

FR_GERICHTE 604 2015 31 vom 11. Oktober 2016

FR Kantonsgericht, 2016-10-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2015_31

FR: FR_GERICHTE 604 2015 31 du 11 octobre 2016

IT: FR_GERICHTE 604 2015 31 del 11 ottobre 2016

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 26

septembre 2014, le Service cantonal des contributions a annulé sa décision d'irrecevabilité du 17 octobre 2014 et proposé d'adresser à celui-ci une nouvelle demande de renseignements, ce qui a entraîné la radiation du rôle de la procédure de recours 604 2014 118 et 119. D. Par courrier du 21 janvier 2015, le Service cantonal des contributions a imparti au recourant un nouveau délai de 10 jours pour compléter sa réclamation du 9 septembre 2014 en produisant des pièces justificatives (récépissés, relevés bancaires) relatives aux pensions alimentaires versées pour ses enfants vivant avec leur mère à l'étranger. Il a précisé que le recourant ne pouvait pas bénéficier des déductions sociales pour ses enfants, car ceux-ci ne vivaient pas avec lui.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 11 Suite à cette demande, le recourant a fait parvenir au Service cantonal des contributions une attestation du 23 janvier 2015 signée du responsable de l'administration communale de H. _____, au Kosovo, faisant état du fait qu'il a eu à sa charge ses trois enfants pour l'année 2013 et mentionnant le montant de CHF 1'500.-. Par courrier du 12 février 2015, le Service cantonal des contributions a relevé que la production de l'attestation susmentionnée ne correspondait pas à sa demande de transmission de récépissés ou de relevés bancaires et il a imparti un nouveau délai de 10 jours au recourant pour produire de tels documents. Par lettre du 20 février 2015, le recourant a indiqué qu'il n'avait ni récépissé, ni relevé bancaire attestant le paiement de pensions alimentaires. Il a précisé qu'il se rendait chaque mois au Kosovo pour voir ses enfants et qu'il leur remettait directement l'argent à ce moment-là, ce qui correspondait à un processus usuel dû au fait que les frais de transfert de banque à banque entre la Suisse et le Kosovo étaient très élevés. Par décision du 5 mars 2015, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation du 9 septembre 2014. Il a retenu en substance que le recourant n'avait pas prouvé le versement de contributions d'entretien envers ses enfants, en se fondant en particulier sur le fait qu'il n'est pas raisonnable de transporter de grandes sommes d'argent en voyage, sur le manque de justificatifs de paiement, sur l'absence d'attestation de la mère portant sur la réception de contributions d'entretien et, enfin, sur le constat que le recourant ne perçoit pas d'allocations familiales pour ses enfants. E. Par acte de recours adressé le 31 mars 2015 à la Cour fiscale du Tribunal cantonal, le recourant conteste la décision sur réclamation du 5 mars 2015, concluant implicitement à l'admission de déductions sociales en lien avec les sommes d'argent versées en faveur de ses trois enfants pour l'année 2013. En sus de l'attestation du 23 janvier 2015 précitée, il produit une déclaration du 27 mars 2015 de son

ex-épouse, faite devant notaire, par laquelle celle-ci confirme en particulier qu'elle ne travaille pas, que ses enfants non plus et que le recourant leur a donné chaque mois un montant de CHF 1'500.- durant l'année 2013, à l'occasion de ses visites dans son pays natal. Il relève par ailleurs qu'en l'absence d'accord conclu entre la Suisse et le Kosovo sur cette question, les ressortissants kosovars travaillant et séjournant en Suisse ne perçoivent pas d'allocations familiales pour leurs enfants vivant au Kosovo. L'avance de frais de CHF 600.- requise par ordonnance du 4 mai 2015 a été versée en temps utile par le recourant. Dans ses observations du 29 mai 2015, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Se référant plus particulièrement à la nouvelle déclaration produite en procédure de recours, il relève qu'elle n'atteste pas que le recourant a effectivement versé des sommes d'argent à son ex-épouse, mais uniquement que celle-ci dit avoir reçu de telles sommes. Sur cette base, il maintient que le recourant n'a pas réussi à apporter la preuve suffisante qu'il a effectivement versé des contributions d'entretien en faveur de sa famille. Dans le cadre d'un deuxième échange d'écritures, les parties campent sur leurs positions. F. Par courrier du 11 juillet 2016, le juge délégué à l'instruction a requis la production par le Service cantonal des contributions des dossiers fiscaux du recourant pour les périodes fiscales 2011 et 2012. Il a également demandé au contribuable de : - produire le jugement de divorce entre son ex-épouse et lui-même ;

Tribunal cantonal TC Page 4 de 11 - indiquer si les contributions d'entretien qu'il allègue verser en faveur de sa famille sont fondées sur ce jugement de divorce ou sur une convention d'entretien et, cas échéant, de produire tout document utile pour prouver ces indications; - produire tout document utile permettant d'établir à quelles dates ont eu lieu les versements annoncés pour l'année 2013, quels montants ont été versés à chaque date, à qui (ex-épouse ou enfants), sous quelle forme et en quelle monnaie; - préciser quelle part des montants annoncés a été versée respectivement en faveur de chacun de ses trois enfants et en faveur de son ex-épouse. Les dossiers fiscaux du recourant pour les périodes fiscales 2011 et 2012 ont été produits le 21 juillet 2016. Par courrier du 25 août 2016, le recourant a transmis à la Cour fiscale: - douze quittances portant la signature de son ex-épouse et datées respectivement de la fin de chaque mois de 2013 (entre le 23 et le 31), portant toutes sur le versement d'une somme de CHF 1'500.- correspondant à trois montants de CHF 500.- en faveur de chacun de leurs trois enfants; - le jugement de divorce prononcé le 25 août 2004 par le Tribunal de district de G. _____ (Kosovo), accompagné d'une traduction en français, faisant en particulier ressortir que les enfants du recourant lui sont confiés pour leur garde, entretien et éducation; - un nouvel exemplaire des attestations du 23 janvier 2015 et du 27 mars 2015 figurant déjà au dossier. Une copie de ces documents a été transmise au Service cantonal des contributions, pour information. en droit I. Impôt fédéral direct (604 2015 31) 1. Le recours, déposé le 31 mars 2015 contre une décision datée du 5 mars 2015, l'a été dans les délais et les formes prévues aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. 2. a) D'après l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte) (arrêt TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.3 et les références citées). b) Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et apporter les documents

nécessaires (art. 125 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos de ses revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (voir

Tribunal cantonal TC Page 5 de 11 art. 126 al. 2 LIFD). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 3.2). La taxation incombe à l'autorité, laquelle contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD). En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut: l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. L'autorité de taxation doit apprécier les preuves avec soin et conscience. Sous cette réserve, elle forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 et les références citées). Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont alors les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En droit fiscal, le principe de l'art. 8 CC s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (ATF 133 II 153 consid. 4.3; arrêt TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 et les références citées). Il résulte de ce qui précède que lorsque un contribuable revendique le droit à des déductions liées au versement de contributions d'entretien ou le droit à des déductions sociales pour des enfants mineurs ou des personnes nécessiteuses, il lui incombe de prouver le soutien apporté et, dans la dernière hypothèse, la situation d'indigence de la personne soutenue. Lorsque la personne bénéficiaire ne se trouve pas en Suisse, la preuve des sommes versées en faveur de celle-ci et, cas échéant, de sa dépendance financière est soumise à des conditions particulièrement strictes (voir arrêt TF 2C_421/2010 du 2 novembre 2010 consid. 2.1). c) Dans le cas particulier, le recourant a produit un jugement de divorce prononcé par le Tribunal de district de G. _____ (Kosovo), faisant en particulier ressortir que ses trois enfants, nés en 1995, 1996 et 2001 lui sont confiés pour leur garde, entretien et éducation, une attestation de l'administration communale de H. _____/I. _____ (Kosovo) à teneur de laquelle ses trois enfants ont été à sa charge pour l'année 2013, ainsi qu'une déclaration de son ex-épouse, faite sous serment devant un notaire à H. _____ (Kosovo) par laquelle celle-ci a indiqué qu'elle vivait avec les trois enfants au village de J. _____ (Kosovo), que ni elle, ni les enfants n'avaient de revenu et que le recourant subvenait à leurs besoins en leur donnant tous les mois CHF 1'500.- lors de ses visites régulières. En procédure de recours, le recourant a par ailleurs produit douze quittances portant la signature de son ex-épouse et datées respectivement de la fin de chaque mois de 2013 (entre le 23 et le 31), portant toutes sur le versement d'une somme de CHF 1'500.- correspondant à trois montants de CHF 500.- en faveur de chacun de leurs trois enfants. S'agissant des douze quittances établies par l'épouse du recourant, leur valeur probante est sujette à caution. En particulier, il est étonnant que le recourant ne les produise que dans la procédure

de recours, et encore seulement dans un deuxième temps, sur injonction du juge délégué, alors qu'il était clair à tout le moins déjà au stade de la réclamation que la preuve des versements en faveur de sa famille était déterminante pour fixer le droit aux déductions litigieuses.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 En faisant état de versements de CHF 1'500.- correspondant à CHF 500.- pour chaque enfant, les quittances sont également en contradiction partielle avec la déclaration faite devant notaire par l'ex-épouse du recourant, faisant plutôt ressortir que celui-ci lui versait des montants mensuels de CHF 1'500.- destinés globalement à son entretien et à celui de leurs enfants et de son ex-épouse. Quoiqu'il en soit de la valeur probante des quittances produites, les autres éléments figurant au dossier paraissent suffisants pour établir que le recourant a, par des versements réguliers, pourvu à l'entretien de ses trois enfants en 2013. En effet, il n'est pas remis en cause que ce devoir lui incombait selon le jugement de divorce et, compte tenu en particulier du contexte économique difficile prévalant au Kosovo, les déclarations de son ex-épouse selon lesquelles la famille n'y réalise aucun revenu sont vraisemblables. Par ailleurs, il est également très probable qu'avec un revenu annuel net de CHF 76'328.- réalisé en 2013 (voir en fait, let. B), le recourant a pu verser en faveur de son ex-épouse et de leurs trois enfants des montants mensuels globaux représentant un ordre de grandeur de CHF 1'500.-. Il y a encore lieu de relever que, pour les périodes fiscales 2011 et 2012, le Service cantonal des contributions avait octroyé au recourant les déductions sociales pour ses trois enfants, admettant ainsi que celui-ci assurait leur entretien. S'il entendait remettre en cause cette situation, en exigeant désormais la preuve de cet entretien par le seul biais de virements bancaires, il devait à tout le moins donner au recourant l'occasion de s'organiser en adaptant sa pratique, en communiquant la modification de ses exigences de preuve par le biais d'un courrier, d'une circulaire ou d'instructions particulières. Dans ces conditions, en dépit de la règle jurisprudentielle rappelée ci-dessus selon laquelle la preuve des sommes versées en faveur de bénéficiaires résidant à l'étranger est soumise à des conditions particulièrement strictes, les circonstances de l'espèce permettent de retenir que le soutien financier apporté par le recourant en faveur de ses trois enfants est suffisamment prouvé. Quant à l'ampleur de ce soutien, elle peut être estimée à un montant compris entre CHF 300.- et 400.-, dans la mesure où une somme globale de CHF 1'500.- par mois est alléguée de façon constante et que celle-ci paraît destinée à couvrir non seulement les frais d'entretien des trois enfants, mais aussi ceux de leur mère. Compte tenu de ce qui suit, il n'est pas nécessaire d'arrêter un chiffre plus précis. 3. a) La présente cause porte sur la période fiscale 2013. Le droit du recourant à des déductions en lien avec les prestations d'entretien qu'il a effectuées durant cette période en faveur de ses enfants résidant au Kosovo doit ainsi être examiné à la lumière des dispositions du droit de fond dans leur teneur pour ladite période. Le canton de Fribourg applique le système postnumerando annuel tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Il y a donc lieu de se référer aux art. 208-220 LIFD, dans leur teneur en vigueur du 1er janvier 2013 jusqu'au

E. 31

décembre 2013 (voir art. 41 LIFD). 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 aLIFD). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 210 al. 1 aLIFD). Le revenu net se calcule notamment en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales (art. 212 aLIFD). 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 aLIFD. 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 aLIFD).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 Ainsi, il résulte de la systématique de la loi que 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 (voir notamment arrêt TC FR 604 2010 152 du 1er avril 2011 consid. 1b). c) Au titre de « déductions générales », l'art. 212 al. 3 aLIFD renvoie à l'art. 33 al. 1 let. c LIFD. Cette disposition prévoit la déductibilité de la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que celle des contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille. d) Sous la dénomination « déductions sociales », l'art. 213 al. 1 let. a aLIFD énonce que sont déduits du revenu net CHF 6'500.- pour chaque enfant mineur, ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien; lorsque les parents sont imposés séparément, cette déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD. Cette déduction forfaitaire a pour fonction d'adapter schématiquement la charge fiscale à la capacité contributive qui est réduite en raison de l'assistance matérielle que le contribuable apporte à ses enfants. Son octroi ne dépend en principe pas de l'importance des dépenses effectivement consenties par le contribuable (voir arrêt TA FR 4F 04 149 du 7 octobre 2005 consid. 4a; LOCHER, Kommentar zum DBG, Ière partie, 2001, n. 1 s. ad art. 35). Font toutefois exception à ce principe les déductions sociales pour les enfants majeurs capables de survenir partiellement à leur entretien: voir arrêt TA FR du 23 octobre 2002 dans la cause 4F 02 154 publié in RFJ 2003 p. 390 ss, consid. 3a, et les références citées). e) L'art. 213 al. 1 let. b aLIFD dispose quant à lui que sont déduits du revenu net le même montant de CHF 6'500.- 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; cette déduction n'est pas accordée pour l'épouse ni pour les enfants pour lesquels la déduction est accordée selon la let. a. f) Le barème ordinaire d'imposition est fixé à l'art. 214 al. 1 aLIFD (ci-après: le barème ordinaire). L'art. 214 al. 2 aLIFD détermine un barème plus favorable applicable aux époux vivant en ménage commun, ainsi qu'aux contribuables veufs, séparés, divorcés et célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument pour l'essentiel l'entretien (ci-après: le barème réduit). 4. a) En l'espèce, il ressort du jugement de divorce produit en procédure de recours que les enfants ont été attribués à leur père pour leur garde, leur entretien et leur éducation et que, dans cette suite logique, celui-ci n'a en particulier pas été astreint à verser une contribution d'entretien en main de leur mère. Dans cette configuration familiale, les prestations financières effectuées par le recourant ne constituent pas des contributions d'entretien versées au parent qui a l'autorité parentale sur les enfants, au sens de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD. Ces prestations ne sont donc pas déductibles à ce titre. Il convient par contre d'examiner si ces prestations ouvrent au recourant le droit à des déductions sociales au sens de l'art. 213 aLIFD.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 b) Au 31 décembre 2013, soit la date déterminante pour examiner le droit à des déductions sociales pour la période fiscale 2013, les deuxième et

troisième enfants du recourant, nés en 1996 et 2001, étaient encore mineurs. Dans la mesure où il a été retenu ci-dessus que le recourant assurait leur entretien en particulier par des prestations en argent comprises dans une somme globale remise mensuellement à leur mère, les conditions de l'art. 213 al. 1 let. a aLIFD sont remplies. Le droit à la déduction sociale de CHF 6'500.- par enfant prévue par cette disposition doit dès lors être reconnu au recourant pour ces deux enfants. La décision attaquée sera dès lors modifiée sur ce point. c) Au 31 décembre 2013, l'aînée des enfants du recourant, née en 1995, était quant à elle majeure, de telle sorte que les conditions d'octroi de la déduction sociale pour enfant n'étaient plus remplies en ce qui la concerne. Vu son jeune âge et les éléments ressortant du dossier selon lesquels elle ne travaille pas et ne réalise aucun revenu, ce qui n'est au demeurant pas contesté par le Service cantonal des contributions, l'octroi d'une déduction sociale pour personne nécessiteuse au sens de l'art. 213 al. 1 let. b aLIFD pourrait entrer en considération. Toutefois, cette disposition réserve l'octroi d'une telle déduction aux cas où l'aide atteint au moins le montant de la déduction prévue, à savoir CHF 6'500.- par an. Tel n'est pas le cas en l'espèce, puisqu'il a été vu ci-dessus que le soutien apporté par le recourant à chacun de ses enfants peut être estimé à un montant compris entre CHF 300.- et 400.- par mois, soit au maximum CHF 4'800.- par an. Le droit à une déduction sociale pour la fille aînée du recourant doit en conséquence être nié. d) Enfin, même si ce n'est pas l'objet du litige, il peut encore être relevé que c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a imposé les revenus du recourant selon le barème ordinaire au sens de l'art. 214 al. 1 aLIFD. En effet, celui-ci est divorcé et ne vit pas ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont il assume pour l'essentiel l'entretien. 5. a) Il résulte de ce qui précède que le recours doit être partiellement admis et la décision attaquée modifiée dans le sens que le droit aux déductions sociales pour enfant doit être reconnu au recourant pour ses deux enfants nés en 1996 et 2001, à hauteur d'un montant total de CHF 13'000.-. b) Le recourant obtenant gain de cause pour l'essentiel, il n'est pas perçu de frais de justice. II. Impôt cantonal direct (604 2015 32) 6. Le recours, déposé le 31 mars 2015 contre une décision datée du 5 mars 2015, 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), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. 7. L'art. 42 LHID règle les obligations du contribuable et correspond mot pour mot à l'art. 126 LIFD. Cette disposition a été reprise à l'art. 159 LICD. Quant à l'art. 46 al. 1 LHID, il prévoit, comme l'art. 130 al. 1 LIFD, que l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires. Selon l'art. 154 LICD, le Service cantonal des contributions établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. Il peut en particulier ordonner des expertises, procéder à des inspections et examiner sur place les comptes et les pièces justificatives. L'art. 154 LICD est donc

Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 conforme à l'art. 46 al. 1 LHID. Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus pour la répartition du fardeau de la preuve s'appliquent également à l'impôt cantonal. Partant, pour l'impôt cantonal également, les circonstances de l'espèce permettent de retenir que le soutien financier apporté par le recourant en faveur de ses trois enfants est suffisamment prouvé, à hauteur d'un montant estimé compris entre CHF 300.- et 400.-. 8. a) Aux termes de l'art. 1 al. 3 LHID, lorsqu'aucune réglementation particulière n'est prévue, les impôts cantonaux et communaux sont établis en vertu du droit cantonal. Restent en particulier de la compétence des cantons

la fixation des barèmes, celle des taux et celle des montants exonérés d'impôt. b) En droit cantonal également, l'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 63 al. 1 et 2 LICD; art. 15 al. 1 et 2 LHID). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 64 LICD; art. 16 al. 1 LHID). Le revenu net se calcule notamment en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales (art. 26 LICD; art. 9 al. 1 LHID). 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). 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). Ainsi, il résulte de la systématique de la loi que 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 (voir notamment arrêt TC FR 604 2010 152 du 1er avril 2011 consid. 1b). c) Comme pour l'impôt fédéral direct, au titre de déduction générale, l'art. 34 al. 1 let. c LICD énonce la déductibilité de la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que celle des contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille (voir également art. 9 al. 2 let. c LHID). d) L'art. 9 al. 4 LHID énonce que les déductions pour enfants et autres déductions sociales de droit cantonal sont réservées. A cet égard, sous le titre déductions sociales, l'art. 36 al. 1 let. a LICD prévoit un montant déductible de CHF 8'500.- 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 CHF 9'500.- dès et y compris le troisième enfant. La déduction est réduite de CHF 100.- pour chaque tranche de CHF 1'000.- de revenu dépassant la limite déterminante; elle ne peut toutefois être inférieure à CHF 7'000.- pour chaque enfant, montant porté à CHF 8'000.- francs dès et y compris le troisième enfant. La limite de revenu déterminante est de CHF 62'000.- pour le premier enfant; elle est augmentée de CHF 10'000.- pour chaque enfant supplémentaire. L'art. 36 al. 1 let. c LICD dispose quant à lui que sont également déductibles du revenu net CHF 1'000.- pour toute autre personne incapable de subvenir à ses besoins, dont le contribuable supporte la principale charge d'entretien. e) Enfin, s'agissant du taux d'imposition, l'art. 37 LICD fixe un barème de base (al. 1) et prévoit que le revenu global imposable des personnes mariées vivant en ménage commun et des

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien est frappé au taux correspondant à 50 % de ce revenu, le taux minimal de l'impôt restant applicable (al. 3). Le législateur fribourgeois n'a ainsi pas adopté un double barème, mais il a instauré un système de réduction dit du « splitting ». Pour le reste, les critères d'octroi de la réduction sont identiques à ceux prévus pour l'impôt fédéral direct (voir également art. 11 al. 1 LHID). 9. a) En l'espèce, en présence de réglementations similaires en droit fédéral et en droit cantonal, il faut retenir pour l'impôt cantonal également que les prestations financières effectuées par le recourant ne constituent pas des contributions d'entretien versées au parent qui a l'autorité parentale sur les enfants, au sens de l'art. 34 al. 1 let. c LIFD. Ces prestations ne sont donc pas déductibles à ce titre. Il convient par contre d'examiner si ces prestations ouvrent au recourant le droit à des déductions sociales au sens de l'art. 36 LICD. b) Au 31 décembre 2013, soit la date

déterminante pour examiner le droit à des déductions sociales pour la période fiscale 2013, les deuxième et troisième enfants du recourant, nés en 1996 et 2001, étaient encore mineurs. Dans la mesure où le recourant assurait leur entretien en particulier par des prestations en argent comprises dans une somme globale remise mensuellement à leur mère, les conditions de l'art. 36 al. 1 let. a LICD sont remplies. Le droit à la déduction sociale de CHF 8'500.- par enfant prévue par cette disposition doit dès lors être reconnu au recourant pour ces deux enfants, acte étant pris que son revenu net n'atteint pas la limite déterminante à partir de laquelle le montant déductible est réduit par tranche de CHF 100.-. La décision attaquée sera dès lors modifiée sur ce point. c) Au 31 décembre 2013, l'aînée des enfants du recourant, née en 1995, était quant à elle majeure, de telle sorte que les conditions d'octroi de la déduction sociale pour enfant n'étaient plus remplies en ce qui la concerne. Vu le soutien apporté par le recourant, estimé à un montant compris entre CHF 300.- et 400.- par mois, son jeune âge et les éléments ressortant du dossier selon lesquels elle ne travaille pas et ne réalise aucun revenu, ce qui n'est au demeurant pas contesté par le Service cantonal des contributions, il est suffisamment établi, au 31 décembre 2013, qu'elle était incapable de subvenir à ses besoins et que c'est son père qui contribuait pour l'essentiel à son entretien. Les conditions d'octroi de la déduction sociale pour personne nécessiteuse au sens de l'art. 36 al. 1 let. c LICD peuvent dès lors être considérées comme remplies et le droit à une telle déduction sera reconnu au recourant en lien avec le soutien apporté à sa fille aînée durant l'année 2013. d) Enfin, même si ce n'est pas l'objet du litige, il y a encore lieu de relever que c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a imposé les revenus du recourant selon le barème de base prévu à l'art. 37 al. 1 LICD. En effet, celui-ci est divorcé et ne vit pas ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont il assume pour l'essentiel l'entretien. 10. a) Il résulte de ce qui précède que le recours doit être partiellement admis et la décision attaquée modifiée dans le sens que le droit aux déductions sociales pour enfant doit être reconnu au recourant pour ses deux enfants nés en 1996 et 2001, à hauteur d'un montant total de CHF 17'000.-, et que le droit à la déduction sociale pour personne nécessiteuse, qui s'élève à CHF 1'000.- selon l'art. 36 al. 1 let. c LICD, doit lui être reconnu pour sa fille née en 1995. b) Le recourant obtenant gain de cause pour l'essentiel, il n'est pas perçu de frais de justice et l'avance de frais effectuée par celui-ci lui est restituée.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2015 31)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.