

# TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

## COUR FISCALE

### Décision du Président du 20 juillet 2006

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 10 novembre 2005 (**4F 05 216 et 217**)

par

**A.**, à X.

contre

la décision sur réclamation rendue le 7 octobre 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,

**(déduction sociale pour enfant en formation ou  
personne nécessiteuse à charge)**

## Considérant :

### En fait:

- A. A. travaille pour la société B. Marié, il est le père de deux enfants, dont C., née en 1984. Dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2004, il a notamment revendiqué la prise en compte de deux montants de 5'500 francs à titre de déduction sociale pour ses deux enfants (code 6.11).

Par avis de taxation du 18 août 2005, le Service cantonal des contributions a refusé la déduction sociale pour C., en ajoutant la remarque suivante: "votre fille n'étant plus étudiante au 31 décembre 2004, vous n'avez plus droit à la déduction pour enfant à charge".

- B. Par réclamation du 14 septembre 2005, A. a notamment contesté le refus susmentionné dans les termes suivants:

*"Vous m'avez supprimé la déduction de 5'500 francs pour ma fille C. alors que durant l'année 2004 elle était étudiante au Collège ... jusqu'au début de juillet, puis l'automne elle a effectué un stage dans l'établissement E, ce stage de minimum cinq mois est obligatoire afin de pouvoir se présenter à l'école HES-S2, de ce fait, elle a été étudiante durant toute l'année 2004. De plus sur sa déclaration d'impôt pour l'année 2004, le point 3.91 ne dépasse pas la somme limite de 18'000 francs; donc votre suppression de cette déduction est incorrecte."*

Par lettre du 21 septembre 2005, le Service cantonal des contributions a demandé à A. de prouver que sa fille C. était effectivement étudiante au 31 décembre 2004, en produisant une attestation de l'école concernée et en précisant par ailleurs, le cas échéant, à quelle date l'intéressée avait cessé son activité lucrative de stagiaire.

Dans sa réponse du 2 octobre 2005 à la lettre susmentionnée, A. confirme en substance que sa fille C. a commencé un stage début octobre 2004 et qu'elle a obtenu son admission à la Haute école HES-S2 Travail social au mois de septembre 2005. Il ajoute que cette décision d'admission a exigé le sacrifice de 14 à 18 mois de travail personnel et de période de stage qui sont selon lui assimilables à des études.

Par décision du 7 octobre 2005, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation de A. Relevant que les déductions sociales sont fixées en fonction de la situation à la fin de la période fiscale, il a constaté que C. avait réalisé à partir du 1<sup>er</sup> octobre 2004 un salaire net d'environ 3'000 francs

dans une activité lucrative de stagiaire, et qu'elle n'était par conséquent ni étudiante, ni apprentie au 31 décembre 2004, ce qui justifiait le refus de la déduction sociale requise. Le Service cantonal a encore noté que pour la période fiscale 2005, la déduction pourrait être admise si l'intéressée devait avoir à nouveau un statut d'étudiante au 31 décembre 2005.

- C. Le 10 novembre 2005, A. a interjeté recours contre la décision précitée, concluant à l'octroi de la déduction sociale pour sa fille C. Se référant aux instructions générales concernant la déclaration des personnes physiques établies par le Service cantonal des contributions à l'attention des contribuables, il réaffirme que sa fille a réalisé un revenu inférieur à 18'000 francs durant l'année 2004 et qu'elle a consacré durant cette année l'ensemble de son occupation à sa formation.

Dans ses observations sur recours déposées le 18 novembre 2005, l'autorité intimée conclut au rejet du recours. Rappelant que les déductions sociales sont fixées en fonction de la situation à la fin de la période fiscale, elle affirme que ce n'est pas le salaire réalisé par C. pour l'ensemble de l'année 2004 qui est déterminant, mais plutôt le fait que celle-ci a gagné 3'000 francs par mois environ à partir du 1<sup>er</sup> octobre 2004 et n'était de ce fait plus à la charge de ses parents au 31 décembre 2004. Enfin, l'autorité intimée se réfère à une lettre de la Haute école fribourgeoise de travail social du 19 septembre 2005, jointe au dossier, dont il ressort que C. ne pourrait débiter ses études qu'à partir de l'automne 2006.

A. a déposé des contre-observations en date du 29 décembre 2005. Maintenant sa position, il se réfère une nouvelle fois aux instructions générales susmentionnées en relevant pour l'essentiel que sa fille a réalisé en 2004 un revenu inférieur à 18'000 francs. Il s'étonne par ailleurs que le fait de travailler trois mois sur douze suffit à donner à celle-ci le statut de travailleur.

Dans ses ultimes remarques du 13 janvier 2006, le Service cantonal des contributions confirme ses conclusions en insistant sur le fait que C. réalisait au 31 décembre 2004 un salaire suffisant à son entretien dans une activité qui a par ailleurs été poursuivie en 2005.

- D. Donnant suite par télécopie du 4 juillet 2006 à une requête du greffier-rapporteur délégué à l'instruction, le Service cantonal des contributions a produit les certificats de salaire figurant dans le dossier fiscal de C. pour l'année 2005.

**En droit:**

## **I. Procédure applicable, jonction des causes et compétence du juge unique**

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 en matière d'impôt fédéral direct.
  
- 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 05 216) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 05 217). 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.

- c) En application 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 05 216)

2. Dans la mesure où la décision sur réclamation, datée du vendredi 7 octobre 2005, a été adressée au recourant sous pli ordinaire, sa notification a pu intervenir dans les quelques jours qui ont suivi. Dans ces conditions, il convient d'admettre que le recours déposé le 10 novembre 2005 l'a été dans le délai et les formes prévus aux 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 du recourant et qui permettront de déterminer si une déduction sociale doit lui être accordée pour sa fille C..

- 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 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 récemment 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 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 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. Selon la doctrine, la notion d'incapacité totale ou partielle d'exercer une activité lucrative ("Erwerbsunfähigkeit", "beschränkte Erwerbsfähigkeit") peut être rapprochée de celle d'incapacité de subvenir à ses besoins ("Unterstützungs-bedürftigkeit") qui ressort des art. 36 al. 2 et 214 al. 2 LIFD (P. LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Bâle 2001, ad art. 35 LIFD n. 50ss p. 880ss, et les références citées). En particulier, une incapacité partielle d'assumer son entretien peut être reconnue lorsqu'une personne est empêchée, durant une certaine période ou à long terme, de réaliser un revenu suffisant parce qu'elle se trouve au chômage (Circulaire du 14 juillet 1988 de l'administration fédérale des contributions, ASA 57, p. 431; P. LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Bâle 2001, ad art. 35 LIFD n. 57 p. 882 et la jurisprudence cantonale citée, notamment l'arrêt bernois du 31 juillet 1997 dans la cause S., NStP 1997 p. 141).

- 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, il n'est pas contesté que la fille du recourant, née en 1984, a bénéficié durant l'année 2004 d'une aide matérielle de son père pour son logement et une partie de son entretien. Après avoir obtenu sa maturité au mois de juin 2004, elle a entrepris des démarches pour s'inscrire à la Haute école HES-S2 Travail social. Dans ce cadre, elle a débuté au 1<sup>er</sup> octobre 2004 un stage rémunéré dans le secteur soins de l'Etablissement E. Jusqu'au 31 décembre 2004, elle a réalisé dans cette activité un salaire mensuel d'environ 3'000 francs net. S'agissant toujours de la période fiscale 2004, il ressort de son avis de taxation figurant dans le dossier du recourant qu'elle a gagné en sus 8'087 francs dans une activité accessoire, sans qu'il soit précisé si ce revenu concerne l'année entière ou seulement certains mois. Ensuite, elle a poursuivi son stage rémunéré à l'Etablissement E. du 1<sup>er</sup> janvier 2005 au 30 juin 2005, pour un salaire net global de 16'973 francs, soit un peu plus de 2'800 francs par mois, avant de travailler au service de l'EMS F., du 1<sup>er</sup> juillet 2005 au 31 décembre 2005, pour un salaire net global de 14'102 francs, soit environ 2'350 francs par mois (voir certificats de salaire annexés à la déclaration d'impôt de l'intéressée pour la période 2005, produits en télécopie le 4 juillet 2006 par le Service cantonal des contributions).
- b) Il ressort de ce qui précède qu'au 31 décembre 2004, C. réalisait depuis trois mois un revenu net d'environ 3'000 francs par mois dans le cadre d'un stage rémunéré. Cette situation peut par ailleurs être qualifiée de durable puisqu'elle s'est prolongée - sous réserve d'une très légère diminution de revenu - à tout le moins pour les mois de janvier à juin 2005. Dans ces conditions, force est de constater qu'à la date déterminante fixée par la loi (voir ci-dessus consid. 3a), la fille du recourant réalisait de façon durable un revenu lui permettant d'assumer son entretien sans qu'il lui soit nécessaire



de recourir au soutien de ses parents, de telle sorte que le refus de la déduction sociale pour enfant mineur ou en formation ou pour personne nécessiteuse à charge doit être confirmé.

Contrairement à ce qui semble ressortir de l'échange d'écritures entre les parties, le fait que la fille du recourant puisse être considérée ou non comme une étudiante ou une autre personne en formation n'est pas déterminant pour l'issue de la cause. Il s'agit en effet plutôt d'examiner si, à la date déterminante du 31 décembre 2004, elle se trouvait ou non durablement à la charge de ses parents.

Quant à l'argument du recourant selon lequel sa fille a réalisé en 2004 un revenu inférieur à la limite de 18'000 francs prévue par les instructions générales citées plus haut, il ne tient 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. Sous cet angle, le fait que les instructions générales énoncent le principe d'une limite de revenu annuelle, sans autre précision et sans faire de référence à la situation au 31 décembre de l'année concernée, peut s'avérer 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.

- c) Pour ces motifs, le recours sera rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.
5. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 du Tarif).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 50 francs.

### **III. Impôt cantonal (4F 05 216)**

6. Le recours, déposé le 10 novembre 2005 contre une décision du 7 octobre 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), 150 al. 4 et 180 LICD ainsi

que 30 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<sup>ère</sup> 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 du recourant et qui permettront de déterminer si une déduction sociale doit lui être accordée pour sa fille C.

- 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). 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<sup>ème</sup> éd., p. 149, n. 255).
- 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. 3c et 3d) en affirmant 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 déduction pour personne incapable de subvenir à ses besoins au sens de l'art. 36 al. 1 let. c LICD, elle n'est octroyée en droit cantonal que si le contribuable supporte la principale charge d'entretien d'une telle personne. Contrairement au droit fédéral, la disposition cantonale ne prévoit pas expressément de limite en-dessous de laquelle l'aide accordée n'ouvre pas le droit à une déduction. Toutefois, le fait que le texte même de la loi précise que c'est la principale charge d'entretien qui doit être assumée exclut qu'un contribuable puisse prétendre à la déduction du seul fait qu'il assume la moindre part de l'entretien d'une personne incapable de subvenir à ses besoins (voir ATA 4F 02 154 précité, consid. 3d). Dans ce sens les Instructions générales susmentionnées précisent du reste que les frais d'entretien assumés par le contribuable doivent s'élever au moins à 5'600 francs par an. Pour le reste, il résulte d'une interprétation systématique de la loi que la notion de *principale* charge d'entretien au sens de l'art. 36 al. 1 let. c LICD ne doit pas être interprétée de façon plus restrictive que celle de charge *exclusive* de l'art. 36 al. 1 let. a LICD (voir ci-dessus consid. 7c).
8. a) En l'espèce, comme pour l'impôt fédéral direct (voir ci-dessus consid. 4a et 4b, par. 1), il faut relever en résumé que C. a réalisé un revenu net d'environ 3'000 francs durant les mois d'octobre à décembre 2004, situation qui peut être qualifiée de durable puisqu'elle s'est prolongée - sous réserve d'une très légère diminution de revenu - à tout le moins pour les mois de janvier à juin 2005. Dans ces conditions, s'agissant de l'impôt cantonal également, force est de constater qu'à la date déterminante fixée par la loi (voir consid. 7a), la fille du recourant réalisait de façon durable un revenu lui permettant d'assumer son entretien sans qu'il lui soit nécessaire de recourir au soutien de ses parents, de telle sorte que le refus de la déduction sociale pour enfant mineur ou en formation ou pour personne nécessiteuse à charge doit être confirmé. Pour le reste, il peut être renvoyé à ce qui a été dit pour l'impôt fédéral direct (voir consid. 4b, par. 2 et 3).
- b) Pour ces motifs, le recours sera également rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal.