Urteilskopf

131 II 553

42. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause R. contre Service cantonal des contributions ainsi que Tribunal administratif du canton de Fribourg (recours de droit administratif) 2A.256/2004 du 26 mai 2005

Regeste (de):
Art. 213 Abs. 1 lit. a und b, Art. 214 Abs. 2 DBG, Art. 11 Abs. 1 StHG, Art. 37 Abs. 3 DStG/FR; Steuererleichterungen im Zusammenhang mit dem Kindesunterhalt bei geschiedenen Eltern (Verheiratetentarif oder reduzierter Steuersatz).

Im Trennungs- oder Scheidungsfall kann allein jener Elternteil in den Genuss des Verheiratetentarifs kommen, der hauptsächlich für den Unterhalt der Kinder aufkommt (E. 3.4). Bezüglich der Lebenshaltungskosten des Kindes ist grundsätzlich von Verhältnissen auszugehen, die der gültigen rechtlichen Regelung entsprechen; unverbindliche Abmachungen, welche die Eltern auf Zusehen hin getroffen haben, sind unbeachtlich (E. 3.5).

Sind gleichzeitig die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern betroffen, so hat das kantonale Verwaltungsgericht zwei getrennte Entscheide zu treffen, die allerdings zusammen einen einzigen Akt bilden können. Hiergegen sind beim Bundesgericht zwei getrennte Beschwerden zu erheben, wobei diese in einer einzigen Rechtsschrift enthalten sein können (E. 4.2).

Das Steuergeheimnis wird nicht verletzt, wenn jener Elternteil, der am Rechtsmittelverfahren nicht beteiligt ist, insoweit Einsicht in die Verfahrensakten erhält, als diese seine eigene Rechtsstellung berühren (E. 6).

Regeste (fr):
Art. 213 al. 1 let. a et b, art. 214 al. 2 LIFD, art. 11 al. 1 LHID, art. 37 al. 3 LICD/FR; déductions fiscales pour l'entretien de l'enfant (barème pour couple ou splitting) en cas de divorce.

En cas de séparation ou de divorce, seul celui des parents qui assume pour l'essentiel l'entretien de l'enfant - à l'exclusion de l'autre parent - peut bénéficier du barème pour couple (consid. 3.4). Concernant la répartition des frais d'entretien de l'enfant entre les parents, il n'y a pas lieu de s'écarter de la réglementation qui fait, en principe, foi sur le plan juridique; les arrangements à bien plaire et à titre précaire entre les parents ne sont pas déterminants (consid. 3.5).

Lorsque l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal sont en cause, le Tribunal administratif doit rendre deux décisions - qui peuvent figurer dans un seul acte. Deux recours différents, qui peuvent aussi être contenus dans la même écriture, doivent être introduits devant le Tribunal fédéral (consid. 4.2).

Le secret fiscal n'est pas violé lorsque celui des parents qui n'est pas partie au recours prend connaissance des actes de la procédure sur les points qui touchent sa propre situation (consid. 6).

Regesto (it):
Art. 213 cpv. 1 lett. a e b, art. 214 cpv. 2 LIFD, art. 11 cpv. 1 LAID, art. 37 cpv. 3 della legge friburghese sulle imposte cantonali dirette; agevolazioni fiscali per il mantenimento del figlio (tariffa per coniugi o splitting) in caso di divorzio.

In caso di separazione o di divorzio soltanto il genitore che assume in modo essenziale il mantenimento del figlio può beneficiare della tariffa per coniugi (consid. 3.4). Per quanto riguarda la ripartizione tra i genitori delle spese di mantenimento del figlio, non vi sono, in linea di principio, motivi per scostarsi dalla regola-

mentazione giuridica in vigore; accordi non vincolanti, conclusi a titolo precario tra i genitori, sono irrilevanti (consid. 3.5).

Se l'imposta federale diretta nonché le imposte cantonali e comunali sono contemporaneamente oggetto del contendere, il Tribunale cantonale amministrativo deve emanare due decisioni separate, le quali possono però essere contenute in un unico atto. Di conseguenza, devono essere presentati dinanzi al Tribunale federale due ricorsi separati, che possono ugualmente essere contenuti in un unico atto ricorsuale (consid. 4.2).

Non vi è violazione del segreto fiscale quando il genitore che non è parte nella procedura di ricorso prende conoscenza degli atti procedurali solamente su punti che riguardano la propria posizione giuridica (consid. 6).

Sachverhalt ab Seite 554

BGE 131 II 553 S. 554

R. est divorcée. L'autorité parentale sur ses deux enfants a été attribuée uniquement à leur père, l'ex-époux de R. 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. 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. 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. 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

BGE 131 II 553 S. 555

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. R. forme un recours de droit administratif contre ce dernier arrêt, dans la mesure où il rejette ses conclusions. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours.

Erwägungen

Extrait des considérants:
I. Impôt fédéral direct

3.

3.1 Selon l'art. 214 al. 2 LIFD (RS 642.11), 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 p. 296, Imposition de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct; 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., n. 17 ad art. 36 LIFD). 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, op. cit., n. 19 ad art. 35 LIFD et n. 36 ad art. 36 LIFD; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 1 ad art. 36 LIFD; G. HAUSER, Zu den steuerlichen Folgen des neuen Scheidungsrechts, insbesondere zur gemeinsamen elterlichen Sorge, in Archives 68 p. 353, 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 n°15, consid. 3; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 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 p. 371, 374 n°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 n°7, in Archives 68 p. 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 (loi sur l'harmonisation, LHID; 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; ATF 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; ATF 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 let. 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 let. 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'entretienest 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 p. 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., n. 40 ad art. 9 LHID 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.