



4F 2007-156
4F 2007-157

Arrêt du 25 mars 2008

COUR FISCALE

Le Président

PARTIES X., Home-Atelier C., **recourant**, représenté par Z., tuteur,
contre
SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS SCC, rue Joseph-Piller 13,
Case postale, 1701 Fribourg, **autorité intimée**.

OBJET Impôt personnes physiques - Frais liés au handicap / Frais liés à
l'impotence – séjour dans un home
Recours du 6 août 2007 contre la décision sur réclamation du 6 juillet
2007, relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période
fiscale 2006

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. X., né en 1944, est handicapé suite à une ischémie provoquée par un arrêt cardiaque subi lors d'une opération chirurgicale. Il réside au Home-Atelier C., membre des Institutions sociales suisses pour personnes handicapées (INSOS). X. est sous tutelle, tutelle exercée par Z.

B. Pour la période fiscale 2006, X. a déclaré des revenus à hauteur de Fr. 56'386.- et requis des déductions, dont, notamment, une déduction des frais liés à l'impotence / séjour dans un home de Fr. 40'000.- (code 6.36).

Par taxation ordinaire du 19 avril 2007, le Service cantonal des contributions a établi le revenu imposable de X. à Fr. 15'231.- pour l'impôt cantonal et à Fr. 23'351.- pour l'impôt fédéral direct. Pour 2006, la dette d'impôt s'élevait ainsi à Fr. 577.85 pour l'impôt cantonal et à Fr. 74.65 pour l'impôt fédéral direct. L'autorité de taxation n'a pas suivi le contribuable dans sa demande tendant à bénéficier d'une déduction de Fr. 40'000.-. Elle n'a en effet procédé, sous code 6.36, qu'à une déduction de Fr. 21'535.-. L'autorité a toutefois déduit Fr. 7'500.- sous le chiffre «frais liés au handicap» (code 4.37), alors que le montant de Fr. 5'000.- était requis en déduction par le contribuable dans sa déclaration d'impôt.

C. Par courrier du 15 mai 2007, X., par l'intermédiaire de son tuteur, a formulé réclamation à l'encontre de la décision de taxation du 19 avril 2007 en formulant les arguments suivants :

«Je vous prie de prendre note de la contestation de l'avis de taxation précité en ce qui concerne la déduction opérée, sous point 6.36 impotence / Home, et de prendre en considération ce qui suit.

Le décompte pour l'hébergement 2006 du Home C. fait: *Fr. 50'735.-*

Il s'agit d'un décompte d'hébergement d'handicapé comprenant une chambre (très petite) avec nourriture, entretien du linge personnel, accompagnement à table comme pour se laver, aller / rester à table, [...].

Le coût de cet hébergement sans accompagnement peut être calculé selon Notice N2/2001 LIFD comme suit :

- Pension complète avec logement, tarif : *Fr. 10'800.-*

- blanchissement et entretien des vêtements 50 % (sans fourniture) *Fr. 540.-*

Frais d'impotence déductibles sous point 6.36 *Fr. 39'395.-*

Je vous prie de bien vouloir en conséquence corriger la taxation susnommée en portant la déduction sous le point 6.36 à la hauteur de cette somme correspondant aux frais d'impotence».

D. Le 6 juillet 2007, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation de X., en précisant ce qui suit :

«Après réexamen de la déclaration fiscale et de la réclamation, force est de constater que le SCC a procédé à la taxation en parfaite conformité avec les dispositions légales en vigueur.

En effet, en cas de séjour dit «continu» d'une personne handicapée dans une institution spécialisée tel le foyer S. ou dans le cas présent C., seule la part des frais à charges qui dépasse le prix de la pension de base (pension et logement) est admise en déduction.

Au vu de ce qui précède, le SCC a admis en déduction la somme de Fr. 21'535.- soit :

Décompte du Foyer C. du 31.12.2006

365 jours, prise en charge 100 % à Fr. 139.- Fr. 50'735.-

./. pension de base, minimum de Fr. 80.- par jour x 365 Fr. 29'200.-

Admis en déduction sous le code 6.36 Fr. 21'535.-

La notice LIFD qui a été invoquée dans le cadre de la réclamation n'est pas applicable pour les personnes séjournant dans un home ou dans une institution spécialisée. Cette dernière concerne exclusivement les revenus en nature des salariés.

Par ailleurs, l'attestation présentée par C. n'est pas assez précise étant donné qu'elle englobe tous les frais. Or, les frais de séjour dans un home médicalisé sont déductibles dans la mesure où ils dépassent les frais d'entretien que le contribuable aurait eus en vivant chez lui (circulaire IFD n° 16 pt. 2.6 du 14 décembre 1994).

Enfin, à titre informatif, le SCC attire l'attention du requérant qu'il a été accordé au code 4.37 la déduction maximale de Fr. 7'500.- vu que le contribuable perçoit une allocation d'impotence qualifiée de grave par la caisse de compensation».

E. Par courrier posté le 6 août 2007, Z., agissant au nom et pour le compte de X., a interjeté recours à l'encontre de la décision sur réclamation du 6 juillet 2007.

Le recourant requiert, comme dans le cadre de sa réclamation (cf. ci-dessus, let. C), que lui soit accordée une déduction de Fr. 39'395.- sous le code 6.36.

X. conteste l'argumentation de l'autorité taxatrice. En substance, il estime d'une part que l'application de la circulaire n° 16 du 14 décembre 1994 au cas présent est erronée. D'autre part, il insiste sur le fait qu'il n'est pas placé dans un home médicalisé mais dans une structure pour handicapés par accident et qu'à ce titre, il ne nécessite pas de soins pour des raisons de vieillesse.

De plus, le recourant estime que la circulaire n° 11 du 31 août 2005 est en l'espèce applicable. A l'appui de cette affirmation, il présente l'argument suivant:

«Au regard de la circulaire n° 11 du 31 août 2005 de l'impôt fédéral direct sur la «Déductibilité des frais de maladie et d'accident et des frais liés à un handicap» point 4.3.3, il est spécifiquement reconnu une appréciation des frais de pension à l'aide des forfaits de la notice N2/2001 tels que faites par l'assujetti dans sa déclaration fiscale (pièce n° 2 ci-jointe). De plus, dite circulaire remplace la circulaire n° 16 dont fait état le SCC dans sa décision selon le contenu du point 7 «domaine de validité: La présente circulaire remplace la circulaire n° 16 du 14 décembre 1994 concernant la déduction des frais en cas de maladie, d'accident et d'invalidité et s'applique à partir de l'année fiscale 2005».

F. Par courrier du 7 août 2007, l'autorité déléguée à l'instruction a octroyé au recourant un délai échéant au 7 septembre 2007 pour fournir une avance de frais de Fr. 250.- sous peine d'irrecevabilité du recours. X. s'est acquitté de ladite somme dans le délai imparti.

G. En date du 17 septembre 2007, le Service cantonal des contributions a déposé ses observations au recours en concluant au rejet de ce dernier. Ledit service y confirme le calcul qu'il avait effectué dans le cadre de la décision sur réclamation.

Invitée à déposer des observations par lettre du 17 août 2007, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé.

H. Par lettre du 20 septembre 2007, l'Autorité de céans a adressé au recourant une copie des observations de l'autorité intimée et l'a invité à déposer d'éventuelles contre-observations, invitation à laquelle le recourant n'a pas souhaité donner suite, permettant ainsi à l'Autorité de céans de clôturer l'échange des écritures.

e n d r o i t

I. Procédure applicable, jonction des causes et compétence du juge unique

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir R. ZIGERLIG / G. JUD *in* : M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, Bâle 2000, n. 3 ss ad art. 104 LIFD). Aussi les al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11) prescrivent-ils que la procédure de recours devant le Tribunal cantonal - lequel est l'instance de recours prévue par l'art. 104 al. 3 LIFD - est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal, sous réserve de dispositions contraires du droit fédéral (voir art. 140 ss LIFD). Il s'ensuit que les règles de procédure de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1) et du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1) sont applicables à titre subsidiaire.

b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (4F 06 156) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 06 157). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même décision sur réclamation et un seul acte a été déposé devant l'autorité de recours. Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

Il n'en demeure pas moins qu'à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir ATF 130 II 509 consid. 8.3), il est impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). En cas de contestation du présent arrêt devant le Tribunal fédéral suisse,

il y aurait également lieu de distinguer dans le mémoire de recours les conclusions et les griefs propres à chaque impôt concerné.

c) En application de l'art. 186 LICD en relation avec l'art. 100 al. 1 let. c CPJA, le Président de la Cour fiscale est compétent pour statuer sur le sort du présent recours dont la valeur litigieuse calculée sur la base de l'impôt cantonal annuel ne dépasse pas 1'000 francs.

II. Impôt fédéral direct (4F 07 156)

2. a) Le recours, déposé le 6 août 2007 contre une décision du 6 juillet 2007, l'a été dans le délai et dans les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après : LIFD, RS 642.11). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

3. a) Les articles 33 al. 1 let. h et h^{bis} LIFD, entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2005, font suite à l'introduction, dans la législation suisse, de la loi fédérale du 13 décembre 2002 sur l'élimination des inégalités frappant les personnes handicapées (ci-après: LHand; RS 151.3), concrétisant ainsi l'art. 8 al. 4 de la Constitution fédérale de 1999 (ci-après: Cst; RS 101). Doit être considérée comme une personne handicapée «toute personne dont la déficience corporelle, mentale ou psychique présumée durable l'empêche d'accomplir les actes de la vie quotidienne, d'entretenir des contacts sociaux, de se mouvoir, de suivre une formation, de se perfectionner ou d'exercer une activité professionnelle, ou la gêne dans l'accomplissement de ces activités» (art. 2 al. 1 LHand).

b) Par l'introduction de l'art. 33 al. 1 let. h^{bis} LIFD («*Les frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient sont déduits du revenu lorsque le contribuable ou cette personne est handicapé au sens de la loi du 13 décembre 2002 sur l'égalité pour les handicapés et que le contribuable supporte lui-même les frais*»), le législateur a souhaité répondre à une requête des associations de défense des personnes handicapées en libérant effectivement le contribuable qui est handicapé d'une partie ou de la totalité de la franchise personnelle prévue par l'art. 33 al. 1 let. h LIFD et calculée sur les frais provoqués par la maladie ou et les accidents du contribuable (cf. Message du Conseil fédéral du 11 décembre 2000, FF 2001, p. 1679).

c) La mise en œuvre de ces dispositions a nécessité la rédaction d'une nouvelle circulaire, la circulaire AFC n° 11 du 31 août 2005, intitulée «*Déductibilité des frais de maladie et d'accident et des frais liés à un handicap*» (ci-après: la circulaire n° 11; reproduite in: Revue fiscale n° 10 / 2005, p. 804 ss), laquelle remplace la circulaire n° 16 du 14 décembre 1994 concernant la déduction des frais en cas de maladie, d'accident et d'invalidité. La circulaire n° 11 s'applique à partir de l'année fiscale 2005 (cf. ch. 7 de la circulaire n° 11). Cette dernière concrétise la législation nouvellement en vigueur, issue de la volonté du législateur de mettre un terme aux inégalités subies par les personnes handicapées.

d) Comme précédemment évoqué (cf. ci-dessus, consid. 3b), l'art. 33 al. 1 let. h^{bis} LIFD s'intéresse plus spécifiquement au sort des frais liés au handicap. Par frais liés à un handicap, on entend des frais occasionnés par un handicap et qui ne constituent ni des frais d'entretien courant, ni des dépenses somptuaires. Les frais d'entretien courant sont les dépenses servant à satisfaire les besoins individuels, parmi lesquelles figurent les frais usuels d'alimentation, d'habillement, de logement, de soins corporels, de loisirs et de divertissement. Les dépenses engagées par simple souci de confort personnel ou excessivement élevées qui excèdent ce qui est usuel et nécessaire ne sont pas, tout comme les frais d'entretien courant, déductibles (cf. circulaire n° 11, ch. 4.2).

e) La circulaire n° 11 apporte des précisions sur ce qu'il faut entendre par frais liés à un handicap. Y figurent notamment les frais de séjour en structures de jour (cf. circulaire n° 11, ch. 4.3.3) et les frais de séjour en institution et de séjour de placement temporaire (cf. circulaire n° 11, ch. 4.3.4).

Les frais de séjour en structures de jour pour handicapés (ateliers d'occupation, centres de jour, etc.) sont des frais liés à un handicap, à l'exception de ceux correspondant à la pension usuelle. Si la facture de l'institution n'indique pas la part des frais de pension non déductibles, ceux-ci peuvent être établis à l'aide des forfaits de la notice N2/2001 de l'AFC sur les revenus en nature des salariés (cf. circulaire n° 11, ch. 4.3.3).

Concernant les frais de séjour en institution et de séjour en placement temporaire, la circulaire n° 11 précise que les frais, taxes et émoluments de séjour dans un home pour personnes handicapées ou dans un établissement médico-social sont déductibles. Il en va de même des frais de séjour pour placement temporaire dans de tels établissements ou dans des centres de vacances pour handicapés. Le total de ces frais doit toutefois être minoré du montant correspondant aux frais d'entretien courant (cf. ci-dessus, consid. 3d) qu'aurait dépensé la personne à son domicile. Ces frais d'entretien courant se calculent soit d'après les directives de calcul du minimum vital au sens de l'art. 93 LP, soit selon les directives cantonales correspondantes. Les frais de séjour dans un home pour personnes âgées ne sont pas déductibles au titre de frais liés à un handicap si le handicap ne justifie pas le séjour (cf. circulaire n° 11, ch. 4.3.4).

f) Le chiffre 5.1 de la circulaire n° 11 impose de plus que seuls les frais restant à la charge du contribuable soient déductibles. Il s'agit des frais devant être supportés par le contribuable après déduction de toutes les prestations de tiers, principalement des assurances et institutions publiques, professionnelles ou privées. De même que les prestations complémentaires prévues par l'art. 3d de la ancienne loi fédérale du 19 mars 1965 sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité (aLPC), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2007, l'allocation pour impotent, versée pour couvrir les frais d'assistance et de transport, constituant un revenu non imposé, fait partie, selon le texte clair de la circulaire n° 11, des prestations de tiers devant être prises en considération.

4. a) En l'espèce, l'Autorité de céans constate, à la lecture du dossier de la cause, que le recourant est handicapé. Son état nécessite une aide pour la majeure partie des actes courants de la vie. Cet élément n'est par ailleurs pas contesté.

Le recourant réside, en qualité d'interne, auprès du Home-Atelier C.. Cette institution est un lieu de vie sous le toit duquel des personnes, âgées de 18 à 65 ans, souffrant d'un grave handicap, séjournent tout en essayant d'y développer leurs facultés dans un cadre susceptible de maintenir, malgré les difficultés, une vie sociale. Le concept de Home-Atelier mélange la structure de jour (ateliers d'occupation, centres de jours, etc) et le home pour personnes handicapées.

Le Président de la Cour fiscale déduit de l'état de fait présenté que le recourant réside auprès de l'institution susmentionnée non pas en raison de son âge, 63 ans, mais bien uniquement en raison de son handicap.

b) Les frais engendrés par la résidence du recourant au sein de l'institution C. doivent, sous réserve de ce qui suit, être qualifiés de frais liés au handicap, au sens de l'art. 33 al. 1 let h^{bis} LIFD et de la circulaire n° 11. Cette dernière, ayant remplacé à partir

de la période 2005 la circulaire n° 16 du 14 décembre 1994, est en outre pleinement applicable au cas concret, qui concerne la période fiscale 2006.

L'Autorité de céans ne peut toutefois suivre le recourant lorsqu'il prétend que les frais qu'il acquitte sont des frais de séjour en structure de jour pour handicapés. Des faits de la présente cause, il ne fait en effet aucun doute que la prise en charge du recourant par le Home-Atelier C. va notablement au-delà, celui-ci y résidant quotidiennement tout au long de l'année.

Par contre, le chiffre 4.3.4 de ladite circulaire, dont le détail a été exposé plus haut (cf. ci-dessus, consid. 3e, § 3), rejoint la situation de fait du cas présent. Ainsi, les frais, taxes et émoluments de séjour acquittés par le recourant et qui sont fixés par la facture du 31 décembre 2006 sont déductibles. Ils doivent toutefois être minorés du montant correspondant aux frais d'entretien courant (alimentation, habillement, logement, soins corporels, loisirs et divertissement), montant qui est en l'espèce calculé d'après les directives de calcul du minimum vital au sens de l'art. 93 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (ci-après : LP ; RS 281.1).

Selon les directives de la Conférence des préposés aux poursuites et faillites de Suisse, le montant de base mensuel pour un débiteur vivant seul s'élève à Fr. 1'100.-. Ce chiffre comprend les mêmes frais dont il est question sous le chiffre 4.2 de la circulaire n° 11 décrivant les frais d'entretien courant devant être déduits des frais liés au handicap (cf. ci-dessus, consid. 3d), soit les frais usuels d'alimentation, d'habillement, de soins corporels, de loisirs et de divertissement, à la notable exception des frais de logement qui doivent dès lors être ajoutés. Des Fr. 1'100.- constituant le montant de base du minimum vital, il convient de retirer la part ayant principalement trait à l'habillement et à certains soins corporels. En effet, ces frais constituent des dépenses faisant partie du minimum vital mais n'entrant pas dans la facture de l'institution C. Conformément à deux arrêts du Tribunal cantonal du canton de Lucerne (arrêts du 3 janvier 2005, n^{os} A 04 60 A 04 61_1 et A 04 60 A 04 61_2; cf. site internet www.gerichte.lu.ch), il convient de se référer, pour déterminer cette part, aux normes CSIAS (Conférence suisse des institutions d'aide sociale, disponibles sur le site internet www.skos.ch) et plus particulièrement au point B 2.3, lequel mentionne que les personnes séjournant dans des établissements (foyers, cliniques, etc.), dans des communautés thérapeutiques résidentielles ou dans des pensions reçoivent, en lieu et place du forfait pour l'entretien, un montant forfaitaire destiné à couvrir les dépenses non comprises dans le prix de pension. Sous réserve d'autres dispositions cantonales en vigueur, ledit forfait s'élève de Fr. 255.- à Fr. 510.- par mois (cf. normes CSIAS précitées, B 2.3). Le droit cantonal, dans le cadre de l'ordonnance du 2 mai 2006 fixant les normes de calcul de l'aide matérielle de la loi sur l'aide sociale (RSF 831.0.12) indique, en son article 9 («La personne séjournant dans un établissement médico-social pour personnes âgées reçoit, en lieu et place du forfait pour l'entretien, un montant forfaitaire mensuel de Fr. 300.- destiné à couvrir ses dépenses personnelles non comprises dans le prix de pension, soit l'argent de poche, les vêtements, les chaussures, le coiffeur, les frais de téléphone»), qu'une personne séjournant dans un établissement médico-social pour personnes âgées reçoit, en lieu et place du forfait pour l'entretien, un montant forfaitaire mensuel de Fr. 300.- destiné à couvrir ses dépenses personnelles non comprises dans le prix de pension. Bien que la présente cause concerne une personne handicapée, cette référence demeure utile pour déterminer la part du montant de base du minimum vital non comprise dans la facture de l'institution C. En conséquence, ce montant, par ailleurs identique à celui retenu dans la jurisprudence lucernoise précitée, doit en l'espèce être pris en considération.

Comme mentionné au paragraphe précédent, le montant de base ne comprend pas le loyer, élément entrant par contre dans la catégorie des frais d'entretien courant exposés ci-dessus. Les arrêts lucernois susmentionnés indiquaient quant à eux que le loyer d'un logement de 2 ½ pièces devait être pris en considération et que ce loyer devait être estimé sur la base de l'annuaire statistique cantonal. Le Président de l'Autorité de céans juge qu'il n'existe aucune raison de ne pas suivre cette pratique. Ainsi, il convient de fixer le loyer devant entrer dans le cadre des frais d'entretien courant selon l'annuaire statistique du canton de Fribourg à Fr. 764.- (prix moyen pour un appartement de 2 pièces en 2003; cf. annuaire statistique du canton de Fribourg 2008, p. 153).

c) Dès lors, le total des frais d'entretien courant annuels devant minorer le total des frais effectifs s'élève à Fr. 18'768.- [(12 x (Fr. 1'100.- - Fr. 300.-) + (12 x Fr. 764.-)].

d) Selon la lettre de la circulaire n° 11 exposée plus haut (cf. ci-dessus, consid. 3f), doit encore être déduite des frais effectifs la rente d'impotent qui a été prestée en faveur du recourant durant l'année 2006. Du dossier, il ressort que le recourant a perçu en 2006 une rente d'impotent de Fr. 395.- par mois. Il convient d'en tenir compte.

Ainsi peut être défini le chiffre devant être inscrit sous le code 6.36 (frais liés à l'impotence / séjour dans un home) de la taxation du recourant, qui est dès lors présenté comme suit :

Frais effectifs 2006 du Home Ateliers C.	Fr. 50'735.-
./.. Frais d'entretien courant	Fr. 18'768.-
./.. Rente d'impotent (12 x Fr. 395.-)	Fr. 4'740.-
<hr/> Montant déductible sous code 6.36	<hr/> Fr. 27'227.-

5. L'application de la circulaire n° 11 doit toutefois entraîner une modification de la taxation fiscale du recourant en ce sens que la déduction forfaitaire prévue sous chiffre 4.34 ne peut être maintenue. En effet, la circulaire n° 11, en son chiffre 4.4 intitulé «forfait», mentionne, après avoir détaillé les frais liés au handicap déductibles, qu'à la place des frais effectivement supportés, les personnes handicapées peuvent prétendre à une déduction forfaitaire annuelle variant selon leur situation, de Fr. 2'500.- pour les bénéficiaires d'une allocation pour impotence faible à Fr. 7'500.- pour les bénéficiaires d'une allocation pour impotence grave. Ainsi, des interprétations littérale et systématique de ladite circulaire amènent l'Autorité de céans à affirmer qu'il n'est pas admissible de cumuler la déduction des frais effectifs liés au handicap et la déduction forfaitaire. Un choix, à effectuer selon la situation du contribuable, s'offre à ce dernier. Soit le contribuable déduit les frais effectivement supportés, soit il déduit le montant forfaitaire. Tel devrait être le cas si les calculs l'amènent à conclure que le forfait lui est plus favorable.

En l'espèce, force est de constater que le recourant ne peut prétendre à une double déduction. La déduction des frais effectifs liés au handicap lui étant plus favorable, il convient de reprendre cette solution qui aboutit à, d'une part, supprimer la déduction de Fr. 7500.- à laquelle il avait été procédé sous le code 4.37 et, d'autre part, à retenir, comme précédemment exposé (cf. ci-dessus, consid. 4), une déduction de Fr. 27'227.- sous le code 6.36.

6. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Le montant des déductions – sous codes 4.37 et 6.36 – auquel le recourant a droit est en effet inférieur à celui fixé par l'autorité administrative en procédure de taxation (Fr. 27'227.- contre Fr. 29'035.-

[Fr. 21'535.- + Fr. 7'500.-]). Toutefois, en raison de la faible différence que cette solution entraîne sur le montant total dû et des circonstances du cas, le Président de l'Autorité de céans renonce à réformer la taxation au détriment du recourant.

7. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. 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 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, le recourant ayant été débouté, il se justifie de mettre à sa charge les frais de justice. L'émolument sera ainsi fixé à 100 francs. Il sera compensé par l'avance de frais prestée.

III. Impôt cantonal (4F 07 157)

8. Le recours, déposé 6 août 2007 contre une décision du 6 juillet 2007, l'a été dans le délai et dans les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RSF 642.14), 180 LICD, 30 CPJA et 79 ss CPJA. Partant, il est également recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

9. Selon les articles 9 al. 2 let. h^{bis} LHID et 34 al. 1 let. h^{bis} LICD, tous deux entrés en vigueur le 1er janvier 2005, sont déductibles les frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable ou cette personne est handicapé au sens de la LHand et que le contribuable supporte lui-même les frais.

10. En présence de règles similaires, les considérants développés ci-dessus (cf. consid. 3 et 4) peuvent être transposés en droit cantonal. Il en résulte que les calculs effectués pour l'impôt fédéral direct sont également valables pour la fixation de l'impôt cantonal.

S'agissant de droit harmonisé, le raisonnement effectué, ci-dessus, dans le cadre du considérant 5 concernant le cumul des déductions peut être repris pour l'analyse du droit cantonal. Dès lors, la déduction de Fr. 7'500.-, admise sous le code 4.37, doit être également supprimée.

Le recours doit en conséquence être rejeté. Le montant des déductions – sous codes 4.37 et 6.36 – auquel le recourant a droit est en effet inférieur à celui fixé par l'autorité administrative en procédure de taxation (Fr. 27'227.- contre Fr. 29'035.- [Fr. 21'535.- + Fr. 7'500.-]). Toutefois, en raison de la faible différence que cette solution entraîne sur le montant total dû et des circonstances du cas, le Président de l'Autorité de céans renonce à réformer la taxation au détriment du recourant.

11. Conformément à l'art. 131 CPJA, 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 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).