

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. Mme X., souffre depuis de longues années d'une grave perte de l'ouïe.

Dans leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2008, les époux X. ont notamment revendiqué la déduction, sous le code 4.370, d'un montant de 2'500 francs au titre de frais liés au handicap de l'épouse.

Dans sa taxation ordinaire du 19 novembre 2009, le Service cantonal des contributions a refusé cette déduction. Au bas de l'avis de taxation, ce refus a été justifié par la remarque suivante: *"Lorsque le contribuable souffre d'une déficience visuelle ou auditive aisément corrigibles grâce à de simples moyens auxiliaires (lunettes ou appareil auditif), il ne peut prétendre à la déduction de 2'500.- Frs. Seules les personnes dont la surdité ne peut être corrigée bénéficient de cette déduction."*

B. En date du 7 décembre 2009, les époux X. ont formé réclamation à l'encontre de la taxation précitée en contestant le refus de la déduction forfaitaire. Ils ont invoqué les arguments suivants :

- " - Mme X. porte en effet un appareil auxiliaire, mais sa déficience auditive n'en est pas pour autant « aisément corrigée » comme vous semblez l'indiquer; bien au contraire, le mal empire année après année ainsi que le constate son médecin traitant, le Dr Y. (cf son attestation du 2.12.2009 en annexe)*
- Après avoir admis pendant deux ans (2006 et 2007) la déduction en question, alors même qu'il eût été possible d'invoquer ce handicap pour 2005 déjà, vous jugez bon de modifier votre pratique sans en référer à aucun nouveau texte de loi ni à aucune nouvelle directive. Le texte explicatif au code 4370 reproduit dans vos « Instructions » est demeuré inchangé depuis le début."*

Par décision du 25 janvier 2010, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation des époux X. Après avoir souligné qu'une taxation antérieure n'engage pas définitivement les autorités fiscales dans l'avenir, il a retenu :

"S'agissant des frais liés à un handicap, les Instructions générales précisent en page 36 que les personnes atteintes de surdité peuvent prétendre à une déduction forfaitaire annuelle de 2'500 francs qu'elles perçoivent ou non une allocation pour impotent. A cet égard, la circulaire fédérale officielle relative à ces frais précise toutefois que peuvent prétendre à cette déduction les personnes « sourdes ».

La circulaire précitée stipule également que les déficiences légères, telles les faiblesses d'acuité visuelle ou auditive, aisément corrigibles grâce à de simples moyens auxiliaires (lunettes ou appareil auditif) ne constituent pas des handicaps.

Dans le cas présent, l'attestation médicale produite par l'intéressée fait état d'une surdité nécessitant un appareillage auditif depuis 1984. Un deuxième certificat médical annexé à la réclamation souligne que Madame X. a aujourd'hui perdu l'usage de l'oreille droite. Elle est appareillée sur son oreille valide gauche. Compte tenu de ce qui précède, les contribuables n'ont donc pas droit à la déduction forfaitaire revendiquée dans leur déclaration d'impôt."

C. Par acte du 1^{er} février 2010, les époux X. ont interjeté recours contre la décision précitée. Maintenant les arguments développés dans leur réclamation, ils font au surplus valoir :

- " - Nous contestons les considérants de la décision du SCC du 25.01.2010 qui – nous estimons – ne peut en aucun cas déterminer les éléments de taxation selon sa propre interprétation de la jurisprudence, suivant la période fiscale, l'humeur du moment et, pourquoi pas, le bon vouloir ou le zèle de ses taxateurs.*
- A notre sens, le handicap de la surdité se mesure, comme dans l'assurance invalidité, selon le degré de déficience et de régression des facultés de l'organe incriminé. En ayant perdu de manière irréversible près des 2/3 de sa capacité auditive, Mme X. présente un réel handicap qui ne peut pas, comme formulé irrévérencieusement dans l'avis de taxation, être « aisément corrigible » par l'appareillage qu'elle subit.*
- La déficience auditive équivalant à un handicap social évoqué dans la circulaire fédérale officielle et la jurisprudence est évidente. Cet handicap doit être reconnu et admis comme cela a déjà été le cas dans les avis de taxation des années précédentes."*

L'avance de frais fixée à 270 francs par ordonnance du 3 février 2010 a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations datées du 25 mars 2010 et déposées le 1^{er} avril 2010, le Service cantonal des contributions s'est notamment déterminé comme suit :

"...

Il y a lieu de préciser que le personnel du SCC ne dispose pas d'une formation ou de connaissances médicales approfondies, ce qui rend parfois difficile le traitement de dossier tel que celui des contribuables. Il ne faut ainsi pas voir un côté irrévérencieux lorsqu'il est fait mention dans la décision sur réclamation du fait que "les déficiences légères, telles les faiblesses d'acuité visuelle ou auditive, aisément corrigibles grâce à de simples moyens auxiliaires (lunettes ou appareil auditif) ne constituent pas des handicaps", cette phrase étant reprise de la circulaire n° 11 précitée.

La déduction objet de la présente procédure est une déduction forfaitaire. Par opposition à une déduction effective, le contribuable n'a pas à prouver qu'il a eu des frais liés à un handicap. L'administration fiscale doit cependant examiner s'il fait partie du cercle des bénéficiaires pouvant prétendre à une telle déduction. Dans le présent cas, il s'agit des sourds. Or ni la loi ni la circulaire n° 11 ne précise à partir de quel degré de surdité la déduction forfaitaire doit être admise. L'administration fiscale interprète dès lors ce silence dans le sens que seules les personnes "totalement" sourdes peuvent bénéficier de cette déduction. Il aurait en effet été aisé de préciser dans la circulaire que cette déduction était accordée aux sourds ou aux personnes atteintes de graves troubles de l'ouïe. Une précision de ce genre a par exemple été faite par le canton de St-Gall pour les aveugles, mais pas pour les sourds. Ce canton accorde la déduction forfaitaire de 2500 francs aux aveugles et aux personnes ayant une grande déficience visuelle (hochgradiger Sehschwäche). Il y a donc lieu de penser que seules les personnes totalement sourdes sont concernées par cette déduction.

Il y a également lieu de préciser que ce n'est pas parce que la déduction forfaitaire est refusée qu'aucune déduction ne peut être revendiquée. Un contribuable peut se faire

reconnaître comme personne handicapée et ainsi demander la déduction des frais liés au handicap effectivement supportés. Une personne est considérée comme handicapée si elle entre dans une des catégories suivantes :

- a) les bénéficiaires des prestations régies par la loi fédérale du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité (LAI; RS 831.20);
- b) les bénéficiaires de l'allocation pour impotent visée à l'art. 43^{bis} de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS; RS 831.10), à l'article 26 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'assurance-accidents (LAA; RS 832.20) et l'article 20 de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur l'assurance militaire (LAM; RS 833.10);
- c) les bénéficiaires de moyens auxiliaires visés à l'article 43^{ter} LAVS, à l'article 11 LAA et à l'article 21 LAM;
- d) les personnes résidant en institution et les patients qui bénéficient de soins à domicile nécessitant des soins et une prise en charge d'au moins 60 minutes par jour.

Les personnes qui n'appartiennent à aucune des catégories ci-dessus doivent établir l'existence de leur handicap de manière appropriée, par exemple au moyen d'un questionnaire médical (un exemplaire peut être obtenu auprès du SCC).

En ce qui concerne le texte explicatif des "Instructions générales concernant la déclaration des personnes physiques 2008", il précise que "Les personnes atteintes de surdité ou souffrant d'insuffisance rénale nécessitant une dialyse peuvent, en outre, prétendre à une déduction forfaitaire annuelle de 2'500 francs, qu'elles perçoivent ou non une allocation pour impotent (une attestation médicale est exigée)". Le texte ne précise effectivement pas s'il faut entendre par là une surdité totale ou si une surdité partielle ouvre également le droit à la déduction forfaitaire. Comme expliqué ci-dessus, le SCC interprète cette notion de manière restrictive, à savoir que seules les personnes totalement sourdes peuvent bénéficier de cette déduction de 2'500 francs. S'il est vrai que la déduction forfaitaire a été admise pour les périodes fiscales 2006 et 2007, elle l'a été à tort. En ce sens, les contribuables ont bénéficié durant deux ans d'une déduction à laquelle ils n'avaient pas droit. Comme mentionné dans la décision sur réclamation, une taxation, même erronée, n'engage pas définitivement les autorités fiscales dans l'avenir.

Pour le surplus, nous nous référons aux arguments développés dans notre décision sur réclamation du 25 janvier 2010."

Le 25 avril 2010, les recourants ont formulé des contre-observations. Ils maintiennent leur point de vue et critiquent notamment le fait qu'aucune égalité de traitement n'est garantie dans les dossiers des contribuables souffrant du handicap de surdité. Une copie de cette dernière écriture a été transmise pour information au Service cantonal des contributions.

Dans un e-mail du 14 janvier 2011 (avec copie à l'autorité intimée), les recourants se sont plaints des lenteurs de la procédure, critique à laquelle le Président de la Cour fiscale a répondu le 17 janvier 2011. Au surplus, les recourants ont signalé que la formulation du handicap de surdité décrit sous code 4.370 aux pages 35 ss des nouvelles "Instructions générales" est modifiée par rapport à celle explicitée les années précédentes. "Les personnes atteintes de surdité..." devient en 2010 "Les personnes sourdes...". De leur avis, cela démontre "l'interprétation empirique, faite au gré des

circonstances, qu'apporte le SCC dans ses commentaires, confirmant ainsi une nouvelle fois notre avis sur la question, à savoir la parfaite incohérence des arguments invoqués et l'inégalité de traitement des dossiers."

e n d r o i t

I. Impôt fédéral direct (607 2010-8)

1. a) Les art. 33 al. 1 let. h et h^{bis} de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2005, font suite à l'introduction, dans la législation suisse, de la loi fédérale du 13 décembre 2002 sur l'élimination des inégalités frappant les personnes handicapées (LHand; RS 151.3), concrétisant ainsi l'art. 8 al. 4 de la Constitution fédérale de 1999 (Cst. féd.; RS 101). Est considérée comme personne handicapée au sens de cette loi "toute personne dont la déficience corporelle, mentale ou psychique présumée durable l'empêche d'accomplir les actes de la vie quotidienne, d'entretenir des contacts sociaux, de se mouvoir, de suivre une formation, de se perfectionner ou d'exercer une activité professionnelle, ou la gêne dans l'accomplissement de ces activités" (art. 2 al. 1 LHand).

L'art. 33 al. 1 let. h^{bis} LIFD prévoit que les frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient sont déduits du revenu lorsque le contribuable ou cette personne est handicapé au sens de la loi du 13 décembre 2002 sur l'égalité pour les handicapés et que le contribuable supporte lui-même les frais. Par l'introduction de cette disposition, le législateur a souhaité répondre à une requête des associations de défense des personnes handicapées en libérant effectivement le contribuable qui est handicapé d'une partie ou de la totalité de la franchise personnelle prévue par l'art. 33 al. 1 let. h LIFD et calculée sur les frais provoqués par la maladie ou et les accidents du contribuable (cf. Message du Conseil fédéral du 11 décembre 2000, FF 2001, 1679).

La mise en œuvre de ces dispositions a donné lieu à la rédaction d'une nouvelle circulaire, la circulaire AFC 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; reproduite *in* : RF 2005, 804 ss et sur le site de l'Administration fédérale des contributions), laquelle remplace l'ancienne circulaire n° 16 du 14 décembre 1994 concernant la déduction des frais en cas de maladie, d'accident et d'invalidité. Or, il est admis par la jurisprudence et la doctrine que l'administration peut, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. 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. Ne contenant aucune règle de droit au sens stricte, les directives sont en principe applicables dans le temps de la même manière que les dispositions qu'elles interprètent. Le fisc doit en principe prendre ses décisions sur la base des directives qu'il a établies; celles-ci ne sont toutefois pas immuables et des motifs sérieux et objectifs,

soit une connaissance plus approfondie de l'intention du législateur, un changement des circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques, lui permettent de les modifier sans violer les principes de l'égalité de traitement et de la sécurité du droit (arrêt du Tribunal fédéral 2A.390/2006 du 28 novembre 2006, publié *in* RDAF 2006 II 409, consid. 4.2 et références citées; cf. également l'arrêt 2C_103/2009 du 10 juillet 2009 consid. 2.2). Dans le premier arrêt mentionné (consid. 5.2) tout comme dans un autre arrêt 2C_722/2007 du 14 avril 2008 (consid. 3), le Tribunal fédéral a jugé que la circulaire n° 11 était, au moins pour les aspects à examiner, conforme au texte et à l'esprit de la loi (cf. à ce sujet également les arrêts rendus par le Tribunal administratif BE le 20 novembre 2009, StE 2010 B 27.5 n° 18 consid. 3 et le 5 octobre 2010, NStP 2010, 53 consid. 3.1.1 et 2).

b) L'art. 2 al. 1 LHand qui définit la personne handicapée est concrétisé au chiffre 4.1 de la circulaire. Il y est notamment précisé que "les déficiences légères, telles les faiblesses d'acuité visuelle ou auditive, aisément corrigibles grâce à de simples moyens auxiliaires (lunettes ou appareil auditif) ne constituent pas des handicaps".

Par frais liés à un handicap, on entend des frais occasionnés par un handicap tel que le définit le chiffre 4.1 de la circulaire et qui ne constituent ni des frais d'entretien courant, ni des dépenses somptuaires. Les frais d'entretien courants sont les dépenses servant à satisfaire les besoins individuels, parmi lesquelles figurent les frais usuels d'alimentation, d'habillement, de logement, de soins corporels, de loisirs et de divertissement. Les dépenses engagées par simple souci de confort personnel ou excessivement élevées qui excèdent ce qui est usuel et nécessaire ne sont pas, tout comme les frais d'entretien courant, déductibles. Les personnes handicapées peuvent également déduire leurs frais de maladie et d'accident, mais uniquement dans la limite de la part excédant la franchise prévue à l'art. 33 al. 1 let. h LIFD. Toutefois, si c'est leur handicap qui est à l'origine du traitement thérapeutique (lien de cause à effet), ceux-ci sont entièrement déductibles (circulaire chiffre 4.2).

Sous son chiffre 4.3, la circulaire apporte des précisions quant aux différentes catégories de frais liés à un handicap. Y figurent en particulier les frais de moyens auxiliaires. La circulaire prévoit également, à certaines conditions, des déductions forfaitaires à la place des frais effectivement supportés. Ainsi, les personnes atteintes de surdité ("sourds") peuvent prétendre à une déduction forfaitaire annuelle de 2'500 francs, qu'elles perçoivent ou non une allocation pour impotent (chiffre 4.2).

2. a) En premier lieu, les recourants se prévalent implicitement du principe de la bonne foi et requièrent la déduction forfaitaire pour frais liés au handicap comme cela a été admis pour les deux périodes fiscales précédentes.

Ancré à l'art. 9 Cst. féd. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen le droit - à certaines conditions - d'être protégé dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités. Ce principe régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi n'a qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec celui de la légalité (arrêt du Tribunal fédéral 2P.64/2004 du 19 juillet 2004, RDAF 2004 II 251 consid. 3 et références citées).

En l'occurrence, les recourants ne sauraient invoquer le principe de la bonne foi. En vertu du principe de la légalité, l'autorité de taxation pouvait examiner et apprécier les éléments imposables conformément à la loi et à l'interprétation correcte des dispositions d'exécution sans être tenue par les éventuelles décisions qu'elle aurait pu prendre précédemment en dérogation à la loi ou d'une pratique conforme à celle-ci. Cela découle également de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des périodes fiscales (cf. notamment l'arrêt 2A.390/1990 du 21 novembre 1991, publié in Archives 61, 791 et RF 1992, 556, consid. 7). En particulier, le fait que le forfait a été accordé auparavant ne lie pas l'autorité intimée (cf. l'arrêt 2C_722/2007 du 14 avril 2008 consid. 3.4 in fine en ce qui concerne le forfait prévu pour le surcoût d'un régime alimentaire).

b) Quant au fond du litige, force est de constater que la circulaire ne contient pas de définition de la surdité. Comme l'a déjà souligné le Tribunal administratif BE dans son arrêt du 5 octobre 2010, NStP 2010, 53 consid. 3.3) cette notion n'est pas non plus précisée dans la législation en rapport avec les handicaps ou les prestations d'assurance sociale (LHand, LPGA, LAI etc). Elle doit donc être interprétée et il convient d'examiner si l'interprétation fait par l'autorité intimée viole ou non le droit.

Selon le Nouveau Petit Robert de la Langue Française et Wikipedia¹, la surdité est un état pathologique caractérisé par l'affaiblissement ou la perte totale de l'ouïe et un sourd est une personne qui perçoit mal les sons ou ne les perçoit pas du tout. La définition de la surdité, respectivement la délimitation entre malentendants et sourds n'est pas uniforme (cf. notamment les références complètes données par le Tribunal administratif BE dans l'arrêt cité). Dans son acception générale, le terme de surdité renvoie cependant le plus souvent à une abolition complète de l'ouïe (dans ce sens également la définition contenue dans l'Encyclopédie médicale doctissimo²).

Dans un arrêt 2C_154/2009 du 28 septembre 2009, consid. 5.1, le Tribunal fédéral a même laissé ouverte la question de savoir si la déduction forfaitaire pour sourds - non prévue dans la loi - était admissible. Se basant sur le texte allemand de la Circulaire ("Gehörlose"), il a en tout cas retenu une notion restrictive de la surdité dans le sens d'une perte totale de l'ouïe. Cette interprétation restrictive a également été reprise par le Tribunal administratif BE dans son arrêt du 5 octobre 2010 (NStP 2010, 53). La Cour de céans n'a donc aucune raison pertinente de s'écarter de cette manière de voir et d'admettre un droit au forfait pour les malentendants. Cela est d'autant plus vrai que, à partir d'une certaine limite, ces derniers peuvent tout de même être considérés comme personnes souffrant d'un handicap donnant droit à la déduction des frais effectifs, pour autant qu'ils soient prouvés.

c) En l'espèce, les recourants admettent que l'épouse, bien que gravement atteinte dans son ouïe, n'est pas totalement sourde. Dans ces circonstances, force est de constater qu'elle n'a pas droit à la déduction forfaitaire litigieuse. Sous cet angle le recours doit être rejeté.

A la lumière des considérants 5 et 6 de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_154/2009 du 28 septembre 2009, il y a cependant lieu de retenir que, dans les circonstances données, l'autorité intimée aurait dû inviter les contribuables à prouver les éventuels frais effectifs liés au handicap de l'épouse. En effet, dans la mesure où les recourants avaient auparavant profité de la déduction forfaitaire, ils n'avaient aucune raison de présenter de

¹ <http://fr.wikipedia.org/wiki/Surdite>

² http://www.doctissimo.fr/html/sante/encyclopedie/sa_960_surdite_adulte.htm

leur propre initiative un décompte des frais effectifs pour la période litigieuse. Partant, le dossier doit être renvoyé à l'autorité intimée pour qu'elle procède à cette instruction et rende, le cas échéant, une nouvelle décision sur la déduction des éventuels frais effectifs. Dans ce sens, le recours est partiellement admis.

3. a) En vertu de l'art. 144 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement.

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, les recourants obtiennent partiellement gain de cause. Dès lors, il se justifie de mettre à leur charge des frais de justice réduits. L'émolument partiel sera fixé à 50 francs.

II. Impôt cantonal (607 2010-9)

4. a) Selon les art. 9 al. 2 let. h^{bis} de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RSF 642.14) et 34 al. 1 let. h^{bis} de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), tous deux entrés en vigueur au 1^{er} janvier 2005, sont également déduits du revenu les frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable ou cette personne est handicapé au sens de la loi fédérale du 13 décembre 2002 sur l'égalité pour les handicapés et que le contribuable supporte lui-même les frais.

b) En présence de règles similaires (droit harmonisé), les considérants développés ci-dessus (cf. consid. 1 et 2) peuvent être transposés en droit cantonal. Il en résulte que le recours concernant l'impôt cantonal subit le même sort (rejet sur le point principal et renvoi du dossier pour instruction et, le cas échéant, nouvelle décision sur la déduction des éventuels frais effectifs).

5. Conformément à l'art. 131 al. 1 CPJA, il se justifie de mettre à la charge des recourants des frais de justice réduits. L'émolument partiel sera fixé à 100 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 en relation avec l'art. 186 LICD

I. Impôt fédéral direct (607 2010-8)

1. Le recours est partiellement admis. Partant, le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour instruction complémentaire et nouvelle décision dans le sens des considérants.
2. Un émolument partiel de 50 francs est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

II. Impôt cantonal (607 2010-9)

3. Le recours est partiellement admis. Partant, le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour instruction complémentaire et nouvelle décision dans le sens des considérants.
4. Un émolument partiel de 100 francs est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais, le solde de 120 francs étant restitué aux recourants.

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).