

NE_GERICHTE CDP.2012.362 vom 28. Januar 2014

NE Tribunal cantonal, 2014-01-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2012.362

FR: NE_GERICHTE CDP.2012.362 du 28 janvier 2014

IT: NE_GERICHTE CDP.2012.362 del 28 gennaio 2014

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, comme c'est le cas en l'occurrence (cf. infra, cons. 3), il est loisible au contribuable de déposer un seul recours avec une motivation commune pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonal et communal (ATF 135 II 260 cons. 1.3.2). Pour les mêmes motifs, le Tribunal est autorisé à se prononcer sous la forme d'une décision unique, pour autant toutefois que la motivation permette de saisir clairement qu'il est question de deux catégories d'impôts (ATF précité cons. 1.3.1).

E. 3

a) L'interprétation d'une règle de droit cantonal harmonisé doit tenir compte de la loi fédérale d'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID) et des effets d'harmonisation horizontale et verticale voulus par le législateur, de sorte que la LIFD constitue un facteur d'interprétation important sans être obligatoire (dans ce sens RF 2004, p. 346 ss cons. 6 et références citées, RF 2005, p. 122 ss). b) Selon l'article 9 al. 2 let. a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID), sont défalqués du revenu imposable, au titre de déduction générale, les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des articles 7 et 7a LHID, augmenté d'un montant de 50'000 francs. L'article 33 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD) reprend cette disposition et impose la défalcation, au titre de déduction générale, des intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des articles 20 et 21 LIFD, augmenté d'un montant de 50'000 francs. c) En ce qui concerne les impôts directs cantonal et communal, l'article 36 al. 1 let. a LCdir prévoit également que les intérêts passifs privés correspondant à la période de calcul, à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des articles 23 et 24 LCdir, augmenté d'un montant de 50'000 francs sont déductibles du revenu.

E. 4

a) Les intérêts passifs peuvent être déduits du revenu brut s'ils sont échus et exigibles dans la période de calcul indépendamment du fait qu'ils soient effectivement payés ou non, sauf lorsqu'il existe de sérieux doutes quant à leur paiement futur (Locher, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, art. 33 no 4). Un intérêt passif suppose l'existence d'une dette pécuniaire. L'intérêt est la rémunération due lors de l'allocation ou de la non-restitution du capital, dans la mesure où elle est régulièrement calculée en pour cent, au prorata du temps et en quota du capital, mais ne constitue pas un remboursement du principal (RDAF 1995, 35; Yersin/Noël

, Commentaire romand LIFD, Bâle 2008, art. 33 no 7). L'intérêt peut être dû périodiquement ou non, et fixé en pourcentage constant ou variable (indexé) du capital (Locher, Kommentar, art. 33 no 19). Les intérêts de retard et les intérêts moratoires sont des intérêts déductibles (Locher, Kommentar, art. 33 no 3; Yersin/Noël, Commentaire romand LIFD, art. 33 no 7). L'existence d'une dette en capital - au sens d'une dette d'argent - est la condition nécessaire de la création d'une dette d'intérêts relevante sur le plan fiscal. Ce n'est que si cette dette existe qu'il peut être question d'intérêts passifs (RDAF 1995, 36; Oberson, Droit fiscal suisse, Genève 2007, p. 151). Le Tribunal fédéral a ainsi considéré que le rapport de dette faisait défaut dans le cadre d'un contrat de leasing, puisque jusqu'à l'éventuel achat du bien par le preneur de leasing seul un rapport de location liait les parties (arrêt du TF du 07.05.2002 [2A.148/2002]). Le Tribunal fédéral a en outre précisé que la notion d'"intérêts privés" prévue à l'article 33 al. 1 let. a LIFD, respectivement à l'article

E. 9

al. 2 let. a LHID et 36 al. 1 let. a LCdir et qu'elle n'est dès lors pas déductible (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, art. 33 no 15; Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a,b, 2 e éd., Bâle 2008, art. 33 no 9a; Locher, Kommentar zum DBG, art. 33 no 3; VGer LU 17.02.1998, StE 1998 B27.2 N 20). Cette solution s'impose pour l'impôt fédéral direct et pour l'impôt direct cantonal et communal, à des fins d'harmonisation verticale. 5. Les recourants font valoir, sans toutefois l'établir si ce n'est par un avis ne liant pas l'administration fiscale de Genève, que ce canton accorde la déduction au titre d'intérêts passifs du revenu imposable, et la refuse au titre d'impenses. Ainsi, les recourants seraient imposés de manière contraire à l'article 127 de la Constitution fédérale, qui proscrie la double imposition intercantonale. Les soultes dues pour la résiliation anticipée ne seraient déductibles ni pour l'impôt sur le revenu ordinaire dans le canton de Neuchâtel (for principal) ni pour l'impôt sur les gains immobiliers dans le canton de Genève (for spécial). L'interdiction de la double imposition intercantonale s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant les règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle). Le Tribunal fédéral a en outre déduit de cette règle constitutionnelle le principe selon lequel un canton ne peut imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il est assujéti dans deux cantons. La définition de la double imposition effective repose sur la quadruple identité du sujet, de l'objet de l'impôt, de l'impôt et de la période fiscale (de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, Berne 2005, p. 18, no 39 et 41). Dans le présent cas, ces conditions sont remplies pour l'identité du sujet de l'impôt et de la période fiscale. Le Tribunal fédéral, dans un arrêt ancien, mais non démenti à ce jour, a considéré que la perception de l'impôt direct et de l'impôt sur les gains immobiliers auprès de deux conjoints remplissait les conditions d'une double imposition (ZBI 1966, p. 484, cité par Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Berne 2009, p. 14, note de bas de page 24, avec référence à Höhn, Commentaire de la Constitution fédérale, no 38 ad art. 46 al. 2; de Vries Reilingh, op. cit., Berne 2013, note 72 ad § 37, p. 14). Il y a lieu de retenir cette règle lorsque seule une partie des modalités de calcul de l'assiette des impôts est en cause. L'impôt dans le canton de Neuchâtel porte sur tous les revenus des recourants sans prendre en compte le gain immobilier, et l'impôt dans le canton de Genève ne frappe que le gain d'aliénation du bien immobilier, mais les recourants, du fait qu'ils sont soumis à deux

souverainetés cantonales, pourraient être soumis à une imposition plus lourde que s'ils avaient été assujettis à l'impôt dans l'un ou l'autre des deux cantons. Les soultes versées pour la résiliation anticipée des contrats auraient été déduites, si l'assujettissement avait été intégralement fait dans le canton de Neuchâtel, du gain immobilier soumis à un impôt spécial, mais non prises en compte dans le revenu global net imposable. Dans le canton de Genève, la solution aurait été inverse. Le fait que le for principal se situe dans le premier canton et le for spécial dans le second aboutirait à une absence de toute déduction, pour l'un et l'autre impôt. Cette situation, pour autant qu'elle soit avérée, constitue une violation de l'interdiction de discrimination. Il appartient au canton de domicile, auprès duquel le grief de double imposition est soulevé, d'établir l'état de fait puis de convenir, le cas échéant, avec le canton de situation de l'immeuble, d'une règle de conflit permettant d'éviter toute discrimination. Le dossier lui est renvoyé pour instruction puis décision sur ce point. 6. Le recours est admis et les décisions de taxation et sur réclamation pour l'impôt direct cantonal et communal et pour l'impôt fédéral direct 2011 annulées. La cause est renvoyée à l'intimé qui est invité à procéder aux mesures d'instruction utiles au sens des considérants. 7. Il est statué sans frais, les autorités cantonales n'en payant pas (art. 47 al. 2 LPJA) et l'avance de frais effectuée par les recourants leur est restituée. Représentés par un mandataire professionnel, ils ont droit à des dépens, qui doivent être fixés par appréciation sur la base du dossier en l'absence de mémoire du mandataire (art. 68 TFrais , applicable par renvoi de l'art. 69 TFrais). L'activité déployée par celui-ci peut être évaluée à quelque six heures. Eu égard au tarif usuellement appliqué par la Cour de céans, de l'ordre de 250 francs de l'heure (CHF 1'500), des débours à raison de 10 % des honoraires (CHF 150, art. 65 TFrais, applicable par renvoi de l'art. 69 TFrais) et de la TVA au taux de 8 % (CHF 132), l'indemnité de dépens est fixée à 1'782 francs.

E. 23

et 24LCdir, augmenté d'un montant de 50'000 francs sont déductibles du revenu.

4.a) Les intérêts passifs peuvent être déduits du revenu brut s'ils sont échus et exigibles dans la période de calcul indépendamment du fait qu'ils soient effectivement payés ou non, sauf lorsqu'il existe de sérieux doutes quant à leur paiement futur (Locher, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, art. 33 no 4).

Un intérêt passif suppose l'existence d'une dette pécuniaire. L'intérêt est la rémunération due lors de l'allocation ou de la non-restitution du capital, dans la mesure où elle est régulièrement calculée en pour cent, au prorata du temps et en quota du capital, mais ne constitue pas un remboursement du principal (RDAF 1995, 35; Yersin/Noël, Commentaire romand LIFD, Bâle 2008, art. 33 no 7). L'intérêt peut être dû périodiquement ou non, et fixé en pourcentage constant ou variable (indexé) du capital (Locher, Kommentar, art. 33 no 19). Les intérêts de retard et les intérêts moratoires sont des intérêts déductibles (Locher, Kommentar, art. 33 no 3; Yersin/Noël, Commentaire romand LIFD, art. 33 no 7).

L'existence d'une dette en capital-au sens d'une dette d'argent ■ est la condition nécessaire de la création d'une dette d'intérêts relevante sur le plan fiscal. Ce n'est que si cette dette existe qu'il peut être question d'intérêts passifs (RDAF 1995, 36; Oberson, Droit fiscal suisse, Genève 2007, p. 151). Le Tribunal fédéral a ainsi considéré que le rapport de dette faisait défaut dans le cadre d'un contrat de leasing, puisque jusqu'à l'éventuel achat du bien par le preneur de leasing seul un rapport de location liait les parties (arrêt du TF du 07.05.2002 [2A.148/2002]).

Le Tribunal fédéral a en outre précisé que la notion d'"intérêts privés" prévue à l'article 33 al. 1 let. a LIFD, respectivement à l'article 9 al. 2 let. a LHID, doit être interprétée sous l'angle économique. La forme, la désignation et le moment du versement des intérêts importent peu (arrêt du TF du 19.11.2008 [2C_393/2008] c. 2.3 in RDAF 2009 II 446).

Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a considéré que les intérêts résultant d'un prêt accordé par une fille à son père simultanément à la donation du même montant que le père venait de lui faire n'étaient pas déductibles. Selon le Tribunal fédéral, les effets de la donation et du prêt se neutralisaient mutuellement, le transfert effectif de patrimoine résultant uniquement des versements périodiques effectués par le donateur à la donataire. Les prétendus intérêts passifs constituaient en réalité de simples acomptes de remboursement, lesquels ne sont pas déductibles.

b) En l'espèce, le litige porte sur la question de savoir si les "souttes de remboursement anticipé" résultant de la dénonciation anticipée des contrats de prêts hypothécaire conclus par les recourants avec la société B. SA peuvent être admises comme déduction générale du revenu au titre d'intérêts passifs au sens des articles 33 al. 1 let. a LIFD, 9 al. 2 let. a LHID et 36 al. 1 let. a LChdir. Cette question s'est posée de manière identique dans un précédent tranché par la Cour de cassation par arrêt du 17 août 2011 [CDP.2011.99-FISC], cité par l'intimé, et a fait l'objet d'un nouvel examen dans deux arrêts récents de la Cour de cassation (jugements du 01.10.2013 dans les causes [conjointes] CDP.2013.168 et CDP.2013.169). Les considérants peuvent être repris en l'espèce.

Selon les recourants, l'indemnité litigieuse est calculée de manière précise sur la base d'un taux d'intérêts déterminé et pour une durée temporelle correspondant au laps de temps jusqu'au terme du contrat, de sorte qu'ils doivent être considérés comme la rémunération du capital pour cette période. Cet argument ne saurait être suivi pour la période postérieure à la résiliation, étant relevé que les intérêts antérieurs ont bien été pris en compte. Par ailleurs, ladite indemnité ne peut être considérée comme la rémunération due en raison de la non-restitution du capital (cf. cons. 4a) puisqu'elle découle précisément de la restitution prématurée du montant prêté suite à la résiliation du contrat. Comme le relèvent les recourants eux-mêmes, dans la mesure où le montant prêté a été restitué et que les intérêts échus pour le montant du prêt ont été facturés séparément, l'indemnité litigieuse n'est autre qu'une compensation du dommage causé à la banque par la résiliation anticipée du contrat et constitue dès lors une pénalité ou un dédommagement.

Certes, le dommage subi par la banque suite à la dénonciation anticipée d'un prêt hypothécaire résulte d'une perte des intérêts futurs à percevoir jusqu'à l'échéance du contrat. Dans le présent cas, ils correspondent probablement (c'est ce que soutient le mandataire et cela paraît vraisemblable) à la différence entre les intérêts normalement dus jusqu'à l'échéance du contrat et ceux engendrés par le placement de la somme prêté jusqu'au terme du contrat, de sorte que l'indemnité en question pourrait très bien être une peine conventionnelle au sens de l'article 160 CO. Cela n'a toutefois aucune importance dans le cas présent, puisque dans les deux hypothèses, le montant payé constitue un dédommagement pour la perte des "intérêts passifs" et ne concerne pas des intérêts passifs échus relatifs à la dette originaire. Ainsi, même si l'indemnité litigieuse a bien un rapport avec des intérêts passifs, on ne peut la considérer comme tels sous l'angle économique.

Dans la mesure où elle constitue une pénalité ou un dédommagement à verser à la banque en raison de la résiliation anticipée du contrat, un lien de dépendance avec la dette fait

défaut. Par voie de conséquence, il y a lieu de considérer que l'indemnité due en raison d'une résiliation anticipée d'un prêt hypothécaire ne constitue pas des intérêts passifs au sens des articles 33 al. 1 let. a LIFD, 9 al. 2 let. a LHID et 36 al. 1 let. a LCdirect qu'elle n'est dès lors pas déductible (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, art. 33 no 15; Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a,b, 2^eéd., Bâle 2008, art. 33 no 9a; Locher, Kommentar zum DBG, art. 33 no 3; VGer LU 17.02.1998, StE 1998 B27.2 N 20). Cette solution s'impose pour l'impôt fédéral direct et pour l'impôt direct cantonal et communal, à des fins d'harmonisation verticale.

5. Les recourants font valoir, sans toutefois l'établir si ce n'est par un avis ne liant pas l'administration fiscale de Genève, que ce canton accorde la déduction au titre d'intérêts passifs du revenu imposable, et la refuse au titre d'impenses. Ainsi, les recourants seraient imposés de manière contraire à l'article 127 de la Constitution fédérale, qui proscriit la double imposition intercantonale. Les soultes dues pour la résiliation anticipée ne seraient déductibles ni pour l'impôt sur le revenu ordinaire dans le canton de Neuchâtel (for principal) ni pour l'impôt sur les gains immobiliers dans le canton de Genève (for spécial).

L'interdiction de la double imposition intercantonale s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant les règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle). Le Tribunal fédéral a en outre déduit de cette règle constitutionnelle le principe selon lequel un canton ne peut imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il est assujéti dans deux cantons. La définition de la double imposition effective repose sur la quadruple identité du sujet, de l'objet de l'impôt, de l'impôt et de la période fiscale (de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, Berne 2005, p. 18, no 39 et 41).

Dans le présent cas, ces conditions sont remplies pour l'identité du sujet de l'impôt et de la période fiscale. Le Tribunal fédéral, dans un arrêt ancien, mais non démenti à ce jour, a considéré que la perception de l'impôt direct et de l'impôt sur les gains immobiliers auprès de deux conjoints remplissait les conditions d'une double imposition (ZBl 1966, p. 484, cité par Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Berne 2009, p. 14, note de bas de page 24, avec référence à Höhn, Commentaire de la Constitution fédérale, no 38 ad art. 46 al. 2; de Vries Reilingh, op. cit., Berne 2013, note 72 ad § 37, p. 14). Il y a lieu de retenir cette règle lorsque seule une partie des modalités de calcul de l'assiette des impôts est en cause. L'impôt dans le canton de Neuchâtel porte sur tous les revenus des recourants sans prendre en compte le gain immobilier, et l'impôt dans le canton de Genève ne frappe que le gain d'aliénation du bien immobilier, mais les recourants, du fait qu'ils sont soumis à deux souverainetés cantonales, pourraient être soumis à une imposition plus lourde que s'ils avaient été assujéttis à l'impôt dans l'un ou l'autre des deux cantons. Les soultes versées pour la résiliation anticipée des contrats auraient été déduites, si l'assujéttissement avait été intégralement fait dans le canton de Neuchâtel, du gain immobilier soumis à un impôt spécial, mais non prises en compte dans le revenu global net imposable. Dans le canton de Genève, la solution aurait été inverse. Le fait que le for principal se situe dans le premier canton et le for spécial dans le second aboutirait à une absence de toute déduction, pour l'un et l'autre impôt. Cette situation, pour autant qu'elle soit avérée, constitue une violation de l'interdiction de discrimination. Il appartient au canton de domicile, auprès duquel le grief de double imposition est soulevé, d'établir l'état de fait puis de convenir, le cas échéant,

avec le canton de situation de l'immeuble, d'une règle de conflit permettant d'éviter toute discrimination. Le dossier lui est renvoyé pour instruction puis décision sur ce point.

6. Le recours est admis et les décisions de taxation et sur réclamation pour l'impôt direct cantonal et communal et pour l'impôt fédéral direct 2011 annulées. La cause est renvoyée à l'intimé qui est invité à procéder aux mesures d'instruction utiles au sens des considérants.

7. Il est statué sans frais, les autorités cantonales n'en payant pas (art. 47 al. 2 LPJA) et l'avance de frais effectuée par les recourants leur est restituée. Représentés par un mandataire professionnel, ils ont droit à des dépens, qui doivent être fixés par appréciation sur la base du dossier en l'absence de mémoire du mandataire (art. 68 TFrais, applicable par renvoi de l'art. 69 TFrais). L'activité déployée par celui-ci peut être évaluée à quelque six heures. Eu égard au tarif usuellement appliqué par la Cour de céans, de l'ordre de 250 francs de l'heure (CHF 1'500), des débours à raison de 10 % des honoraires (CHF 150, art. 65 TFrais, applicable par renvoi de l'art. 69 TFrais) et de la TVA au taux de 8 % (CHF 132), l'indemnité de dépens est fixée à 1'782 francs.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Admet le recours

2. Annule la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 19 novembre 2012, les décisions de taxation rectificatives du 8 novembre 2012 et les décisions de taxation du 19 novembre 2012.

3. Statue sans frais et ordonne la restitution de leur avance de frais aux recourants.

4. Alloue aux recourants une indemnité de dépens de 1'782 francs à la charge de l'intimé.

Neuchâtel, le 28 janvier 2014

1 Les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée font également partie des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu.

2 Les déductions générales sont:

a.1

les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 7 et 7a, augmenté d'un montant de 50 000 francs;

b.2

les charges durables et 40 % des rentes viagères versées par le débirentier;

c.

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;

d.3

les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'assurance-vieillesse et survivants, à l'assurance-invalidité et à des institutions de la

prévoyance professionnelle;

e.

les primes, cotisations et montants versés en vue de l'acquisition de droits contractuels dans des formes reconnues de la prévoyance individuelle liée, jusqu'à concurrence d'un montant déterminé;

f.

les primes et cotisations versées en vertu de la réglementation sur les allocations pour perte de gain et des dispositions sur l'assurance-chômage et l'assurance-accidents obligatoire;

g.

les versements, cotisations et primes d'assurances-vie, d'assurances-maladie et ceux d'assurances-accidents qui ne tombent pas sous le coup de la let. f ainsi que les intérêts des capitaux d'épargne du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit, jusqu'à concurrence d'un montant déterminé par le droit cantonal; ce montant peut revêtir la forme d'un forfait;

h.4

les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent une franchise déterminée par le droit cantonal;

hbis.5 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 loi du 13 décembre 2002 sur l'égalité pour les handicapés⁶ et que le contribuable supporte lui-même les frais;

i.7 les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales, jusqu'à concurrence du montant prévu par le droit cantonal, en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique (art. 23, al. 1, let. f) ou en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements (art. 23, al. 1, let. a à c);

k.

une déduction sur le produit du travail qu'obtient l'un des conjoints lorsque son activité est indépendante de la profession, du commerce ou de l'entreprise de l'autre, jusqu'à concurrence d'un montant déterminé par le droit cantonal; une déduction analogue est accordée lorsque l'un des conjoints seconde l'autre de manière importante dans sa profession, son commerce ou son entreprise;

l.8

les cotisations et les versements à concurrence d'un montant déterminé par le droit cantonal en faveur d'un parti politique, à l'une des conditions suivantes:

1.

être inscrit au registre des partis conformément à l'art. 76 de la loi fédérale du 17 décembre 1976 sur les droits politiques⁹,

2.

être représenté dans un parlement cantonal,

3.

avoir obtenu au moins 3 % des voix lors des dernières élections au parlement d'un canton;

m.10

un montant déterminé par le droit cantonal pour chaque enfant dont la garde est assurée par un tiers, si l'enfant a moins de 14 ans et vit dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien et si les frais de garde, documentés, ont un lien de causalité direct avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable;

n.11

les mises, à hauteur d'un pourcentage déterminé par le droit cantonal pour les gains de loterie ou d'opérations analogues; les cantons peuvent fixer le montant maximal de la déduction.

3Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. En outre, les cantons peuvent prévoir des déductions pour la protection de l'environnement, les mesures d'économie d'énergie et la restauration des monuments historiques. Ces trois dernières déductions sont soumises à la réglementation suivante:12

a.

le Département fédéral des finances détermine en collaboration avec les cantons dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés à des frais d'entretien;

b.

pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés, les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques sont déductibles dans la mesure où le contribuable les a entrepris en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur ordre d'une autorité administrative.

4On n'admettra pas d'autres déductions. Les déductions pour enfants et autres déductions sociales de droit cantonal sont réservées.

1Nouvelle teneur selon le ch. II 3 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1erjanv. 2009

(RO20082893;FF20054469).2Nouvelle teneur selon le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1erjanv. 2001

(RO19992374;FF19993).3Nouvelle teneur selon le ch. 4 de l'annexe à la LF du 18 juin 2004, en vigueur depuis le 1erjanv. 2005 (RO20044635;FF20035835).4Nouvelle teneur

selon le ch. 3 de l'annexe à la LF du 13 déc. 2002 sur l'égalité pour les handicapés, en vigueur depuis le 1erjanv. 2005 (RO20034487;FF20011605).5Introduite par le ch. 3 de

l'annexe à la LF du 13 déc. 2002 sur l'égalité pour les handicapés, en vigueur depuis le 1erjanv. 2005 (FF20011605).6RS151.37Nouvelle teneur selon le ch. 4 de l'annexe à la LF

du 8 oct. 2004 (Droit des fondations), en vigueur depuis le 1erjanv. 2006

(RO20054545;FF200374257463).8Introduite par le ch. I 2 de la LF du 12 juin 2009 sur la déductibilité des versements en faveur de partis politiques, en vigueur depuis le 1erjanv.

2011 (RO2010449;FF200868236845).9RS161.110 Introduite par le ch. I 2 de la LF du 25 sept. 2009 sur les allégements fiscaux en faveur des familles avec enfants, en vigueur depuis le 1er janv. 2011 (RO2010455;FF20094237). Rectifiée par la CdR de l'Ass. féd. (art. 58, al. 1, LParl; RS [HYPERLINK "http://www.bk.admin.ch/ch/f/rs/c171_10.html"](http://www.bk.admin.ch/ch/f/rs/c171_10.html)).11 Introduite par le ch. I 2 de la LF du 15 juin 2012 sur les simplifications de l'imposition des gains faits dans les loteries, en vigueur depuis le 1er janv. 2014 (RO20125977;FF201160366059).12 Nouvelle teneur selon le ch. I 2 de la LF du 3 oct. 2008 sur le traitement fiscal des frais de remise en état des immeubles, en vigueur depuis le 1er janv. 2010 (RO20091515;FF200775017517).

1 Sont déduits du revenu:

a.2

les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21, augmenté d'un montant de 50 000 francs.³ Ne sont pas déductibles les intérêts des prêts qu'une société de capitaux accorde à une personne physique avec laquelle elle a des liens étroits ou qui détient une part importante de son capital à des conditions nettement plus avantageuses que celles qui sont habituellement proposées aux tiers;

b.4

les charges durables et 40 % des rentes viagères versées par le débirentier;

c.

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;

d.5

les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'assurance-vieillesse et survivants, à l'assurance-invalidité et à des institutions de la prévoyance professionnelle;

e.

les primes, cotisations et montants versés en vue de l'acquisition de droits contractuels dans des formes reconnues de la prévoyance individuelle liée; le Conseil fédéral détermine, en collaboration avec les cantons, quelles formes de prévoyance peuvent être prises en considération et décide dans quelle mesure les cotisations pourront être déduites du revenu;

f.

les primes et cotisations versées en vertu de la réglementation sur les allocations pour perte de gain, des dispositions sur l'assurance-chômage et l'assurance-accidents obligatoire;

g.6

les versements, cotisations et primes d'assurances-vie, d'assurances-maladie, d'assurances-accidents n'entrant pas dans le champ d'application de la let. f, ainsi que les intérêts des capitaux d'épargne du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit, jusqu'à concurrence d'un montant global de:

1.

3500 francs pour les époux vivant en ménage commun,

2.

1700 francs pour les autres contribuables.

h.7

les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 5 % des revenus imposables diminués des déductions prévues aux art. 26 à 33;

hbis.8

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 loi du 13 décembre 2002 sur l'égalité pour les handicapés⁹ et que le contribuable supporte lui-même les frais;

i.10

les cotisations et les versements à concurrence d'un montant de 10 100 francs en faveur d'un parti politique, à l'une des conditions suivantes:

1.

être inscrit au registre des partis conformément à l'art. 76 de la loi fédérale du 17 décembre 1976 sur les droits politiques¹¹,

2.

être représenté dans un parlement cantonal,

3.

avoir obtenu au moins 3 % des voix lors des dernières élections au parlement d'un canton.

1bis Les déductions prévues à l'al. 1, let. g, sont augmentées:

a.

de moitié pour les contribuables qui ne versent pas de cotisations selon l'al. 1, let. d et e;

b.

de 700 francs pour chaque enfant ou personne nécessiteuse pour lesquels le contribuable peut faire valoir la déduction prévue à l'art. 35, al. 1, let. a ou b.¹²

²Lorsque les époux vivent en ménage commun et exercent chacun une activité lucrative, 50 % du produit de l'activité lucrative la moins rémunérée sont déduits, mais au moins 8100 francs et au plus 13 400 francs.¹³Le revenu de l'activité lucrative est constitué du revenu imposable de l'activité lucrative salariée ou indépendante diminué des charges visées aux art. 26 à 31 et des déductions générales prévues à l'al. 1, let. d à f. La moitié du revenu global des époux est attribuée à chaque époux lorsque l'un des conjoints fournit un travail important pour seconder l'autre dans sa profession, son commerce ou son entreprise ou lorsqu'ils exercent une activité lucrative indépendante commune. Toute autre répartition doit être justifiée par les époux.¹⁴

3Un montant de 10 100 francs au plus par enfant dont la garde est assurée par un tiers est déduit du revenu si l'enfant a moins de 14 ans et vit dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien et si les frais de garde documentés ont un lien de causalité direct avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable.¹⁵

4Sont déduits des gains de loterie ou d'opérations analogues (art. 23, let. e) 5 % à titre de mise, mais au plus 5000 francs.¹⁶

1Introduit par le ch. 3 de l'annexe à la LF du 8 oct. 2004 (Droit des fondations), en vigueur depuis le 1erjanv. 2006 (RO20054545;FF200374257463).2Nouvelle teneur selon le ch. I 5 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1erjanv. 2001 (RO19992374;FF19993).3Nouvelle teneur selon le ch. II 2 de la loi du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1erjanv. 2011 (RO20082893;FF20054469).4Nouvelle teneur selon le ch. I 5 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1erjanv. 2001 (RO19992374;FF19993).5Nouvelle teneur selon le ch. 3 de l'annexe à la LF du 18 juin 2004, en vigueur depuis le 1erjanv. 2005 (RO20044635;FF20035835).6Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques, en vigueur depuis le 1erjanv. 2014 (RO20132397;FF20113381).7Nouvelle teneur selon le ch. 2 de l'annexe à la loi du 13 déc. 2002 sur l'égalité pour les handicapés, en vigueur depuis le 1erjanv. 2005 (RO20034487;FF20011605).8Introduite par le ch. 2 de l'annexe à la loi du 13 déc. 2002 sur l'égalité pour les handicapés, en vigueur depuis le 1erjanv. 2005 (RO20034487;FF20011605).9RS151.310Nouvelle teneur selon l'art. 6 al. 3 de l'O du DFF du 22 sept. 2011 sur la progression à froid, en vigueur depuis le 1erjanv. 2012 (RO20114503).11RS161.112Introduit par le ch. I 1 de la LF du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques, en vigueur depuis le 1erjanv. 2014 (RO20132397;FF20113381).13Nouvelle teneur selon l'art. 3 al. 1 de l'O du DFF du 2 sept. 2013 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct, en vigueur depuis le 1erjanv. 2014 (RO20133027).14Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques, en vigueur depuis le 1erjanv. 2014 (RO20132397;FF20113381).15Introduit par le ch. I 1 de la LF du 25 sept. 2009 sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants (RO2010455;FF20094237). Nouvelle teneur selon l'art. 3 al. 2 de l'O du DFF du 2 sept. 2013 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct, en vigueur depuis le 1erjanv. 2014 (RO20133027).16Introduit le ch. I 1 de la LF du 15 juin 2012 sur les simplifications de l'imposition des gains faits dans les loteries, en vigueur depuis le 1erjanv. 2014 (RO20125977;FF201160356059).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.