



4F 2006-193
4F 2006-194

Arrêt du 26 février 2008

COUR FISCALE

Le Président

PARTIES

X. et son époux, **recourants**,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, rue Joseph-Piller 13, case postale, 1701 Fribourg, **autorité intimée**,

OBJET

Impôt sur le revenu des personnes physiques; frais de maladie

Recours du 3 novembre 2006 contre la décision sur réclamation du 6 octobre 2006

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. X. et son époux exercent tous deux une activité salariée, respectivement d'assistante administrative et de mécanicien. Pour la période fiscale 2005, ils ont annoncé un revenu net de 86'895 francs avant déduction de 7'589 francs revendiquée pour frais médicaux.

Par taxation ordinaire du 21 septembre 2006, le Service cantonal des contributions a refusé toute déduction à ce titre. Leur impôt fédéral direct a été fixé à 1'939 francs sur la base d'un revenu imposable de 91'971 francs et leur impôt cantonal sur le revenu à 7901.75 francs pour un revenu imposable de 91'867 francs. Sous la rubrique "Remarques" figurant au bas de l'avis de taxation, le Service cantonal des contributions a indiqué que: "Les frais de chirurgie esthétique (note d'honoraires du médecin) ne sont pas déductibles à titre de frais médicaux".

B. Le 2 octobre 2006, les époux X. ont formé réclamation en concluant à l'admission de la déduction requise. Ils ont relevé, pour l'essentiel, que selon les Instructions générales, les frais médicaux et dentaires supportés par le contribuable, son conjoint, ses enfants à charge ou une autre personne à l'entretien de laquelle il subvient, peuvent être déduits. Et si certaines exceptions comme les frais de convalescence, de régime et de cure y sont prévues dans la mesure où ils ne sont admis en déduction que lorsqu'ils sont prescrits par un médecin, tel ne serait pas le cas des frais de chirurgie esthétique.

Par décision du 6 octobre 2006, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Après avoir exposé que les dépenses pour des traitements de rajeunissement ou de beauté, des cures d'amaigrissement ou de remise en forme et d'autres prestations semblables ne sont pas considérées comme des frais de maladie, il a considéré que les factures produites par les contribuables ne concernaient pas de tels frais et ne devaient pas être prises en considération.

C. Par acte adressé au Tribunal administratif le 3 novembre 2006, les époux X. ont maintenu leurs conclusions. Ils font valoir ce qui suit:

"(...) Notre motivation est que les frais de régime, de cure et les frais dentaires (aussi bien la pose d'une prothèse ou la pose d'une dent en or), ne sont pas du tout des frais provoqués par la maladie mais plutôt par une mauvaise hygiène de vie et ils sont néanmoins déductibles.

Après avoir nourri et élevé trois enfants, une femme subit des changements dans son corps et il est parfois difficile de les accepter et pour pouvoir continuer une vie normale sans problème psychologique, l'opération de chirurgie esthétique est une opération mûrement réfléchie.

Il ne s'agit pas d'une opération de beauté ou de rajeunissement comme le sous-entend le service des contributions mais d'une opération nécessaire au bien-être psychique.

Nous demandons au Tribunal administratif pourquoi les verbes utilisés dans la loi LICD article 34 alinéa 1 lettre h et les instructions générales du service cantonal des contributions ne sont pas les mêmes, l'un parle de frais provoqués par la maladie et l'autre de frais supportés par le contribuable. Il n'y a aucune cohérence entre l'article de loi et les instructions générales du service cantonal des contributions concernant les frais médicaux.

De plus cette opération n'est pas prise en charge par l'assurance maladie, elle est entièrement supportée par le contribuable et devrait en conséquence être entièrement déductible".

Dans ses observations du 23 novembre 2006, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours, les recourants reconnaissant eux-mêmes que les frais "dentaires" découlant de la facture du médecin ne sont pas des frais provoqués par la maladie et qu'ils relèvent de la chirurgie esthétique. Ledit service maintient que, conformément à la jurisprudence et à la doctrine en la matière, ces dépenses ne sont pas déductibles.

Les recourants ont fait part de leurs contre-observations le 15 décembre 2006. Ils constatent simplement que le Service cantonal des contributions n'a pas interprété correctement le sens de leur recours ainsi que celui de leur réclamation, et que les observations formulées ne sont pas en rapport avec leurs différents courriers et ne répondent pas à leurs attentes.

Dès le 1^{er} janvier 2008, le Tribunal administratif du Canton de Fribourg a été intégré au Tribunal cantonal en tant que section administrative (voir loi du 14 novembre 2007 d'organisation du Tribunal cantonal: LOTC; RSF 131.1.1).

e n d r o i t

I. Procédure applicable, jonction des causes, et compétence présidentielle

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* Zweifel / Athanas [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a (DBG), Bâle 2000, ad art. 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 cantonal - 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 06 193) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 06 194). 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 (actuellement Tribunal cantonal). 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 de distinguer dans le mémoire de recours les conclusions et les griefs propres à chaque 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 06 193)

2. Le recours, déposé le 3 novembre contre une décision du 6 octobre 2006, 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. a) Aux termes de l'art. 33 al. 1 let. h. LIFD, sont déduits du revenu les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 5 % des revenus imposables diminués des déductions prévues aux art. 26 à 33.

L'Administration fédérale des contributions a émis la [circulaire n° 11](#), du 31 août 2005, intitulée "Déductibilité des frais de maladie et d'accident et des frais liés à un handicap" (publiée *in* Archives 63 p. 729, ainsi qu'à l'adresse internet suivante: www.estv.admin.ch sous les onglets Publications, Impôt fédéral direct, puis Circulaires). Selon ce texte, les frais de maladie et d'accident sont les dépenses engagées pour des traitements thérapeutiques c'est-à-dire des mesures destinées à conserver et rétablir l'état de santé physique ou psychique, notamment les traitements médicaux, les hospitalisations, les traitements médicamenteux, les vaccinations, les appareillages médicaux, les lunettes et lentilles de contact, les thérapies, les traitements de la toxicodépendance, etc. Ne sont pas considérées comme des frais de maladie et d'accident, mais comme des frais d'entretien courant, les dépenses excédant le coût des mesures usuelles et nécessaires (voir ATF 2A.318/2004 du 7 juin 2004), celles qui sont sans lien direct avec une maladie, sa guérison ou son traitement (ex.: frais de transport pour se rendre chez le médecin, frais des visiteurs, changement des revêtements de sol pour les asthmatiques), les dépenses de mesures préventives (ex.: abonnement à un centre de fitness), ou encore celles engagées à des fins d'expérience personnelle, d'autoréalisation ou de développement de la personnalité (ex.: psychanalyses) ou pour conserver ou accroître la beauté et le bien-être du corps (ex.: traitements cosmétiques ou anti-âge, cures et opérations d'amaigrissement non prescrites par un médecin).

b) La jurisprudence et la doctrine définissent les frais médicaux en général de la même manière (voir P. LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Bâle 2001, n. 77 ss ad art. 33 et les références; P. AGNER / B. JUNG / G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 23a ad art. 33; R. ZIGERLIG / G. JUD, n. 31 ss ad art. 33; Y. NOËL *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 87 ad art. 33; ATA 4F 92 193 en la cause S. C. B. c. SCC du 16 avril 1993 publié *in* RFJ 1993 p. 366 consid. 2a; ATA 4F 04 19 en la cause M.-R. S. c. SCC du 14

mai 2004 publié *in* RFJ 2004 p. 260 consid. 2a; ACCR FR 1978-1986 II. E n° 18; ATA non publié 4F 96 339 en la cause A. S. c. SCC du 5 décembre 1997 et les références).

4. a) En l'espèce, il importe de préciser tout d'abord que les frais demandés en déduction ne sont pas des frais dentaires comme a pu l'écrire l'autorité intimée dans ses observations sur recours du 16 novembre 2006, mais bien des frais de chirurgie esthétique comme cela ressort de la facture produite à l'appui de la réclamation et comme le relève dite autorité dans la décision attaquée. Cela étant, il convient d'examiner si les frais revendiqués sont déductibles ou non, dans les limites légales prévues, du revenu imposable des recourants.

b) Le 28 novembre 2006, la Haute Cour fédérale s'est prononcée sur le cas d'un contribuable à qui le fisc avait refusé la déduction de frais de psychothérapie (voir ATF [2A.390/2006](#) publié *in* RDAF 2006 II p. 409 ss). Elle a rejeté le recours et a considéré que l'exigence de l'ordonnance médicale retenue par le fisc pour admettre la déduction de certains traitements curatifs particuliers, dont la psychothérapie, est un critère adéquat et déterminant pour établir si une dépense engagée dans le but de conserver ou maintenir l'état de santé est nécessaire d'un point de vue médical. Le Tribunal fédéral a jugé que dans le cas d'espèce, la psychothérapie non prescrite médicalement et suivie à titre préventif par le recourant afin, selon ses dires, de le maintenir en bonne santé et d'empêcher le développement de troubles mentaux n'était pas déductible, faute d'ordonnance médicale (consid. 5.2 et 6; voir également ATF [2C_316/2007](#) du 6 juillet 2007 où le Tribunal fédéral a refusé de reconnaître le caractère de frais médicaux déductibles à des dépenses engagées pour le logement en dehors du domicile, le téléphone, les frais de port, les frais de procédure, du matériel, des vêtements, des frais de voyage et pour les besoins vitaux. Seuls les frais pour les médicaments, des massages et le maintien de prestations de la caisse-maladie ont été considérés comme des frais déductibles sur la base des art. 38 al. 1 let. h de la loi fiscale bernoise (harmonisée) et 9 al. 2 let. h LHID).

c) Les recourants dénoncent l'absence de cohérence entre l'article de loi et les instructions générales, la loi précisant l'expression "frais provoqués par la maladie" alors que les instructions mentionnent simplement le terme de "frais médicaux". Il y a lieu d'observer que selon notre Haute Cour fédérale, telle qu'elle ressort du texte de l'art. 33 al.1 let. h LIFD, la notion de "frais provoqués par la maladie" est plus étroite que toute autre expression qui renverrait aux frais médicaux ou à ceux liés à la santé en général car elle sous-entend un lien de causalité directe entre les frais en question et le rétablissement de l'état de santé suite à une maladie (voir [2A.390/2006](#) précité consid. 5.1). Elle a jugé que la circulaire n° 11 du 31 août 2005, tout comme l'ancienne circulaire n° 16 qu'elle a remplacée, sont conformes à la lettre et à l'esprit de la loi dans leur définition – similaire – des frais de maladie. Ainsi, malgré le fait que les termes utilisés ne soient pas strictement les mêmes, le Tribunal fédéral a admis que la circulaire était conforme à la loi. Par conséquent, les recourants ne peuvent valablement se prévaloir du fait que les directives jointes à leur déclaration d'impôt ne reprennent pas une terminologie identique à celle de l'art. 33 al. 1 let. h LIFD. Ils n'indiquent pas en quoi d'ailleurs il n'y aurait aucune cohérence entre les instructions jointes à leur déclaration d'impôt ni en quoi cette prétendue incohérence justifierait la déduction des frais de l'opération chirurgicale subie par la recourante. Pour être déductibles, les frais revendiqués doivent couvrir un traitement médical qui a été ordonné par un médecin. Or, en l'occurrence, aucune ordonnance n'a été présentée par les recourants de sorte que ceux-ci n'ont pas prouvé que les frais médicaux en cause ont été "provoqués par la maladie" comme le prévoit l'art. 33 al. 1 let. h LIFD.

Les recourants font valoir que les frais dentaires qui sont provoqués plutôt par une mauvaise hygiène de vie sont néanmoins déductibles et qu'il devrait en aller de même pour les frais de l'opération en cause. Il importe de signaler à cet égard que dans son arrêt 2A.390/2006 précité consid. 6.3, le Tribunal fédéral a considéré que dans la mesure où les soins dentaires ne sont, fréquemment encore, pas pris en charge par les caisses-maladie, leur déduction est admise – semble-t-il – plus largement par le fisc, dans une optique de politique sociale. Il a toutefois estimé qu'il n'était par contre pas possible d'appliquer ces considérations à des mesures psychothérapeutiques, lesquelles ne peuvent pas être systématiquement considérées comme indispensables au maintien de la santé psychique. En l'occurrence, pour les mêmes motifs, l'on ne saurait admettre que les frais de chirurgie esthétique revendiqués étaient indispensables au maintien de la santé psychique de la recourante même si, à n'en pas douter, ils ont pu contribuer à améliorer son bien-être.

Il s'ensuit que le recours est rejeté.

402.137