



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00

www.fr.ch/tc

604 2025 14

604 2025 15

Arrêt du 7 mai 2026

Cour fiscale

Composition

Président :

Marc Sugnaux

Juges :

Dina Beti, Daniela Kiener

Greffière :

Angélique Marro

Parties

A. _____, recourant,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques – déduction de contributions d'entretien – enfant majeur

Recours du 11 février 2025 contre la décision sur réclamation du 15 janvier 2025 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2023

considérant en fait

A. A._____ est père de deux enfants, B._____ et C._____, nés respectivement en 2004 et 2008, et vit séparé de leur mère depuis 2018. Dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2023, il a notamment revendiqué une déduction de CHF 96'000.- pour les pensions alimentaires versées à ses deux enfants, ainsi qu'à leur mère (code 4.340).

Par avis de taxation du 21 novembre 2024, le Service cantonal des contributions (ci-après: SCC) a retenu un montant de CHF 59'400.- à titre de déduction pour les pensions alimentaires versées pour C._____ et pour sa mère. S'agissant du solde de CHF 36'600.-, il a expliqué que les pensions versées pour les enfants majeurs, soit en l'espèce B._____, n'étaient pas déductibles. En revanche, il a accordé une déduction sociale pour enfant (code 6.110) de CHF 8'400.- pour l'impôt cantonal et de CHF 6'600.- pour l'impôt fédéral direct.

Cet avis de taxation a été confirmé par décision sur réclamation du 15 janvier 2025.

B. Le 11 février 2025, A._____ interjette recours à l'encontre de la décision précitée, concluant implicitement à son annulation. Il explique devoir payer les pensions en faveur de ses enfants conformément au jugement de mesures protectrices de l'union conjugale du 7 mai 2018. Dans la mesure où il s'agit de versements obligatoires, il soutient que ceux-ci ne peuvent être taxés.

Le 25 mars 2025, il verse une avance de frais de CHF 800.-.

Le 10 avril 2025, le SCC transmet ses observations, concluant au rejet du recours. Il explique que, puisque le fils du recourant est majeur depuis 2022, les contributions d'entretien versées en sa faveur ne peuvent être déduites car elles constituent de simples « *frais d'entretien du contribuable et de sa famille* ».

Le 14 mai 2025, le recourant fait parvenir ses contre-observations, puis, le 21 mai 2025, le SCC communique ses ultimes remarques.

C. Il sera fait état du détail des arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions dans les considérants en droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige.

en droit

1. Recevabilité

Le recours, interjeté le 11 février 2025 contre une décision sur réclamation du 15 janvier 2025, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale 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).

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

Impôt fédéral direct (604 2025 14)

2. Règles relatives à la déduction des contributions d'entretien

2.1. Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale. En application de l'art. 9 al. 1 LIFD, les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés quel que soit le régime matrimonial. *A contrario*, en cas de divorce ou de séparation durable de fait ou de droit, les époux sont imposés séparément pour l'ensemble de la période fiscale (art. 42 al. 2 LIFD).

Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD (art. 25 LIFD).

2.2. Conformément à l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, peut notamment être déduite 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.

Selon un principe de droit fiscal, le contribuable ne peut déduire ni les frais pour son entretien et celui de sa famille (art. 34 let. a LIFD), ni les prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille (art. 33 al. 1 let. c *in fine* LIFD); en corollaire, ces prestations sont exonérées chez le bénéficiaire selon l'art. 24 let. e LIFD. La déduction des aliments (pensions et contributions d'entretien) selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD représente donc l'exception, et non la règle, par rapport tant aux frais d'entretien qu'aux obligations financières fondées sur le droit de la famille; en corollaire, les aliments sont imposables chez le bénéficiaire (art. 23 let. f LIFD; JAUQUES *in* Commentaire romand LIFD, 2^e éd. 2017, art. 33 n. 22-23 et les références). La déductibilité des frais d'entretien de la famille doit ainsi respecter le principe de la concordance, c'est-à-dire que la prestation d'entretien est déductible chez son débiteur parce qu'elle est imposable chez son bénéficiaire (arrêt TF 2C_544/2019 du 21 avril 2020 consid. 5.2).

2.3. Font partie des autres prestations – non déductibles – versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille selon l'art. 33 al. 1 let. c *in fine* LIFD, les pensions alimentaires versées à des enfants majeurs.

Du point de vue du droit civil, si l'enfant n'a pas encore de formation appropriée à sa majorité, les père et mère doivent, dans la mesure où les circonstances permettent de l'exiger d'eux, subvenir à son entretien jusqu'à ce qu'il ait acquis une telle formation, pour autant qu'elle soit achevée dans les délais normaux (art. 277 al. 2 CC [RS 210]). L'art. 33 al. 1 let. c LIFD précise que les contributions d'entretien ne peuvent être déduites que lorsque l'enfant pour lequel elles sont versées est sous l'autorité parentale du parent bénéficiaire. Il résulte de la référence expresse à l'autorité parentale que les aliments en faveur d'enfants majeurs ne sont pas déductibles, celle-ci cessant à la majorité de l'enfant (art. 296 al. 2 CC), soit à 18 ans (art. 14 CC). Autrement dit, l'art. 33 al. 1 let. c LIFD (*a contrario*) exclut la déduction des aliments destinés à des enfants majeurs, car ils apparaissent comme des prestations effectuées en exécution d'une obligation d'entretien fondée sur le droit de la famille (JAUQUES, art. 33 n. 42-44 et les références).

3. Règles relatives aux déductions sociales

Après les déductions organiques (art. 26 ss LIFD) et les déductions générales (art. 33 LIFD) qui tiennent en principe compte d'une dépense effective, la loi prévoit un troisième type de déductions dites « déductions sociales », contenues à l'art. 35 LIFD. Ce type de déductions prend en compte le statut social ou familial du contribuable et l'impact de celui-ci sur sa capacité contributive, mais n'est pas lié directement à une dépense.

Conformément à l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, un montant de CHF 6'800.- (CHF 6'600.- jusqu'au 31 décembre 2023) peut être déduit pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien. Il est nécessaire que le contribuable bénéficiant de la déduction pourvoie à l'entretien de l'enfant de manière financière ou matérielle, sans qu'il soit nécessaire qu'il s'agisse de la totalité ou d'une partie prépondérante de cet entretien. Selon la pratique de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC), et même si cela ne ressort pas expressément de la loi, le contribuable qui fait valoir cette déduction doit verser à l'enfant majeur en apprentissage ou aux études des contributions au moins égales au montant de la déduction sociale (OBRIST, Droit fiscal suisse, 2025, n. 651 s. et les références).

4. Discussion

4.1. Dans son recours, le recourant soutient que les montants versés en faveur de son fils B._____, lequel est majeur mais toujours en cours de formation, doivent être déduits.

Cela étant, comme il l'a été vu ci-avant, d'un point de vue fiscal, seules les contributions d'entretien versées en faveur des enfants mineurs peuvent être admises en déduction. A ce titre, il est rappelé que la déduction des contributions d'entretien versées en faveur d'un enfant mineur représente une exception, le principe étant que le contribuable ne peut déduire les frais d'entretien de sa famille. Cette exception se justifie par le fait que la contribution d'un enfant mineur est imposable chez le bénéficiaire. En contrepartie, le débiteur peut déduire le montant correspondant.

Par conséquent, au vu de ce qui précède, quand bien même les montants versés par le recourant à son fils résultent d'un jugement de mesures protectrices de l'union conjugale contraignant, ceux-ci ne sont pas déductibles sur le plan fiscal.

4.2. En revanche, le recourant peut prétendre à une déduction sociale pour son fils majeur conformément à l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, laquelle lui a été reconnue par le SCC.

En définitive, c'est à juste titre que le SCC a refusé la déduction des contributions d'entretien versées en faveur de B._____, tout en accordant une déduction sociale pour celui-ci.

Le recours doit dès lors être rejeté s'agissant de l'impôt fédéral direct et la décision attaquée confirmée.

Impôt cantonal (604 2025 15)

5. Règles relatives à l'impôt cantonal et discussion

5.1. En vertu des art. 66 al. 1 LICD et 3 al. 3 LHID, les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés quel que soit le régime matrimonial. *A contrario*, en cas de divorce ou de séparation durable de fait ou de droit, les époux sont imposés séparément (art. 66 al. 4 LICD).

5.2. En droit cantonal également, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales (art. 26 LICD; art. 9 al. 1 LHID). Comme pour l'impôt fédéral direct, l'art. 34 al. 1 let. c LICD énonce la déductibilité 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. Cette disposition constitue le pendant de l'art. 24 let. f LICD à teneur duquel sont imposables chez le parent bénéficiaire les contributions d'entretien obtenues pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale (voir également art. 7 al. 4 let. g et 9 al. 2 let. c LHID).

5.3. Le droit cantonal harmonisé énonce aussi que le revenu déterminant pour le calcul de l'impôt est obtenu en soustrayant du revenu net les déductions sociales au sens de l'art. 36 LICD (voir également l'art. 9 al. 4 LHID qui prévoit 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 8'600.- 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 étant portée à CHF 9'600.- 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 7'100.- pour chaque enfant, montant porté à CHF 8'100.- dès et y compris le troisième enfant. La limite de revenu déterminante est de CHF 62'700.- pour le premier enfant; elle est augmentée de CHF 10'100.- pour chaque enfant supplémentaire.

5.4. Dans la mesure où les règles exposées ci-dessus en matière d'impôt cantonal prévoient des solutions similaires à celles applicables pour l'impôt fédéral direct, c'est également à bon droit que le SCC a refusé la déduction des contributions d'entretien versées pour B. _____ s'agissant de l'impôt cantonal, tout en admettant une déduction sociale pour celui-ci.

Le recours sera par conséquent également rejeté s'agissant de l'impôt cantonal.

Frais

6. Frais de procédure et indemnité de partie

6.1. Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, 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 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, les frais doivent être mis à la charge du recourant débouté. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 800.- et prélevés sur l'avance de frais du même montant.

6.2. Vu le sort du recours, il n'est par ailleurs pas alloué d'indemnité de partie au recourant, lequel n'est au demeurant pas représenté par un mandataire professionnel.

la Cour arrête :

Impôt fédéral direct (604 2025 14)

I. Le recours est rejeté.

Impôt cantonal (604 2025 15)

II. Le recours est rejeté.

Frais et indemnité de partie

III. Les frais de procédure, fixés à CHF 800.-, sont mis à la charge du recourant et prélevés sur l'avance de frais versée du même montant.

IV. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie.

Notification.

Conformément aux art. 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 Lucerne, 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 7 mai 2026/anm

Le Président

La Greffière