

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 6 octobre 2006

Statuant sur le recours interjeté le 4 octobre 2005
(4F 05 187 et 188)

par

A., à **X.**,

contre

la décision sur réclamation rendue le 8 septembre 2005 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2004,

(frais de garde des enfants)

C o n s i d é r a n t :

En fait:

- A. A. est musicien de profession. Il est marié et père de trois enfants: B. né en 1997, C. né en 1999 et D. née en 2002.

Pour la période fiscale 2004, les époux A. ont déclaré les revenus d'activités suivants:

	<i>code</i>	<i>contribuable</i>	<i>conjoint</i>
<i>revenu d'une activité salariée principale</i>	1.11		106'357
<i>revenu d'une activité salariée accessoire</i>	1.12		1'268
<i>revenu d'une activité indépendante principale</i>	1.21	-3'226	
<i>revenu d'une activité indépendante accessoire (entretien immeuble selon art. 49 II LICD)</i>	1.22	5'000	

Ils ont revendiqué un montant de 7'892 francs sous le code 6.21 de leur déclaration au titre de frais de garde des enfants.

Par taxation du 16 juin 2005, le Service cantonal des contributions a limité la déduction pour frais de garde des enfants au montant du revenu le plus bas réalisé par l'un ou l'autre époux, à savoir aux 1'774 francs correspondant au total des revenus d'activités indépendantes de A.

- B. Celui-ci a formé réclamation le 15 juillet 2005 afin d'obtenir entre autres déductions revendiquées celle concernant les 7'892 francs de frais de garde des enfants. Il a fait valoir que, de par son activité de compositeur et musicien indépendant, il ne pouvait pas escompter des gains proportionnels au temps passé à l'exercice de sa profession durant l'année écoulée. Il a expliqué que le temps passé à faire de la promotion porterait ses fruits dans plusieurs années et que les gains résultant de l'exécution publique des ses compositions étaient proportionnels au nombre d'exécutions et à la quantité de public touché, ce qui suppose énormément de promotion pour toucher beaucoup de public. Il a ajouté que les revenus de son travail de 2004 seraient touchés dans les années prochaines mais qu'il lui serait alors impossible de déduire le solde des frais de garde de 2004.

Le 8 septembre 2005, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation de A. sur certains points qui ne font pas l'objet de la présente procédure. En revanche, il a refusé de modifier le montant admis en déduction au titre de frais de garde des enfants. Le revenu net des époux A.

a été ramené de 58'800 francs à 58'064 francs pour l'impôt cantonal et de 63'377 francs à 62'641 francs pour l'impôt fédéral direct.

- C. Par acte du 3 octobre 2005, A. a interjeté recours contre la décision précitée en concluant à l'octroi de la pleine déduction des frais de garde revendiqués. Il expose qu'il a été inscrit au chômage de juillet 2003 à mars 2005, qu'il n'a touché ses indemnités qu'en mars et avril 2005 sur décision de la Caisse publique de chômage du 16 mars 2005 après avoir été déclaré apte au placement par jugement du Tribunal administratif du 7 octobre 2004, que durant toute cette période, il avait l'obligation légale d'être apte au placement, d'être disponible pour un éventuel employeur et de consacrer le temps nécessaire aux recherches d'emploi pendant la journée, de sorte qu'il lui fallait une personne pour s'occuper des enfants. Parallèlement à ses recherches d'emploi salarié, il aurait développé ses activités indépendantes de compositeur et de concertiste le soir et le week-end. Cela l'aurait occupé à près de 150% pendant toute cette période et ne lui aurait rien rapporté en 2004, son activité de compositeur ayant été déficitaire cette année-là et ses indemnités de chômage ne lui ayant été versées que l'année suivante.

Dans ses observations du 2 novembre 2005, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il relève en substance que le calcul du droit à la déduction pour frais de garde des enfants prévue en droit cantonal est opéré de la même manière que le calcul de la déduction pour l'activité du conjoint, c'est-à-dire sur le produit du travail le plus bas qu'obtient l'un des conjoints. Il signale que la procédure cantonale en la matière est reprise de la pratique fédérale concernant la déduction pour l'activité du conjoint, pratique précisée dans la circulaire de l'Administration fédérale des contributions n° 13 pour la période fiscale 1995/1996.

A. a fait part de ses contre-observations le 29 novembre 2005. Il remarque que ni les Instructions générales concernant la déclaration d'impôt des personnes physiques ni la loi fiscale ne mentionnent que la déduction est limitée au revenu le plus bas. Il ajoute que s'il avait été au courant de cette pratique, il aurait rempli différemment sa déclaration d'impôt, déclaration qu'il propose de rectifier de la manière suivante:

code	Proposition de rectification de la déclaration 2004	
1.21	Revenu d'une activité indépendante principale	-3394
1.22	Revenu d'une activité indépendante accessoire	5000
1.51	Part indemnités de chômage 2003 et 2004	6118
1.91	Total des revenus	7892 (recte 7724)
6.21	Frais de garde des enfants	7892

Le Service cantonal des contributions a déposé ses ultimes remarques le 25 janvier 2006. Il est d'avis que le recourant ne peut pas se prévaloir du

grief selon lequel il ne pouvait pas connaître, avant son recours, les principes appliqués en matière de déduction de frais de garde des enfants étant donné que ceux-ci lui ont été indiqués dans la décision sur réclamation. S'agissant de la proposition du recourant de modifier sa déclaration d'impôt 2004 en ce sens que les indemnités de chômage des années 2003 et 2004 soient ajoutées au revenu imposable (sous le code 1.51 de la déclaration), le Service cantonal des contributions estime que la taxation ne contient pas d'erreur manifeste, les indemnités de chômage en question n'ayant pas été déclarées. Il relève encore qu'il s'agit là d'une conclusion sortant du cadre de la décision attaquée et ne présentant aucun lien de connexité avec l'objet du litige de sorte qu'elle doit être déclarée irrecevable. Il considère que si l'on admettait la proposition de A. à ce stade de la procédure, cela reviendrait à lui permettre d'attendre l'issue plus ou moins favorable de la procédure judiciaire et d'obtenir ensuite un arrangement fiscal, ce qui serait inacceptable sous l'angle de la bonne foi.

En droit:

I. Procédure applicable, jonction des causes

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir R. ZIGERLIG / G. JUD *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, Bâle 2000, n. 3 ss ad art. 104 LIFD). Aussi les al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11) prescrivent-ils que la procédure de recours devant le Tribunal administratif - lequel est l'instance de recours prévue par l'art. 104 al. 3 LIFD - est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal, sous réserve de dispositions contraires du droit fédéral (voir art. 140 ss LIFD). Il s'ensuit que les règles de procédure de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1) et du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1) sont applicables à titre subsidiaire.
- b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (4F 05 187) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 05 188). 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 05 187)

2. Dans la mesure où le recourant précise qu'il use de son droit de recours conformément à "l'art. 135 LIFD", il y a lieu de considérer que son recours concerne également l'impôt fédéral direct.

Le recours, déposé le 3 octobre contre une décision sur réclamation du 8 septembre 2004, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

3. Le recourant conclut à l'octroi de la déduction de la totalité des frais de garde des enfants, sans limitation au revenu le plus bas réalisé par ou l'autre époux.

Comme le Président de la Cour fiscale a déjà eu l'occasion de le préciser le 10 janvier 2005 (voir ATA 4F 04 144 et 145 non publié en la cause T. et A. M.), il importe de rappeler que la LIFD ne contient pas de règle concernant la déduction des frais de garde des enfants, au contraire du droit cantonal. Une loi du 20 juin 2003 avait bien prévu d'introduire dans la LIFD un nouvel art. 33 al. 1 let. c^{bis} instaurant une telle déduction (voir [FF 2003 p. 4043](#)), mais cette loi a été rejetée en votation populaire. Dans l'arrêt précité, le président de la Cour fiscale a examiné la question de savoir si les frais de garde des enfants ne pourraient pas constituer des frais d'acquisition du revenu au sens de l'art. 25 al. 1 let. c LIFD. Il a observé à cet égard que

selon une jurisprudence constante et selon la doctrine dominante, les frais de garde des enfants ne sont pas qualifiés de frais d'acquisition du revenu (voir ATF 124 II 29 consid. 3d; arrêt du Tribunal fédéral [2A.681/2004](#) du 10 décembre 2004 publié sur internet *in* "<http://www.bger.ch>" sous "Jurisprudence"; ATA FR du 4 avril 1997 *in* RFJ 1997 p. 146; ATA non publié du 20 février 2004 en la cause P. G.; (P. LOCHER, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, n. 23 ss ad art. 25; M. REICH *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bâle 2000, n. 7 s. ad art. 34 LIFD; P. AGNER / B. JUNG / G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 2 ad art. 34; chacun avec les références citées).

Dans ces circonstances, la déduction pour les frais de garde des enfants ne peut pas, a priori, entrer en ligne de compte en matière d'impôt fédéral direct. Il s'ensuit que le recours s'avère infondé.

4. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: Tarif JA, RSF150.12). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer un émolument de 100 francs.

III. Impôt cantonal (4F 05 188)

5. Le recours, déposé le 3 octobre contre une décision du 8 septembre 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RSF 642.14), 180 LICD, 30 CPJA et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.
6. a) La LHID ne reconnaît pas les frais de garde des enfants comme étant des frais d'acquisition du revenu au sens de l'art. 9 al. 1, ni ne prévoit que ces frais donnent droit à une déduction générale ou à une déduction sociale. Dans le texte soumis au referendum facultatif de la loi fédérale du 20 juin 2003 sur la modification d'actes concernant l'imposition du couple et de la famille, l'imposition du logement et les droits de timbre (voir [FF 2003 p. 4049](#)), la déduction pour frais de garde des enfants - qui revêtait la forme d'une déduction générale - devait figurer dans un nouvel art. 9 al. 2 let c^{bis}

LHID. Avec le rejet de la loi par le peuple, n'a subsisté que la règle de droit transitoire de l'art 72c LHID, dans sa teneur au 15 décembre 2000, prévoyant que jusqu'à l'entrée en vigueur de la réforme de l'imposition du couple et de la famille, les cantons peuvent prévoir une déduction du revenu imposable pour les frais de garde des enfants de parents exerçant une activité lucrative. La déduction y relative n'existe donc que dans la mesure où elle est prévue dans le droit cantonal (voir arrêt du Tribunal fédéral [2A.681/2004](#) précité).

- b) En usant de la marge de manœuvre laissée par l'art. 9 al. 4 LHID, le législateur fribourgeois a introduit dans la disposition de la LICD consacrée aux déductions sociales, une déduction pour les frais de garde des enfants. L'art. 36 al. 1 let. g LICD prévoit en effet la défalcation d'un montant jusqu'à 4'000 francs sur le revenu des époux vivant en ménage commun et qui exercent tous les deux une activité lucrative, pour les frais de garde prouvés de chaque enfant à charge âgé de moins de 12 ans. La même déduction est accordée aux personnes seules qui travaillent et qui ont un/des enfants à charge avec qui ils font ménage commun. L'octroi d'une rente AI est assimilé à l'exercice d'une activité lucrative pour l'obtention de la déduction.
- c) L'autorité intimée - qui n'a préalablement écarté que 4 factures de 858.50 francs (prime d'assurance scolaire, écolages de l'école maternelle "Nuage Bleu" et du Conservatoire ainsi que matériel scolaire facturé par la Commune) sur les 24 factures totalisant 7'891,85 francs revendiqués - a limité cette déduction à concurrence des 1'774 francs nets obtenus par le recourant dans le cadre de ses activités lucratives (soit -3'226.- et 5'000.- déclarés respectivement sous les rubriques "activité indépendante principale" et "activité indépendante accessoire"). Elle expose que la procédure cantonale d'application de cette disposition est reprise de la pratique fédérale concernant la déduction pour l'activité du conjoint et se réfère à la circulaire n° 13 du 28 juillet 1994 de l'Administration fédérale des contributions relative à l'application de cette déduction. Il y est prévu que l'octroi de la déduction est régi par les principes suivants:
- "- *les deux conjoints doivent exercer une activité lucrative; la déduction n'est accordée que sur le revenu le plus bas (cf. message concernant la LIFD du 25.5.1983, p. 183 et s.) si les deux activités sont indépendantes l'une de l'autre, ou sur le revenu total du couple en cas de collaboration.*
 - *La déduction est égale au montant du revenu le plus bas s'il est inférieur au montant de la déduction. La déduction n'est pas admise si le revenu de l'activité lucrative se solde par une perte.*
 - *(...).*
 - *La déduction n'est pas réduite du seul fait que le conjoint qui obtient le revenu le plus bas ne travaille ou ne collabore que pendant une partie de l'année ou à temps partiel.*

- *Les indemnités pour perte de gain en cas d'interruption temporaire du travail (indemnités en cas de service dans l'armée ou dans la protection civile, indemnités journalières de l'assurance-chômage, de l'assurance-maladie et de l'assurance-accidents) sont assimilées au revenu de l'activité lucrative.*

(...) Si les époux exercent indépendamment l'un de l'autre une ou plusieurs activités (indépendantes ou dépendantes), on admettra la déduction entière si le revenu annuel global de l'époux qui gagne le moins est au moins égal au montant de la déduction légale. S'il est inférieur à ce montant, on ne déduira que le montant de ce revenu. Par revenu d'une activité lucrative, il faut entendre la totalité du revenu du contribuable provenant de l'exercice d'une activité lucrative dépendante ou indépendante, principale ou accessoire conformément à la déclaration d'impôt".

Dans un arrêt [2P.35/2005](#) du 1^{er} septembre 2005 (consid. 4.3 et ATF 131 II 1ss, consid. 4.1 auquel il est renvoyé), notre Haute Cour a toutefois rappelé que cette circulaire n° 13 (comme toute circulaire ou autre directive) ne liait pas le Tribunal fédéral (dans la mesure où elle ne constitue pas du droit fédéral au sens de l'art. 104 let. a OJ). Il apparaît ainsi que la circulaire précitée ne suffit pas à justifier la pratique de l'autorité intimée relative à l'application de la déduction des frais de garde des enfants, laquelle non seulement ne concerne pas directement la déduction en question qui existe au niveau cantonal et non pas au niveau fédéral mais encore, en tant que circulaire, ne lie pas le Tribunal fédéral qui peut s'en écarter et donc ne lie pas la Cour fiscale non plus. Il importe dès lors de déterminer si la pratique de l'autorité intimée est conforme à l'interprétation que l'on peut tirer de l'art. 36 al. 1 let. g LICD.

7. a) Selon les principes généraux d'interprétation, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique; ATF 128 II 56 consid. 4a; ATF 125 II 177 consid. 3).
- b) Sous un angle littéral, l'expression "*jusqu'à 4'000 francs*" contenue à l'art. 36 al. 1 let. g LICD sous-entend logiquement que la déduction peut être inférieure à cette somme. De même, les Instructions générales concernant la déclaration d'impôt des personnes physiques indiquent-elles sous le code

6.21 que la déduction en cause "se monte au **maximum à 4'000 fr.** par enfant". Toutefois, le texte de la norme n'indique pas dans quelles circonstances la déduction des frais de garde des enfants n'atteint pas les 4'000 francs en question, en particulier si est notamment visé le cas où le revenu annuel global de l'époux qui gagne le moins est inférieur au montant de la déduction légale.

Lors des débats parlementaires ayant précédé l'adoption de l'art. 36 al. 1 let. g LICD, le Commissaire du Gouvernement a précisé ce qui suit:

"Etant donné que cette déduction est accordée d'une manière générale, en fonction de l'existence de deux revenus du travail, il y a similitude dans l'examen avec la déduction pour double activité prévue à l'art. 34 al. 2 LICD: comme cette dernière existe sur le plan de l'impôt fédéral direct, il est indispensable, sur le plan de l'impôt cantonal, d'avoir une interprétation identique. En définitive, le calcul du droit à la déduction doit être opéré de la même manière pour l'activité du conjoint et pour les frais de garde. Concrètement et en se basant sur la pratique de la LIFD, on déterminera le montant de la déduction en tenant compte des indications suivantes. Pour les activités salariales, il y a lieu d'admettre la déduction sur le revenu du travail le plus bas qu'obtient l'un des conjoints: on entend le salaire net 2 après les déductions habituelles pour frais. Si l'activité est régulière, on peut dire que la déduction est fixe et s'élève à 1'000 francs (au vote, la déduction a été portée à 2'000 francs) prouvés par enfant. Cependant, si le produit du travail net 2 le plus bas, après les déductions des frais généraux pour l'acquisition du revenu est inférieure à 1'000 francs (2'000 francs) par enfant, seul ce montant peut être déduit. Aucune déduction n'est admise si l'activité lucrative révèle une perte" (BGC 2000 p. 659).

Il ressort de ce qui précède que, si le texte même de l'art. 36 al. 1 let. g LICD ne prévoit pas expressément la limitation de la déduction pour frais de garde des enfants au montant du revenu le plus bas réalisé par l'un ou l'autre conjoint, le législateur fribourgeois avait toutefois l'intention claire d'établir une telle limite en la calquant sur celle de l'art. 34 al. 2 LICD dont la teneur est identique à celle des art. 9 al. 2 let. k LHID, et 33 al. 2, respectivement 212 al. 2 LIFD. Ces articles disposent en effet qu'une déduction est accordée sur le produit du travail qu'obtient l'un ou l'autre conjoint en cas de double activité lucrative des époux vivant en ménage commun. Il n'y est pas prévu non plus de limitation de la déduction à concurrence du revenu le plus bas, mais la circulaire n° 13 précitée en donne les principes d'application. Il est donc logique que l'autorité intimée s'y soit référée pour fixer les conditions du droit à la déduction des frais de garde des enfants.

- c) D'un point de vue systématique, l'on peut se demander si la limite instaurée par le législateur fribourgeois est bien conforme à la nature même de la déduction des frais de garde des enfants qui, en tant que déduction sociale,

devrait par définition n'avoir aucun rapport de causalité avec l'obtention du revenu, mais être accordée sur la base de considérations purement sociales indépendantes du revenu. En introduisant une limite à concurrence du revenu le plus bas, le législateur a semble-t-il voulu tenir compte du fait que, même si la déduction pour frais de garde des enfants n'est pas une déduction de frais d'acquisition du revenu, elle s'en approche. Il a donc cherché à éviter que de tels frais de garde puissent être déduits par un couple même si l'une des deux activités produit un revenu inférieur à ce que ne coûte la garde des enfants. Dans ce genre de situation, l'obligation de faire garder les enfants par une tierce personne alors que la deuxième activité du couple ne permet pas de couvrir de tels frais relèverait d'un choix de convenance personnelle et non pas d'une nécessité économique. Au demeurant, la déduction pour frais de garde des enfants n'est pas la seule déduction sociale dont l'octroi dépend d'une certaine limite de revenu. Les déductions pour revenu modeste notamment contiennent elles aussi des limites en fonction du revenu des contribuables qui en bénéficient.

Au vu de ce qui précède, la Cour considère que l'autorité intimée était fondée à limiter la déduction litigieuse à concurrence du montant du revenu le plus bas réalisé par le recourant et son épouse, en l'occurrence, celui du recourant.

- d) Il n'est nul besoin d'examiner encore si le recourant peut, de bonne foi, prétendre à obtenir une nouvelle taxation lui permettant d'englober dans ses revenus les indemnités de chômage touchées en 2005 et défalquer ainsi la totalité des frais de garde de ses enfants. Comme la Cour a eu l'occasion de le préciser dans un arrêt [4F 02 171](#) non publié du 16 mai 2003, les indemnités de chômage afférentes à une période antérieure à leur versement sont imposables au plus tôt au moment du prononcé de la décision de l'autorité octroyant les indemnités en question. C'est à ce moment-là seulement que le contribuable acquiert une prétention ferme à les recevoir. En l'espèce, la prétention ferme du recourant à recevoir ses indemnités de chômage a pris naissance au moment du prononcé de la Caisse publique de chômage le 16 mars 2005, date qui a été communiquée par le recourant lui-même dans ses contre-observations du 29 novembre 2005. Même si l'on admettait que les conditions d'une nouvelle taxation sur ce point sont réalisées parce qu'un lien de connexité entre les indemnités concernées et la déduction pour frais de garde des enfants pourrait se concevoir, il ne serait malgré tout pas possible d'imposer ces indemnités en 2004 puisque la naissance du droit à leur versement n'a pris naissance qu'en 2005.

Il s'ensuit que le recours formé en matière d'impôt cantonal est également rejeté.