. Le recours formé en droit cantonal est également rejeté.

402.8; 402.138; 402.152