

604 2010-152  
604 2010-153

## Arrêt du 1<sup>er</sup> avril 2011

### COUR FISCALE

COMPOSITION      Président :                      Hugo Casanova  
                         Assesseurs :                  Michael Hank, Geneviève Jenny,  
   Berthold Buchs, Albert Nussbaumer  
                         Greffière :                      Elisabeth Rime Rappo

PARTIES              **X., recourante,**

contre

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

OBJET                Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; déduction sociale pour enfant majeur en formation

Recours du 28 octobre 2010 contre la décision sur réclamation du 30 septembre 2010 relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour la période fiscale 2009

**c o n s i d é r a n t e n f a i t**

A. X., divorcée, est mère d'une fille arrivant en fin de formation, Y., née en 1984. Dans sa déclaration d'impôt de la période fiscale 2009, elle a demandé à bénéficier d'une déduction sociale pour son enfant.

Par avis de taxation du 16 septembre 2010, le Service cantonal des contributions a refusé la déduction sociale revendiquée, en ajoutant en bas de page la remarque suivante: "Votre fille Y. est majeure et salariée au 31 décembre 2009, par conséquent elle ne peut plus être considérée comme étant à votre charge."

B. Le 27 septembre 2010, X. a contesté sa taxation en relevant que, durant l'année 2009, sa fille a été parfaite ses études à l'étranger et qu'elle n'est devenue salariée que depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2009. Ainsi, elle a été entièrement à sa charge les 8 premiers mois de 2009.

Par décision du 30 septembre 2010, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation en retenant que la fille de la contribuable avait réalisé, à partir du 1<sup>er</sup> septembre 2009, un salaire mensuel net d'environ 2'800 francs par mois. Dans ces conditions, force était de constater qu'au 31 décembre 2009, date déterminante fixée par la loi pour l'octroi des déductions sociales, la fille de la requérante bénéficiait de façon durable d'un revenu lui permettant d'assumer son entretien sans qu'il lui soit nécessaire de recourir au soutien de sa mère.

C. Le 28 octobre 2010, X. a interjeté recours contre la décision précitée. Elle maintient que sa fille a poursuivi ses études durant la majeure partie de l'année 2009, avant d'entamer son stage d'avocate et de toucher un salaire brut de 12'133 francs pour les mois de septembre à décembre 2009. Or, l'art. 36 al. 5 LICD dispose que "si les conditions de l'assujettissement ne sont réalisées que durant une partie de la période fiscale, les déductions sociales sont accordées proportionnellement". Par conséquent, elle avait droit à la déduction proportionnelle pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 août 2009, partie de l'année durant laquelle sa fille a été entièrement à sa charge. Enfin, elle relève que selon les Instructions générales concernant la déclaration des personnes physiques pour l'année 2009, "la déduction sociale est généralement accordée si le revenu brut de l'enfant (code 3.910) est inférieur à 18'000 fr. sur une période de 12 mois", ce qui confirme son droit à la déduction litigieuse.

L'avance de frais fixée à 300 francs par ordonnance du 3 novembre 2010 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations datées du 19 et déposées le 25 novembre 2010, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il relève notamment que la disposition invoquée par la recourante n'est pas applicable, dans la mesure où tant la contribuable que sa fille ont fait l'objet d'un assujettissement illimité dans le canton pour l'ensemble de la période fiscale 2009. Au surplus, le revenu brut de la fille de la recourante, converti comme il se doit sur douze mois, ne s'élève pas à 12'133 francs, mais à plus de 36'000 francs, et le revenu déterminant selon code 3.910 à 25'050 francs.

Le 25 novembre 2010, une copie de cette détermination a été transmise à la recourante pour contre-observations éventuelles dans un délai de trente jours. Celle-ci n'y a pas donné suite.

Invitée à déposer des observations par lettre du 11 novembre 2010, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé.

## e n d r o i t

### **I. Impôt fédéral direct (604 2010-152)**

1. a) Dans leur version en vigueur en 2009, les art. 35 al. 1 ou 213 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). et 7 de l'ordonnance du Conseil fédéral 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) prévoient, à leur let. a respective, que sont déduits du revenu net 6'100 francs pour chaque enfant mineur, ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien.

b) 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 (31 décembre) ou de l'assujettissement (art. 213 al. 2 LIFD).

Ainsi, contrairement aux déductions générales qui servent à déterminer le revenu net acquis *pendant la période fiscale*, les déductions sociales sont fixées, elles, en fonction de la situation du contribuable *à la fin de la période fiscale*.

2. En l'espèce, ce sont donc les circonstances prévalant au 31 décembre 2009 qui doivent servir de base à l'établissement de la situation personnelle de la recourante et qui permettront de déterminer si elle a droit ou non à la déduction sociale revendiquée. Selon le certificat de salaire, la fille de la recourante a réalisé un revenu mensuel net de 2'800 francs à partir du 1<sup>er</sup> septembre 2009, situation dont le caractère durable n'est pas contesté. Au moment déterminant, ce revenu lui a permis d'assumer son entretien sans qu'il lui soit nécessaire de recourir au soutien de sa mère, de telle sorte que le refus de la déduction sociale pour enfant en formation à charge doit être confirmé.

Cela étant, la déduction pour enfant en formation est une déduction sociale qui ne peut pas être accordée au recourant pro rata temporis. Il ressort en effet de la systématique de la loi que les déductions générales, au contraire des déductions sociales, se calculent en fonction de la charge effective pour calculer le revenu net de l'ensemble de la période fiscale. La Cour fiscale a ainsi jugé (ATA 4F 03 174 du 2 avril 2004 en la cause E. M. c. SCC) que c'était la situation personnelle du contribuable au 31 décembre de la période fiscale concernée qui est déterminante pour l'octroi notamment des déductions pour

enfants, alors que c'est le revenu net du contribuable pour l'ensemble de la période fiscale qui est soumis à l'impôt.

Cette solution s'avère certes peu favorable au contribuable qui subvient à l'entretien de son enfant en formation durant la majeure partie de l'année et qui n'a pas droit à la déduction sociale parce qu'au 31 décembre de cette même année, son enfant vient de débiter sa vie professionnelle dans un emploi suffisamment rémunéré (pour un cas d'application, voir l'arrêt rendu le 20 juillet 2006 par le Président de la Cour fiscale dans la cause D. c. SCC 4F 2005-216/217, publié sur internet à l'adresse <http://www.fr.ch/tad>, consid. 4). Mais à l'inverse, elle est favorable au contribuable dont l'enfant naît en cours de période fiscale parce qu'il peut bénéficier de la déduction sociale pour toute cette période. Si ce système a été critiqué par une partie de la doctrine (cf. HUGO CASANOVA, *Recht und Unrecht der Familienbesteuerung*, RDS 2010 I, 211 s. et les auteurs cités), il n'en demeure pas moins que le juge est lié par la législation en vigueur et qu'il ne lui appartient pas de faire de la politique fiscale au-delà de la marge d'interprétation ou d'appréciation laissée ouverte par les dispositions applicables. D'éventuelles nouvelles options incombent en premier lieu au législateur.

Il s'ensuit que le recours est rejeté.

3. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la recourante déboutée. 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, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 20'000 francs (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 100 francs.

## **II. Impôt cantonal (604 2010-153)**

4. a) Au niveau cantonal, pour la période fiscale 2009, sont déduits du revenu net : 7'500 francs pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, si l'enfant est à la charge exclusive du contribuable et que le revenu net n'excède pas la limite déterminante; la déduction est portée à 8'500 francs dès et y compris le troisième enfant. La déduction est réduite de 100 francs pour chaque tranche de 1'000 francs de revenu dépassant la limite déterminante; elle ne peut toutefois être inférieure à 6'000 francs pour chaque enfant, montant porté à 7'000 francs dès et y compris le troisième enfant. La limite de revenu déterminante est de 62'000 francs pour le premier enfant; elle est augmentée de 10'000 francs pour chaque enfant supplémentaire (art. 36 al. 1 let. a de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs [LICD; RSF 631.1]).

b) 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 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID, RSF 642.14] 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, 1ère 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).

5. En présence de règles similaires, les considérants 1 et 2 concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. En l'espèce, comme pour l'impôt fédéral direct, il faut relever en résumé qu'à la date déterminante fixée par la loi (voir consid. 1b), la fille de la recourante réalisait de façon durable un revenu lui permettant d'assumer son entretien si bien que l'autorité intimée était fondée à refuser toute déduction sociale pour enfant. L'octroi pro rata temporis de la déduction requise ne saurait entrer en ligne de compte et il peut être renvoyé à ce qui a été exposé pour l'impôt fédéral direct (voir consid. 2).

Le recours formé au niveau cantonal est donc rejeté également.

6. Conformément à l'art. 131 du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. 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. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 20'000 francs (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 200 francs.

## **I a C o u r a r r ê t e :**

### **I. Impôt fédéral direct (604 2010-152)**

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de 100 francs est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

### **II. Impôt cantonal (604 2010-153)**

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de 200 francs est mis à la charge de recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

Tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, le présent arrêt peut, 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), 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.

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).

*402.138*