



# RÉPUBLIQUE ET CANTON DU JURA

TRIBUNAL CANTONAL

COUR ADMINISTRATIVE

---

*ADM 105 / 2014*

*AJ 106 / 2014*

Président a.h. : Daniel Logos  
Juges : Sylviane Liniger Odiet et Philippe Guélat  
Greffière : Julia Friche-Werdenberg

## ARRET DU 26 JANVIER 2015

en la cause liée entre

**A.**,

- représentée par **Me Christophe Schaffter**, avocat à 2800 Delémont,

**recourante,**

et

**le Service des contributions**, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont,

**intimé,**

*relative à la décision de la CCR du 24 juin 2014.*

**Appelé en cause : B.**

---

### CONSIDÉRANT

#### En fait :

A. A. et B. sont divorcés depuis janvier 2007. Trois enfants sont issus de leur union : C., née en 1999, D., né en 1993 et E., né en 1991.

Le jugement de divorce attribue conjointement aux deux parents l'autorité parentale sur les trois enfants, étant précisé que le domicile civil des enfants sera chez leur mère et que les modalités concrètes de la prise en charge des trois enfants seront réglées conformément à la convention sur les effets accessoires du divorce du 3 novembre 2006, convention homologuée par ledit jugement. Dite convention prévoit

que le coût relatif à l'entretien courant des enfants sera en principe supporté exclusivement par la mère et que le père versera, en faveur de chacun de ses enfants, à titre de contributions d'entretien, CHF 350.- jusqu'à l'âge de 12 ans révolus, CHF 400.- dès l'âge de 12 ans révolus à 15 ans révolus et CHF 450.- ultérieurement et jusqu'à ce que les enfants aient terminé une formation leur permettant d'assumer leur entretien convenable, pour autant qu'elle soit obtenue dans des délais raisonnables, allocations familiales dues en plus ; lesdites contributions sont indexées au coût de la vie.

Durant la période faisant l'objet de la décision litigieuse, soit en 2011, les deux enfants les plus âgés étaient en formation. D. suivait un apprentissage de forestier-bûcheron auprès de l'entreprise forestière F. Il a réalisé, pour l'année 2011, un salaire de CHF 10'400.-. Il était également hébergé par sa mère à U. Quant à E., il a bénéficié d'une bourse d'étude de CHF 5'850.- pour l'année scolaire 2010-2011, soit CHF 3'410 de janvier à juillet 2011. Il a ensuite commencé une formation à l'Ecole ... pour laquelle il a touché une bourse de CHF 5'000.- pour le 1<sup>er</sup> semestre débutant le 1<sup>er</sup> septembre 2011 et se terminant le 18 février 2012, soit CHF 3'330.- pour l'année 2011. Il louait également une chambre à V. pour un loyer mensuel de CHF 500.-. Lorsqu'il rentrait dans le Jura durant les week-ends et les vacances universitaires, il était hébergé par sa mère à U.

- B. Par décision du 24 juin 2014, prise sur recours contre la décision sur réclamation du 8 novembre 2013 du Service des contributions (ci-après : l'intimé), la Commission cantonale des recours (ci-après : la CCR) a fixé le revenu imposable de A. pour l'année 2011 à CHF 40'900.- pour l'IFD et à CHF 37'600.- pour l'impôt d'Etat, fortune imposable arrêtée à CHF 0.-.
- C. A. (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre cette décision auprès de la Cour de céans, recours limité à la taxation relative à l'impôt d'Etat. Elle retient les conclusions suivantes :

A titre principal :

1. admettre en déduction de ses revenus, en plus de celle déjà octroyée de CHF 1'716.- pour elle et sa fille mineure, une déduction de CHF 2'177.- relative au paiement des primes d'assurance-maladie pour ses deux fils majeurs et en formation, conformément à l'article 31 lit. d LI ;
2. admettre en déduction de ses revenus, en lieu et place de la déduction de CHF 5'400.- accordée pour sa fille mineure, une déduction totale de CHF 18'000.- pour ses trois enfants, conformément à l'article 34 lit. d LI ;
3. admettre une déduction de CHF 3'000.- pour les frais de formation de E. et une déduction de CHF 2'600.- pour les frais de formation de D. ;
4. partant, fixer le revenu imposable de la recourante pour l'année fiscale 2011 à CHF 17'223.-, arrondi à CHF 17'200.- ;

A titre subsidiaire :

5. admettre en déduction de ses revenus, en plus de celle déjà octroyée de CHF 1'716.- pour elle et sa fille mineure, une déduction de CHF 2'177.- relative au paiement des primes d'assurance-maladie pour ses deux fils majeurs et en formation, conformément à l'article 31 lit. d LI ;
6. admettre une déduction de CHF 4'600.- pour l'aide apportée à E. et D., conformément à l'article 34 al. 1 lit. f LI ;
7. partant, fixer le revenu imposable de la recourante pour l'année fiscale 2011 à CHF 30'823.-, arrondi à CHF 30'800.- ;

En tout état de cause :

8. avec suite des frais et dépens, sous réserve des dispositions relatives à l'assistance judiciaire gratuite.

La recourante conteste en substance l'augmentation de son revenu imposable suite à l'entrée en vigueur du paquet de mesures "sur le dégrèvement des familles avec enfants", alors que ces dernières devaient avoir pour objectif de soulager les familles avec enfants. Selon elle, le droit fédéral non seulement permet, mais impose une solution différente à celle retenue par le fisc jurassien. Elle reproche à l'intimé de ne pas avoir admis qu'elle assumait sa famille, respectivement ses trois enfants de manière prépondérante. Contrairement à ce qu'estime l'intimé, les coûts des enfants ne sont pas composés uniquement des frais pour lesquels elle a déposé des justificatifs. En sus des frais engendrés par la formation suivie par ses enfants majeurs, le gîte, le couvert et l'entretien du linge durant les week-ends et les vacances grèvent aussi son budget, comme celui de tout parent qui élève, seul ou en couple, ses enfants. Elle devrait ainsi pouvoir bénéficier de la déduction sociale pour enfant prévue par la Loi d'impôt. Par ailleurs, elle considère qu'il est choquant et inéquitable que B., appelé en cause, bénéficie de déductions fiscales pour des prestations qu'il n'a jamais fournies depuis des années. En effet, ce dernier ne verse que sporadiquement de modiques contributions d'entretien et n'a jamais exercé son droit de visite, ni acheté le moindre vêtement ou fourni une aide quelconque pour l'éducation de ses enfants depuis le jour de leur séparation. S'il rembourse bel et bien les contributions d'entretien avancées par l'ARPA, c'est uniquement sous la menace de l'ouverture d'une nouvelle procédure pénale. Les clauses générales de la circulaire n° 30 de l'AFC contiennent des termes larges et ouverts afin que la présomption selon laquelle le débiteur de la contribution assume de manière prépondérante l'entretien des enfants puisse être renversée, comme en l'espèce. La manière d'opérer les déductions relatives aux charges fiscales choisie par l'intimé doit s'adapter à tous les contribuables pour permettre l'égalité de traitement, mais également garantir le respect du principe de la capacité contributive. En l'espèce, l'intimé se contente de constater l'existence d'un jugement de divorce condamnant B. à verser une contribution d'entretien pour ses enfants sans autre considération, alors que dans la réalité, la recourante assume seule l'entretien de ses enfants. Les déductions pour enfants sont des déductions sociales et donc accordées en fonction du statut social du contribuable et non en fonction de son statut financier. La recourante estime que la bourse dont a pu bénéficier son fils E. ne devrait pas être prise en compte dans le calcul pour l'obtention d'un supplément pour formation

puisque'il ne s'agit pas d'un revenu au sens du droit fiscal. S'agissant de la déduction pour personne nécessiteuse, la circulaire n° 30 précise que les contributions d'entretien peuvent revêtir d'autre forme et qu'elles peuvent aussi être exercée en nature. De plus, la recourante doit démontrer qu'elle a versé en faveur de chacun de ses enfants, au moins le montant de la déduction, soit CHF 2'300.- en 2011. En mettant à disposition de ses enfants le gîte, le couvert et tout le confort que sa situation lui permet d'assumer, cette dernière a bel et bien contribué à l'entretien de ses enfants au sens précité et son aide dépasse largement le montant de CHF 2'300.-. En outre, dans la mesure où elle a droit à la déduction pour enfant, elle peut également prétendre à la déduction pour les primes LAMal. Elle s'est toujours acquittée seule de ces primes pour elle et ses trois enfants, tout en bénéficiant de subsides cantonaux.

Par courrier du même jour, la recourante a demandé à être mise au bénéfice de l'assistance judiciaire gratuite.

- D. L'intimé, dans sa réponse du 31 octobre 2014, conclut au rejet du recours et à la confirmation de la décision du 24 juin 2014, sous suite des frais. Il relève que, dans une situation identique au cas présent, l'autorité fiscale considère que le parent qui pourvoit à l'entretien de l'enfant majeur d'une manière prépondérante est celui qui verse les contributions d'entretien pour cet enfant. En cela, le fait que la pension puisse parfois être versée par l'ARPA ne porte pas à conséquence, dans la mesure où le parent doit ensuite rembourser le montant des pensions à cette institution. Il considère qu'il convient également, pour fixer les fonds à disposition pour subvenir à l'entretien de ses enfants majeurs, de tenir compte de l'ensemble des fonds, y compris les bourses d'études, les subsides pour la caisse-maladie, les avances sur les contributions d'entretien versées par l'ARPA ainsi que les salaires réalisés par ces derniers, dans la mesure où ces montants servent à diminuer les charges reposant sur les parents. En tenant compte de ces montants, s'il est manifeste que la recourante participe à la prise en charge de frais afférents à l'entretien et la formation de ses deux fils, les montants qu'elle supporte sont inférieurs au montant annuel de la contribution d'entretien due par le père et recouvrée par le biais de l'ARPA. Pour les mêmes raisons, la déduction pour instruction au-dehors du domicile ne saurait être octroyée à la recourante. Quant à la déduction pour personne nécessiteuse, cette déduction n'est admise au parent qui a le revenu le moins élevé que pour autant qu'il verse ou soit tenu de verser des contributions d'entretien pour son enfant majeur et que celles-ci atteignent au moins le montant de la déduction. Or, aux termes de la convention sur les effets accessoires du divorce du 19 janvier 2007, seul le père est tenu au versement des contributions d'entretien pour les enfants. Enfin, s'agissant de la déduction pour primes d'assurance en cas de maladie ou d'accidents, comme la recourante n'a pas droit à la déduction sociale pour enfant, la déduction supplémentaire pour les cotisations à l'assurance-maladie de ses enfants majeurs ne saurait lui être octroyée.

S'agissant de la requête à fin d'assistance judiciaire précitée, l'intimé conclut à son rejet.

- E. Dans sa prise de position du 18 septembre 2014, la CCR conclut au rejet du recours et à la confirmation de sa décision du 24 juin 2014, sous suite des frais et dépens.
- F. La recourante a encore pris position le 19 novembre 2014 ; elle a notamment confirmé son mémoire de recours.
- G. L'appelé en cause n'a pas pris position dans le délai imparti par ordonnance du 22 août 2014, ni ultérieurement.
- H. Il sera revenu ci-après, en tant que besoin, sur les autres éléments du dossier.

**En droit :**

1. Aux termes de l'article 165 de la loi d'impôt (ci-après : LI ; RSJU 641.11), le contribuable, le Service des contributions et la commune peuvent recourir contre la décision de la CCR auprès de la Cour administrative. Le délai de recours est de trente jours à partir de la communication de la décision (art. 166 al. 1 LI).

Dans la mesure où le recours ne concerne que l'impôt d'Etat, le délai de recours est respecté (art. 44a Cpa). Ainsi, déposé dans les forme et délai légaux (art. 165ss LI), le recours est recevable et il convient d'entrer en matière sur le fond.

2. Sont litigieux en l'espèce, à titre principal, l'octroi de la déduction pour enfant (art. 34 al. 1 let. d LI) et de la déduction supplémentaire pour instruction au-dehors (art. 34 al. 1 let. e LI) relatives aux enfants majeurs en formation et, à titre subsidiaire, l'octroi de la déduction pour personnes nécessiteuses (art. 34 al. 1 let. f LI) pour les enfants majeurs, ainsi que l'octroi de la déduction pour primes d'assurance en cas de maladie et d'accidents pour les enfants majeurs (art. 31 let. d LI).
3. Il convient d'abord d'examiner si la recourante peut bénéficier de la déduction pour enfants pour ses fils D. et E. qui sont majeurs et en formation, subsidiairement, si elle peut bénéficier de la déduction pour personnes nécessiteuses.
- 3.1 Les déductions sociales et les barèmes ont pour but d'adapter - de manière schématique - la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables, conformément au principe de l'imposition selon la capacité contributive de l'article 127 al. 2 Cst. Elles ont pour fonction de rétablir une certaine égalité en tenant compte de la situation de famille du contribuable. Elles sont, par exemple, destinées à compenser les dépenses supplémentaires créées par la présence d'enfants à charge ou d'autres personnes assistées. La réglementation légale en la matière est toutefois nécessairement schématique en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer (ATF 133 II 305, consid. 5.1; cf. également RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, Berne 2002, p. 191).

S'agissant du droit cantonal, les cantons sont légitimés à prévoir à quelles conditions une déduction sociale est autorisée et ne sont à cet égard pas liés par la solution adoptée par le législateur fédéral (RJJ 2003 p. 267, consid. 3.1 et les réf. citées). Le Tribunal fédéral a par ailleurs admis qu'il n'est pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique et que, de ce fait, le législateur est autorisé à choisir des solutions schématiques. S'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffit que la réglementation n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables (ATF 128 I 240, consid. 2.3 et la jurisprudence citée). A cela s'ajoute que les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées et qu'il existe un risque de créer de nouvelles inégalités (ATF 132 I 157, consid. 4.2 et les réf. citées ; arrêt de la Cour de céans du 20 mars 2008, RJJ 2008, p. 154 consid. 3).

- 3.2 Dans le domaine des déductions sociales pour enfants, la LHID laisse une liberté totale aux cantons (art. 9 al. 4 LHID). Ceux-ci doivent toutefois se conformer à l'esprit et au but visé par l'article 9 LHID. Le but et la fonction de la déduction en cause sont déterminants (OBERSON, Droit fiscal suisse, 3<sup>ème</sup> éd., 2007, § 7 N 286).

En droit jurassien, la LI, ainsi que l'Arrêté portant adaptation des déductions et des tarifs de la loi d'impôt aux effets de la fluctuation de l'indice des prix pour l'année 2011 (ci-après : Arrêté du 28 septembre 2010 ; RSJU 641.111.10), prévoient, dans sa teneur pour l'année fiscale 2011, que la déduction de CHF 5'300.- est octroyée pour chaque enfant jusqu'à 18 ans révolus ou qui fait un apprentissage ou des études, à l'entretien duquel le contribuable pourvoit dans une mesure prépondérante ; ce montant est porté à CHF 6'000.- par enfant à partir de trois enfants à charge (art. 34 al. 1 let. d LI et art. 1 Arrêté du 28 septembre 2010).

L'administration fédérale des contributions a, quant à elle, publié, le 21 décembre 2010, la Circulaire n° 30 sur l'imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (ci-après : Circulaire n° 30). L'intimé relève que cette circulaire doit être considérée comme un standard en matière de traitement des déductions et qu'elle est appliquée à l'ensemble des contribuables jurassiens depuis 2011. Selon le chiffre 10.1 de cette Circulaire n° 30, une déduction pour enfants peut être demandée pour chaque enfant mineur ou suivant une formation (art. 35 al. 1 let. a LIFD), 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.

Le chiffre 10.3 de ladite Circulaire ajoute que les parents sont tenus, en vertu de l'article 277 al. 2 CC, d'assurer l'entretien de leur enfant même après sa majorité, jusqu'à la fin d'une formation adéquate dans la mesure où les circonstances permettent de l'exiger d'eux. L'exigence que le contribuable pourvoie à l'entretien de l'enfant est remplie lorsqu'il verse à l'enfant des contributions au moins égales au montant de la déduction sociale. Conformément à la pratique, la déduction pour un

enfant majeur suivant une formation n'est autorisée que s'il a effectivement besoin de ces contributions au moment déterminant. S'il obtient un revenu qui lui permet de pourvoir seul à son entretien, la déduction ne peut plus être demandée. Par formation, il faut comprendre une formation professionnelle initiale, comme un apprentissage ou des études.

Selon le chiffre 14.10 de la Circulaire, si l'un des parents verse des contributions d'entretien à l'enfant (selon l'article 24 let. e LIFD), l'enfant majeur qui suit une formation ne doit pas l'impôt sur ces contributions et le parent qui les verse ne peut pas les déduire de son revenu (ch. 14.10.1). Le parent qui verse les contributions d'entretien peut demander la déduction pour enfants. Lorsque les deux parents versent des contributions d'entretien, le parent qui verse les contributions les plus élevées, c'est-à-dire en général celui qui a le revenu le plus élevé, peut demander la déduction pour enfants. L'autre parent peut demander la déduction pour personne à charge à condition que ses contributions soient au moins égales au montant de cette déduction (ch. 14.10.2).

Le parent qui vit avec l'enfant peut en principe demander l'application du barème parental. En général, c'est aussi celui qui pourvoit à l'essentiel de l'entretien de l'enfant. Le parent qui verse les contributions d'entretien est imposé selon le barème de base (ch. 14.10.3).

### 3.3

- 3.3.1 Dans la situation qui prévalait jusqu'au 31 décembre 2010, lorsque l'enfant majeur en formation était hébergé par l'un de ses parents, alors que l'autre versait une pension pour son entretien, la solution applicable trouvait son origine dans la lettre-circulaire du 13 juillet 1995 de l'AFC selon laquelle si "l'enfant habite encore chez un des parents, ce parent-là peut revendiquer la déduction sociale selon l'article 35 al. 1 let. a LIFD. L'autre parent qui continue à verser une pension alimentaire après la majorité de l'enfant a droit à la déduction pour personne nécessiteuse conformément à l'art. 35 al. 1 let. b LIFD".

Dans un arrêt du 23 janvier 2002, le TF a précisé que la diminution de la charge fiscale du parent hébergeant l'enfant, liée au fait qu'il n'est plus imposé sur la pension destinée à ce dernier, ne permet pas de lui refuser la déduction pour enfant, celle-ci ne dépendant pas de l'imposition de ces aliments, mais des prestations d'entretien que ce parent lui apporte, en partie en nature, dans le cadre du ménage commun, et qui diminuent sa capacité contributive (JACQUES Christine, Les frais liés à l'entretien de l'enfant : de quelques développements sur les allègements fiscaux en vigueur dès 2011, in : Archives de droit fiscal, année 2011-2012, fascicule 4 p. 248 et 249 et la référence citée).

Le TF a, par la suite, évoqué cette jurisprudence dans un arrêt du 16 septembre 2010. Pour l'IFD, il a considéré que l'inapplication, aux pensions versées aux enfants majeurs, du régime de déduction et d'imposition des aliments n'exclut pas que le père d'un enfant majeur en formation, qui n'a pas pu déduire les contributions versées pour

ce dernier (art. 33 al. 1 let. c LIFD a contrario), puisse se prévaloir de la déduction pour personne nécessiteuse (art. 213 al. 1 let. b LIFD) même si la mère a obtenu celle pour enfant (art. 213 al. 1 let. a LIFD). Lorsque l'enfant est mineur, il est exclu d'accorder à l'un des parents taxés séparément la déduction pour personne nécessiteuse, lorsque l'autre bénéficie de celle pour enfant (et pour assurances), car cela représenterait un cumul prohibé de déductions. En revanche, la situation d'enfants majeurs en formation n'étant pas comparable à celle d'enfants mineurs, du moment que les pensions alimentaires versées aux premiers ne sont ni imposables ni déductibles, il n'y a pas cumul de déductions dans le cas où la déduction pour personne nécessiteuse est accordée au parent qui paie une pension alimentaire, alors que l'autre parent fait valoir la déduction pour enfant (JACQUES, op. cit., p. 249 et la référence citée).

- 3.3.2 Dès le 1<sup>er</sup> janvier 2011, la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants a remplacé le barème pour couple par le barème parental notamment pour le parent séparé ou divorcé faisant ménage commun avec un enfant majeur en apprentissage ou aux études dont il assure pour l'essentiel l'entretien. Cette loi n'a modifié aucune disposition légale concernant l'enfant majeur. La circulaire n° 30 s'en tient donc aux arrêts précités du TF en tant qu'ils considèrent que l'octroi possible de deux déductions (pour enfant et pour personne nécessiteuse) n'est pas constitutif d'un cumul prohibé de déductions (JACQUES, op. cit., p. 249-251 et les références citées).

Ordinairement, l'enfant majeur en formation continue d'être hébergé par le parent auquel il avait été confié, alors que l'autre parent, débiteur de la pension alimentaire, continue à la verser. Les deux parents participent ainsi à l'entretien de l'enfant, quand bien même seul l'un d'eux (celui qui ne fait pas ménage commun avec l'enfant) "verse" à proprement parler une contribution d'entretien pécuniaire à l'enfant.

S'agissant de l'application de la déduction sociale pour enfant, le TF a jugé, dans le cas d'une mère divorcée vivant avec ses trois enfants majeurs en formation, que l'entretien peut être assuré par des contributions fournies sous la forme de prestations en nature dans le cadre du ménage commun. Ainsi, la comparaison préconisée par l'AFC – sauf à considérer qu'elle ne soit envisagée qu'entre des prestations pécuniaires versées à l'enfant – doit être effectuée en général entre la pension alimentaire versée par le parent qui ne vit pas avec l'enfant et les prestations d'entretien apportées pour partie en nature au sein de la communauté domestique par celui qui héberge l'enfant. En outre, pour que le contribuable ait droit à la déduction sociale pour enfant ou pour celle pour personne nécessiteuse, il est nécessaire que ses contributions d'entretien annuelles atteignent au moins le montant de la déduction pour enfant ou pour personne nécessiteuse (JACQUES, op. cit., p. 251 et les références citées).

En exposant que le parent qui vit avec l'enfant peut en principe faire valoir l'application du barème parental, car il pourvoit en général effectivement ou financièrement à l'essentiel de l'entretien de l'enfant, la circulaire se conforme à l'arrêt du Tribunal fédéral du 23 janvier 2002 précité selon lequel devait en l'occurrence se



voir appliquer le barème pour couple le parent hébergeant et soutenant directement ses enfants dans la mesure où il assumait ainsi, au sens de la loi, "pour l'essentiel" leur entretien. A l'instar du barème pour couple jusqu'à fin 2010, l'octroi du barème parental est subordonné à celui d'une déduction pour enfant ou pour personne nécessiteuse. Autrement dit, l'octroi du barème parental au parent hébergeant l'enfant présuppose qu'il bénéficie de l'une de ces déductions. L'application du barème parental est en effet soumise à la double condition que le contribuable fasse ménage commun, ou avec un enfant, ou avec une personne nécessiteuse, d'une part et, d'autre part, qu'il pourvoie à l'essentiel de son entretien (JACQUES, op. cit., p. 252 et les références citées).

- 3.4 En l'espèce, la recourante a bénéficié du tarif réservé aux personnes mariées pour l'impôt d'Etat et du tarif parental pour l'impôt fédéral direct. C'est cependant son ex-époux, soit B., qui a pu bénéficier de la déduction pour enfant, s'agissant de ses deux enfants majeurs en formation, puisque selon la convention sur les effets accessoires du divorce homologuée par jugement du 19 janvier 2007, c'est lui qui doit verser les contributions d'entretien. Toutefois, la recourante relève que ce dernier n'a jamais versé lesdites contributions et c'est en fait l'ARPA qui les lui avance. Elle considère insoutenable le fait que B. puisse bénéficier de déductions pour enfants, alors que c'est elle qui contribue de manière prépondérante à leur entretien, autant financièrement qu'en nature.

Au vu de ce qui précède, il convient de constater que l'entretien ne doit pas seulement être compris sous la forme de prestations pécuniaires, mais également sous la forme de prestations en nature dans le cadre du ménage commun. Ainsi, bien que B. doive, selon la convention du 19 janvier 2007, verser à la recourante une contribution d'entretien d'un montant total de CHF 900.- par mois, sous réserve de l'indexation, pour ses deux fils majeurs en formation, la recourante doit également pourvoir à l'entretien de ces derniers. En effet, la contribution d'entretien à charge du père pour l'entretien des enfants est inférieure au coût effectif total que représente l'entretien global de ces derniers. A cet égard, en l'absence de normes cantonales, on peut se référer à l'enquête portant sur le coût des enfants en Suisse publiée en mars 2009 par l'Office fédéral de la statistique (ci-après : OFS) (p. 4 et 5 de la version française) selon laquelle le seul coût direct moyen d'un enfant à charge d'une personne seule représente un montant de CHF 1'092.- (hors indexation), soit CHF 1'100.- après indexation (indice de référence, en mars 2009: 98.3 ; en décembre 2011: 99.3, selon les données de l'indice des prix à la consommation publiées par l'OFS). L'augmentation des coûts est certes nettement plus faible pour le deuxième ou le troisième enfant au sein d'un couple, toutefois, selon les conclusions de cette enquête, l'augmentation des coûts due à l'arrivée d'un enfant est plus importante pour une famille monoparentale que pour un couple.

Il n'en demeure pas moins que pour apprécier l'ampleur de la contribution de la recourante à l'entretien des deux enfants majeurs, il convient de prendre en considération l'ensemble des ressources à disposition destinées à subvenir à leur entretien usuel. Durant l'année 2011, D. a bénéficié mensuellement d'un revenu

d'apprenti de CHF 866.-, d'une subvention à la prime de l'assurance-maladie (dont le coût est pris en compte dans le calcul du coût global d'un enfant) de CHF 65.- (annexe 11, dossier intimé) et de la contribution d'entretien due par B., par l'intermédiaire de l'ARPA, par CHF 466.- (annexe 5, PJ 7 dossier intimé) représentant un montant total de CHF 1'397.-. Quant à E., il a bénéficié mensuellement d'une bourse de CHF 561.-, d'une subvention à la prime de l'assurance-maladie de CHF 190.- et de la contribution d'entretien due par B., par l'intermédiaire de l'ARPA, par CHF 453.-, soit d'un montant total de CHF 1'204.-.

Il résulte de ce qui précède que D. a disposé durant l'année 2011 de suffisamment de ressources pour subvenir à son propre entretien. Quant à E., même en tenant compte de son loyer à ..., le coût global moyen de son entretien déterminant peut être fixé à CHF 1'600.- (coût moyen et loyer: CHF 1'100.-, resp. CHF 500.-). Les ressources à disposition pour l'entretien de E. sont dès lors insuffisantes à concurrence de CHF 400.-, si bien qu'il ne peut pas être retenu que la recourante aurait contribué à l'entretien de E. dans une mesure supérieure à celle de B., intervenue par l'intermédiaire de l'ARPA. En tout état de cause, il n'est pas établi à suffisance que sa contribution a représenté un montant au moins égal à celle de la déduction sociale de CHF 6'000.- annuellement.

La recourante n'a en conséquence pas droit à la déduction pour enfant majeur au sens de l'article 34 al. 1 let. d LI.

4. La recourante conclut également à ce qu'une déduction de CHF 3'000.- pour les frais de formation de E. ainsi qu'une déduction de CHF 2'600.- pour les frais de formation de D. lui soient octroyées.
  - 4.1 Aux termes de l'article 34 let. e LI, dans sa version en vigueur en 2011, un supplément de CHF 6'000.- au maximum est octroyé pour chaque enfant qui est instruit hors du domicile familial et prend chambre et pension à l'extérieur. Le supplément est de CHF 2'600.- au maximum si l'enfant doit prendre au-dehors uniquement un repas principal par jour ouvrable et de CHF 1'700.- au maximum si n'interviennent que des frais de déplacement, pour autant que ceux-ci s'élèvent à CHF 530.- au moins.
  - 4.2 Il s'agit-là d'une déduction supplémentaire et additionnelle qui dépend de l'octroi de la déduction pour enfant de l'article 34 al. 1 let. d LI, si bien que la recourante n'y a pas droit au vu des motifs précités.
5. La recourante conclut également à l'octroi d'une déduction au sens de l'article 34 al. 1 let. f LI. Cette disposition institue une déduction pour les contributions à l'entretien d'une personne nécessiteuse, partiellement ou totalement incapable d'exercer une activité lucrative, à condition que l'aide du contribuable atteigne au moins le montant de la déduction qui s'élevait en 2011 à CHF 2'300.- pour l'impôt d'Etat.

- 5.1 La Circulaire n° 30 précise notamment à cet égard (ch. 11) que l'assistance ne doit pas nécessairement reposer sur une obligation légale. S'agissant de parents vivant séparément qui pourvoient à l'entretien de leurs enfants, le parent qui verse des contributions d'entretien à l'enfant majeur en formation peut en principe demander la déduction pour enfants. Si les deux parents versent des contributions d'entretien, celui qui verse les contributions les plus élevées, c'est-à-dire en général celui qui a le revenu le plus élevé, peut demander la déduction pour enfants. L'autre parent peut demander la déduction pour personne à charge à condition que le montant de ses contributions soit au moins égal au montant de la déduction.
- 5.2 En l'occurrence, il a déjà été relevé ci-dessus (consid. 3.4) que D. a disposé durant l'année 2011 de suffisamment de ressources pour subvenir à son propre entretien. En revanche, s'agissant de l'entretien de E., dans la mesure où les ressources à disposition pour son entretien étaient insuffisantes à raison de CHF 400.-, on doit admettre que la recourante a dû contribuer à l'entretien de ce dernier à concurrence de ce montant, ce qui représente annuellement CHF 4'800.-, soit un montant supérieur au montant de la déduction pour les contributions à l'entretien d'une personne nécessiteuse.
- 5.3 Il en résulte que la recourante a droit à cette déduction au sens de l'article 34 al. 1 let. f LI pour l'enfant majeur E.
- 6.
- 6.1 La recourante conclut enfin à ce que lui soit accordée une déduction relative au paiement des primes d'assurance-maladie pour ses deux fils majeurs et en formation conformément à l'article 31 let. d LI.
- 6.2 Selon les articles 31 let. d LI et 1 al. 1 de l'arrêté du 28 septembre 2010, dans leur teneur pour la période fiscale 2011, le contribuable peut déduire les versements, les primes et les cotisations d'assurance de capitaux et d'assurance en cas de maladie et d'accidents qui ne tombent pas sous le coup de la lettre c, de même que les intérêts sur capitaux d'épargne jusqu'à concurrence de CHF 5'200.- pour les contribuables mariés vivant en ménage commun et de CHF 2'700.- pour les autres contribuables. Ces montants sont augmentés de CHF 1'300.- pour les jeunes en formation, de CHF 760.- par enfant à charge et de CHF 540.- lorsque le contribuable ou l'un des conjoints vivant en ménage commun ne verse pas de cotisations selon les lettres a et b. Si cette condition est remplie par les deux conjoints, la déduction est de CHF 1'080.-.

En outre, l'octroi de la déduction augmentée pour les primes d'assurances et intérêts de capitaux prévue à l'article 31 let. d LI dépend, entre autres, de l'octroi d'une déduction au sens de l'article 34 al. 1 let. d ou f LI. En effet, les parents séparés ou divorcés qui remplissent les conditions de la déduction pour enfant ou pour personne nécessiteuse peuvent se prévaloir d'une déduction supplémentaire d'assurances pour l'enfant à condition qu'ils prouvent avoir payé, pour celui-ci, des primes d'assurances déductibles. Il y a ainsi lieu de tenir compte du versement d'éventuels subsides

destinés à réduire les primes (TF 2C\_421/2010 du 2 novembre 2010, consid. 2.2 ; Circulaire n° 30 ch. 7 et JACQUES, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, no 9 ad art. 212 LIFD).

- 6.3 En l'espèce, la recourante - qui paye les cotisations à l'assurance-maladie en faveur de E. notamment (cf. annexe 5, PJ 8, dossier intimé) - ayant droit à la déduction au sens de l'article 34 al. 1 let. f LI, la déduction supplémentaire pour les primes à l'assurance-maladie de E. doit dès lors également lui être octroyée. Le montant forfaitaire de cette déduction s'élève à CHF 1'300.-.
7. Au vu des considérants qui précèdent, il apparaît que le recours doit être admis partiellement. Le revenu imposable de la recourante pour l'impôt d'Etat relatif à l'année fiscale 2011 doit en conséquence être fixé à CHF 34'000.- (CHF 37'600 – CHF 3'600).
8. Au vu du résultat auquel parvient la Cour de céans, attendu que la recourante succombe sur l'essentiel de ses conclusions, il convient de mettre les frais judiciaires à sa charge (art. 219 al. 1 Cpa), sous réserve des dispositions relatives à l'assistance judiciaires gratuite. Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens ni à l'intimé (art. 230 al. 1 Cpa), ni à la recourante, sous la même réserve.
9. La recourante requiert le bénéfice de l'assistance judiciaire gratuite pour la présente procédure de recours.
- 9.1 A teneur de l'article 18 Cpa, la partie qui ne dispose pas de ressources suffisantes pour subvenir aux frais de procédure de caractère juridictionnel, sans se priver du nécessaire, elle et sa famille, a droit à l'assistance judiciaire, à condition que sa démarche ne soit pas d'emblée vouée à l'échec (al. 1). Si l'assistance par un mandataire est nécessaire pour la conduite de la procédure, un avocat ou un autre mandataire autorisé est désigné d'office à la partie admise au bénéfice de l'assistance judiciaire (al. 2).
- 9.2 Au cas d'espèce, s'agissant de l'indigence, cette condition est manifestement réalisée. De plus, le recours n'était pas dépourvu de toutes chances de succès et, compte tenu de la complexité de l'affaire, l'assistance d'un avocat était également nécessaire. Ainsi, la recourante doit être mise au bénéfice de l'assistance judiciaire gratuite.

**PAR CES MOTIFS  
LA COUR ADMINISTRATIVE**

**met**

A. au bénéfice de l'assistance judiciaire gratuite dans la présente procédure de recours ;

**lui désigne**

Me Christophe Schaffter, avocat à Delémont, en qualité de mandataire d'office ; pour le surplus,

**admet**

partiellement le recours ; partant,

**annule**

la décision de la Commission cantonale des recours du 24 juin 2014 s'agissant de l'impôt d'Etat pour l'année fiscale 2011 ;

**fixe**

le revenu imposable de la recourante pour l'impôt d'Etat relatif à l'année fiscale 2011 à CHF 34'000.- ;

**met**

les frais de la procédure fixés à CHF 1'000.- à la charge de la recourante, sous réserve des dispositions relatives à l'assistance judiciaire gratuite dont elle bénéficie ;

**taxe**

les honoraires du mandataire d'office de la recourante à CHF 2'386.80 (y compris débours par CHF 50.- et TVA par CHF 176.80), à verser par l'Etat ;

**informe**

les parties des voie et délai de recours selon avis ci-après ;

**ordonne**

la notification de la présente décision :

- à la recourante, par son mandataire, Me Christophe Schaffter, avocat à Delémont 2 ;
- à l'intimé, Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont ;
- à la Commission cantonale des recours, case postale 2059, 2800 Delémont ;
- à l'appelé en cause, B.

Porrentruy, le 26 janvier 2015

**Le président a.h. :**

Daniel Logos

**La greffière:**

Julia Friche-Werdenberg

**Communication concernant les moyens de recours :**

*Le présent arrêt peut faire l'objet, **dans les trente jours** suivant sa notification, d'un recours au Tribunal fédéral. Le recours en matière de droit public s'exerce aux conditions des articles 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF - RS 173.110), le recours constitutionnel subsidiaire aux conditions des articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; il doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable que s'il soulève une question juridique de principe, il faut exposer en quoi l'affaire remplit cette condition. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée.*