



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00  
tribunalcantonal@fr.ch  
www.fr.ch/tc

604 2017 114

604 2017 115

## **Arrêt du 5 novembre 2018**

### **Cour fiscale**

#### **Composition**

Président: Marc Sugnaux  
Juges: Christian Pfammatter, Dina Beti  
Greffière-rapporteuse: Elisabeth Rime Rappo

#### **Parties**

**A. \_\_\_\_\_, recourant**

contre

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée**

**B. \_\_\_\_\_, intervenante**

#### **Objet**

Impôt sur le revenu; barème monoparental/splitting; examen des conditions du ménage commun avec un enfant majeur en formation disposant d'un logement sur son lieu d'étude; critère décisif du domicile légal en cas de retour prétendument à parts égales chez chaque parent

Recours du 7 décembre 2017 contre la décision sur réclamation du 9 novembre 2017 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2016

## considérant en fait

A. A. \_\_\_\_\_, ingénieur, est divorcé. Dans la déclaration d'impôt pour la période fiscale 2016 qu'il a signée le 16 février 2017, il a requis une déduction sociale pour son fils majeur en formation.

Le 17 août 2017, le Service cantonal des contributions lui a notifié une taxation provisoire comportant des déductions cantonale et fédérale de, respectivement, CHF 3'500.- et CHF 6'500.- au titre de déduction sociale pour enfants, ainsi que l'application du barème pour personnes mariées (splitting). Son impôt cantonal sur le revenu était fixé à CHF 11'738.55 et son impôt fédéral direct à CHF 3'790.-. L'impôt sur la fortune prélevé s'élevait à CHF 715.45.

Par taxation ordinaire rectifiée du 21 septembre 2017 pour la période fiscale 2016, le Service cantonal des contributions a imposé le revenu de A. \_\_\_\_\_ selon le barème ordinaire et non plus le barème pour personne mariées, la déduction sociale étant toutefois maintenue. Son impôt cantonal sur le revenu a dès lors été arrêté à CHF 15'053.95 et son impôt fédéral direct à CHF 5'540.40.

B. La réclamation formée à l'encontre de cette taxation par A. \_\_\_\_\_ le 17 octobre 2017 a été rejetée par décision du 9 novembre 2017. Le Service cantonal des contributions s'est référé à l'art. 37 al. 3 de la loi sur les impôts cantonaux et à la [circulaire n° 30](#) du 21 décembre 2010 de l'Administration fédérale des contributions relative à l'imposition des époux et de la famille selon la loi sur l'impôt fédéral direct (ci-après: la circulaire n° 30) dont le ch 13.4.3 précise que pour les parents séparés avec enfant majeur en formation, le barème parental est accordé au parent qui vit avec l'enfant. Il a également exposé ce qui suit:

*"Il faut partir de l'idée que ce parent pourvoit effectivement ou financièrement à l'essentiel de l'entretien de l'enfant même si l'autre parent verse des contributions d'entretien à l'enfant conformément à l'article 24, lettre e, LIFD. Ce parent est imposé selon le barème de base, mais il peut en contrepartie demander la déduction pour enfants selon l'article 35, alinéa 1, lettre a, LIFD.*

*Dans le cas particulier, il ressort des pièces justificatives produites à l'appui de la déclaration d'impôt que le contribuable a versé en 2016 des contributions d'entretien s'élevant mensuellement à 1'130 francs à son fils C. \_\_\_\_\_, né le 27 mai 1994, qui vit avec sa maman, B. \_\_\_\_\_, à D. \_\_\_\_\_.*

*Dans ces conditions, force est de constater que le contribuable ne fait pas ménage commun avec son fils C. \_\_\_\_\_. C'est par conséquent à juste titre que pour l'impôt cantonal, le revenu global n'a pas été frappé au taux correspondant à 50 % de ce revenu et que le barème parental n'a pas été appliqué pour l'impôt fédéral direct".*

C. Par acte posté le 7 décembre 2017, A. \_\_\_\_\_ a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée. Il conclut à l'octroi du barème pour personnes mariées au motif que la condition d'un ménage commun entre son fils et la mère de celui-ci n'était pas réalisée. Le recourant fait valoir que même si son fils avait son domicile légal à l'adresse de son ex-épouse, il a séjourné sur ses lieux d'études (à Lausanne puis à Zurich). Il observe, s'agissant du point 14.10 de la [circulaire n° 30](#) prévoyant l'attribution du barème réduit au parent qui vit avec l'enfant, qu'il n'y a aucun automatisme dans la mesure où dite circulaire indique que ce parent peut "*en principe*" demander

l'application du barème réduit. De plus, selon lui, dans la mesure où la présence de son fils au domicile de sa mère s'est limitée à quelques jours par mois, cela a réduit la charge d'entretien qui en a résulté pour elle, alors que lui-même en a assumé l'essentiel.

L'avance des frais de la procédure, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 12 décembre 2017, a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 10 janvier 2018, reçues le 18 janvier 2018, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il indique que le fils du recourant a toujours son domicile légal chez sa mère. C'est pourquoi tout laisse à penser que celui-ci se rendait parfois en fin de semaine ou durant ses vacances chez sa mère, et qu'il faisait plutôt ménage commun avec elle, même si ce n'était pas en permanence, alors que tel n'était pas le cas avec le recourant. Il ajoute que l'ex-épouse du recourant a supporté le paiement de l'assurance-maladie ainsi que la taxe d'immatriculation aux EPF, et encore d'autres dépenses telles que notamment les frais de pension et de logement lorsque son fils résidait chez elle. Le Service cantonal des contributions estime que celle-ci a donc pourvu effectivement ou à une part importante de l'entretien de son fils même si le recourant a versé à celui-ci des contributions d'entretien à hauteur de CHF 13'560.- en 2016.

Le 29 janvier 2018, le recourant a transmis ses contre-observations. Il conteste l'existence d'un ménage commun entre son ex-épouse et leur fils compte tenu des fins de semaine et/ou vacances passées à parts égales par ce dernier dans son ménage à E.\_\_\_\_\_ et celui de son ex-épouse à D.\_\_\_\_\_. Quant à la charge d'entretien de son fils, il soutient qu'il en assume le 68.5% (CHF 1'350.- de contribution d'entretien mensuelle contre environ CHF 520.- par mois d'assurance-maladie et de frais d'immatriculation à charge de son ex-épouse).

Par courrier du 30 janvier 2018, la déléguée à l'instruction du recours a invité B.\_\_\_\_\_ à participer à la procédure 604 2017 114/115 dans la mesure où le recourant revendiquait l'application du barème pour personnes mariées/splitting au motif que c'était lui qui assumait l'essentiel de l'entretien de leur fils.

Dans sa détermination du 27 février 2018, B.\_\_\_\_\_ a indiqué en substance que son fils a toujours considéré D.\_\_\_\_\_ comme son domicile. Elle a également présenté une liste non chiffrée de l'entretien financier qu'elle avait apporté à son fils tout en précisant qu'elle ne lui avait accordé aucun versement régulier puisqu'il recevait déjà une pension de son père.

En date du 16 mars 2018, le recourant a maintenu ses conclusions en présentant une estimation des frais assumés par son ex-épouse pour l'entretien de leur fils qu'il a chiffrés à CHF 548.-.

Le 26 mars 2018, le Service cantonal des contributions a déposé des ultimes remarques sur les déterminations des deux parents en concluant toujours au rejet du recours. Une copie de cette écriture a été communiquée pour information au recourant et à son ex-épouse le 3 avril 2018.

B.\_\_\_\_\_ s'est encore exprimée le 6 avril 2018 sur la dernière détermination du recourant. Ce courrier a été communiqué au recourant et au Service cantonal des contributions pour information.

Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

## en droit

### Procédure

1. Le recours, posté le 7 décembre 2017 contre une décision du 9 novembre 2017, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Le recours est donc recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

### Impôt fédéral direct (604 2017 114)

2.

2.1. L'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 40 al. 1 et 2 LIFD). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 41 al. 1 LIFD).

Le revenu net se calcule notamment en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales (art. 33 LIFD).

Quant au revenu déterminant pour le calcul de l'impôt, il est obtenu en soustrayant du revenu net les déductions sociales au sens de l'art. 35 LIFD. Celles-ci sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 35 al. 2 LIFD).

Ainsi, il résulte de la systématique de la loi que contrairement aux déductions générales qui servent à déterminer le revenu net acquis pendant la période fiscale, les déductions sociales sont fixées, elles, en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale (voir notamment arrêt TC FR [604 2010 152](#) du 1<sup>er</sup> avril 2011 consid. 1b).

2.2. Sous le titre "*Déductions générales*", l'art. 33 al. 1 let. c LIFD prévoit la déductibilité de la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que celle des 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 (prestations exonérées en vertu de l'art. 24 al. 1 let. e LIFD). Il en résulte que les contributions d'entretien versées pour des enfants majeurs ne sont pas imposables auprès de leur bénéficiaire et ne peuvent pas non plus être déduites du revenu du parent qui les fournit. Celui-ci peut en revanche bénéficier des déductions sociales pour enfant en formation (JAKES *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd. 2017, ad art. 33 n. 44 et références citées).

Sous la dénomination "*Déductions sociales*", l'art. 35 al. 1 let. a LIFD énonce que sont déduits du revenu net CHF 6'500.- pour chaque enfant mineur, ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien; lorsque les parents sont imposés séparément, cette

déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD.

Cette déduction forfaitaire a pour fonction d'adapter schématiquement la charge fiscale à la capacité contributive qui est réduite en raison de l'assistance matérielle que le contribuable apporte à ses enfants. Son octroi ne dépend en principe pas de l'importance des dépenses effectivement consenties par le contribuable (voir LOCHER, Kommentar zum DBG, I<sup>ère</sup> partie, 2001, art. 35 n. 1 s.). Font toutefois exception à ce principe les déductions sociales pour les enfants majeurs capables de survenir partiellement à leur entretien: voir arrêt TA FR 4F 02 154 du 23 octobre 2002 publié *in* RFJ 2003 p. 390 ss, consid. 3a, et les références citées).

L'art. 35 al. 1 let. b LIFD dispose quant à lui qu'est déduit du revenu net le même montant de CHF 6'500.- pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction; cette déduction n'est pas accordée pour l'épouse ni pour les enfants pour lesquels la déduction est accordée selon la let. a.

2.3. Le barème ordinaire d'imposition est fixé à l'art. 36 al. 1 LIFD (ci-après: le barème ordinaire). L'art. 36 al. 2 LIFD détermine un barème plus favorable 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 réduit). Le montant de l'impôt ainsi fixé est réduit de CHF 251.- par enfant et par personne nécessiteuse (art. 36 al. 2<sup>bis</sup> phr. 2 LIFD).

L'application du barème parental est soumise à la double obligation que le contribuable fasse ménage commun avec un enfant mineur ou majeur en apprentissage ou aux études et qu'il pourvoie à l'essentiel de son entretien. Lorsque l'une de ces deux conditions posées par l'art. 36 al. 2<sup>bis</sup> n'est plus remplie, le barème de base reprend ses droits (art. 36 al. 1 LIFD). Le barème réduit ne peut pas être réparti entre les parents taxés séparément ni appliqué simultanément à chacun d'eux. Lorsque les parents divorcés contribuent tous deux à l'entretien de leur enfant majeur en apprentissage ou aux études (l'un en l'hébergeant, l'autre par le versement d'une pension alimentaire), il convient de considérer en général que le parent qui héberge et voue ses soins à son enfant directement au sein du ménage commun assume, au sens de l'art. 36 al. 2<sup>bis</sup> "*pour l'essentiel*" son entretien. Quant au parent qui verse les contributions d'entretien non déductibles, il est imposé selon le barème ordinaire; ne vivant pas avec l'enfant, il ne saurait quoi qu'il en soit prétendre au barème parental, l'exigence d'une communauté de ménage avec l'enfant, exigée par l'art. 36 al. 2<sup>bis</sup>, faisant défaut (JAQUES, art. 36 al. 2<sup>bis</sup>, n. 34 s. et 38 et références citées).

Récemment le Tribunal fédéral a été saisi de la question du séjour d'un enfant en formation dans un cas d'application du barème réduit à des parents divorcés pour l'un de leurs enfants majeurs en formation. Il a notamment précisé à cette occasion que le point de savoir où une personne séjourne effectivement est une question distincte du domicile officiel de celle-ci, mais que le domicile figurant dans les registres officiels est un indice du lieu où vit effectivement une personne. Et, dans le contexte de l'affaire qu'il avait à juger, il a estimé que cela constituait un élément pertinent pour établir chez lequel des deux parents l'enfant majeur en formation séjournait (arrêt TF [2C\\_879/2014](#) du 17 avril 2015 consid. 2.3).

2.4. La circulaire n° 30 prévoit, en page 23, s'agissant de l'application du barème parental, ce qui suit: *"En cas de vie commune, on se base sur le domicile. D'après l'article 25, alinéa 1, CC, le domicile d'un enfant sous autorité parentale est celui de ses père et mère ou, s'ils n'ont pas de domicile commun, le domicile du parent qui a la garde de l'enfant. Dès qu'il devient majeur, l'enfant peut fonder son propre domicile. Pour les enfants majeurs qui suivent une formation, les parents n'ont par conséquent droit au barème parental que si l'enfant vit dans leur ménage. Si l'école de l'enfant se trouve dans un autre lieu que celui du domicile de ses parents, le barème parental ne peut être accordé que si l'enfant est une personne en séjour au lieu de sa formation, mais a gardé son domicile auprès de ses parents. En cas d'apprentissage professionnel ou d'études, ce devrait en général être le cas car, selon l'article 26 CC [voir 23 al. 1 CC], le séjour dans un lieu pour y fréquenter une école ne constitue pas un domicile. Toutefois si l'enfant majeur a changé de domicile, ses parents seront imposés selon le barème pour les personnes mariées, ou selon le barème de base s'ils ne sont pas mariés, même s'ils continuent d'entretenir leur enfant"*.

La circulaire n° 30 précise encore en page 25, que le barème parental est accordé au parent qui vit avec l'enfant. *"Il faut partir de l'idée que ce parent pourvoit effectivement ou financièrement à l'essentiel de l'entretien de l'enfant même si l'autre parent verse des contributions d'entretien à l'enfant conformément à l'article 24, lettre e, LIFD. Ce parent est imposé selon le barème de base, mais il peut en contrepartie demander la déduction pour enfants selon l'article 35, alinéa 1, lettre a, LIFD"* (voir aussi le ch.14.10 *"Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant commun majeur suivant une formation et vivant chez l'un des parents, avec contributions d'entretien"*, p. 35).

3.

3.1. En l'espèce, l'objet du litige se limite à l'examen du droit au barème réduit, le recourant ayant obtenu CHF 6'500.- de déduction sociale pour son fils.

Celui-ci, étudiant séjournant en colocation à Lausanne puis en résidence d'étudiants à Zurich et bénéficiant d'une bourse de CHF 2'500.- ainsi que d'un salaire mensuel d'assistant de CHF 224.90 pendant 6 mois, était bien encore à charge de ses parents pour la période fiscale 2016.

Cela étant, il ressort clairement des pièces du dossier que le recourant a contribué pour une part importante à l'entretien de son fils par le versement de contributions d'entretien chaque 29 du mois en 2016 (12 fois CHF 1'130.-).

Pour obtenir l'application du barème réduit comme le requiert le recourant, encore faut-il que son fils fasse ménage commun avec lui. Il convient donc d'examiner si cette condition est réalisée en l'espèce.

3.2. L'ex-épouse du recourant qui ne chiffre pas le montant de l'aide apportée à son fils, a expliqué dans sa détermination du 27 février 2018 que son fils n'est pas rentré systématiquement tous les week-ends en raison des divers travaux qu'il devait rendre mais qu'à chaque retour, il amenait sa lessive. Elle a ajouté ce qui suit:

*"(...) Chez moi, C.\_\_\_\_\_ dispose de sa chambre avec un lit double, une armoire, un bureau, une commode et des étagères. Il y garde toutes ses affaires: vêtements, souliers, livres, affaires personnelles, etc. et ne prenait que le strict minimum dont il avait besoin dans sa colocation. Une salle de bains/douche est également à disposition des trois enfants, ainsi*

*qu'un garage entier pour tout leur matériel de sports: vélos de route, VTT, skis, souliers de randonnée, raquettes à neige et de tennis, casques, patins à roulette, etc.*

*De plus, C.\_\_\_\_\_ étant passionné de piano et ayant suivi durant plusieurs années un cursus dans la musique, un piano à queue règne dans le salon, à sa disposition et dont il profite d'en jouer à sa plus grande joie à chaque retour.*

*A relever qu'à fin avril 2016, de sortie à Verbier avec C.\_\_\_\_\_, je me suis cassé la jambe. Je me plais à souligner que mes trois enfants, dans la mesure de leur possibilité par rapport à leurs études, bien évidemment, ont fait tout leur possible pour rentrer chez moi durant le week-end et leur congé, afin de me soulager dans les tâches difficilement réalisables avec deux béquilles et dans l'impossibilité de conduire.*

*Etant très famille et par conséquent très rassembleuse, je tiens à préciser que toutes les fêtes de famille (Pâques, les anniversaires, la Bénichon, la Toussaint, Noël, etc.) se passent toujours chez moi, en présence entre autres de C.\_\_\_\_\_.*

*Inutile par conséquent de vous dire que C.\_\_\_\_\_ a toujours considéré D.\_\_\_\_\_ comme son domicile, l'endroit où il aime y revenir, son nid. Nuitées chez moi, affaires personnelles stockées chez moi, fêtes de famille chez moi, lessive chez moi, piano chez moi, courrier postal chez moi, ne sont-ce pas là les signes d'un ménage commun, même si durant certaines courtes périodes C.\_\_\_\_\_ était parfois plus souvent à Lausanne ou Zurich qu'à D.\_\_\_\_\_, par la force des choses ?*

*Pour information, pendant les vacances d'été 2016, C.\_\_\_\_\_ est parti une vingtaine de jours à vélo en France durant juillet, mais a passé tout le reste de ses vacances (le mois d'août) chez moi. Les vacances de Pâques et Noël se sont également déroulées chez moi avec son amie qui l'a rejoint.*

*(...)"*.

Et le 6 avril 2018, l'ex-épouse du recourant a également précisé que depuis leur séparation à Noël 2002, suivie de leur divorce, leurs trois enfants ont toujours vécu chez elle (l'autorité parentale lui ayant été attribuée) avec l'alternance des week-ends chez leur père, et que rien n'a changé en 2016 même si elle constate que leur lieux d'étude se situent à Lausanne ou Zurich. Elle a expliqué qu'à sa question de savoir il où s'était rendu le plus souvent, son fils lui avait répondu avoir bien moins souvent dormi chez son père que chez elle.

3.3. Le recourant relève dans ses contre-observations du 29 janvier 2018 que durant l'année 2016 son fils se rendait en fin de semaine et/ou durant ses vacances aussi bien chez sa mère que chez son père, ceci à parts à peu près égales. C'est pourquoi, à son avis, il est faux de retenir que son fils ne faisait pas ménage commun avec lui. Et dans sa détermination du 16 mars 2018, il soutient que l'affirmation de son ex-épouse selon laquelle en 2016 leur fils serait rentré chaque fois chez elle à D.\_\_\_\_\_, n'avait jamais séjourné le week-end ou durant ses vacances à E.\_\_\_\_\_ et que son amie ne l'avait jamais accompagné pour dormir à E.\_\_\_\_\_, est fausse.

3.4. L'on retiendra de ces explications que même si le fils du recourant passait aussi son temps libre au domicile du recourant, il était et est toujours domicilié à l'adresse de sa mère à D.\_\_\_\_\_. Cela constitue un indice du lieu où il vit effectivement et corrobore les affirmations de l'ex-épouse du recourant lorsqu'elle soutient que son fils considère l'adresse de sa mère comme

étant son domicile. De plus, l'on peut en conclure qu'il a voulu maintenir le centre de ses intérêts chez sa mère même s'il étudiait à Lausanne ou à Zurich. De son côté, le recourant ne soutient pas que son fils lui aurait fait part, en dépit du maintien de ses papiers dans la commune de D.\_\_\_\_\_, de sa volonté de vouloir faire du domicile de son père son principal lieu de vie lorsqu'il ne séjournait pas à Lausanne ou Zurich. Dans ces circonstances, notamment compte tenu du fait que le fils du recourant apportait sa lessive lorsqu'il se rendait à D.\_\_\_\_\_ ou encore qu'il y passait une partie des weekends et des fêtes de famille et y disposait d'une chambre personnelle, il y a lieu d'admettre que ce dernier faisait ménage commun avec sa mère en 2016 même s'il se rendait aussi chez son père.

Par conséquent, même si le recourant a contribué financièrement pour une part importante à l'entretien de son fils, il ne peut pas bénéficier du barème réduit dans la mesure où il ne remplit pas l'obligation du ménage commun nécessaire à son octroi.

Partant, le recours est rejeté.

4.

4.1 En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

4.2 En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 400.-.

#### **Impôt cantonal (604 2017 115)**

5.

5.1. En droit cantonal également, l'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 63 al. 1 et 2 LICD; art. 15 al. 1 et 2 LHID). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 64 LICD; art. 16 al. 1 LHID). Le revenu net se calcule notamment en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales (art. 26 LICD; art. 9 al. 1 LHID). Quant au revenu déterminant pour le calcul de l'impôt, il est obtenu en soustrayant du revenu net les déductions sociales au sens de l'art. 36 LICD (voir également art. 9 al. 4 LHID). Celles-ci sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 36 al. 4 LICD).

Ainsi, il résulte de la systématique de la loi que contrairement aux déductions générales qui servent à déterminer le revenu net acquis pendant la période fiscale, les déductions sociales sont fixées, elles, en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale (voir notamment arrêt TC FR 604 2010 152 du 1<sup>er</sup> avril 2011 consid. 1b).

5.2. Comme pour l'impôt fédéral direct, au titre de déduction générale, l'art. 34 al. 1 let. c LICD énonce la déductibilité de la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que celle des 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 (voir également art. 9 al. 2 let. c LHID).

L'art. 9 al. 4 LHID énonce que les déductions pour enfants et autres déductions sociales de droit cantonal sont réservées. A cet égard, sous le titre déductions sociales, l'art. 36 al. 1 let. a LICD prévoit un montant déductible de CHF 8'500.- pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, si l'enfant est à la charge exclusive du contribuable et que le revenu net n'excède pas la limite déterminante; la déduction est portée à CHF 9'500.- dès et y compris le troisième enfant. La déduction est réduite de CHF 100.- pour chaque tranche de CHF 1'000.- de revenu dépassant la limite déterminante; elle ne peut toutefois être inférieure à CHF 7'000.- pour chaque enfant, montant porté à CHF 8'000.- dès et y compris le troisième enfant. La limite de revenu déterminante est de CHF 62'000.- pour le premier enfant; elle est augmentée de CHF 10'000.- pour chaque enfant supplémentaire.

L'art. 36 al. 1 let. c LICD dispose quant à lui que sont également déductibles du revenu net CHF 1'000.- pour toute autre personne incapable de subvenir à ses besoins, dont le contribuable supporte la principale charge d'entretien.

Le montant de la déduction pour enfants et personnes à charge est réparti proportionnellement lorsque la charge est assumée par plusieurs contribuables (art. 36 al. 3 LICD).

5.3. Enfin, s'agissant du taux d'imposition, l'art. 37 LICD fixe un barème de base (al. 1) et prévoit 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 50% de ce revenu, le taux minimal de l'impôt restant applicable (al. 3). Le législateur fribourgeois n'a ainsi pas adopté un double barème, mais il a instauré un système de réduction dit du "*splitting*". Pour le reste, les critères d'octroi de la réduction sont identiques à ceux prévus pour l'impôt fédéral direct (voir également art. 11 al. 1 LHID).

6.

6.1. En présence de règles similaires du droit harmonisé quant à l'application du barème réduit/splitting, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct (voir consid. 3) peuvent être transposés en droit cantonal.

6.2. Il s'ensuit que dans la mesure où le recourant ne remplit pas l'une des deux obligations - à savoir faire ménage commun avec son fils - il ne peut pas bénéficier du splitting même s'il a assumé une part importante de son entretien par le versement de contributions mensuelles de CHF 1'130.- durant l'année 2016.

7.

7.1. Partant, le recours formé au niveau cantonal est rejeté lui aussi.

7.2. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument de CHF 400.-.

### **la Cour arrête:**

#### **Impôt fédéral direct (604 2017 114)**

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de CHF 400.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celui-ci.

#### **Impôt cantonal (604 2017 115)**

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de CHF 400.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celui-ci.

### **Notification**

Conformément aux art. [146](#) LIFD, [73](#) LHID et [82](#) ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation des montants des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Fribourg, le 5 novembre 2018/eri

Le Président:

La Greffière-rapporteure: