

# FR\_GERICHTE 604 2016 124 vom 9. Oktober 2017

FR Kantonsgericht, 2017-10-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2016\\_124](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_124)

FR: FR\_GERICHTE 604 2016 124 du 9 octobre 2017

IT: FR\_GERICHTE 604 2016 124 del 9 ottobre 2017

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 24

décembre 2015. Se référant à la loi, il en déduit un droit à la déduction proportionnelle pour la période allant du 1er janvier au 24 décembre 2015. Il ajoute qu'une imposition selon sa situation économique et personnelle au 31 décembre 2015, sans répartition de la déduction sociale en fonction de la prise en charge effective des enfants durant toute la période fiscale serait contraire au principe de la proportionnalité ainsi qu'à celui de l'égalité de traitement. L'avance de frais fixée à CHF 600.- par ordonnance du 15 septembre 2016 a été payée dans le délai imparti. Dans ses observations du 20 décembre 2016, le Service cantonal des contributions confirme qu'à teneur de la loi et conformément à la jurisprudence, c'est la situation personnelle du contribuable au 31 décembre de la période fiscale concernée qui est déterminante pour l'octroi des déductions sociales pour enfants. Il conclut dès lors au rejet du recours. E. Par lettre du 13 juillet 2017, B. \_\_\_\_\_, mère des enfants, est invitée à déposer une détermination sur le recours. Son attention est par ailleurs attirée sur le fait que la procédure en cours pourrait avoir un effet sur sa propre taxation pour la période fiscale 2015 dans la mesure où,

Tribunal cantonal TC Page 3 de 9 par avis de taxation du 16 juin 2016, la totalité de la déduction sociale pour ses enfants lui a été accordée. Par courrier du 20 juillet 2017, la mère des enfants demande que sa taxation pour la période fiscale 2015 ne soit pas modifiée. Elle relève en particulier qu'elle détient seule l'autorité parentale sur les enfants, que le recourant a quitté le logement familial le 24 décembre 2015, qu'elle a toujours dû s'investir plus que le recourant en faveur des enfants, qu'il n'y avait plus assez d'argent sur le compte commun dès le 22 décembre 2015 pour subvenir aux besoins des enfants et qu'elle a dès lors assumé tous les frais y relatifs jusqu'au versement le 6 janvier 2016 d'une pension pour janvier 2016. Par détermination datée du 9 août 2017, remise à la poste le 12 août 2017, le recourant précise que jusqu'au 31 décembre 2015, il avait avec la mère de ses enfants un compte commun sur lequel il versait un montant de CHF 3'500.- à la fin de chaque mois notamment pour les frais d'entretien des enfants. Pour le mois de décembre 2015, le montant de CHF 3'500.- avait ainsi été versé le 28 novembre 2015. Par courrier du 11 septembre 2017, le Service cantonal des contributions souligne que le montant de CHF 3'500.- versé par le recourant ne peut être considéré comme une pension alimentaire déductible fiscalement. La mère des enfants a quant à elle renoncé à se déterminer une nouvelle fois. Il n'a pas été ordonné d'autre échange d'écritures. en droit I. Impôt fédéral direct (604 2016 124) 1. Le recours, déposé le 13 septembre 2016 contre une décision du 29

août 2016, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. 2. En l'espèce, la seule question litigieuse est celle du droit du recourant à la demi-déduction sociale pour chacun de ses enfants. En particulier, tant la réclamation que le recours ne portent ni sur le barème d'impôt applicable, ni sur l'octroi de déductions pour frais de garde, ni sur les déductions pour primes d'assurance-maladie. 3. a) L'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, qui correspond à l'année civile (art. 40 LIFD). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale. Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD (art. 25 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. 35 LIFD. Celles-ci sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 35 al. 2 LIFD).

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 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 (voir p. ex. arrêt TC FR 604 2010 152 du 1er avril 2011 consid. 1b). b) Sous la dénomination « déductions sociales », l'art. 35 al. 1 let. a 1ère phrase LIFD (en relation avec l'art. 4 let. a de l'ordonnance du 2 septembre 2013 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct [OPFr; RS 642.119.2]) énonce que sont déduits du revenu net CHF 6'500.- pour chaque enfant mineur ou (pour chaque enfant majeur) faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien. L'art. 35 al. 1 let. a 2ème phrase LIFD précise que 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. c) D'après le texte de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, dès lors que les parents imposés séparément ne demandent pas la déduction d'une pension alimentaire pour l'enfant, le partage de la déduction sociale pour enfant repose a priori sur le fait qu'ils détiennent l'autorité parentale conjointe (JACQUES, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 35 n. 11). En outre, selon le Message sur le dégrèvement des familles, dans l'optique d'une solution applicable, la répartition par moitié de la déduction pour enfant devrait intervenir indépendamment du fait que l'enfant fait ou non l'objet d'une garde alternée, car on ne saurait attendre de l'autorité fiscale qu'elle détermine la part effective de la garde de l'enfant par chacun des parents (Message sur le dégrèvement des familles, FF 2009 4237, 4254). Le partage par moitié, qui permet au demeurant d'écartier les importantes difficultés pratiques qu'entraînerait une répartition selon la part d'entretien assurée par chaque parent, est ainsi dicté par des motifs de praticabilité de l'impôt (voir arrêt TF 2C\_835/2009 du 7 mai 2010 consid. 3.2; ATF 133 II 305 consid. 5.1), d) Dans la ligne de ce qui précède, 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 (la circulaire n° 30) prévoit à ses chiffres 10.1 et 10.2 qu'une déduction pour enfants peut être demandée pour chaque enfant mineur ou suivant une formation à condition qu'il existe un lien de filiation. Outre le lien de filiation, l'octroi de la déduction suppose que la personne qui la demande pourvoie à l'entretien de l'enfant. Ce peut être aussi bien l'entretien effectif pour le bien corporel de l'enfant qu'un soutien

financier. Cette exigence légale est en principe remplie lorsque les parents ou l'un des parents détient l'autorité parentale (voir chiffre 10.1 et 10.2). A son chiffre 10.2, la circulaire n° 30 reprend également le principe selon lequel les parents vivant séparément qui détiennent l'autorité parentale en commun peuvent demander chacun la moitié de la déduction à condition qu'ils ne demandent pas de déductions pour les contributions d'entretien en faveur de l'enfant selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD (voir également chiffre 14.4). Elle précise que cette condition est nécessaire pour empêcher qu'un contribuable ne cumule les déductions pour le même enfant (déduction pour enfants et déduction des contributions d'entretien). Elle ajoute encore que la répartition de la garde alternée n'est pas déterminante pour la répartition par moitié de la déduction pour enfants.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 4. a) En l'espèce, conformément au critère de la date déterminante, ce sont les circonstances prévalant au 31 décembre 2015 qui doivent servir de base à l'établissement de la situation personnelle du recourant et qui permettent de trancher s'il a droit ou non aux demi-déductions sociales revendiquées. b) Le recourant et la mère de leurs enfants communs ont fait l'objet de taxation séparées. Il a été vu ci-dessus que dans un tel cas, le texte clair de l'art. 35 al. 1 let. a 2ème phrase LIFD, confirmé tant par la doctrine que par la jurisprudence et repris par la circulaire n° 30, prévoit que la déduction sociale est répartie par moitié entre les parents aux deux conditions qu'ils exercent l'autorité parentale en commun et qu'ils ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD. Dans le cas particulier, il ressort de la déclaration d'impôt 2015 remplie par le recourant que celui-ci ne demande pas la déduction d'une contribution d'entretien pour la période fiscale en question. Quant à la condition de l'exercice commun de l'autorité parentale sur les deux enfants, la mère de ceux-ci affirme tant dans sa déclaration d'impôt 2015, produite le 20 juillet 2017, que dans son courrier du même jour qu'elle a toujours détenu seule l'autorité parentale. Le recourant ne le conteste pas dans sa détermination du 12 août 2017, se limitant à déclarer que la question de savoir qui avait l'autorité parentale ne s'était pas posée durant la vie commune dans la mesure où les tâches liées à l'éducation et les frais d'entretien des enfants étaient partagées. Par ailleurs, il ressort de l'art. 298a du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210) que si la mère n'est pas mariée avec le père, les parents obtiennent l'autorité parentale conjointe sur la base d'une déclaration commune, l'enfant étant soumis à l'autorité parentale exclusive de la mère jusqu'au dépôt d'une telle déclaration. En conséquence, en l'absence d'une telle déclaration commune du recourant et de la mère des enfants, il faut admettre que ceux-ci n'exerçaient pas l'autorité parentale en commun au sens de l'art. 35 al. 1 let. a 2ème phrase LIFD à la date déterminante du 31 décembre 2015. Une des deux conditions posées par l'art. 35 al. 1 let. a 2ème phrase LIFD faisant défaut, la déduction sociale pour enfants ne peut être répartie par moitié entre les deux parents. En conséquence, c'est à bon droit que les déductions sociales pour les enfants ont été accordées à leur mère, seule détentrice de l'autorité parentale, et que leur octroi a été refusé au recourant pour l'impôt fédéral direct. 5. a) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté s'agissant de l'impôt fédéral direct. b) En vertu de l'art. 144 al. 1 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: RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de mettre à la charge du recourant un

émolument de CHF 300.- qui sera prélevé sur l'avance de frais effectuée.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 II. Impôt cantonal (604 2016 125) 6. Le recours, déposé le 13 septembre 2016 contre une décision du 29 août 2016, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi 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 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. 7. Comme pour l'impôt fédéral direct, la seule question litigieuse est celle du droit du recourant à la demi-déduction sociale pour chacun de ses enfants. En particulier, tant la réclamation que le recours ne portent ni sur le barème d'impôt applicable, ni sur l'octroi de déductions pour frais de garde, ni sur les déductions pour primes d'assurance-maladie. 8. a) 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). 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). 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. Il résulte de ce qui précède que les conditions prévues par le droit cantonal harmonisé pour l'octroi de la déduction sociale pour un enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études sont similaires à celles posées par le droit fédéral. c) S'agissant de l'éventuel partage de cette déduction entre plusieurs bénéficiaires, l'art. 36 al. 3 LICD énonce que le montant de la déduction pour enfants et personnes à charge est réparti proportionnellement lorsque la charge est assumée par plusieurs contribuables. Reprise de l'art. 40 al. 2 de l'ancienne loi cantonale du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux (aLIC), cette solution s'écarte de celle prévue par l'art. 35 al. 1 let. a LIFD lorsque les parents sont imposés séparément. Certes, la Cour fiscale a déjà eu l'occasion de confirmer que l'art. 36 al. 3 LICD n'a pas pour sens de permettre l'octroi d'une part de déduction sociale à un parent qui peut déjà déduire la contribution d'entretien versée pour son enfant au sens de l'art. 34 al. 1 let. c LICD. Ainsi, l'éventuelle répartition proportionnelle des déductions sociales prévue à l'art. 36 al. 3 LICD a été et

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 reste (exclusivement) prévue pour les situations où aucune contribution d'entretien déductible d'une part et imposable d'autre part n'est versée par l'un des parents en faveur des enfants (voir arrêt TC FR 604 2009 73 du 6 novembre

2009 consid. 3). En cela, la solution applicable à l'impôt cantonal va dans le même sens que celle relative à l'impôt fédéral direct. Toutefois, contrairement à ce qui prévaut en matière d'impôt fédéral direct, l'art. 36 al. 3 LICD n'énonce pas la condition d'un exercice commun de l'autorité parentale et elle n'impose pas une répartition par moitié. d) Quant aux modalités de la répartition proportionnelle prévue par l'art. 36 al. 3 LICD de la déduction sociale pour enfant entre deux contribuables, la jurisprudence de la Cour fiscale fait ressortir que lorsqu'il est impossible de déterminer avec précision le montant des prestations assumées par l'un des parents, il y a lieu de présumer que chacun contribue dans la même mesure à l'entretien de l'enfant et a donc droit à la moitié de la déduction sociale cantonale (ATA FR 4F 02 106 du 14 mars 2003 consid. 5b; voir également ATA FR 4F 2003 100 du 19 mars 2004 consid. 2c). Se fondant sur les mêmes motifs de praticabilité de l'impôt qui ont conduit le législateur fédéral à prévoir une répartition fixe par moitié (voir consid. 3c), cette jurisprudence relative au droit cantonal n'établit toutefois qu'une présomption qui peut être renversée (voir not. arrêts TA FR 4F 2007 207 du 12 décembre 2008 consid. 9 et 4F 2006 96 du 30 novembre 2007 consid. 8). 9. a) En l'espèce, comme pour l'impôt fédéral direct et conformément au critère de la date déterminante, ce sont les circonstances prévalant au 31 décembre 2015 qui doivent servir de base à l'établissement de la situation personnelle du recourant et qui permettent de trancher s'il a droit ou non aux demi-déductions sociales revendiquées. b) Il a déjà été vu ci-dessus que le recourant et la mère de leurs enfants communs ont été taxés séparément pour la période fiscale en cause. Il a également été établi qu'aucune contribution d'entretien au sens de l'art. 34 al. 1 let. c LICD n'a été versée en faveur des enfants pour l'année 2015 et que l'autorité parentale les concernant était détenue exclusivement par leur mère (consid. 4b). Compte tenu en particulier du fait que l'absence d'autorité parentale du recourant sur ces enfants ne s'oppose pas, contrairement à ce qui prévaut en droit fédéral, à ce qu'une part de la déduction sociale lui soit octroyée, il convient d'examiner si et dans quelle proportion il a pris à sa charge les frais relatifs à l'entretien de ses enfants. c) Tant les écritures du recourant que la détermination de la mère de ses enfants font ressortir que celui-là participait aux frais d'entretien de la famille en versant pour chaque mois, à l'avance, un montant de CHF 3'500.- sur un compte commun. Ainsi pour le mois de décembre 2015, il a versé cette somme en date du 28 novembre 2015. Les pièces produites ne permettent pas d'établir quelles charges étaient censées être couvertes par le montant en question, de telle sorte qu'il est difficile d'estimer la part de l'entretien des enfants finalement assumée par chacun des parents. A cet égard, les documents produits le 20 juillet 2017 par la mère des enfants n'apportent pas de précisions déterminantes. En effet, ils établissent certes qu'il n'y avait plus d'argent sur le compte commun au 22 décembre 2015, de telle sorte qu'elle a dû puiser dans ses propres ressources pour effectuer certains achats et s'acquitter de certaines factures relatives à des primes d'assurance-maladie et d'assurance-ménage. Toutefois, les achats en question représentent des montants relativement limités (CHF 132.50 et CHF 84.90 le 23 décembre 2015, CHF 76.- le 24 décembre 2015, CHF 161.80 le 26 décembre 2015 et CHF 50.50 le 27 décembre 2015) et les primes d'assurance portent sur l'année 2016.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 En conséquence, vu l'ordre de grandeur conséquent du montant versé mensuellement par le recourant pour l'entretien de ses enfants – y compris pour l'ensemble du mois de décembre 2015 – et l'absence de précisions permettant d'établir quelle est la part de cet entretien assumée tant par le recourant que par la mère de leurs enfants, il y a lieu de s'en tenir à la présomption selon laquelle chaque parent contribuait, à

la date déterminante du 31 décembre 2015, dans la même mesure à l'entretien des enfants et avait ainsi droit à la moitié de la déduction sociale en droit cantonal. d) On peut encore relever que c'est ainsi à tort que le Service cantonal des contributions a retenu que le domicile des enfants au 31 décembre 2015 auprès de leur mère dans l'ancien logement familial constituait le critère déterminant pour l'octroi ou non des déductions sociales pour enfants. Quant à la jurisprudence à laquelle il se réfère (arrêt TC FR 604 2009 91 du 11 décembre 2009), elle n'est pas transposable à la situation du recourant et de la mère de leurs enfants communs. En effet, il s'agissait dans le cas concerné d'une configuration où, à la date déterminante du 31 décembre, le contribuable versait à la mère de sa fille une contribution d'entretien en faveur de celle-ci. Cette contribution étant déductible fiscalement, il perdait de ce fait toute prétention à une déduction sociale au sens de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD (voir ci-dessus consid. 8c 2ème paragraphe). Enfin, il est insisté sur le fait que la solution retenue par le présent arrêt en droit cantonal se fonde sur la situation au 31 décembre 2015. Si celle-ci devait changer au 31 décembre 2016, par exemple en raison du versement de contributions d'entretien en cours à cette date, le droit aux déductions sociales devrait à l'évidence être réexaminé. 10. a) Il s'ensuit que le recours sera admis pour l'impôt cantonal, dans le sens que le recourant a droit pour la période fiscale 2015 à la moitié de la déduction sociale pour chacun de ses enfants. Acte étant pris que le revenu net du recourant n'atteint pas la limite déterminante à partir de laquelle le montant déductible est réduit par tranche de CHF 100.-, ce droit est fixé à CHF 8'500.- au total (code 6.110). b) Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu de percevoir de frais de justice. Le solde de l'avance de frais versée par le recourant, par CHF 300.-, lui sera restituée. c) Le recourant n'ayant pas fait appel à un représentant, aucune indemnité de partie n'est allouée.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2016 124)

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