



**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 2019 64
604 2019 65

Arrêt du 23 octobre 2019

Cour fiscale

Composition	Président :	Marc Sugnaux
	Juges :	Christian Pfammatter, Daniela Kiener
	Greffière-rapporteuse :	Elisabeth Rime Rappo

Parties **A._____ et B._____**, **recourants**,
contre
SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, **autorité intimée**

Objet Impôt sur le revenu; principes d'égalité et d'imposition selon la capacité contributive; examen de l'imposition, auprès du travailleur, d'allocations d'employeur versées directement aux enfants majeurs en formation en plus des contributions d'entretien

Recours du 5 juin 2019 contre la décision sur réclamation du 2 mai 2019 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2017

considérant en fait

A. B. _____, conseiller juridique auprès d'un établissement bancaire, et son épouse A. _____, ont quatre enfants à charge : les enfants de B. _____, C. _____, D. _____ et E. _____ nés en 1997, 1998 et 2002, ainsi que la fille de A. _____, F. _____ née en 2000. Celle-ci vit dans leur ménage. Les trois autres enfants, issus du mariage de B. _____ avec G. _____ dont il a divorcé le 14 juin 2004, sont domiciliés en Angleterre.

Le 21 janvier 2019, pour la période fiscale 2017, B. _____ et son épouse ont fait valoir, entre autres déductions, un montant de CHF 12'924.- de contributions d'entretien versées pour E. _____ encore mineure au 31 décembre 2017. Les CHF 26'904.- (deux fois CHF 9'482.- et deux fois CHF 3'960.-) pour C. _____ et D. _____ annoncés sur le récapitulatif des pensions alimentaires versées n'ont pas été demandés en déduction dans la mesure où tous deux étaient majeurs. Ont également été revendiquées deux déductions sociales pour enfants [comme cela avait été admis par le Service cantonal des contributions par courriel du 24 avril 2018 pour la période fiscale précédente, à savoir une "*charge d'entretien de 3 enfants : 1 unité pour F. _____ + 1/2 unité pour C. _____ et 1/2 unité pour D. _____ soit au total 2 unités. E. _____ étant mineure et les pensions alimentaires versées pour elle étant déductibles, le contribuable perd le droit à la déduction sociale*"]. Le revenu déclaré s'élevait à CHF 169'666.-.

Par taxation ordinaire du 21 mars 2019 pour la période fiscale 2017, le Service cantonal des contributions a arrêté l'impôt cantonal sur le revenu des époux A. _____ et B. _____ à CHF 17'414.75 sur la base d'un revenu imposable de CHF 169'520.- et leur impôt fédéral direct à CHF 8'541.- (après déduction sur impôt de CHF 251.-) pour un revenu imposable de CHF 171'048.-. Aucun impôt sur la fortune n'a été prélevé.

B. Le 18 mars 2019, B. _____ et son épouse ont formé réclamation à l'encontre de la taxation précitée. Ils se sont plaints d'avoir été imposés sur les allocations "*différentielles*" versées directement aux enfants majeurs en Angleterre (deux fois CHF 3'960.- comme cela ressort de l'attestation de l'employeur intitulée "*Allocations familiales - complément différentiel international*"). Ils ont pris une conclusion subsidiaire qui ne fait plus l'objet de la présente procédure.

Par décision du 2 mai 2019, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Il s'est tout d'abord référé à un arrêt de la Cour fiscale du 20 juin 2008 (4F 2007 18/19 consid. 4a) concernant un parent séparé ou divorcé ayant reversé les allocations familiales à ses enfants ou à son ex-conjointe, arrêt selon lequel il était clairement sous-entendu que les allocations familiales versées entrent dans la notion de contribution d'entretien au vu de leur périodicité et de leur affectation à l'entretien des enfants. Il a considéré que les pensions alimentaires versées pour des enfants majeurs ne doivent jamais être admises en déduction, qu'il en allait de même pour les allocations familiales et que même si les allocations familiales ont été reversées directement sur le compte bancaire des enfants par l'employeur, cela n'avait pas d'effet sur le mode d'imposition de dites allocations familiales qui demeuraient imposables.

C. Par acte posté le 5 juin 2019, B. _____ et son épouse ont interjeté recours en maintenant leurs conclusions. Ils considèrent en substance que les allocations ne doivent pas être ajoutées à leurs revenus imposables car elles ont été versées directement aux deux enfants majeurs du recourant, et se prévalent des principes d'égalité et d'imposition selon la capacité contributive.

L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 11 juin 2019, a été déposée en deux acomptes de CHF 200.- et CHF 600.- dans le délai prolongé à cet effet, la requête du 12 juillet 2019 d'une réduction de dite avance ayant été refusée le 16 juillet 2019.

Dans ses observations postées le 13 septembre 2019, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours. Il rappelle notamment que le recourant a pu déduire les allocations familiales au titre de contributions d'entretien lorsque ces deux aînés, C._____ et D._____, étaient mineurs, mais ne peut plus prétendre à leur déduction étant donné qu'ils sont aujourd'hui majeurs. Cela n'implique pas pour autant la fin de leur imposition auprès du recourant. Et de relever que l'allocation familiale pour le troisième enfant E._____ est toujours imposable et déductible durant la période fiscale 2017 puisque celle-ci est encore mineure.

L'Administration fédérale des contributions a renoncé à se déterminer sur le recours.

Une copie des observations du 13 septembre 2019 a été communiquée pour information aux recourants le 18 septembre 2019.

en droit

Procédure

1. Le recours, posté le 5 juin 2019 contre une décision sur réclamation du 2 mai 2019, 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.

Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

Impôt fédéral direct (604 2019 64)

2.

2.1. Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD).

Le revenu d'une activité salariée comprend non seulement la rémunération du travail proprement dite, mais également les allocations et bonifications accessoires diverses. Cela comprend les allocations supplémentaires périodiques telles que les allocations familiales, les allocations de ménage, les allocations pour enfants, les allocations de formation, ou encore les allocations de logement, etc. (LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, art. 17 n. 39). Ainsi, les allocations familiales que le contribuable touche pour l'entretien de ses enfants de son employeur ou de la caisse compétente en font partie (arrêt TF 2A.224/1989 du 6 avril 1990 consid. 1 et références citées in Archives 60 139 ss).

2.2. Sous le titre "*Déductions générales*", l'art. 33 la. let. c LIFD prévoit la déductibilité de 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.

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 (JAQUES, *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, art. 33 n. 44 et références citées).

3.

3.1. Il ressort de la taxation ordinaire du 21 mars 2019, que l'autorité intimée a d'une part imposé les allocations litigieuses avec les autres revenus du recourant, et d'autre part ne lui pas accordé de déduction pour dites allocations dans la mesure où celles-ci - assimilées à une contribution d'entretien - ont été versées à ses enfants majeurs (au contraire de celle versée pour sa troisième enfant encore mineure).

Le recourant estime qu'il ne doit pas être imposé sur les allocations versées à ses enfants majeurs en se plaignant d'une violation des principes d'interdiction de l'arbitraire, d'égalité et d'imposition selon la capacité contributive, ce qu'il convient d'examiner.

3.2. En matière fiscale, le principe d'égalité de l'art. 8 al. 1 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. Le principe de la généralité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique : les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles. D'après le principe d'imposition selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 Cst., toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à disposition du contribuable (ATF 141 II 338 consid. 3.2 et les références citées).

Chaque personne ou groupe de personnes ayant un revenu identique doit payer un montant d'impôt équivalent (équité fiscale horizontale); les personnes qui ont des revenus différents doivent être imposées différemment. Un contribuable qui a un revenu bas ne saurait devoir payer autant d'impôts qu'un contribuable qui a un revenu élevé (équité fiscale verticale). Il n'est que justice de ne pas réclamer le paiement d'un impôt à quelqu'un qui n'en a pas les moyens. Avec ces trois règles fondamentales, le principe permet de donner un contenu à la notion de justice fiscale aussi bien horizontale que verticale. Il faut néanmoins relever que le principe de la capacité économique (comme la notion de justice fiscale) constitue un concept juridique indéterminé. Sous l'angle de la capacité économique et de la charge fiscale, la situation des différents contribuables se prête relativement facilement à une comparaison horizontale, soit entre contribuables ayant à disposition un même revenu. En revanche, à la lumière du principe de la capacité économique, il est plus difficile de déterminer de combien l'impôt doit augmenter lorsque le revenu augmente d'un montant déterminé, de façon à établir des conditions d'imposition comparables sous l'angle de la capacité économique. Dans ces conditions, il est plus difficile de procéder à une comparaison verticale, ce qui confère au législateur une marge d'appréciation (ATF 141 II 338 consid. 3.1; 133 I 206 consid. 6.2).

3.3. La Cour fiscale vient de se prononcer dans une affaire concernant des rentes AVS complémentaires versées directement aux enfants d'un contribuable mais imposées auprès de ce dernier, lequel s'est plaint d'une violation des principes d'égalité et de l'imposition selon la capacité contributive. Elle a retenu que, dans la mesure où dites rentes dues au parent ayant atteint l'âge de l'AVS doivent permettre à celui-ci de satisfaire à son obligation d'entretien, sa situation fiscale est comparable à celle d'un contribuable réalisant un revenu d'une activité salariée ou indépendante et qui participe à l'entretien de ses enfants par le versement de contributions d'entretien. Dans ce cas également, le revenu sur lequel il est imposé (code 3.910, avant toutes déductions) comprend le montant qu'il reverse à ses enfants afin de satisfaire à son obligation d'entretien, alors qu'il n'en dispose pas. Elle a ajouté qu'on retrouve la même analogie lorsqu'il s'agit de déterminer le droit à des déductions : en tant qu'elles sont destinées à l'entretien des enfants et assimilées à des contributions d'entretien, les rentes AVS complémentaires sont imposables auprès du parent qui les reçoit pour un enfant sur lequel il a l'autorité parentale et qui vit avec lui; en contrepartie, le parent ayant droit des rentes peut les déduire de son revenu imposable selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD. Pour les enfants mineurs, l'assimilation de la rente complémentaire pour enfant à une contribution d'entretien a pour effet que le revenu réalisé à ce titre par l'ayant droit de la rente est neutralisé par une déduction correspondante. Pour les enfants majeurs, avec la fin de l'autorité parentale, cette assimilation n'a pas la même conséquence car le régime prévu d'imposition et de déduction correspondante des contributions d'entretien cesse (arrêt TC FR [604 2018 67/68](#) du 5 juin 2019 consid. 4.2).

La Cour s'est référée à l'ATF [141 II 338](#) consid. 4.5 pour expliquer que les déductions accordées (déduction au titre de contribution d'entretien pour l'enfant mineur et déductions sociales pour les enfants majeurs) constituent autant d'ajustements légaux qui ont pour but d'adapter – de manière schématique – la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables. Ainsi, étant admis qu'il n'est pas possible, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique, les ajustements prévus par l'octroi de différentes déductions montrent que le législateur a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique de façon à établir entre elles, sous cet angle restreint, une certaine égalité de traitement, conformément au principe de l'imposition selon la capacité économique (arrêt TC FR [604 2018 67/68](#) précité consid. 4.3).

4.

4.1. En l'espèce, le recourant se prévaut de l'accord conclu avec son ex-épouse dont le Tribunal civil de H. _____ a pris acte par décision du 23 juillet 2015 (annexe 7 du recours ad I.1. et I.2.). Aux termes de cet accord, il est astreint à contribuer à l'entretien de ses enfants par le versement en main de leur mère d'une contribution d'entretien mensuelle de CHF 800.- par enfant jusqu'à leur majorité, respectivement jusqu'à la fin de leur formation, conformément à l'art. 277 al. 2 CC, étant précisé que les pensions précitées comprennent une participation du recourant d'un montant de CHF 250.- aux frais d'études de ses enfants. De plus, il a été convenu que dès le 1^{er} juillet 2014, les allocations différentielles ou autres allocations destinées aux enfants, versées par l'employeur du recourant ou de toutes autres institutions, sont créditées sur trois comptes au nom de chacun des enfants ouverts auprès de la BCV et sur lesquels le recourant et son ex-épouse sont autorisés à prélever tout montant avec signature collective à deux. Toutes les sommes versées sur ces comptes, y compris celle provenant du compte BCV serviront uniquement à financer l'achat des billets d'avion pour l'exercice du droit de visite des enfants et l'éventuelle venue du recourant lors du "half term" de mai-juin ou de toute autre date d'entente entre les parties. Le recourant considère

qu'au vu de cet accord, les allocations différentielles versées à ses enfants ont été assimilées à tort à des contributions d'entretien. Il fait valoir ce qui suit : *"compte tenu d'une part de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral qui a déjà considéré que la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à la disposition du contribuable (ATF 133 I 206 consid. 6 et 7), et d'autre part que les sommes perçues directement par les enfants majeurs de B._____ en provenance de l'employeur de ce dernier n'ont jamais été à notre disposition, il y a manifestement lieu de nous exempter des dites sommes (2 x CHF 3'960.-), tant du point de vue de l'égalité de traitement que du principe de l'imposition selon la capacité contributive (...). Pour le surplus, l'inégalité fiscale avec des parents (père et enfants) vivant sous le même toit en Suisse résulte également du fait que B._____ ne peut pas se prévaloir d'une demi-charge pour l'assurance maladie, de CHF 2'190.- par enfant majeur, puisqu'il n'y a pas de système de cotisations d'assurance-maladie en Angleterre"*.

4.2. Il convient tout d'abord de constater, selon les tableaux de calcul des allocations "différentielles" [allocations familiales suisses diminuées des allocations déjà obtenues en Angleterre] et fiches de salaire mensuelles établis (jusqu'au salaire de décembre 2016) par l'employeur du recourant et figurant au dossier de l'autorité intimée, que le recourant a droit à une allocation enfant et deux allocations formation pour ses trois enfants. Ces allocations résultent donc du rapport de travail entre le recourant et son employeur et constituent fiscalement une partie du revenu provenant de son activité lucrative dépendante (art. 17 al. 1 LIFD). Elles ne changent pas de nature du fait qu'elles ne sont pas versées au recourant mais directement sur trois comptes en Angleterre. C'est pourquoi, il se justifie de les imposer avec les autres revenus du recourant. Dans un arrêt du 16 septembre 2010, le Tribunal fédéral s'est d'ailleurs prononcé en ce sens sur le cas d'un père de famille dont la fille majeure avait reçu directement des allocations familiales de la caisse de compensation. Il a retenu qu'il devait être considéré comme le titulaire du droit à ces allocations, même s'il ne pouvait pas en disposer lui-même et devait les affecter à l'entretien de sa fille en vertu de l'obligation légale qui lui incombait (art. 277 al. 2 CC). Il a rappelé que peu importait si les allocations familiales sont versées au titulaire du droit aux allocations qui, après les avoir touchées, les rétrocède à son ex-conjoint (voir arrêt TF 2A.224/1989 précité consid. 3b) ou qu'elles soient versées directement à l'enfant majeure. Ce qui est déterminant, selon notre Haute Cour, c'est que le recourant a obtenu, en raison de son travail, une prestation qui a servi à s'acquitter de son obligation d'entretien envers sa fille, prestation qui doit s'ajouter à son revenu imposable (arrêt TF 2C_436/2010 consid. 5.1.1).

L'on notera par ailleurs que les allocations de CHF 7'920.- (deux fois CHF 3'960.- par an) ou deux fois CHF 330.- par mois (voir l'adresse internet <https://www.vd.ch/themes/soutien-social-et-aides-financieres/aides-a-disposition-et-comment-les-demander/allocations-familiales/>) sur lesquelles le recourant estime qu'il ne doit pas être imposé, s'élèvent vraisemblablement à un montant moindre. Pour décembre 2016 (aucun chiffre détaillé n'ayant été produit au dossier pour la période fiscale 2017 ici en cause), dites allocations correspondent après déduction des allocations anglaises mentionnées dans les tableaux "Complément différentiel" figurant au dossier de l'autorité intimée, à CHF 5'652.- par an (CHF 216.- par mois pour C._____ et CHF 255.- par mois pour D._____, soit CHF 471.- d'allocations formation indiqués sur la fiche de salaire mensuelle). Cela étant précisé, dites allocations différentielles ont été considérées à juste titre comme des contributions d'entretien versées aux enfants majeurs et donc non déductibles du revenu du recourant. Selon l'art. 2 de la loi sur les allocations familiales du 24 mars 2006 (LAFam; RS 836.2), il s'agit en effet de prestations en espèces, uniques ou périodiques, destinées à compenser partiellement la charge financière représentée par un ou plusieurs enfants. L'art. 8 LAFam précise

au demeurant que l'ayant droit tenu, en vertu d'un jugement ou d'une convention, de verser une contribution d'entretien pour un ou plusieurs enfants doit, en sus de ladite contribution, verser les allocations familiales. Le fait d'avoir convenu de les affecter au financement des billets d'avion des enfants lors de l'exercice du droit de visite (et éventuellement, selon le ch. I.2 de la décision du 23 juillet 2015, de ceux pour la venue du recourant mais ce dernier n'a pas indiqué qu'il s'était rendu chez ses enfants en 2017) ne change en rien leur qualification. En tant qu'elles servent à la couverture du besoin des enfants d'entretenir des relations personnelles avec leur père, ces allocations entrent dans la notion de contribution d'entretien en faveur des enfants. En effet, cette notion qui provient de l'obligation d'entretien des parents prévue à l'art. 276 CC, comprend non seulement la couverture des besoins vitaux de l'enfant mais également ce qui est nécessaire à son développement corporel, intellectuel et moral (voir JAUQUES, art. 33 n. 38).

Ainsi, comme dans l'affaire TC FR 604 2018 67/68 précitée, le recourant qui a droit aux allocations versées à ses enfants majeurs en raison de son contrat de travail, se trouve dans la même situation qu'un contribuable réalisant un revenu sur lequel il est imposé (code 3.910, avant toutes déductions) et qui comprend le montant qu'il reverse à ses enfants afin de satisfaire à son obligation d'entretien, alors qu'il n'en dispose pas. Et le fait que dites allocations ne soient plus déductibles au titre de contribution d'entretien parce qu'elles sont versées pour des enfants majeurs, n'y change rien. Il y va de l'application conforme du droit fédéral même si celui-ci se révèle très schématique.

5.

5.1. Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté.

5.2. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement. 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 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

5.3. En l'espèce, il se justifie de mettre à la charge des recourants un émolument de CHF 400.-.

Impôt cantonal (604 2019 65)

6.

6.1. En droit cantonal harmonisé, l'art. 18 al. 1 LICD prévoit également que sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, *les allocations*, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent (voir également art. 7 al. 1 LHID). Quant à l'art. 34 al. 1 let. c LICD (voir aussi art. 9 al. 1 let. c LHID), il dispose lui qu'est déductible 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.

6.2. En présence de règles similaires en droit cantonal harmonisé, le recourant doit se voir imputer les revenus que constituent les allocations différentielles auxquelles il a droit pour ses enfants, lesquelles ne sont pas déductibles dès lors que ces derniers sont majeurs.

6.3. Quant à la discussion relative à la charge fiscale du recourant au regard du principe d'imposition selon la capacité contributive, elle peut être reprise pour l'impôt cantonal.

7.

7.1 Il résulte de ce qui précède que le recours formé en droit 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. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. 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).

7.3. En l'espèce, comme en droit fédéral, il se justifie de mettre à la charge des recourants un émolument de CHF 400.-.

la Cour arrête :

I. Impôt fédéral direct (604 2019 64)

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

II. Impôt cantonal (604 2019 65)

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

III. Notification

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi 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 du montant 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 23 octobre 2019/eri

Le Président :

La Greffière-rapporteure :