

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 9 novembre 2006

Statuant sur le recours interjeté le 2 février 2006
(4F 06 28 et 29)

par

A., à **X.**,

contre

la décision sur réclamation rendue le 12 janvier 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 2004

(taux réduit pour famille monoparentale)

C o n s i d é r a n t :

En fait:

- A. A. est séparé de son épouse, B., depuis le 22 août 2002. De leur union sont issus deux fils. Le cadet, C., né en 1983, est étudiant à l'université et vit chez sa mère. A. verse des pensions alimentaires à son épouse, pour elle et leur fils C., et il prend au surplus directement à sa charge différentes dépenses du fils cadet.

Pour la période fiscale 2004, A. a revendiqué la déduction de pensions alimentaires d'un montant de 10'800 francs (sans préciser si elles concernaient exclusivement l'épouse) ainsi que la déduction sociale pour enfant pour son fils cadet qu'il a déclaré comme étant encore à sa charge à la date du 31 décembre 2004.

Par taxation du 20 octobre 2005, le Service cantonal des contributions a déduit les pensions alimentaires déclarées ainsi que - à titre de charge durable (code 4.33) - un montant équivalant à la demi-déduction sociale cantonale (2'750 francs) et un montant de 5'600 francs pour personne à charge au niveau de l'impôt fédéral direct. L'impôt dû a été fixé au taux respectivement, au barème ordinaire qui s'applique aux personnes vivant seules.

- B. Le 26 octobre 2005, A. a formé réclamation. A part d'autres points qui ne sont plus litigieux en l'espèce, il a demandé à bénéficier de la réduction du taux pour familles en invoquant ce qui suit:

«7.91 Revenu imposable

Pour les années 2002 et 2003 j'ai bénéficié du taux réduit assimilé à une personne mariée et ce, à juste titre, étant donné que j'entretiens totalement sur le plan financier mon fils C., né en 1983. La nouvelle taxation pour 2004 ne prévoit pas cette réduction du taux déterminant. L'on m'a répondu au téléphone, ce jour même, qu'il s'agissait de l'application de la nouvelle loi sur les impôts. S'il est vrai que dans la majeure partie des cas de divorce, les enfants mineurs ou majeurs, sont entretenus par le parent qui les logent, il n'en n'est pas de même dans mon cas. En effet, je paie Fr. 800.- par mois pour le logement et la nourriture de mon fils qui vit chez sa mère. De plus, je lui verse son argent de poche toutes les semaines ; il vient manger au moins une fois par semaine chez moi, a une chambre à disposition en cas de nécessité; son assurance-maladie est

payée par mes soins, tout comme l'assurance pour sa moto. Il en va de même pour la prise en charge des frais d'inscription semestriels à l'Université de Fribourg.

Vu ce qui précède, je pense qu'il est tout à fait légitime que je puisse bénéficier de la faveur relative à la réduction du taux d'imposition mentionné plus haut.»

Le Service cantonal des contributions a, par décision du 12 janvier 2006, rejeté sur ce point la réclamation précitée. Il a considéré ce qui suit:

«Code 7.91 – Revenu imposable (taux d'imposition)

Conformément aux instructions générales en vigueur (p. 39), **les contributions d'entretien pour les enfants majeurs (dès 18 ans) ne sont pas déductibles.**

En ce qui concerne la **déduction sociale**, conformément à une jurisprudence récente du Tribunal administratif en la matière (TA 2003, p. 145), celle-ci est accordée à raison de 50% au parent qui vit avec l'enfant et de 50% à l'autre parent, soit pour la période fiscale 2004, **Fr. 2'750.- à chacun pour l'impôt cantonal.**

En revanche, pour **l'impôt fédéral direct**, la déduction est accordée à 100% à chacun des parents, soit **Fr. 5'600.-.**

En matière de **splitting** (réduction du taux d'imposition pour les familles monoparentales), seul le parent qui vit en ménage commun avec l'enfant peut en bénéficier (art. 37 al. 3 LICD), en l'occurrence dans le cas présent, **la mère de l'enfant**, étant donné que C. vit auprès d'elle.»

- C. En date du 1^{er} respectivement 2 février 2006, A a interjeté recours en maintenant ses conclusions et en produisant notamment une copie de la décision du Tribunal civil de la Sarine du 15 octobre 2002 par laquelle, dans le cadre des mesures protectrices de l'union conjugale, la convention de séparation a été homologuée. Les chiffres indiqués dans la convention ne permettent pas de déterminer avec certitude si les pensions alimentaires déclarées et effectivement déduites pour la période fiscale 2004 concernent exclusivement l'épouse ou en partie aussi le fils majeur; cette question n'est cependant pas litigieuse dans la présente procédure. A l'appui de son recours, A. réaffirme que l'enfant C. est à sa charge pour un montant de 1'761.50 francs (conformément à la convention conclue), et il se prévaut notamment de l'ATF 131 II 553 selon lequel l'élément déterminant pour le splitting et le barème pour couples serait la réelle prise en charge de l'entretien de l'enfant.

Dans ses observations respectivement du 14 et du 16 février 2006, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours en maintenant

que, d'après les dispositions légales et la jurisprudence, seul le parent qui vit en ménage commun avec l'enfant peut bénéficier du taux réduit.

L'Administration fédérale des contributions ne s'est pas déterminée.

Le recourant a déposé des contre-observations en date du 21 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 06 28) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 06 29). 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 lieu d'interjeter également deux recours distincts, chacun avec ses griefs propres à l'impôt concerné.

II. Impôt fédéral direct (4F 06 28)

2. a) En matière d'impôt fédéral direct, les contribuables séparés ou divorcés se voient appliquer le barème pour couples mariés ou familles monoparentales à la *double condition* de vivre en *ménage commun* avec des enfants ou des personnes nécessiteuses, d'une part, et d'en *assumer pour l'essentiel l'entretien*, d'autre part (art. 36 al. 2 ou 214 al. 2 LIFD).

La [circulaire AFC n° 14 du 29 juillet 1994](http://www.estv.admin.ch) (publiée in Archives 63 p. 296 ainsi qu'à l'adresse Internet "<http://www.estv.admin.ch>") 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)".

Dans l'ATF 131 II 553 invoqué par le recourant, le Tribunal fédéral a confirmé 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 et concernant des enfants mineurs - 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 (consid. 3.4 et références citées).

- b) En l'espèce, on peut relever tout d'abord que l'autorité intimée n'a - en ce qui concerne l'impôt fédéral direct - pas accordé au recourant la déduction sociale pour enfant puisque aucun montant ne figure sous le code 6.11 réservé aux déductions sociales. Elle a en revanche admis la déduction d'un montant de 5'600 francs comme charge durable sous le code 4.33 de la taxation litigieuse. L'octroi de cette déduction qui correspond à la déduction forfaitaire des art. 35 al. 1 let. a et b ou 213 al. 1 let. a et b LIFD et 7 de l'ordonnance sur la compensation des effets de la progression à froid indique que l'autorité intimée a accordé au recourant la déduction sociale pour personne à charge, comme l'y autorise l'arrêt 2A.406/2001 rendu par le Tribunal fédéral en date du 23 janvier 2002. Cela étant, elle s'est basée sur le fait que le fils à charge de ses parents vit chez sa mère.

Il suffit de constater que le recourant ne fait pas ménage commun avec son fils majeur C. et que la première condition du barème pour couples et familles monoparentales n'est ainsi pas réalisée. Il s'agit là d'une exigence impérative, comme le confirme la doctrine dominante (cf. PETER LOCHER, *Kommentar DBG*, Bâle 2001, n. 14 et 18 ad art. 36; IVO P. BAUMGARTNER, n. 36 ad art. 36 *in Zweifel/Athanas*, *Kommentar zum DBG*, Bâle 2000). C'est donc aussi en vain que le recourant se prévaut de l'ATF 131 II 553, puisque dans cette affaire jugée d'abord par la Cour de céans, puis par notre Haute Cour, le barème pour couples et familles monoparentales a été accordé au père vivant en ménage commun avec les enfants mineurs sous son autorité parentale et dont il assurait principalement l'entretien, tandis que la mère, qui se prévalait d'une garde alternée de fait, s'est vu refuser cette faveur. Dès lors, le recours ne peut qu'être rejeté.

Certes, ce résultat apparaît étonnant et peu satisfaisant dans la mesure où le recourant subvient sans doute de manière particulièrement importante à l'entretien de son fils et où, au vu de la majorité de celui-ci, les pensions alimentaires versées ne sont plus déductibles dans son chapitre fiscal ni imposées chez la mère. Il n'en demeure pas moins que le juge est lié par la réglementation adoptée par le législateur. Ainsi, on ne peut que constater, une fois de plus, à quel point les conséquences fiscales liées aux différentes formes de vie familiales et à la séparation d'un couple marié sont non seulement extrêmement compliquées, mais souvent aussi mal adaptées aux cas de figure qui se présentent dans la réalité d'une société ayant largement évolué.

3. ...

III. Impôt cantonal (4F 06 29)

4. a) Le revenu global imposable des contribuables séparés ou divorcés *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 60% de ce revenu (art. 37 al. 3 LICD, dans sa version en vigueur pour la période litigieuse). Cette règle découle directement de l'art. 11 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14) qui oblige les cantons à prévoir que l'impôt des familles monoparentales doit être réduit de manière appropriée par rapport à celui des personnes vivant seules. L'art. 11 al. 1 3^{ème} phr. LHID laisse toutefois au législateur cantonal la liberté de déterminer si la réduction est accordée sous forme d'une déduction en pour cent sur le montant de l'impôt, dans des limites exprimées en francs, ou sous forme de barèmes différents pour les personnes seules ou les personnes mariées. Pour le reste, la question de la réduction de l'impôt des familles monoparentales relève du droit harmonisé et échappe à la souveraineté des cantons, de sorte que la jurisprudence fédérale en matière d'impôt fédéral direct est également valable pour l'interprétation des dispositions légales cantonales équivalentes.
- b) En l'espèce, l'autorité intimée n'a pas accordé au recourant le bénéfice de la réduction du taux de l'impôt pour famille monoparentale (splitting) prévu par l'art. 37 al. 3 LICD.

Si l'art. 36 LICD relatif à la déduction sociale pour enfants ne reprend pas la teneur de la disposition fédérale, la LHID ayant réservé le domaine des déductions sociales de droit cantonal (art. 9 al. 4 LHID; X. OBERSON, Droit

fiscal suisse, Bâle 2002, 2^{ème} éd., ad § 7 n. 255, p. 149), il n'en va pas de même de la règle concernant la réduction du taux de l'impôt pour famille monoparentale qui constitue du droit harmonisé. Aussi, s'agissant des conditions donnant droit au splitting, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct (cf. ci-dessus consid. 3) s'appliquent-elles également à l'impôt cantonal. Comme le recourant ne fait pas ménage commun avec son fils C., il n'a pas droit au splitting. Partant, le recours est également rejeté sur ce point.

402.152