

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. X. est retraité et souffre d'un diabète. Dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2007, il a notamment revendiqué la déduction, sous le code 5.11, d'un montant de 4'859 francs au titre de frais médicaux (après déduction du 5 % de son revenu net). Par taxation ordinaire du 19 février 2009, le Service cantonal des contributions a pris en compte un montant de respectivement, 1'525 francs (impôt fédéral direct) et 1'083 francs (impôt cantonal) seulement. L'impôt fédéral direct de X. a été fixé à 1'304 francs sur la base d'un revenu imposable de 82'772 francs et son impôt cantonal sur le revenu (avant majoration) à 7'782 fr. 10 pour un revenu imposable de 92'065 francs. La réduction de la déduction revendiquée n'a pas été motivée sous la rubrique "Remarques" figurant au bas de l'avis de taxation.

B. Le 8 mars 2009, X. s'est opposé à cet élément de sa taxation en se référant à son document intitulé :

"Décompte frais maladie à ma charge en 2007

Selon attestation ATUPRI :

- selon décompte :	X., franchise	1.26560
	franchise hôpital	2.189.-
«	Y.	1.140.45
Traitement dentaire selon fact. Z., Fribourg		1.460.70
Médecine Chinoise Total Fr. 825.— 50 % à ma charge		412.50
Opticien, part à ma charge		538.-
Forfait pour diabétique selon attestation médicale		2.500.-
Total à ma charge		9.500.25"

Dans sa réponse du 13 mars 2009, le Service cantonal des contributions a précisé ce qui suit :

"Comme mentionné en page 36 des Instructions générales (« exceptés les diabétiques »), la déduction forfaitaire de 2'500 francs n'a pas été admise. De plus, une mauvaise interprétation de l'attestation établie par votre assurance a sans doute conduit à la suppression du montant de Frs. 1'265.60. Par conséquent, seul un montant de 5'740 francs a été pris en considération pour le calcul du montant déductible.

Cependant, après réexamen de l'attestation établie par votre assurance, l'on peut se poser la question de savoir si le traitement dentaire, la médecine chinoise ou l'opticien ne seraient pas compris dans l'attestation de votre assureur sous la rubrique « Factures traitées » puisque des décomptes de prestation figurent au titre de pièces justificatives."

Par lettre du 30 mars 2009, X. a, d'une part, contesté la prétendue "mauvaise interprétation" de l'attestation établie et réexpliqué le détail des frais médicaux supportés personnellement. D'autre part, il s'est référé au code 5.110 des Instructions générales qui "prévoit que le surcoût résultant de la nécessité vitale de suivre un régime alimentaire prescrit par un médecin (par ex. diabète) est considéré

comme frais médicaux. Phrase suivante: les personnes astreintes à un tel régime (exceptés les diabétiques) peuvent, en lieu et place des frais effectifs, prétendre à une déduction forfaitaire. Si je comprends bien la deuxième phrase annule la première. Si ce forfait ne concerne pas les diabétiques, alors pourquoi le mentionner explicitement en préambule. Il y a indubitablement un manque de cohérence. Je vous saurais gré de me fournir toutes informations adéquates."

S'agissant de la déduction forfaitaire litigieuse, le Service cantonal des contributions a, dans sa réponse du 20 avril 2009, constaté *"que le contenu des Instructions générales n'est pas des plus judicieux. Cependant, conformément aux directives de l'Administration fédérale des contributions, la déduction forfaitaire ne s'applique pas aux diabétiques. Ceux-ci ne peuvent en effet déduire que le surcoût effectif engendré par leur affection."*

En date du 18 mai 2009, X. a notamment rétorqué qu'à son avis les directives de l'Administration fédérale des contributions *"s'appliquent à l'impôt fédéral. En ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, les directives devraient relever d'une décision du législatif cantonal. Aussi, je vous prie de me faire connaître ces dernières afin de faire une fois pour toute la lumière sur ce sujet controversé dû à des instructions contradictoires."*

Par la suite, le Service cantonal des contributions a souligné, dans sa détermination du 25 mai 2009, *"que la teneur des articles 34 al. 1 let. h LICD et 33 al. 1 let. h LIFD relatifs aux frais provoqués par la maladie est la même et que, par conséquent, les directives de l'Administration fédérale des contributions sont également applicables sur le plan cantonal. Indépendamment de la manière dont sont rédigées les Instructions générales, elles stipulent clairement que la déduction forfaitaire ne s'applique pas aux diabétiques."*

C. Par recours adressé au Tribunal cantonal le 22 juin 2009, X. a maintenu ses conclusions tendant à la déduction forfaitaire de 2'500 francs pour diabétiques. Il réitère pour l'essentiel les propos formulés dans sa lettre du 30 mars 2009. Conformément à l'injonction faite par le Président de la Cour fiscale, il a régularisé son mémoire de recours en date du 3 juillet 2009.

L'avance de frais fixée à 270 francs par ordonnance du 25 juin 2009 a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 23 juillet 2009, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Après une récapitulation des différents échanges de correspondances, il insiste sur le fait que les Instructions générales (p. 36) ne font que reprendre le texte de la Lettre circulaire n° 11 de l'Administration fédérale des contributions du 31 août 2005 (point 3.2.10 "Frais de régimes alimentaires"). Partant, *"les personnes astreintes à un régime alimentaire permanent de nécessité vitale peuvent prétendre à une déduction forfaitaire de 2'500 francs au lieu de déclarer leurs frais effectifs. Par contre, les diabétiques ne peuvent toutefois déduire que le surcoût effectif engendré par leur affection. Ainsi, ils n'ont plus droit à une déduction forfaitaire, cela depuis l'année fiscale 2006 et de ce fait, il n'y a pas de contradiction."*

Invitée à déposer des observations par lettre du 3 juillet 2009, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé.

Le recourant a fait part de ses contre-observations le 4 août 2009. Il constate qu'après consultation des directives de l'Administration fédérale des contributions, il n'a trouvé aucune explication explicite répondant à l'objet de sa requête, raison pour laquelle il s'est tourné vers le Tribunal cantonal.

e n d r o i t

I. Compétence présidentielle et recevabilité du recours

1. a) En application des art. 186 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 100 al. 1 let. c du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), 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.

b) Bien qu'elle n'ait pas été intitulée comme telle, l'opposition formulée par le recourant en date du 8 mars 2009 contre l'avis de taxation du 19 février 2009 devait être considérée comme une réclamation. L'autorité intimée n'a cependant pas rendu de décision sur réclamation en bonne et due forme. Force est néanmoins de constater qu'elle s'est clairement prononcée sur les griefs soulevés par le recourant. Dans ces circonstances, il y a lieu d'assimiler la dernière détermination de l'autorité intimée du 25 mai 2009 à une décision sur réclamation. Partant, le présent recours est recevable et il peut être jugé sans qu'il soit nécessaire de renvoyer le dossier pour notification formelle d'une décision sur réclamation.

II. Impôt fédéral direct (607 2009-29)

2. a) Aux termes de l'art. 33 al. 1 let. h de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 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.

Comme l'a retenu le Tribunal fédéral, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle donne à certaines dispositions légales dans des directives, mais celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. En particulier, elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1).

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" (ci-après : la Circulaire; publiée à l'adresse internet suivante : www.estv.admin.ch). Selon ce texte (chiffre 3.1), 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). Sous le chiffre 3.2, la Circulaire énumère les différentes catégories de frais médicaux.

Il y a lieu d'observer que selon notre Haute Cour fédérale, la notion de "frais provoqués par la maladie", telle qu'elle ressort du texte de l'art. 33 al.1 let. h LIFD, 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 ATF 2A.390/2006 du 28 novembre 2006, publié *in* RDAF 2006 II 409). 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. Comme il l'a souligné, la notion de frais médicaux doit être interprétée de manière restrictive (cf. l'arrêt 2C_103/2009 du 10 juillet 2009, publié *in* StE 2009 B 27.5 n° 15, et les arrêts cités).

b) La doctrine et la jurisprudence cantonale 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; arrêt de la Commission de recours II ZH du 17 novembre 2009, publié *in* StE 2009 B 27.5 n° 17).

c) Selon un principe généralement admis en matière fiscale, l'autorité doit apporter la preuve des éléments imposables alors qu'il incombe au contribuable qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (Revue fiscale 54 (1999), 118 consid. 9a p. 127). Ainsi, le contribuable qui revendique la déduction de frais médicaux doit prouver que les dépenses qu'il invoque tombent sous cette notion.

Le principe de la praticabilité de l'impôt permet cependant de simplifier la taxation en adoptant - soit explicitement dans une disposition légale, soit (à certaines conditions) dans une ordonnance d'exécution - des forfaits, ce qui profite autant aux contribuables qu'à l'administration. Cela vaut notamment dans le contexte des déductions où des forfaits peuvent être prévus sur la base de moyennes qui sont censées correspondre aux dépenses effectives des contribuables, lesquels peuvent se trouver aussi bien favorisés que défavorisés par le système. Un tel schématisme, motivé par des considérations d'intérêt général, peut entraîner certaines disparités de traitement entre les contribuables. De manière générale (sous réserve des forfaits, par lesquelles le législateur fixe une limite maximale), le contribuable a le choix soit d'utiliser les déductions forfaitaires, soit, s'il encourt des frais supérieurs aux montants fixés, de présenter les pièces justificatives. Dans ce dernier cas, il doit supporter le fardeau de la preuve (cf. notamment arrêts du TF 2A.4/2006 du 26 juin 2006 et 2C_447/2009 du 8 janvier 2010; PETER LOCHER, Praktikabilität im Steuerrecht - unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern, in Steuerrecht, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Berne 1995, 189 ss, 205 ss).

3. Quand aux frais de régimes alimentaires en particulier, la Circulaire précise (chiffre 3.2.10) :

"Le surcoût résultant de la nécessité vitale de suivre un régime alimentaire prescrit par un médecin (ex. : en cas de coeliakie, de diabète) est déductible. Il en va de même du surcoût résultant d'une alimentation spécifique prescrite par un médecin (régime anabolisant ou autres régimes spécifiques, complément alimentaire, etc.).

Les personnes astreintes à un régime alimentaire permanent de nécessité vitale peuvent prétendre à une déduction forfaitaire de 2 500 francs au lieu de déclarer leurs frais effectifs. Les diabétiques ne peuvent toutefois déduire que le surcoût effectif engendré par leur affection."

Comme en convient l'autorité intimée, cette partie de la Circulaire - reprise pour l'essentiel dans les Instructions générales destinées aux contribuables - n'est pas des plus judicieuses. Mais contrairement à ce que soutient le recourant, les deux alinéas ne se contredisent pas. En effet, le premier prévoit comme principe général la déductibilité du surcoût résultant de la nécessité vitale de suivre un régime alimentaire prescrit par un médecin, tout en citant à titre d'exemples les cas de coeliakie et de diabète. Quant au deuxième alinéa, il confirme cette règle en prévoyant une simplification administrative par le biais d'une déduction forfaitaire de 2'500 francs, dont il exclut cependant les diabétiques. Cela signifie donc que les contribuables souffrant d'un diabète ne peuvent sans autre inclure ce montant dans les frais médicaux dont ils revendiquent la déduction. Par contre, rien ne les empêche de faire valoir le surcoût résultant de la nécessité vitale de suivre un régime alimentaire prescrit par un médecin, pour autant qu'ils en apportent les preuves. La différence créée porte donc uniquement sur les exigences quant au fardeau de la preuve.

Reste à examiner si une telle différence de traitement est source d'une inégalité non couverte par l'art. 33 al. 1 let. h LIFD concrétisé dans la circulaire précitée. Une réglementation de portée générale viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif

raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente; cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 131 I 1 consid. 4.2). En droit fiscal, l'égalité de traitement consacrée à l'art. 8 Cst. se concrétise par les principes de l'universalité et de l'égalité de l'imposition ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.). A plusieurs reprises, le Tribunal fédéral a défini la portée de ces principes. Il a ainsi reconnu qu'il n'est pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique et que, de ce fait, des solutions schématiques peuvent être choisies. S'il n'est pas possible d'aboutir à une égalité absolue, il suffit que la réglementation n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables (cf. ATF 128 I 240 consid. 2.3 p. 243 et la jurisprudence citée).

En l'espèce, force est de constater que le forfait en question n'a pas été instauré par le législateur fédéral lui-même, mais uniquement dans le cadre d'une circulaire qui peut être qualifié d'ordonnance administrative. Or, dans la mesure où le contribuable a toujours la possibilité de faire valoir le surcoût effectif d'un régime médicalement prescrit, l'on ne saurait considérer cette directive comme contraire à la loi (art. 33 al. 1 let. h LIFD). Au surplus, il ressort des informations mises à disposition d'un large public qu'il existe une différence essentielle entre les régimes prescrits aux personnes souffrant respectivement d'une cœliakie ou d'un diabète. En effet, les personnes cœliaques doivent exclure à vie le gluten de leur alimentation, ce qui constitue un grand défi. Quotidiennement, elles sont confrontées à différents problèmes qui rendent difficile ce régime (choix limité d'aliments, valeur nutritive parfois plus faible, etc.). La garantie d'une alimentation optimale constitue un enjeu d'importance. Le prix plus élevé pour les produits sans gluten et les frais pour la compensation des carences alimentaires causent indubitablement des surcoûts importants (cf. Office fédéral de la santé publique, Cœliakie et alimentation en Suisse - un état des lieux, Résumé et synthèse du rapport d'experts COFA¹). Il n'en va pas nécessairement de même pour les régimes imposés en cas de diabète. Selon la brochure "L'alimentation des diabétiques - Aspects importants de votre alimentation.", éditée par l'Association Suisse du Diabète², les personnes atteintes de diabète doivent veiller à une "*alimentation savoureuse et variée, qui convient à toute la famille*". Les objectifs particuliers de l'alimentation des diabétiques sont : l'amélioration de la glycémie et des valeurs lipidiques sanguines, ainsi que de la pression artérielle; la diminution du poids lors d'excès pondéral; éviter les complications du diabète (lésions organiques). Au vu des recommandations quant à la composition des aliments (pyramide alimentaire), l'on ne saurait systématiquement conclure à un véritable surcoût du régime. Cela est d'ailleurs également confirmé par la description du régime recommandé sur Wikipedia³. Dans ces circonstances, la distinction faite dans la Circulaire n'est pas arbitraire (cf. également l'arrêt 2C_722/2007 du 14 avril 2008 où le Tribunal fédéral a nié un surcoût pour les régimes pauvres en cholestérol et refusé la déduction forfaitaire).

¹ disponible à l'adresse www.bag.admin.ch/themen/ernaehrung_bewegung/05207/1041/index.html?lang.fr.

² www.diabetesgesellschaft.ch/fr/service/liens/

³ http://de.wikipedia.org/wiki/Diabetes_mellitus

Partant, le recours doit être rejeté, le recourant n'ayant apporté aucune preuve de surcoûts effectifs.

4. a) En vertu de l'art. 144 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: Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre 50 et 20'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer l'émolument à 90 francs.

III. Impôt cantonal (607 2009-30)

5. a) Sur le plan cantonal également, l'art. 34 al. 1 let. h LICD prévoit que 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 articles 27 à 34. L'art. 9 al. 2 let. h de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RSF 642.14) prévoit quant à lui que figurent au nombre des déductions générales, 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 une franchise déterminée par le droit cantonal. Cette notion harmonisée des frais médicaux déductibles se couvre avec celle de l'art. 33 al.1 let. h LIFD qui doit être interprété de manière restrictive (ATF 2A.390/2006 du 28 novembre 2006, publié *in* RDAF 2006 II 409; cf. à ce sujet HUGO CASANOVA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2006 - Kantonale Abgaben [inkl. Steuerharmonisierung], Archives 77, 81 s.).

Au vu de la notion harmonisée des frais médicaux déductibles, il apparaît logique que la Circulaire fédérale ait été reprise pour l'essentiel dans les Instructions générales destinées aux contribuables.

b) En présence de règles identiques, les considérants développés en droit fédéral quant à la déduction des frais de maladie (consid. 2 et 3) peuvent être transposés en droit cantonal. Il en résulte que le recourant ne peut pas revendiquer le forfait litigieux, mais uniquement les surcoûts effectifs comme frais déductibles au sens des art. 34 al. 1 let. h LICD et 9 al. 2 let. h LHID. Le recours formé au niveau cantonal est donc rejeté également.

6. Conformément à l'art. 131 al. 1 CPJA, les frais de justice doivent être mis à la charge du recourant. L'émolument sera fixé à 180 francs.

l e P r é s i d e n t p r o n o n c e :

en application de l'art. 100 al. 1 let. c CPJA

I I. Impôt fédéral direct (607 2009-29)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de 90 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

II. Impôt cantonal (607 2009-30)

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de 180 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

Le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public, conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110).

La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

402.137