Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.536/2001/dxc

Arrêt du 29 mai 2002
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président,
Yersin et Meylan, juge suppléant,
greffier Langone.

X._____ et Y._____,
recourants,

contre

Service des contributions, Service juridique,
rue de la Justice 2, 2800 Delémont,
Commission cantonale des recours en matière d'impôts du canton du Jura, case postale 2059, 2800 Delémont 2.

impôt fédéral direct 1999/2000

(recours de droit administratif contre l'arrêt de la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du canton du Jura du 31 octobre 2001)

Faits:
A.
Marié à Y._____, X._____ a bénéficié durant les années 1997 et 1998 d'une rente AI ordinaire, d'une rente AI complémentaire pour son conjoint, ainsi que d'une rente AI complémentaire pour chacun de ses trois enfants, dont sa fille Z._____, majeure, née en 1977. La rente AI complémentaire pour cette dernière, qui s'élevait à 639 fr. par mois (soit 7'668 fr. par année), était versée directement sur le compte bancaire de Z._____. Celle-ci a déclaré un revenu brut moyen de 13'600 fr. par an (1997: 11'885 fr.; 1998: 15'322 fr.) obtenu dans le cadre de sa formation professionnelle d'infirmière. Elle a été taxée par l'autorité fiscale compétente du Jura bernois sur un revenu imposable de l'ordre de 8'700 fr. pour l'impôt fédéral direct de la période de taxation 1999-2000.
B.
Par décision sur réclamation du 23 février 2001, le Service des contributions du canton du Jura a fixé le revenu imposable des époux X._____ et Y._____ à 38'400 fr. pour l'impôt fédéral direct de la période de taxation 1999-2000 et à 40'800 fr. pour l'impôt d'Etat de l'année 1999. Les contribuables ont contesté cette décision en concluant à ce que le montant de la rente AI complémentaire pour l'enfant Z._____ ne soit pas pris en compte dans leurs propres revenus. Dans la négative, ils ont demandé qu'ils soient au moins mis au bénéfice des déductions pour enfant en ce qui concerne Z._____.

Statuant sur recours le 31 octobre 2001, la Commission cantonale des recours du canton du Jura a confirmé cette décision sur réclamation. Elle a retenu en bref que la rente AI complémentaire pour l'enfant Z._____ devait être déclarée par les contribuables et que, pour le surplus, ceux-ci n'avaient pas droit aux déductions pour enfant la concernant: Z._____ n'était pas, dans une mesure prépondérante, à la charge des contribuables, puisqu'elle avait réalisé un revenu supérieur à la limite de 9'600 fr. à partir de laquelle l'enfant majeur peut subvenir à son entretien par ses propres moyens.
C.
X._____ et Y._____ ont déclaré recourir contre cette décision et demandent au Tribunal fédéral de mo-

difier la décision précitée du 31 octobre 2001 en ce sens qu'ils ne doivent pas déclarer la rente litigieuse versée directement à Z._____ qui dispose de ses propres revenus ou que, du moins, ils soient mis au bénéfice des déductions pour enfant, éventuellement des déductions pour personne nécessiteuse concernant Z._____.
Le Service des contributions conclut au rejet du recours dans la mesure où il est recevable. La Commission cantonale des recours et l'Administration fédérale des contributions concluent toutes deux au rejet du recours.
D.
Le 25 février 2002, les recourants ont déposé une écriture complémentaire, ainsi que diverses pièces.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Un second échange d'écritures n'ayant pas été ordonné, il n'y pas pas lieu de tenir compte des pièces déposées le 25 février 2002 par les recourants.
2.
2.1 La décision attaquée concerne aussi bien l'impôt fédéral direct que l'impôt d'Etat (impôt cantonal, communal et ecclésiastique). Les recourants ne précisent pas s'ils s'en prennent à un seul ou aux deux objets de la décision. Ils n'ont pas non plus intitulé leur acte de recours. Peu importe car le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 128 II 13 consid. 1a et les arrêts cités).
2.2 Déposé en temps utile contre une décision prise par une autorité de recours statuant en dernière instance cantonale et fondée sur le droit public fédéral dans la mesure où elle concerne l'impôt fédéral direct, le présent recours est recevable comme recours de droit administratif en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11).
2.3 S'agissant de l'impôt d'Etat, la décision attaquée est fondée sur le droit cantonal. Seule la voie du recours de droit public serait ouverte, pour autant que la décision ait été rendue en dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 et 87 OJ), ce qui n'est pas le cas en l'espèce. En effet, comme cela ressort de la décision attaquée, celle-ci pouvait faire l'objet d'un recours auprès de la Chambre administrative du Tribunal cantonal jurassien. Le présent recours est donc irrecevable comme recours de droit public pour ce qui est de l'impôt cantonal.
3.
3.1 En application de l'art. 22 al. 1 LIFD, les rentes AVS/AI doivent être déclarées par les personnes qui en sont les ayants droit immédiats. Le bénéficiaire d'une rente AI qui, en vertu de l'art. 35 de la loi fédérale du 19 juin 1959 l'assurance-invalidité (LAI; RS 831.20), a droit à une rente AI complémentaire pour enfant, doit par conséquent également déclarer cette rente, même s'il la perçoit pour un enfant adulte (Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans-Jürg Neuhaus/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément, Zurich 2001, ad art. 22 al. 1 LIFD, p. 99).
En l'espèce, c'est donc à bon droit que l'autorité intimée a considéré que la rente AI complémentaire que l'ayant droit X._____ percevait pour sa fille Z._____ devait être déclarée par les recourants, indépendamment du fait que la totalité de ladite rente a été directement versée à sa fille majeure.

Reste à examiner si ce versement constitue une simple libéralité faite en faveur de Z._____ ou une contribution nécessaire à l'entretien de l'enfant. Dans cette dernière hypothèse uniquement, les recourants auraient droit à des déductions pour enfant.
3.2
3.2.1 Sous le chapitre "déductions sociales", l'art. 35 al. 1 lettre a LIFD (en relation avec l'art. 4 lettre a de l'ordonnance du 4 mars 1996 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct [RS 642.119.2]) prévoit que sont déduits du revenu net 5'100 fr. pour chaque enfant mineur, ou (pour chaque enfant majeur) faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien.

Se référant à la pratique actuelle, une partie de la doctrine considère que la déduction pour enfant ne peut être accordée que lorsque l'enfant majeur poursuivant une formation a effectivement besoin, dans une grande mesure, de la contribution d'entretien fournie par le détenteur de l'autorité parentale. Si, dans le cadre de sa formation ou de ses études, l'enfant majeur obtient un revenu qui lui permet d'assurer son entretien de manière indépendante, la déduction pour enfant ne saurait dès lors être revendiquée (Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans-Jürg Neuhaus/Gotthard Steinmann, op. cit., ad art. 35 al. 1 lettre a LIFD, p. 163). En fait, l'art. 35 al. 1 lettre a LIFD

(qui reprend pour l'essentiel le contenu de l'art. 25 al. 1 lettre c AIFD en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994) ne subordonne pas l'octroi de la déduction pour enfant à la condition que le contribuable assure dans une large mesure l'entretien de l'enfant; il suffit qu'il en assure l'entretien. La déduction peut ainsi être accordée même si le contribuable participe pour moins de 50 pour cent aux frais d'entretien de l'enfant (cf. ATF 94 I 231 ss. Dans le même sens, Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Bâle 2001, ad. art. 35
LIFD, n. 20, p. 871). Encore faut-il que l'enfant soit dépendant de la contribution d'entretien. Pour que le contribuable ait droit à la déduction sociale pour enfant, il est encore nécessaire que les contributions d'entretien annuelles atteignent au minimum le montant de cette déduction (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, ad art. 35 LIFD, n. 2 p. 149; Peter Locher, op. cit., ad. art. 35 LIFD, n. 31, p. 873).
3.2.2 En l'occurrence, Z._____ a touché dans le cadre de sa formation d'infirmière un revenu brut moyen de 13'600 fr. par année, soit environ 1'100 fr. par mois. Or d'après le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie, force est de constater que ce revenu ne suffisait pas (à la date déterminante du 1er janvier 1999) pour lui permettre de vivre de manière totalement indépendante, même dans une région de Suisse où le coût de la vie est relativement bas. L'intéressée ne pouvait donc se passer d'un complément d'entretien pour subvenir totalement à ses besoins. Il ressort du dossier que X._____ a fait virer chaque mois sur le compte bancaire de sa fille Z._____ la somme de 639 fr. par mois (soit 7'668 fr. par année) correspondant au montant de la rente AI complémentaire qu'il touchait pour elle. Or, ce versement annuel de 7'752 fr. - qui est supérieur au montant minimum de 5'100 fr. de la déduction au sens de l'art. 35 al. 1 lettre a LIFD - doit être considéré comme une contribution complémentaire nécessaire à l'entretien de Z._____ et non comme une donation, de sorte que les recourants ont droit à la déduction sociale pour enfant.

Certes, les autorités cantonales ont fixé à 9'600 fr. le revenu annuel limite à partir duquel un enfant majeur disposant d'un tel revenu est censé subvenir totalement à son entretien, sans pour autant préciser comment a été calculé ce montant. Point n'est besoin cependant d'examiner plus avant cette question, du moment que, comme on vient de le voir, un tel montant doit être considéré comme insuffisant pour vivre de manière indépendante. A cet égard, il n'est pas nécessaire non plus d'examiner ici si, comme le laisse entendre l'Administration fédérale des contributions dans ses observations, le droit fédéral suppose que soit fixé un revenu limite correspondant à un éventuel minimum vital qui, lorsqu'il serait atteint par l'enfant majeur, exclurait toute déduction pour enfant. De toute façon, un tel montant devrait être fixé de manière réaliste.
En résumé, les recourants ont droit à la déduction sociale de 5'100 fr. par an au sens de l'art. 35 al. 1 lettre a LIFD. A noter que la déduction pour personne nécessiteuse selon l'art. 35 al. 1 lettre b LIFD n'entre pas en ligne de compte, puisque les deux déductions en question ne peuvent être cumulées en faveur de la même personne mais s'excluent l'une l'autre, comme cela ressort d'ailleurs expressément de l'art. 35 al. 1 lettre b in fine LIFD.
3.3 Dans le cadre des déductions générales, la déduction pour les primes d'assurances et intérêts de capitaux d'épargne prévue à l'art. 33 al. 1 lettre g LIFD (en relation avec l'art. 3 de l'ordonnance du 4 mars 1996 précitée) s'élève, selon les cas, à 2'800 fr., respectivement à 4'200 fr., montants qui sont majorés de 600 fr. pour chaque enfant ou personne nécessiteuse pour lesquels le contribuable peut faire valoir la déduction prévue à l'art. 35 al. 1 lettre a ou b LIFD.

A partir du moment où les recourants peuvent prétendre à la déduction sociale au sens de l'art. 35 al. 1 lettre a LIFD pour Z._____, ils ont droit à une majoration de 600 fr. pour cette dernière. Selon le texte clair de l'art. 33 al.1 lettre g in fine LIFD, il suffit que la déduction pour enfants soit accordée pour que la déduction supplémentaire pour les primes d'assurances le soit également, pour autant que le contribuable pourvoie à leur entretien jusqu'à concurrence du montant global en cause. Comme la taxation de Z._____ n'est pas litigieuse

ici, il ne se justifie pas d'examiner dans quelle mesure elle-même n'est pas déchue du droit à cette même déduction.
4.
Vu ce qui précède, le présent recours doit être partiellement admis dans la mesure où il est recevable et la

décision attaquée annulée, l'affaire étant renvoyée à l'autorité qui a statué en première instance pour nouvelle décision dans le sens des considérants (art. 114 al. 2 OJ).

Compte tenu de l'ensemble des circonstances, il convient de statuer sans frais, ni dépens. La requête d'assistance judiciaire présentée par les recourants devient ainsi sans objet.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est partiellement admis dans la mesure où il est recevable et la décision attaquée est annulée. L'affaire est renvoyée au Service des contributions du canton Jura pour nouvelle décision dans le sens des considérants.
2.
Il n'est pas prélevé d'émolument judiciaire, ni alloué de dépens.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux recourants, au Service des contributions et à la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du canton du Jura, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.
Lausanne, le 29 mai 2002
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: