

# FR\_GERICHTE 604 2016 102 vom 2. Februar 2018

FR Kantonsgericht, 2018-02-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2016\\_102](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_102)

FR: FR\_GERICHTE 604 2016 102 du 2 février 2018

IT: FR\_GERICHTE 604 2016 102 del 2 febbraio 2018

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 4

mois, j'ai eu mes deux enfants à charge. Du 1er mai au 30 septembre, je n'en ai eu plus que un. Les démarches du divorce avançant petit à petit, mon mari est ensuite venu s'installer dans la maison familiale, avec l'intention de la reprendre. Les enfants (des ados) sont restés dans cette demeure. Je n'ai habité seule que 3 mois (octobre à décembre), bien que juridiquement parlant, c'est moi qui ai la garde des enfants et que mon fils aurait dû m'accompagner. Je n'ai accepté qu'il reste que pour lui éviter un déracinement. Je trouve vraiment incorrect de me supprimer totalement cette déduction fiscale alors que, si on calcule, au prorata, c'est comme si je les avais eus les deux six mois (avec encore un mois de plus pour moi, pour un enfant). Il serait normal et juste que nous bénéficions, mon mari et moi-même de cette déduction à part égale". Par décision du 19 juillet 2016, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation en considérant que les enfants ne faisaient plus ménage commun avec leur mère à la date déterminante du 31 décembre 2015. C. Par acte posté le 21 juillet 2016, A.\_\_\_\_\_ a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée. Elle conclut à l'octroi de la déduction sociale (code 6.110) au prorata de la durée du ménage commun avec ses enfants et fait valoir ce qui suit "Il existe des zones dites « grises » dans tous les règlements d'application de loi et je ne dois pas représenter un cas rare à notre époque. Considérant les motifs déjà invoqués lors de ma réclamation (voir annexes), je rajouterai: - que lors d'une situation de divorce, on s'inquiète d'abord du facteur humain et donc du bien-être de ses enfants. La date à laquelle on devrait déménager pour payer des impôts correspondant à la situation exacte de notre vie ne nous vient pas à l'esprit; - que trouver un appartement correspondant à nos besoins et, surtout libre, au moment idéal est digne d'une partie de chasse à l'ours; - que vous trouverez en annexes, deux preuves [un extrait de la convention de séparation et

Tribunal cantonal TC Page 3 de 9 604 2016 102/103 un courriel du père de ses enfants du 28 février 2015] stipulant l'exactitude de mes propos concernant les dates auxquels mes enfants habitaient encore avec moi". L'avance de frais, fixée à CHF 600.- par ordonnance du 22 juillet 2016, a été versée dans le délai imparti. Le 22 août 2016, le Service cantonal des contributions a déposé ses observations en concluant au rejet du recours. Cette détermination a été communiquée pour information le 25 août 2016 à la recourante. En date du 22 novembre 2017, la recourante a été invitée à indiquer si, du 1er octobre 2015 au 31 décembre 2015, elle avait versé pour ses enfants les contributions mensuelles indiquées dans l'extrait de convention joint à son recours, ou contribué à leur entretien par des

prestations effectives. Dans sa réponse du 29 novembre 2017, la recourante a expliqué que pour sa fille majeure, elle avait payé CHF 1'285.- le 15 décembre 2015. Quant à son fils mineur, elle a précisé n'avoir rien versé suite au calcul suivant: pension alimentaire (CHF 300.-) pas versée depuis début mai jusqu'à fin septembre:  $5 \times 300 = \text{CHF } 1'500.-$ ; pension due au père des enfants depuis début octobre:  $3 \times 400 = \text{CHF } 1'200.-$ . Celui-ci lui devant encore CHF 300.-, elle n'a plus rien versé en 2015 mais lui a versé encore CHF 100.- en janvier l'année suivante. Elle a ajouté que dans la mesure où son époux ne lui avait pas versé les allocations qu'il lui devait depuis mai, le seul moyen de retrouver cet argent avait été, sur le conseil de son avocate, de ne pas payer les premières pensions jusqu'au remboursement de son dû. Le 4 décembre 2017, une copie de ce courrier, transmise également au Service cantonal des contributions, a été adressée au père des enfants afin qu'il s'exprime, dans le respect du principe du droit d'être entendu, sur l'objet du litige dès lors que ses intérêts étaient directement touchés. Par lettre du 12 décembre 2017, celui-ci a exposé ce qui suit: "(...) Aucune convention sur les pensions n'a été signée lors de ces changements, mon ancien avocat n'a tout simplement pas fait son travail correctement. Je n'ai jamais été d'accord sur les pensions que mon ex-femme versait, pensions qu'elle avait décidées elle-même. La pension de mon fils fait encore litige lors du règlement du divorce. Mon ex-femme ne voulant pas augmenter son taux d'activité, depuis le 1er octobre 2015, c'est moi qui assume en totalité les enfants mis à part les pensions minimum qu'elle paie. De plus, ils vont uniquement un soir par semaine manger chez leur mère, ne dorment jamais chez elle et en deux années et demie n'ont passé que quelques jours de vacances avec. (...)". Une copie de cette détermination a été communiquée pour information à la recourante et au Service cantonal des contributions. en droit 1. Le recours, posté le 21 juillet 2016 contre une décision du 19 juillet 2016, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 604 2016 102/103 direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du

## **E. 6**

a) La circulaire n° 30 du 21 décembre 2010 de l'Administration fédérale des contributions relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD présente un catalogue des diverses situations de famille et du traitement fiscal qu'il convient de leur réserver. b) Sous le titre "14.5 Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant mineur commun et autorité parentale commune, avec ou sans garde alternée, avec contributions d'entretien", la circulaire précitée prévoit que le parent qui reçoit les contributions d'entretien pour l'enfant doit l'impôt sur ces contributions alors que le parent qui les verse peut les déduire de son revenu. Elle précise également que le parent qui reçoit les contributions d'entretien peut demander notamment la déduction pour enfants. Et sous le titre "14.10 Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant commun majeur suivant une formation et vivant chez l'un des parents, avec contributions d'entretien", il est indiqué que l'enfant majeur qui suit une formation ne doit pas l'impôt sur les contributions d'entretien et le parent qui les verse ne peut pas les déduire de son revenu. En revanche, le parent qui verse les contributions d'entretien peut demander la déduction pour enfants. L'autre parent peut demander la déduction pour personne à charge (déduction sociale pour personne nécessiteuse) selon l'art. 35 al. 1 let. b LIFD (dont le montant est identique à celui de la déduction pour enfants), à condition que ses

prestations soient au moins égales au montant de cette déduction (ch. 13.4.3 in fine).

#### **E. 7**

a) En l'occurrence, même si la recourante a consacré un entretien effectif à ses enfants les neuf premiers mois de 2015 lorsqu'elle les a hébergés (sa fille pendant trois mois de janvier à mars, et son fils pendant 9 mois de janvier à septembre), elle ne peut pas prétendre pour ce motif à l'octroi des déductions sociales requises. Ce sont en effet les circonstances personnelles dans lesquelles elle vivait à la date du 31 décembre 2015 qui déterminent si elle peut obtenir une déduction sociale pour ses enfants. b) A la fin de la période fiscale, et depuis son déménagement le 1er octobre 2015, la recourante devait s'acquitter de contributions pour l'entretien de ses enfants. Celle-ci a produit à l'appui de son recours un "extrait de la convention de divorce en cours, stipulant que [ses] enfants ne sont plus avec [elle] depuis le 1er octobre 2015". Dite convention prévoit que la recourante contribuera, dès le 1er octobre 2015, à cet entretien par le versement des contributions mensuelles de CHF 600.- pour sa fille majeure et CHF 400.- pour son fils mineur, les allocations familiales et employeur étant payables en plus. Pour son fils mineur, la recourante a expliqué qu'elle avait effectué le paiement de la contribution d'entretien due pour les trois derniers mois de l'année 2015 par compensation. Si le père des enfants s'est déclaré en désaccord avec le montant des contributions dues par la recourante, jugeant qu'il s'agit de "pensions minimum" fixées sans qu'une convention ne soit signée, il n'a pas pour autant contredit le fait que la recourante avait procédé à une telle compensation et a indiqué qu'il s'en remettait à justice. Et pour sa fille majeure, elle a versé CHF 1'285.- (ce qui représente un peu plus de deux contributions d'entretien mensuelles) le 15 décembre 2015 comme le démontre l'échange de courriels qu'elle a eu à ce sujet avec le père de ses enfants et dont elle a produit une copie le 29 novembre 2017. Selon l'extrait de la convention de séparation produite à l'appui du recours, la recourante et le père de leur fille ont prévu que celle-ci vivait chez son père qui en assumait

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 604 2016 102/103 l'entretien et il ne ressort pas du dossier constitué que cette étudiante, devenue majeure en mars 2015, était déjà capable de subvenir partiellement à son propre entretien. Dans ces circonstances, l'on retiendra qu'à la date déterminante du 31 décembre 2015, la recourante s'était engagée à verser des contributions d'entretien pour ses deux enfants âgés, l'une de 18 ans et l'autre de 16 ans, qu'elle s'était effectivement acquittée de montants à ce titre et qu'elle les avait donc partiellement à sa charge. Il reste à déterminer à quelles déductions la recourante a droit pour ses enfants. c) S'agissant de son fils mineur, la recourante ne peut pas bénéficier de la déduction sociale pour enfant dès lors qu'elle verse pour lui des contributions d'entretien, lesquelles sont déductibles du revenu qu'elle a acquis pendant la période fiscale 2015. Quant aux contributions d'entretien acquittées, si la recourante a certes exécuté par compensation son obligation de verser CHF 1'200.- pour les trois derniers mois de l'année 2015, il apparaît que les allocations ou contributions d'entretien dues par le père des enfants avec lesquelles cette somme est censée avoir été compensée n'ont pas été soumises à l'impôt. Or, comme les autres contributions d'entretien reçues par la recourante et déclarées puis imposées à hauteur de CHF 6'900.-, ces allocations ou contributions (compensées par les contributions d'entretien dues par la recourante) sont imposables (voir consid. 5a). Par conséquent, le droit à la déduction du montant de CHF 1'200.- au titre de contributions d'entretien versées est neutralisé par le fait que le même montant aurait dû être imposé au titre de contributions d'entretien reçues. La décision attaquée ne sera dès lors pas modifiée sur ce point. d) Pour sa

filles majeures, conformément à la jurisprudence précitée (ATF 133 II 305 consid. 9.2 et arrêt TF 2C\_436/2010 du 16 septembre 2010 consid. 5.1), la recourante a droit à la déduction sociale pour personne à charge (déduction pour personne nécessiteuse), à savoir CHF 6'500.-, dès lors qu'à la date déterminante du 31 décembre 2015, elle assumait son entretien par une contribution mensuelle de CHF 600.-, étant rappelé que cet octroi n'a pas d'incidence sur le droit du père des enfants à obtenir la déduction sociale pour enfant. En revanche, elle ne peut pas déduire de ses revenus acquis pendant la période fiscale 2015 la contribution d'entretien de CHF 1'285.- qu'elle lui a versée par ordre de virement bancaire du 15 décembre 2015. e) Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis s'agissant de l'impôt fédéral direct. La recourante a droit à la déduction de CHF 6'500.- pour sa fille majeure à charge, aucune déduction ne lui étant accordée pour son fils mineur.

#### **E. 8**

En l'espèce, compte tenu que la recourante obtient globalement une déduction de CHF 6'500.- alors qu'elle concluait à l'octroi de deux demi-déductions, la solution du litige équivaut à un gain de cause. Il ne sera en conséquence pas perçu de frais. II. Impôt cantonal (604 2016 103)

#### **E. 9**

a) En droit cantonal également, 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;

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 604 2016 102/103 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). b) 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.- 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. Le droit cantonal dispose que le montant de la déduction pour enfants et de la déduction pour personne à charge (déduction pour personne nécessiteuse) est réparti proportionnellement lorsque la charge est assumée par plusieurs contribuables (art. 36 al. 3 LICD). De plus, selon les Instructions internes de taxation des personnes physiques du Service cantonal des contributions, lorsque le parent verse des contributions d'entretien à son enfant majeur, il a droit par défaut à la demi-déduction sociale pour enfant. Ainsi, contrairement à ce qui prévaut en matière d'impôt fédéral direct, un tel partage s'applique tant pour les enfants mineurs que pour les enfants majeurs en formation. c) S'agissant des contributions d'entretien, l'art. 34 al. 1 let. c LICD (qui correspond à l'art. 9 al. 2 let. c LHID) dispose également que celles qui sont versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale sont déduites du revenu.

### **E. 10**

a) En l'espèce, en droit cantonal également, le fait que la recourante s'est acquittée pour son fils mineur de contributions d'entretien exclut tout droit à une déduction sociale. Et pour les mêmes raisons qu'en matière d'impôt fédéral direct, elle ne peut pas déduire non plus de ses revenus acquis pendant la période fiscale 2015, les CHF 1'200.- de contribution d'entretien dont elle s'est acquittée par compensation. b) S'agissant de sa fille majeure, la recourante a droit à la moitié de la déduction sociale pour enfant dès lors qu'à la date déterminante du 31 décembre 2015, elle assumait son entretien par une contribution mensuelle de CHF 600.-. En revanche, elle ne peut pas déduire de ses revenus acquis pendant la période fiscale 2015 la contribution d'entretien de CHF 1'285.- qu'elle lui a versée. c) Il s'ensuit que le recours formé en droit cantonal sera partiellement admis. La recourante a droit à la demi-déduction sociale pour enfant pour sa fille majeure en formation, aucune déduction ne lui étant accordée pour son fils mineur.

### **E. 11**

a) Conformément à l'art. 131 CPJA, 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

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 604 2016 102/103 litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, vu le gain de cause partiel, il se justifie de fixer les frais à charge de la recourante à CHF 200.-. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2016 102)

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