



## Réponse du Conseil d'Etat à un instrument parlementaire

Question 2026-GC-74

### **Demandes complémentaires à la suite de la réponse du Conseil d'Etat à la « Question 2025-GC-151 : Pour plus d'égalité fiscale en cas de garde partagée »**

---

Auteur-e-s :	Bonny David / Lepori Sandra
Nombre de cosignataires :	0
Dépôt :	24.03.2026
Développement :	---
Transmission au Conseil d'Etat :	24.03.2026
Réponse du Conseil d'Etat :	18.05.2026

---

## I. Question

### Rappel de l'objet

La question 2025-GC-151, déposée le 8 juin 2025 avec une réponse du Conseil d'Etat le 19 août 2025, ne remet pas en cause le principe du splitting fiscal ni son fondement historique ou constitutionnel. Elle porte spécifiquement sur les situations de **garde alternée (50/50)**, aujourd'hui fréquentes, dans lesquelles les deux parents assument un temps de garde équivalent, exercent conjointement l'autorité parentale et supportent des charges financières comparables liées aux enfants, ceci tout en pouvant être amenés, en raison d'une différence de revenu, à verser ou à percevoir une contribution d'entretien. Or, la réponse du Conseil d'Etat ne traite pas expressément de la garde partagée, alors que celle-ci constitue l'élément central de la question.

### Portée de la réponse du Conseil d'Etat

Dans sa réponse, le Conseil d'Etat :

- > rappelle le fonctionnement général du splitting ;
- > expose les règles d'imposition des pensions alimentaires ;
- > compare différentes situations familiales de manière théorique.

Il ne répond cependant pas explicitement à la question suivante :

### **Pour quels motifs le droit fiscal fribourgeois conduit-il, en cas de garde alternée 50/50, à un traitement fiscal différencié entre deux parents assumant des charges comparables ?**

La réponse part du principe que le parent bénéficiaire de la pension assume principalement l'entretien de l'enfant. Or, cette hypothèse ne correspond pas nécessairement à la réalité d'une garde alternée effective, ni à l'interprétation qu'en fait le tribunal dans ses décisions.

La contribution d'entretien a pour unique objectif de compenser la différence de revenus entre les parents. Elle est déterminée sur la base d'un calcul prenant en compte les charges respectives de chacun.

## Effets du système actuel

Dans la pratique, le dispositif en vigueur peut conduire à la situation suivante :

Un parent :

- > assume 50 % du temps de garde ;
- > prend en charge une part équivalente des frais directs ;
- > verse une contribution d'entretien en raison d'un revenu plus élevé ;
- > est imposé comme une personne seule sans enfant à charge, sans bénéficiaire du splitting ni des déductions sociales liées aux enfants.

L'autre parent bénéficie :

- > du splitting ;
- > de l'intégralité des déductions pour enfants ;
- > d'un statut fiscal plus favorable.

Cette différence de traitement repose principalement sur l'existence d'un flux financier (contribution d'entretien), indépendamment du temps de garde et des charges effectivement assumées.

Dans sa réponse, le Conseil d'Etat mentionne « *4361 contribuables ayant revendiqué la déduction pour contribution d'entretien sans bénéficiaire de la déduction sociale pour enfant partagée entre les deux concubins.* »

Il serait utile de préciser combien de ces situations concernent des cas de garde alternée effective, afin d'apprécier l'ampleur réelle de la problématique.

## Illustration chiffrée

L'exemple retenu dans la réponse du Conseil d'Etat se fonde sur deux revenus identiques, situation dans laquelle aucune contribution d'entretien ne serait due. Or, la question porte précisément sur les cas où, malgré une garde 50/50 et des charges comparables, une contribution est versée en raison d'une différence de revenu.

L'exemple présenté par les auteurs met en évidence qu'en l'absence de répartition proportionnelle des déductions, le parent versant la contribution peut supporter une charge fiscale fortement plus élevée, malgré une implication parentale équivalente.

C'est pourquoi, dans l'exemple ci-dessous, nous mettons en lumière la situation du parent contribuable B, qui subit les effets les plus marqués du dispositif actuel.

	<b>Situation 2 (actuellement appliqué par le SCC) 2 enfants en garde partagée</b>	<b>Situation 4 (selon notre principe logique et équitable) 2 enfants en garde partagée</b>
	B	B
Revenu	75'000	75'000
Contribution d'entretien	- 10'800	- 10'800
Revenu net	64'200	64'200
Déduction enfants (50%)	0	- 7'300

	<b>Situation 2</b> <b>(actuellement appliqué par le SCC)</b> <b>2 enfants en garde partagée</b>	<b>Situation 4</b> <b>(selon notre principe logique et équitable)</b> <b>2 enfants en garde partagée</b>
Assurance maladie (50%)	0	- 1'140
Revenu imposable	64'200	55'760
<b>Impôt canton/commune</b>	<b>10'316</b>	<b>5'577</b>
Taux d'impôt calculé	<b>16%</b>	<b>10%</b>

La différence fiscale est considérable alors même que les charges parentales sont identiques.

### **Référence à la votation du 8 mars 2026**

La réponse du Conseil d'Etat fait référence à la votation du 8 mars 2026 relative à l'imposition individuelle des couples mariés. La situation examinée dans la présente question concerne toutefois des parents déjà soumis à l'imposition individuelle.

Il serait dès lors opportun de préciser en quoi le texte soumis au vote le 8 mars serait de nature à résoudre également la problématique spécifique liée à la garde alternée et à la répartition des déductions fiscales entre parents séparés.

### **Principe d'égalité**

Le système actuel peut conduire à ce que le critère déterminant pour l'octroi des déductions ne soit ni le temps de garde, ni la charge effective assumée, mais exclusivement l'existence d'une contribution d'entretien. Une telle situation soulève la question de sa compatibilité avec le principe d'égalité consacré par l'article 9 Cst. FR et l'article 8 Cst. féd., en particulier au regard de l'évolution des modèles familiaux et de la reconnaissance de l'égalité parentale.

1. Pour quels motifs la garde partagée n'a-t-elle pas été explicitement examinée dans sa réponse du 19 août 2025 ?
2. Comment est justifiée la différence de traitement fiscal en cas de garde alternée 50/50 ?
3. Le système d'imposition actuelle reflète-t-il adéquatement l'évolution des nouveaux modèles familiaux ?
4. Est-il envisagé d'examiner des mécanismes permettant une répartition proportionnelle des déductions et du splitting en fonction du temps de garde et des charges effectivement assumées ?
5. Dans la réponse à la question 2025-GC-151, le Conseil d'Etat mentionne « 4361 contribuables ayant revendiqué la déduction pour contribution d'entretien sans bénéficier de la déduction sociale pour enfant partagée entre les deux concubins. » Combien de ces situations concernent des cas de garde alternée effective afin d'apprécier l'ampleur réelle de la problématique ?
6. En quoi la réforme soumise au vote le 8 mars 2026 serait susceptible d'apporter une réponse à la problématique exposée ?

## II. Réponse du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat rappelle que l'Administration fédérale des contributions (AFC) a publié à l'attention des administrations fiscales cantonales la Circulaire n° 30 du 21 décembre 2010 (ci-après la circulaire) relative à l'imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct.

Cette circulaire précise notamment qu'en matière de garde alternée, l'attribution du barème d'imposition et des déductions sociales dépend de l'existence ou non d'une contribution d'entretien (cf. chiffre 10.2 p. 19 de la circulaire). Lorsqu'une telle contribution est versée, le parent crédientier (celui qui la reçoit) est présumé assumer l'entretien principal de l'enfant et bénéficie par conséquent du barème parental au niveau fédéral et du *splitting* et des déductions sociales pour enfants au niveau cantonal.

*1. Pour quels motifs la garde partagée n'a-t-elle pas été explicitement examinée dans sa réponse du 19 août 2025 ?*

La garde partagée est abordée dans la réponse. Les exemples chiffrés qui figurent au point 4 (cf. situations 2 et 3) mettent en évidence la problématique mise en avant par les députés.

Comme mentionné en préambule, en cas de versement d'une contribution d'entretien, la systématique fiscale part du principe que le parent qui la reçoit supporte l'essentiel des dépenses en lien avec l'enfant. Que la garde de l'enfant soit partagée et qu'il en résulte des dépenses pour les deux parents, y compris pour celui qui verse la contribution d'entretien, ne sont pas des critères pris en compte par le droit fiscal en vigueur actuellement pour déterminer le contribuable pouvant bénéficier des déductions en lien avec les enfants. Cette systématique, appliquée sur les plans de l'impôt fédéral direct et cantonal/communal, a été confirmée maintes fois par la jurisprudence.

*2. Comment est justifiée la différence de traitement fiscal en cas de garde alternée 50/50 ?*

En matière fiscale, le principe d'égalité de l'article 8 al. 1 de la Constitution fédérale (Cst.) est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité économique (art. 127 al. 2 Cst.).

Le traitement fiscal mis en œuvre est par conséquent guidé, d'une part, par ces principes, mais il est également dicté par des motifs de praticabilité de l'impôt puisque l'on ne peut attendre de l'autorité de taxation qu'elle détermine la part effective de la garde de l'enfant par chacun des parents.

Comme l'a relevé le Tribunal fédéral, la réglementation légale en matière de déductions comprend nécessairement un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois, de manière générale, compatible avec les principes ancrés à l'article 127 Cst. Le Tribunal fédéral a retenu à plusieurs reprises 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. 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.

### 3. Le système d'imposition actuelle reflète-t-il adéquatement l'évolution des nouveaux modèles familiaux ?

Le fait d'accorder le splitting aux contribuables non mariés ou séparés qui vivent avec des enfants favorise cette catégorie de contribuables. En effet, le splitting vise à supprimer la progression du barème de l'impôt sur le revenu qui découle de l'addition des revenus de deux contribuables imposés ensemble alors que cette catégorie de contribuables n'est pas dans une telle situation. Il en découle une sous-imposition de leur revenu.

Quelques exemples chiffrés, qui tiennent compte des remarques des députés sur la répartition des revenus des contribuables, figurent ci-après :

- > Situation 1 : couple marié avec 2 enfants mineurs. A dispose d'un revenu de 100 000 frs et B d'un revenu de 50 000 frs.
- > Situation 2 : Même couple que ci-dessus mais séparé avec versement d'une contribution d'entretien pour les enfants de A à B d'un montant de 20 000 frs. Conformément au droit en vigueur, le parent qui reçoit la contribution bénéficie du splitting et des déductions pour les enfants.
- > Situation 3 : identique à la situation 2. En revanche, les déductions pour les enfants sont partagées entre A et B (NB : on s'écarte du droit en vigueur).
- > Situation 4 : identique à la situation 3, mais B ne bénéficie plus du splitting (NB : ici aussi on s'écarte du droit en vigueur).

	Situation 1		Situation 2		Situation 3		Situation 4	
	A et B	A	B (splitting)	A	B (splitting)	A	B	
Revenu	150'000	100'000	50'000	100'000	50'000	100'000	50'000	
Contribution d'entretien	0	-20'000	20'000	-20'000	20'000	-20'000	20'000	
Revenu net	150'000	80'000	70'000	80'000	70'000	80'000	70'000	
Déduction enfants	-14'200	0	-17'200	-7'800	-8'600	-7'800	-8'600	
Assurance maladie (enf.)	-2'280	0	-2'280	-1'140	-1'140	-1'140	-1'140	
Revenu imposable	133'520	80'000	50'520	71'060	60'260	71'060	60'260	
Impôt cantonal/communal	21'827	14'180	4'716	11'952	6'385	11'952	9'383	
<b>Impôt total par situation</b>	<b>21'827</b>		<b>18'896</b>		<b>18'338</b>		<b>21'336</b>	

Ces exemples montrent que le seul partage des déductions en lien avec les enfants mineurs (cf. situation 3) ne permet pas de corriger l'écart dans le niveau des charges fiscales que doivent supporter les contribuables. En revanche, la situation 4 (i.e. partage par moitié des déductions et suppression du splitting pour les contribuables non mariés avec enfants) permet de dégager une certaine égalité de traitement entre les couples mariés avec enfants et les couples séparés ou divorcés avec enfants (et les couples de concubins avec enfants). Dans cette situation, l'écart de charge fiscale entre A et B est aussi significativement atténué et se justifie par des revenus différents.

A noter que l'octroi du splitting à A et B simultanément (avec partage par moitié des déductions – exemple non présenté ci-dessus), aurait pour effet de créer une inégalité de traitement entre les couples mariés et les couples séparés ou divorcés avec enfants ou les couples de concubins avec

enfants. De plus, cela engendrerait vraisemblablement d'importantes baisses de recettes fiscales pour les collectivités.

Ces exemples montrent que pour atténuer l'écart de la charge fiscale entre A et B, le splitting ne devrait plus être attribué aux contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assument pour l'essentiel l'entretien (NB : avec l'introduction de l'imposition individuelle, le splitting n'aura plus sa raison d'être dans la LICD et devra être supprimé). Néanmoins, pour tenir compte de leur situation particulière, on devrait vraisemblablement augmenter le montant de la déduction sociale pour enfants et adapter d'autres déductions sociales (notamment la déduction d'orphelin et la déduction pour personne à charge). De telles adaptations ne peuvent pas être improvisées et nécessitent des travaux d'analyse de grande ampleur.

4. *Est-il envisagé d'examiner des mécanismes permettant une répartition proportionnelle des déductions et du splitting en fonction du temps de garde et des charges effectivement assumées ?*

Le Conseil d'Etat envisage d'examiner l'imposition de la famille dans le cadre de la réforme qu'il s'agira de mener afin de mettre en œuvre l'imposition individuelle d'ici à 2032. Cette transformation structurelle impliquera des choix stratégiques importants ainsi que des adaptations organisationnelles et techniques profondes. Compte tenu de l'ampleur des chantiers à mener et des ressources considérables qu'ils mobiliseront, il apparaît peu pertinent de modifier dans l'intervalle le système de taxation actuellement en vigueur.

En effet, si l'agenda des travaux en lien avec cette réforme n'est pas encore arrêté, on peut penser qu'un premier rapport devrait être mis en consultation en 2028, voire 2029. Par conséquent, le législateur risque de désorienter la population fribourgeoise si une réforme de l'imposition de la famille, mais sous l'égide de l'imposition du couple en vigueur actuellement, devait parallèlement démarrer en 2027 ou en 2028 (pour a priori entrer en vigueur en 2030 ou 2031).

5. *Dans la réponse à la question 2025-GC-151, le Conseil d'Etat mentionne « 4361 contribuables ayant revendiqué la déduction pour contribution d'entretien sans bénéficiaire de la déduction sociale pour enfant partagée entre les deux concubins. » Combien de ces situations concernent des cas de garde alternée effective afin d'apprécier l'ampleur réelle de la problématique ?*

Comme déjà mentionné dans la réponse du 19 août 2025, cette information n'est pas renseignée dans les bases de données du SCC. Il n'est donc pas possible de répondre à cette question.

6. *En quoi la réforme soumise au vote le 8 mars 2026 serait susceptible d'apporter une réponse à la problématique exposée ?*

Sur le plan de l'impôt fédéral direct, la loi fédérale sur l'imposition individuelle (cf. art. 35 al. 1 LIFD) stipule : « sont déduits du revenu 12'000 frs pour chaque enfant mineur pour lequel le contribuable exerce l'autorité parentale et dont il assure seul l'entretien ; lorsque les parents exercent conjointement l'autorité parentale, cette déduction est répartie par moitié s'ils ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33, al. 1, let. c LIFD ».

Sur la base de cette disposition, il appert qu'en cas de versement de contributions d'entretien pour les enfants, la déduction sociale pour enfants sera accordée en totalité et exclusivement au parent qui reçoit cette contribution (cf. aussi message relatif à l'initiative populaire « Pour une imposition

individuelle indépendante de l'état civil », p. 28 et 29). Cette solution sera aussi applicable en cas de garde partagé. Par conséquent, la problématique restera inchangée sur le plan de l'IFD.

Sur le plan de l'impôt cantonal, la loi fédérale sur l'imposition individuelle ne modifie pas l'art. 9 al. 4 LHID qui stipule : « [...] Les déductions pour enfants et autres déductions sociales de droit cantonal sont réservées ». Par conséquent, les cantons disposeront d'une certaine latitude afin d'aménager les règles applicables à l'attribution des déductions sociales, notamment en lien avec les enfants. La solution fribourgeoise reste à élaborer dans le cadre de la mise en œuvre de l'imposition individuelle sur le plan cantonal.