Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.256/2004 /svc

Arrêt du 26 mai 2005
IIe Cour de droit public

Composition
M. et Mme les Juges Merkli, Président, Betschart, Wurzburger, Müller et Yersin.
Greffier: M. de Mestral.

Parties
R._____,
recourante, représentée par
Me Claude-Emmanuel Dubey, avocat,

contre

Service cantonal des contributions du canton
de Fribourg, route Joseph Piller 13, 1700 Fribourg,
Tribunal administratif du canton de Fribourg,
cour fiscale, rue André Piller 21, 1762 Givisiez.

Objet
impôt fédéral direct et impôt cantonal pour la
période fiscale 2001 (déduction sociale pour enfant
et barème pour famille monoparentale),

recours de droit administratif contre la décision
du Tribunal administratif du canton de Fribourg
du 19 mars 2004.

Faits:

A.
R._____ est divorcée selon jugement du 27 février 1996, confirmé par la Cour d'appel du Tribunal du canton de Fribourg le 28 mai 1997. L'autorité parentale sur ses deux enfants, nés en 1987 et 1988, a été attribuée uniquement à leur père, l'ex-époux de R._____. Le droit de visite de R._____ sur ses deux enfants a été fixé de la manière suivante, à défaut d'entente entre les parties: une fois tous les quinze jours, du vendredi à dix-huit heures au mercredi à neuf heures, ainsi que trois semaines pendant les vacances d'été, une semaine à Noël et une semaine à Pâques. En pratique, dès l'année 2000, R._____ et son ex-époux étaient apparemment convenus que leurs enfants vivraient chez leur mère une semaine sur deux, du mercredi soir au mercredi soir suivant.

R._____ devait contribuer à l'entretien de ses enfants en payant une contribution d'entretien indexée de 200 fr. par mois et par enfant, puis de 300 fr. par mois et par enfant dès que ces derniers auraient atteint l'âge de douze ans. La contribution d'entretien n'a semble-t-il pas été payée ou du moins pas régulièrement; le bureau de recouvrement a dû verser à la place de R._____ la contribution d'entretien en faveur des enfants en mains de leur père, jusqu'au 1er janvier 1999. A partir de cette date, l'ex-époux de R._____ a renoncé à percevoir la contribution d'entretien.

B.
Pour la période fiscale 2001, R._____ a demandé à bénéficier de déductions fiscales au motif que ses enfants vivaient une semaine sur deux chez elle; elle estimait être dans la situation d'une personne seule avec enfants à charge. Le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg a refusé d'accorder à R._____ les déductions sollicitées.

C.
Par décision du 2 juin 2003, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation de R._____. Le Tribunal administratif du canton de Fribourg a partiellement admis les conclusions du recours de R._____ dans son arrêt du 19 mars 2004. Il lui a accordé, concernant l'impôt fédéral direct, la déduction pour personne à charge. Concernant l'impôt cantonal et communal, alors que l'ex-époux de R._____ bénéficiait seul des déductions sociales pour enfants mineurs, le Tribunal administratif, sur proposition du Service cantonal des contributions, a partagé les dites déductions par moitié entre R._____ et le père des enfants.

Le Tribunal administratif a rejeté le recours pour le surplus; il a jugé que R._____ ne devait pas bénéficier, sur les plans fédéral ainsi que cantonal et communal, du barème d'impôt plus favorable accordé aux époux vivant en ménage commun, aux contribuables veufs, séparés, divorcés et célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants dont ils assument pour l'essentiel l'entretien. En effet, l'autorité parentale n'était pas conjointe mais exercée uniquement par le père des enfants.

D.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, R._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler partiellement l'arrêt du Tribunal administratif du 19 mars 2004 dans la mesure où il rejette ses conclusions. Elle reproche au Tribunal administratif de s'en tenir strictement à la notion d'attribution de l'autorité parentale au sens du droit civil alors qu'en pratique, elle contribuerait très largement à l'entretien de ses enfants. En outre, R._____ sollicite l'assistance judiciaire.

Le Service cantonal des contributions, le Tribunal administratif et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.
1.1 Le présent recours de droit administratif s'en prend à la décision attaquée en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct ainsi que l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2001.

1.2 Tant sur le plan de l'impôt fédéral direct que sur celui de l'impôt cantonal et communal, les déductions sociales accordées pour les enfants ne sont plus litigieuses. Dès lors, le Tribunal fédéral renonce à examiner si le jugement est exact sur ce point.
Seule demeure contentieuse, la question de savoir si la recourante a droit - sur les plans fédéral ainsi que cantonal et communal - au barème 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 pour couples). Le barème pour couples est plus avantageux que le tarif de base appliqué aux autres contribuables (art. 214 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct; ci-après: LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11, en vigueur depuis le 1er janvier 1995 et art. 37 al. 3 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs; ci-après: LICD/FR ou la loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux, entrée en vigueur le 1er janvier 2001).

I. Impôt fédéral direct.

2.
2.1 Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision rendue par une autorité

judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 LIFD.

2.2 Conformément à l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150). Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 128 II 56 consid. 2b p. 60; 126 V 252 consid. 1a p. 254). Toutefois, selon l'art. 191 Cst., le Tribunal fédéral est tenu d'appliquer les lois fédérales (art. 113 al. 3 et 114bis al. 3 aCst.; ATF 126 I 1 consid. 2f p. 5; 113 V 120 consid. 2d p. 124; 110 Ia 7 consid. 2c p. 15). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer l'arrêt attaqué pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 127 II 8 consid. 1b p. 12, 264 consid. 1b p. 268; 125 II 497 consid. 1b/aa p. 500 et les arrêts cités).
En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'occurrence, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans l'arrêt, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets, ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ; ATF 130 II 149 consid. 1.2 p. 154; 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150; 126 II 196 consid. 1 p. 198). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision entreprise, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).

3.
3.1 Selon l'art. 214 al. 2 LIFD, les contribuables séparés ou divorcés se voient appliquer le barème pour couples à la double condition de vivre en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses, d'une part, et d'en assumer pour l'essentiel l'entretien, d'autre part. Cette dernière condition est remplie en principe lorsque le contribuable peut bénéficier de la déduction sociale accordée pour les enfants prévue par l'art. 213 al. 1 let. a LIFD ou de la déduction sociale accordée pour les personnes à charge prévue par l'art. 213 al. 1 let. b LIFD (Administration fédérale des contributions, Circulaire no 14, in: Archives 63 296, Imposition de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, D.; dans ce sens cf. également, I. P. Baumgartner, in: M. Zweifel/P. Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bâle 2000, n. 36 ad art. 36 LIFD).

3.2 L'art. 214 al. 2 LIFD ne précise pas si le barème pour couples peut être accordé simultanément à chacun des deux parents lorsqu'ils sont séparés ou divorcés (cf. E. Bosshard/H.-R. Bosshard/W. Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zurich 2000, p. 219). Puisqu'il n'est pas possible de se fonder sur la lettre claire de la disposition en cause, il convient de procéder à une interprétation de la norme en recherchant sa véritable portée.

3.3 La loi sur l'impôt fédéral direct astreint le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait au paiement de l'impôt sur la pension alimentaire obtenue pour lui-même ainsi que sur les contributions d'entretien obtenues pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale (art. 23 let. f LIFD). De plus, ce contribuable paie aussi l'impôt sur certains revenus de ses enfants placés sous son autorité parentale (art. 9 al. 2 LIFD). En compensation, ce contribuable peut prétendre au barème pour couples (outre les déductions pour enfants).
Pour sa part, le contribuable divorcé, séparé judiciairement ou de fait peut déduire de son revenu les contributions d'entretien qu'il verse à l'autre parent pour l'enfant sur lequel ce dernier a l'autorité parentale (art. 33 al. 1 let. c LIFD). En règle générale, le parent qui verse une contribution d'entretien ne fait pas ménage commun avec l'enfant et n'assume pas l'essentiel de son entretien. Ainsi, le législateur a considéré que le contribuable qui peut déduire l'entier de ses contributions ne saurait encore bénéficier du barème pour couples. Partant, d'un point de vue systématique, le barème ne doit pas être accordé simultanément à chacun des deux parents lorsqu'ils sont séparés ou divorcés.

3.4 La doctrine n'est pas unanime sur la question de l'accord du barème pour couples à l'un ou aux deux parents. Pour P. Locher, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, n. 16 et 17 ad art. 36 LIFD, il serait possible, en cas d'autorité parentale conjointe et si aucune contribution d'entretien n'est versée, de mettre les deux parents au bénéfice du barème pour couples parce que tous deux doivent prévoir une infrastructure (une chambre meublée)

pour leur enfant. Une telle solution, selon cet auteur, ne contredirait pas la lettre de la loi (P. Locher, op. cit., ad art. 36 n. 17). Toutefois, cette solution est rejetée par E. Bosshard/H.-R. Bosshard/W. Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zurich 2000, p. 218, pour lesquels elle ne serait pas conforme à la lettre de la loi.

Selon d'autres auteurs, le barème pour couples ne pourrait pas être accordé simultanément à chacun des deux parents, mais uniquement à celui qui obtient la déduction sociale pour les enfants (au sens de l'art. 213 al. 1 let. a LIFD); cette dernière déduction n'étant accordée qu'à celui qui assure l'entretien des enfants de manière prépondérante (I. P. Baumgartner, in: M. Zweifel/P. Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bâle 2000, no 19 ad art. 35 LIFD et no 36 ad art. 36 LIFD; P. Agner/B. Jung/G. Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, no 1 ad art. 36 LIFD; G. Hauser, Zu den steuerlichen Folgen des neuen Scheidungsrechts, insbesondere zur gemeinsamen elterlichen Sorge, in: Archives 68 353 p. 360 ss).

Selon la jurisprudence, lorsque deux contribuables vivent en union libre avec un enfant commun (et sont en principe imposés comme des personnes seules, selon leur état civil), seul celui qui assume "pour l'essentiel" l'entretien de l'enfant, qui exerce sur lui l'autorité parentale et qui a droit aux déductions sociales accordées pour les enfants (au sens de l'art. 213 al. 1 let. a LIFD) peut se prévaloir du barème pour couples (arrêt 2A.566/1997 du 12 janvier 1999, publié in StE 1999 B 29.3 no 15, consid. 3; P. Agner/B. Jung/G. Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, no 1 ad art. 36 LIFD).

Par ailleurs, depuis l'arrêt Hegetschweiler (arrêt P.1378/1982 du 13 avril 1984, publié in ATF 110 Ia 7), les couples mariés et les concubins sont placés en principe sur un pied d'égalité, les premiers ne devant pas être traités plus défavorablement (D. Yersin, Egalité de traitement: des principes et un projet pour le couple et la famille, Archives 70 371 p. 374 no 5; L. Masmejan-Fey, L'imposition des couples mariés et des concubins, thèse, Lausanne 1992 p. 37; sur la notion d'égalité en droit fiscal: cf. arrêt 2 P. 215/2000 du 12 mars 2001, publié in Revue fiscale 57/2002 p. 43 consid. 7b p. 48).

Accorder le barème pour couples à chacun des deux parents lorsqu'ils sont séparés ou divorcés reviendrait à faire bénéficier les contribuables concernés de plusieurs déductions de nature identique pour le même enfant. Les contribuables séparés ou divorcés - qu'ils soient ou non avec un nouveau partenaire - seraient ainsi placés dans une situation plus favorable qu'un couple marié qui ne peut prétendre qu'une seule fois au barème pour couples. Une telle interprétation du texte légal doit être rejetée, car elle ne correspond ni au but de la disposition, ni à la volonté du législateur (cf. Administration fédérale des contributions, Circulaire no 7, in Archives 68 574, Imposition de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) relative à l'attribution de l'autorité parentale conjointement à des parents non mariés et maintien de l'exercice en commun de l'autorité parentale par des père et mère séparés ou divorcés).

3.5 Dans le cas particulier, la recourante et son ex-époux semblent être convenus, depuis l'année 2000, que leurs enfants communs vivraient une semaine chez leur père puis une semaine chez leur mère. Toutefois, il ne s'agit pas véritablement d'une garde alternée mais plutôt d'un arrangement à bien plaire et à titre précaire entre les parents; le père n'a d'ailleurs pas attesté que la garde était alternée de manière égale. Dès lors, il n'y a pas lieu de s'écarter de la réglementation faisant foi sur le plan juridique, qui, en principe, seule doit être prise en compte. Il n'est donc pas possible de reprocher au Tribunal administratif, comme la recourante le fait, de s'en tenir strictement à la notion d'attribution de l'autorité parentale au sens du droit civil. En l'occurrence, le jugement de divorce du 27 février 1996 confirmé par la Cour d'appel le 28 mai 1997 ne donne à la recourante qu'un droit de visite sur ses enfants, l'autorité parentale ayant été attribuée à leur père; normalement ce dernier en a également la garde. Il peut prétendre aux déductions sociales accordées pour enfants (art. 213 al. 1 let. a LIFD) et assume vraisemblablement l'essentiel des dépenses liées aux enfants. Partant, seul le père des enfants, à
l'exclusion de la recourante, peut revendiquer le barème pour couples.

L'argument de la recourante qui prétend participer au moins autant que son ex-époux à l'entretien des enfants doit être rejeté. En effet, la recourante n'est astreinte à l'entretien de ses enfants que jusqu'à concurrence

du montant de la contribution arrêté par le juge du divorce. Ce montant est de deux cents francs par mois et par enfant, puis de trois cents francs par mois et par enfant dès que ces derniers atteindraient l'âge de douze ans. Un tel montant ne saurait couvrir l'essentiel de l'entretien des enfants, sans compter que la recourante n'a - semble-t-il - pas payé ces contributions. Il est vrai que la solution qu'elle a mise en place avec le père des enfants s'apparente à une garde alternée et qu'elle est plus coûteuse qu'un simple droit de visite. La recourante ne saurait toutefois se prévaloir de dépenses à bien plaire qu'elle consent pour ses enfants. En tout cas, de telles dépenses ne permettent pas à la recourante d'être mise au bénéfice du barème pour couples.

II. Impôt cantonal et communal.

4.
4.1 Conformément à l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID ou la loi sur l'harmonisation; RS 642.14), l'art. 247 al. 1 LICD/FR prévoit que les décisions du Tribunal administratif peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral. Il faut pour cela qu'elles portent sur une matière réglée dans les titres deuxième à cinquième et sixième, chapitre premier de la loi sur l'harmonisation (ATF 130 II 509 consid. 8.2 p. 510-511; 128 II 56 consid. 1 p. 58). En l'occurrence, la recourante soulève un grief relatif à la déduction prévue par l'art. 11 al. 1 LHID figurant au deuxième titre, chapitre deux de la loi sur l'harmonisation.

En outre, le recours concerne l'imposition de la recourante pour la période fiscale 2001, soit une période postérieure au délai de huit ans accordé aux cantons, à compter de l'entrée en vigueur de la loi sur l'harmonisation le 1er janvier 1993, pour adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à cinquième et sixième, chapitre premier de cette loi.

La voie du recours de droit administratif est dès lors ouverte, en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591 ss; 124 I 145 consid. 1a p. 148 a contrario).

4.2 Lorsque l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal sont en cause, deux décisions différentes sont attaquées. Il s'agit en effet d'impôts distincts qui reviennent à des collectivités différentes et qui font l'objet de taxations et de procédures séparées (art. 130 ss, 132 ss, 140 ss, 145/146 LIFD ainsi que les art. 164 ss, 174 ss, 180 ss et 247 LICD/FR). Le Tribunal administratif doit rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans un seul acte -, d'une part pour l'impôt fédéral direct, d'autre part pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées (ce qui n'exclut pas des renvois) et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif qui distingue expressément les deux impôts. Deux recours différents, qui peuvent aussi être contenus dans la même écriture, doivent également être introduits devant le Tribunal fédéral avec des conclusions adaptées à chacun des impôts (sur les particularités de chaque recours, cf. ATF 130 II 509 consid. 8.3 p. 511/512).

En l'occurrence, la recourante n'a pas distingué, dans son recours, l'impôt fédéral direct de l'impôt cantonal et communal et a pris des conclusions uniques pour les deux impôts, de sorte qu'il n'est pas certain que celui-ci remplisse les conditions de l'art. 108 OJ. En principe, le Tribunal fédéral entrera toutefois en matière, le Tribunal administratif ayant largement suscité la confusion, en rendant une seule décision pour l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal, confondant les motivations et comportant un dispositif unique qui ne distingue pas les deux impôts.

5.
5.1 Comme la loi sur l'impôt fédéral direct, la loi sur l'harmonisation, à ses art. 9 al. 2 let. c et 7 al. 4 let. g, prévoit la déduction des contributions d'entretien chez l'un des parents - celui qui les verse - respectivement leur imposition auprès de l'autre des parents qui les reçoit pour les enfants placés sous son autorité parentale. A la lettre de l'art. 11 al. 1 LHID, "l'impôt des personnes mariées vivant en ménage commun doit être réduit de manière appropriée par rapport à celui des personnes vivant seules. Cette même réduction est valable pour les 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. Le droit cantonal détermine si la réduction est accordée sous forme d'une déduction en pour cent sur le montant de l'impôt, dans des limites exprimées

en francs, ou sous forme de barèmes différents pour les personnes seules et les personnes mariées". Ce régime s'impose au canton dont le choix ne peut porter que sur les différents modes de réduction et non sur les conditions auxquelles la réduction est soumise.

Selon la recourante, le Tribunal administratif aurait violé cette disposition en s'en tenant strictement à la notion d'attribution de l'autorité parentale au sens du droit civil. La recourante demande à bénéficier d'un impôt réduit (splitting).

5.2 Comme le droit fédéral, le droit cantonal fribourgeois prévoit que "la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait ainsi que les 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" est déductible du revenu (art. 34 al. 1 lettre c LICD/FR). En contrepartie, "la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait ainsi que les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale" sont imposables (art. 24 lettre f LICD/FR). L'art. 37 al. 3 LICD/FR stipule que "le revenu global imposable des personnes mariées vivant en ménage commun et des 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 56% de ce revenu. Le taux minimal de l'impôt reste applicable".
Le droit cantonal fribourgeois a ainsi instauré le même système d'imposition des contributions d'entretien sous réserve du mode de réduction (splitting au lieu de barème pour couple). En conséquence, les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également à l'impôt cantonal et communal (cf. consid. 3 ci-dessus; Christine Jaques, De divers aspects du régime de déduction et d'imposition des pensions alimentaires in RDAF 1998 II 329, n°6.2 p. 348; Markus Reich, in: M. Zweifel/P. Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2e éd., no 40 ad art. 9 p. 147).
Partant, en accordant sur le plan cantonal le splitting (art. 37 al. 3 LICD/FR), non à la recourante, mais à son ex-époux, détenteur de l'autorité parentale, le Tribunal administratif a correctement appliqué le droit cantonal qui est conforme à la loi sur l'harmonisation. Le recours doit également être rejeté sur ce point.

6.
Le Tribunal administratif, dans son arrêt du 19 mars 2004, sur proposition du Service cantonal des contributions, a partagé, sur le plan cantonal, les déductions sociales accordées pour les enfants (au sens de l'art. 36 al. 1 let. a LICD/FR) par moitié entre la recourante et son ex-époux; jusqu'alors, ce dernier bénéficiait seul de cette déduction. Le Tribunal administratif a fait parvenir à l'ex-époux de la recourante copie des actes de la procédure afin qu'il puisse se déterminer. Selon la recourante, une telle pratique constituerait une violation du secret fiscal.

En l'occurrence, le père des enfants pouvait être appelé dans la procédure dans la mesure où les solutions envisagées et finalement appliquées touchaient sa position fiscale. En effet, la situation de ce dernier se trouvait mise en question dès lors que l'autorité envisageait de modifier l'attribution de la déduction. L'intéressé devait pouvoir prendre connaissance des actes de la procédure pour se déterminer. L'appel en procédure du père ne signifie nullement qu'il a eu accès au dossier de la recourante mais simplement qu'il a pu se prononcer sur les points touchant sa propre situation. Le secret fiscal n'a donc pas été violé.

7.
Il résulte de ce qui précède que le recours, entièrement mal fondé, doit être rejeté dans son intégralité.

La recourante a sollicité l'assistance judiciaire au motif que ses ressources ne suffiraient pas à couvrir les frais de la procédure en cause sans la priver des choses nécessaires à son existence. Selon son propre budget mensuel, la recourante assume, pour un revenu mensuel de quelques 4'250 francs, principalement les charges fixes suivantes: 1'142 fr. de loyer, près de 115 fr. d'assurances maladie et ménage, 300 fr. de téléphone, télévision, électricité et gaz, 640 fr. d'impôts, 400 fr. de frais de voiture. Compte tenu, notamment, du fait que la recourante n'est pas tenue à l'entretien de ses enfants par le versement d'une somme dépassant le montant de

la contribution d'entretien fixée par le juge du divorce (consid. 3.5 ci-dessus), on ne peut considérer qu'elle est dans le besoin au sens de l'art. 152 al. 1 OJ. En conséquence, sa demande d'assistance judiciaire doit être rejetée.

Succombant, la recourante doit supporter un émolument judiciaire réduit pour tenir compte de sa situation financière (art. 153, 153a et 156 al. 1 OJ). Elle n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté.

2.
La demande d'assistance judiciaire est rejetée.

3.
Un émolument judiciaire de 1'000 fr. est mis à la charge de la recourante.

4.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, au Service cantonal des contributions et au Tribunal administratif du canton de Fribourg, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.
Lausanne, le 26 mai 2005
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: