

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 16 septembre 2005

Statuant sur le recours interjeté le 8 octobre 2004
(**4F 04 126** et **4F 04 127**)

par

M. C., représentée par la fiduciaire Allfingest SA, Rte de Chantemerle 58d,
1763 Granges-Paccot

contre

la décision sur réclamation rendue le 23 septembre 2004 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 2003

**(taux réduit pour famille monoparentale,
déduction sociale sur la fortune)**

Considérant :

En fait:

- A. M. C. a divorcé de Y. dont elle a eu deux enfants (A. né en 1992 et B. née en 1994). Elle en a la garde alternée une semaine sur deux et exerce son autorité parentale de manière conjointe avec leur père.

Pour la période fiscale 2003, M. C. a demandé la demi-déduction sociale cantonale pour chacun de ses deux enfants (4'700 Fr.) ainsi que la déduction sociale pour personne seule avec enfants à charge sur sa fortune imposable (60'000 Fr.).

Par taxation du 19 août 2004, le Service cantonal des contributions a déduit un montant équivalant à la demi-déduction sociale pour les deux enfants de M. C. à titre de charge durable (code 4.33). Il a en revanche fixé la déduction sociale sur la fortune imposable à 30'000 francs. L'impôt fédéral direct de la contribuable a été fixé à 1'004,25 francs sur la base d'un revenu imposable de 64'542 francs, l'impôt cantonal sur le revenu à 6'896,65 francs pour un revenu imposable de 69'262 francs et l'impôt sur la fortune à 53,40 francs pour une fortune imposable de 35'640 francs.

- B. Le 14 septembre 2004, M. C. a formé réclamation par l'intermédiaire de sa fiduciaire. Elle a demandé à bénéficier de la réduction du taux pour famille monoparentale et à la déduction sociale sur la fortune imposable à concurrence du montant revendiqué dans sa déclaration d'impôt. Elle a joint à son envoi un décompte des frais mensuels qu'elle a assumés pour ses deux enfants ainsi qu'une coupure de presse intitulée "Déduction fiscale pour enfants" citant l'arrêt 2A.406/2001 rendu par le Tribunal fédéral le 23 janvier 2002.

Le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée le 23 septembre 2004 en se fondant sur la circulaire n° 7 de l'Administration fédérale des contributions du 20 janvier 2000. Il a considéré que le barème réduit devait être accordé à celui des deux parents qui disposait du revenu le plus élevé (car censé contribuer de manière plus importante), ce qui était le cas du père des enfants et non de la contribuable. Il a relevé que le barème réduit ne pouvait pas être accordé à chacun des deux parents afin de sauvegarder l'égalité de traitement entre les couples vivant en ménage commun et ceux vivant séparés.

- C. En date du 4 octobre 2004, M. C. a interjeté recours en maintenant ses conclusions et en produisant notamment une copie du jugement de divorce. Elle ajoute pour le surplus qu'elle exerce son activité à 85% et que si elle travaillait à 100%, son salaire serait plus élevé de 426 francs que celui du père de ses enfants. Elle est d'avis que, compte tenu de l'octroi de la déduction sociale pour ses deux enfants et de son revenu calculé sur un taux d'activité de 100%, elle doit logiquement bénéficier également du taux réduit pour famille monoparentale.

Dans ses observations du 21 octobre 2004, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours en précisant qu'il confirme les arguments développés dans la décision attaquée.

Invitée à déposer des contre-observations éventuelles, M. C. a indiqué, le 22 novembre 2004, qu'elle maintenait son recours.

Par courrier du 1^{er} juillet 2005, la fiduciaire de M. C. a produit au dossier de la cause une procuration attestant de ses pouvoirs de représentation dans le cadre de la présente procédure.

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 et le recours concernant l'impôt cantonal. 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

2. a) Selon 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), 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.

En cas d'autorité parentale conjointe, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) propose une série de critères subsidiaires destinés à déterminer lequel des deux parents a droit à la déduction sociale pour enfant. La [circulaire AFC n° 7 du 20 janvier 2000](#) (publiée in Archives 68 p. 574 et à l'adresse Internet "<http://www.estv.admin.ch>" sous les onglets "Impôt fédéral direct, impôt anticipé, droits de timbre (DAT)" puis "Imprimés", "Circulaires" n° 7 W99-007F) précise en effet que pour les parents divorcés exerçant conjointement l'autorité parentale et vivant dans deux ménages distincts, en cas de garde alternée de l'enfant par les deux parents, et à défaut du versement par l'un à l'autre d'une contribution pour l'entretien de l'enfant ou en cas d'égalité des contributions de l'un et de l'autre, le critère déterminant pour l'octroi de la déduction sociale pour enfant et de la

réduction du taux de l'impôt sera l'importance de la garde exercée par chacun des parents; en cas de garde de fait de même importance, le critère subsidiaire déterminant sera celui du revenu le plus élevé.

- b) A teneur de la let. b de l'art. 35 al. 1 ou 213 al. 1 LIFD et 7 de l'ordonnance sur la compensation des effets de la progression à froid, sont déduits du revenu net 5'600 francs 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 l'épouse, ni pour les enfants pour lesquels la déduction selon la let. a est accordée.

Dans l'arrêt [2A.406/2001](#), le Tribunal fédéral a jugé que la formulation de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD n'exclut pas que l'interdiction du cumul des déductions sociales ne se rapporte qu'à une personne seule. Une telle interprétation s'impose dans la mesure où en principe l'imposition ne doit pas dépendre du traitement fiscal d'une tierce personne. Selon la réglementation de la lettre b, la déduction pour personne incapable d'exercer une activité à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit est subsidiaire par rapport à la déduction pour enfant (et pas l'inverse). La disposition en question exclut donc seulement que la déduction d'entretien de la let. b soit accordée à celui des deux parents qui obtient déjà la déduction pour enfant.

Ainsi, le parent qui n'obtient pas la déduction sociale pour enfant, peut prétendre à la déduction pour personne à charge si les conditions légales sont réalisées.

- c) En matière d'impôt fédéral direct, 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)".

Dans un arrêt [2A.256/2004](#) du 26 mai 2005, 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 (consid. 3.4 et références citées).

3. En l'espèce, il importe de relever tout d'abord que, contrairement à ce qu'affirme la recourante, l'autorité intimée ne lui a pas accordé de déduction sociale pour enfant puisque aucun montant ne figure sous le code 6.11 réservé aux déductions sociales. La recourante ne peut donc pas se prévaloir du fait qu'elle aurait obtenu la déduction sociale fédérale pour enfant aux fins d'obtenir l'application du barème pour couple. L'autorité intimée a en revanche admis la déduction d'un montant de deux fois 5'600 francs comme charges durables 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 semble indiquer que l'autorité intimée a accordé à la recourante la déduction sociale pour personne à charge, comme l'y autorise l'arrêt [2A.406/2001](#) précité.

Cela étant, la Cour observe que selon le jugement de divorce produit à l'appui du recours, l'entretien des enfants est réglé de la manière suivante:

- "- L'entretien quotidien des enfants sera pris en charge par le parent qui en a la garde. Les autres frais seront répartis à part égale entre les parents par décompte trimestriel, comprenant notamment l'habillement, l'écolage, les frais médicaux, les primes d'assurance maladie. L'affiliation des enfants à l'assurance maladie incombe à M. C. pour B. et à Y. pour A..*
 - *De plus, Y. contribuera à l'entretien de A. et de B. par le versement de pensions mensuelles suivantes, allocations pour enfants comprises:*
 - *pour la période allant du 15 mai 2001 au 31 août 2001: Fr. 354.45 par enfant;*
 - *pour la période allant du 1^{er} septembre 2001 au 31 août 2002: Fr. 173.75 francs par enfant;*
 - *dès le 1^{er} septembre 2002, seule la différence pouvant résulter de la perception par les parents des allocations pour enfants sera versée.**Les modalités de l'entretien des enfants ont été fixées en prenant en compte des revenus des parties (...).*
- Il est pris acte qu'en cas d'engagement d'une jeune fille au pair, cette dernière travaillera alternativement au service de chaque partie, durant la période où M. C. ou Y. exerceront la garde sur les enfants. (...).*
- Il est pris acte que les parties renoncent à toute contribution d'entretien l'une envers l'autre. (...)*

En l'occurrence, même si l'autorité parentale est exercée de manière conjointe et la charge d'entretien des enfants pratiquement partagée par moitié entre la recourante et le père de ses enfants, il n'en demeure pas moins que les deux parents ne peuvent pas obtenir chacun la réduction du taux de l'impôt pour famille monoparentale. Cela irait à l'encontre des principes énoncés par le Tribunal fédéral dans son arrêt [2A.256/2004](#) cité plus avant. Conformément à la circulaire AFC n° 7 du 20 janvier 2000, en cas de garde de fait de même importance, seul le parent obtenant le revenu le plus élevé a droit à la déduction sociale pour enfant et à la réduction du taux de l'impôt. Il s'ensuit que la recourante, qui reconnaît implicitement avoir obtenu un revenu moins élevé que celui du père de ses enfants dans la mesure où elle n'exerce pas son activité à plein temps, ne peut pas bénéficier de l'application du barème pour personnes mariées. En l'absence d'une base légale permettant de tenir compte de la charge d'entretien d'un enfant auprès de chacun de ses deux parents, la Cour ne saurait s'écarter de la solution actuellement prévue par le législateur et confirmée le 26 mai dernier par le Tribunal fédéral. La recourante peut certes trouver cette solution insatisfaisante. Mais l'on se doit de relever d'autre part que l'octroi du splitting au seul parent qui obtient le revenu le plus élevé trouve notamment sa justification dans le fait que le rabais fiscal plus important ainsi obtenu est censé profiter aux deux ex-époux dans la mesure où il peut être réparti entre eux sur le plan interne. Il appartient à la recourante et au père

de ses enfants d'en tenir compte dans la fixation de la pension. Il s'ensuit que le recours est rejeté.

4. (...)

III. Impôt cantonal

5. a) Un montant de 4'700 francs est accordé au contribuable lorsque l'enfant en apprentissage est à sa charge exclusive (art. 36 al. 1 let. a LICD). 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). Cette règle ne reprend pas la teneur de la disposition fédérale, la LHID ayant réservé le domaine des déductions sociales de droit cantonal (cf. art. 9 al. 4; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, 2^{ème} éd., ad § 7 n. 255, p. 149).

b) 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 droit 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 monoparentale 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.

c) En l'espèce, l'autorité intimée a correctement admis sans la modifier la demi-déduction sociale pour enfant revendiquée par la recourante dans sa déclaration d'impôt, comme le prévoit l'art. 36 al. 3 LICD lorsque les enfants

ne sont pas à la charge exclusive du contribuable. Par contre, elle ne lui a pas accordé 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 enfant 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; 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 (consid. 2c) s'appliquent-elles également à l'impôt cantonal. Comme, à garde de même importance, la recourante n'obtient pas le revenu le plus élevé des deux parents, elle n'a pas droit au splitting. Partant, le recours est rejeté sur ce point.

6. a) Aux termes de l'art. 61 LICD, pour les personnes mariées vivant en ménage commun et les 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, il est déduit 60'000 francs lorsque la fortune nette n'excède pas 100'000 francs. Cette déduction est réduite de 20'000 francs pour chaque tranche de 20'000 francs de fortune nette en plus (al. 1). Pour les personnes seules, il est déduit 30'000 francs lorsque la fortune nette totale n'excède pas 70'000 francs. Cette déduction est réduite de 10'000 francs pour chaque tranche de 15'000 francs de fortune nette en plus (al. 2). L'assujettissement commence dès que la fortune imposable du contribuable atteint 15 000 francs et celle d'un couple ou d'un contribuable ayant charge de famille 25 000 francs (al. 3).

Lors de l'adoption de la LICD, le législateur a notamment décidé, par souci d'égalité de traitement, de distinguer les contribuables ayant charge de famille de ceux n'en ayant pas. Il a ainsi introduit une déduction différente pour les personnes mariées et les familles monoparentales en doublant le montant de la déduction sociale admise pour les personnes seules (BGC 2000 p. 345 ss, 358 et 668).

- b) Il convient de signaler tout d'abord que la LHID ne contient aucune règle sur les déductions sociales à accorder sur la fortune imposable de sorte que le droit cantonal est seul applicable. En l'occurrence, la recourante n'a obtenu qu'une déduction de 30'000 francs et non de 60'000 francs sur sa fortune imposable. L'autorité intimée n'a pas précisé si elle lui accordait la déduction sociale pour personne seule, ou la moitié de la déduction sociale pour personnes mariées ou familles monoparentales par analogie avec la règle

relative au partage de la déduction sociale pour enfant en matière d'impôt cantonal sur le revenu. Dans le cas présent, il est établi que la recourante n'assure que pour moitié l'entretien de ses enfants. Par conséquent, dans la mesure où elle n'assure pas l'essentiel de leur entretien, elle ne saurait bénéficier d'une déduction sociale de 60'000 francs sur sa fortune imposable. Le recours est également rejeté sur ce point.

402.8; 402.138; 402.152