

NE_GERICHTE CDP.2014.341 vom 18. Februar 2016

NE Tribunal cantonal, 2016-02-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2014.341

FR: NE_GERICHTE CDP.2014.341 du 18 février 2016

IT: NE_GERICHTE CDP.2014.341 del 18 febbraio 2016

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). 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 loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (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). En l'espèce, le recours porte aussi bien sur la taxation pour l'IFD que pour l'ICD, de sorte que l'exposé du droit doit porter aussi bien sur l'un et l'autre de ces impôts, ainsi qu'exposer les limites fixées par le droit harmonisé.

E. 3

Le revenu imposable est le revenu net (art. 25 LIFD; 9 al. 1 LHID; 28 de la loi cantonale sur les contributions directes du 21.03.2000 [LCdir]). Celui-ci s'obtient en défalquant du total des revenus imposables l'ensemble des déductions générales et les frais d'acquisition du revenu. En doctrine, on subdivise généralement les déductions en trois catégories, soit les déductions organiques (frais d'acquisition), les déductions anorganiques (déductions générales) et les déductions sociales (Oberson , Droit fiscal suisse, ad § 7 no 210 ss, avec références citées). Le droit harmonisé stipule qu'il n'y a pas d'autres déductions (art. 9 al. 4 LHID). Une partie de la doctrine soutient que le catalogue de la LIFD est exhaustif (Locher , Kommentar zum DBG, I Teil, ad art. 25 no 2, p. 627) alors que d'autres auteurs sont plus nuancés (Noël in Yersin/Noël (éd), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, ad art. 25 no 8 et 9, p. 435, qui relève avec raison que les frais d'acquisition de certaines formes de revenus seraient alors exclus de toute déduction). Le Tribunal fédéral a admis, en rapport avec les revenus provenant de l'assurance-chômage, que la notion de frais d'acquisition s'applique à tous les revenus (arrêts du TF du 12.12.2008 [2C_681/2008] et [2C_682/2008] cons. 3.3). Comme l'a rappelé le Tribunal fédéral dans un arrêt du 15.09.2014 [2C_71/2014] les règles d'établissement du revenu net font très largement l'objet d'une harmonisation verticale (sur cette notion, ATF 130 II 65 cons. 5.2), de sorte que les cantons ne disposent

pas de marge de manœuvre sur la question des frais d'acquisition (ATF 133 II 287 et références citées); en revanche, le législateur cantonal dispose d'une grande marge d'appréciation dans l'aménagement et l'estimation des forfaits de frais d'acquisition du revenu (arrêt du TF du 05.07.2013 [2C_21/2013] cons. 9.2). Cela signifie, d'une part, que sous réserve des forfaits d'acquisition, l'application du droit cantonal peut être examinée librement en lien avec l'article 9 al. 1 LHID et que, d'autre part, pour interpréter la notion de dépenses nécessaires au sens de cette dernière disposition, il convient de s'inspirer de la jurisprudence rendue en lien avec l'article 26 al. 1 let. c LIFD , qui prévoit quant à lui la déduction des autres frais indispensables à l'exercice de la profession et qui a donc une portée semblable à l'article 9 al. 1 LHID (cf. arrêts du TF du 09.07.2012 [2C_807/2011] cons. 2.1 in StE 2012 B 97.41 no 25 et du 25.10.2011 [2C_343/2011] cons. 2.1 in RF 67/2012, p. 43).

E. 4

En l'espèce, les époux recourants ont fait valoir la déduction de 28'437 francs pour dépenses professionnelles liées au revenu d'une activité dépendante principale, dont 4'259 francs n'ont pas été admis en déduction lors de la taxation. Le redressement est motivé comme suit: "Les primes d'assurance-maladie/APG/accident sont à déduire dans les limites du forfait autorisé sous la rubrique "Primes d'assurances" se trouvant en position 6.8". Dans la rubrique "observations" sur le certificat de salaire établi pour A.X. par la société A. Sàrl figure sous la rubrique "Observations" l'indication d'une retenue AAC pour 630 francs, d'un complément PC Famille VD de 137 francs et d'une retenue APG maladie Autre de 3'188 francs. Sur le certificat de salaire établi pour B.X., dans la même rubrique, on trouve la mention "AAC Retenue: 116/ Complément PC Famille VD Retenue: 14 / APG maladie Autre % matrice Retenue: 325". Le total de ces éléments aboutit à 4'410 francs, dont on peut inférer que le complément PC Famille VD de 137 francs chez l'époux et le complément PC Famille VD de 14 francs chez l'épouse ont été admis et ne sont pas litigieux. L'article 26 LIFD règle les déductions sur le revenu d'une activité lucrative dépendante. Les frais professionnels qui peuvent être déduits sont énumérés selon la loi applicable à l'année 2013, aux lettres a à d. Cette disposition est concrétisée par une ordonnance du Département fédéral des finances sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct. Ces deux bases légales et réglementaires ne mentionnent pas les cotisations d'assurance perte de gain et accident. Il convient toutefois d'examiner si elles peuvent être rangées dans la catégorie des frais indispensables à l'exercice de la profession au sens de l'article 26 al. 1 let. c LIFD . Selon la jurisprudence, constituent des frais nécessaires à l'acquisition du revenu les dépenses faites pour acquérir le revenu imposable qui sont en rapport immédiat et direct avec ce dernier. La condition de nécessité doit être comprise dans un sens large. Le Tribunal fédéral n'exige en effet pas que le contribuable ne puisse acquérir le revenu du travail sans les dépenses professionnelles dont il requiert la déduction. Selon la pratique, il n'est pas non plus nécessaire que l'on ait l'obligation légale de payer la charge correspondante, mais il suffit que les dépenses puissent économiquement être considérées comme étant nécessaires pour l'obtention du revenu et que l'on ne puisse raisonnablement exiger du contribuable d'y renoncer (ATF 124 II 29 cons. 3a, p. 32 et les nombreuses références citées; RF 69/2014, p. 531; StE 2013 B.27.6 no 18 et arrêt du TF du 01.10.2008 [2C_288/2008] cons. 4.3). Le caractère nécessaire doit être examiné en fonction des circonstances d'espèce (Richner / Frei / Kaufmann / Meuter , Handkommentar zum DBG, 2 ème éd. 2009, ad art. 26 no 29, p. 456; arrêt du TF du 15.09.2014 [2C_71/2014] précité, cons. 5.5). En matière d'assurance

pour perte de gain, le Tribunal fédéral a retenu, en rapport avec la déduction des primes comme frais d'acquisition du revenu pour une personne en recherche d'emploi, que l'instance précédente n'avait à juste titre pas qualifié comme tels les primes d'une assurance facultative d'indemnités journalières (arrêt du TF du 12.12.2008 [2C_681/2008 , 2C_682/2008]). Il a rappelé qu'une telle assurance peut être conclue avec un autre assureur que l'assureur maladie, qu'elle relève de la loi sur le contrat d'assurance et qu'elle peut être conclue sous la forme d'une assurance collective, notamment par des organisations d'employeurs ou des associations professionnelles, pour leurs membres et les travailleurs de leurs membres. Après avoir considéré que les primes d'assurance n'étaient pas déductibles pour un chômeur, mais que certains cantons considéraient qu'elles faisaient bien partie des dépenses justifiées par l'usage commercial d'un employeur, le Tribunal fédéral a conclu que la situation d'un employé et celle d'un employeur n'étaient pas sans autre comparables, de sorte qu'on ne pouvait en tirer un droit à l'égalité dans l'illégalité (arrêt du TF du 07.06.2007 [2A.647/2005] cons. 4.1 in Archives vol. 76, p. 693 et 696 s.). En conclusion et selon cette jurisprudence, les primes d'une assurance facultative pour perte de gain ne sont pas des frais d'acquisition du revenu d'un salarié (ou d'un chômeur), quand bien même elles sont en principe déductibles comme charges commercialement justifiées auprès d'un indépendant. Le fait que certaines pratiques cantonales aillent en sens contraire ne confère pas aux recourants le droit au même traitement dans le canton de Neuchâtel. La conclusion des recourants portant sur le caractère déductible des primes d'assurance facultative pour indemnités journalière au titre de frais d'acquisition du revenu doit donc être rejetée.

E. 5

Les recourants demandent par ailleurs que la défalcation des primes en cause soit admise en application de l'article 33 LIFD , qui définit les déductions générales, et de son pendant aux articles 9 LHID et 36 LCdir . L'article 33 al. 1 let. f LIFD , l'article

E. 9

al. 2 let. g LHID et 36 al. 1 let. d LCdir . La règle qui met en parallèle la déduction des cotisations avec l'imposition des prestations, correspondant à l'ancienne pratique du droit vaudois, a été battue en brèche par le Tribunal administratif du canton de Vaud dans un arrêt du 15 mai 2003 (RF 2003, p. 748 ss). La déductibilité partielle seulement des cotisations n'empêche pas l'imposition intégrale des prestations. Tout au plus devrait-on se demander, en présence d'un cas de réalisation du risque assuré, si les primes versées pourraient être portées en déduction du revenu de remplacement. Cette question excède l'objet du litige et n'a pas à être traitée en l'espèce. Il ressort des considérants qui précèdent que le droit fédéral et le droit cantonal traitent de manière identique la déduction des primes d'assurance facultative pour indemnités journalières comme des éléments de la prévoyance privée. C'est à juste titre que l'intimé a refusé la déduction de sommes excédant les forfaits admissibles. 6. Les recourants reprochent à l'intimé de ne pas avoir produit d'autres documents que ceux qui sont librement disponibles sur internet pour étayer sa position. Ce reproche n'est pas fondé. Il n'incombe pas à l'intimé de motiver davantage sa décision, au demeurant explicite, que par la production de documents explicatifs fournis au public. L'énoncé d'une règle n'implique pas une analyse détaillée de la doctrine et de la jurisprudence. A la connaissance de la Cour de céans, la déductibilité des cotisations d'une assurance pour perte de gain n'a pas fait l'objet de nombreuses décisions judiciaires. Tout au plus peut-on mentionner un jugement du Tribunal fiscal du canton de Neuchâtel du 20 février 2004 (DIR.2003.36), un jugement tessinois du 11 octobre 1996 cité par Locher ,

op. cit. et publié in RDAT 1997 I 392, qui vont dans le sens des considérants qui précèdent, ainsi que la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée rendue en 2008. L'intimé n'a donc pas violé ses obligations de procédure et le droit d'être entendu des recourants en ne fournissant pas d'autre documentation. 7. Dans la mesure où le recours a un effet suspensif de par la loi (art. 40 de la loi sur la procédure et la juridiction administratives du 27.06.1979) et que l'intimé ne s'est pas prononcé à cet égard, la conclusion des recourants est sans objet. 8. Le recours est rejeté. Les recourants qui succombent doivent supporter les frais de procédure (art. 47 al. 1 LPJA), compensés par leur avance de frais. Compte tenu de l'issue de la procédure, ils n'ont pas droit à des dépens.

E. 14

/ APG maladie Autre % matrice Retenue: 325". Le total de ces éléments aboutit à 4'410 francs, dont on peut inférer que le complément PC Famille VD de 137 francs chez l'époux et le complément PC Famille VD de 14 francs chez l'épouse ont été admis et ne sont pas litigieux.

L'article 26 LIFD règle les déductions sur le revenu d'une activité lucrative dépendante. Les frais professionnels qui peuvent être déduits sont énumérés selon la loi applicable à l'année 2013, aux lettres a à d. Cette disposition est concrétisée par une ordonnance du Département fédéral des finances sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct. Ces deux bases légales et réglementaires ne mentionnent pas les cotisations d'assurance perte de gain et accident. Il convient toutefois d'examiner si elles peuvent être rangées dans la catégorie des frais indispensables à l'exercice de la profession au sens de l'article 26 al. 1 let. c LIFD. Selon la jurisprudence, constituent des frais nécessaires à l'acquisition du revenu les dépenses faites pour acquérir le revenu imposable qui sont en rapport immédiat et direct avec ce dernier. La condition de nécessité doit être comprise dans un sens large. Le Tribunal fédéral n'exige en effet pas que le contribuable ne puisse acquérir le revenu du travail sans les dépenses professionnelles dont il requiert la déduction. Selon la pratique, il n'est pas non plus nécessaire que l'on ait l'obligation légale de payer la charge correspondante, mais il suffit que les dépenses puissent économiquement être considérées comme étant nécessaires pour l'obtention du revenu et que l'on ne puisse raisonnablement exiger du contribuable d'y renoncer (ATF 124 II 29 cons. 3a, p. 32 et les nombreuses références citées; RF 69/2014, p. 531; StE 2013 B.27.6 no 18 et arrêt du TF du 01.10.2008 [2C_288/2008] cons. 4.3). Le caractère nécessaire doit être examiné en fonction des circonstances d'espèce (Richner / Frei / Kaufmann / Meuter, Handkommentar zum DBG, 2^{ème} éd. 2009, ad art. 26 no 29, p. 456; arrêt du TF du 15.09.2014 [2C_71/2014] précité, cons. 5.5).

En matière d'assurance pour perte de gain, le Tribunal fédéral a retenu, en rapport avec la déduction des primes comme frais d'acquisition du revenu pour une personne en recherche d'emploi, que l'instance précédente n'avait à juste titre pas qualifié comme tels les primes d'une assurance facultative d'indemnités journalières (arrêt du TF du 12.12.2008 [2C_681/2008, 2C_682/2008]). Il a rappelé qu'une telle assurance peut être conclue avec un autre assureur que l'assureur maladie, qu'elle relève de la loi sur le contrat d'assurance et qu'elle peut être conclue sous la forme d'une assurance collective, notamment par des organisations d'employeurs ou des associations professionnelles, pour leurs membres et les travailleurs de leurs membres. Après avoir considéré que les primes d'assurance n'étaient pas déductibles pour un chômeur, mais que certains cantons considéraient qu'elles faisaient bien partie des dépenses justifiées par l'usage commercial d'un employeur, le Tribunal

fédéral a conclu que la situation d'un employé et celle d'un employeur n'étaient pas sans autre comparables, de sorte qu'on ne pouvait en tirer un droit à l'égalité dans l'illégalité (arrêt du TF du 07.06.2007 [2A.647/2005] cons. 4.1 in Archives vol. 76, p. 693 et 696 s.). En conclusion et selon cette jurisprudence, les primes d'une assurance facultative pour perte de gain ne sont pas des frais d'acquisition du revenu d'un salarié (ou d'un chômeur), quand bien même elles sont en principe déductibles comme charges commercialement justifiées auprès d'un indépendant. Le fait que certaines pratiques cantonales aillent en sens contraire ne confère pas aux recourants le droit au même traitement dans le canton de Neuchâtel.

La conclusion des recourants portant sur le caractère déductible des primes d'assurance facultative pour indemnités journalières au titre de frais d'acquisition du revenu doit donc être rejetée.

5. Les recourants demandent par ailleurs que la défalcation des primes en cause soit admise en application de l'article 33 LIFD, qui définit les déductions générales, et de son pendant aux articles 9 LHID et 36 LCdir.

L'article 33 al. 1 let. f LIFD, l'article 9 al. 2 let. f LHID et l'article 36 al. 1 let. d LCdir autorisent la déduction des 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. En rapport avec ces charges, la doctrine unanime admet qu'il ne s'agit que des primes et cotisations dues en vertu de la loi fédérale du 25 septembre 1952 sur le régime des allocations pour perte de gain en cas de service ou de maternité (LAPG), une loi qui relève du premier pilier au même titre que la législation sur l'AVS et l'AI, l'assurance-chômage obligatoire et la loi sur l'assurance-accidents (Agnier, Jung, Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, no 20 ad art. 33 LIFD, p. 138, qui indiquent que cette réglementation est issue de la loi antérieure, soit l'AIFD, en rapport avec lequel on consultera Känzig, Die Eidg. Wehrsteuer, no 188 ad art. 22 al. 1 let. g, p. 673; Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, no 72 ad art. 33 LIFD, p. 838; Zigerlig / Judin Zweifel / Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG, no 45 ad art. 9 LHID, p. 148). Les cotisations dont les recourants demandent la déduction ne ressortent pas de cette catégorie, mais bien de l'assurance-maladie, ne serait-ce qu'en raison de la base légale fondant le contrat qui entraîne leur paiement. Les cotisations versées en application du premier, puis dès 1987 du deuxième pilier du système suisse d'assurances sociales sont généralement considérées comme des dépenses organiques ou frais d'acquisition du revenu; les cotisations relevant de la prévoyance individuelle ne sont déductibles que dans une mesure limitée. Il en va ainsi par exemple des cotisations de prévoyance individuelle liée (pilier 3a), qui bénéficient d'une réglementation ad hoc dans la loi sur la prévoyance professionnelle du 25 juin 1982 (LPP) et ses dispositions d'exécution, des primes pour l'assurance-maladie complémentaire dépassant l'assurance de base, des rachats de prévoyance dépassant la proportion déterminée par le législateur fédéral ainsi que des montants épargnés par le contribuable. Tous ces éléments de prévoyance individuelle, non obligatoire ■ sauf pour l'assurance-maladie – tombent, lorsqu'ils ne relèvent pas de l'article 33 al. 1 let. d à f LIFD, de l'article 9 al. 2 let. d à f LHID, de l'article 36 let. d à f LCdir, dans le champ d'application de la let. g de ces dispositions même s'ils n'ont aucune parenté avec les exemples cités dans la déclaration d'impôt au titre d'assurance-vie, d'assurance-maladie et d'intérêts sur capitaux d'épargne. C'est du reste la conclusion à laquelle parvient le Tribunal fédéral dans l'arrêt précité pour les primes d'assurance facultative d'indemnité journalière conclue par un

chômeur (arrêt du 12.12.2008 [2C_681/2008 et 2C_682/2008] cons. 3.5.5).

Contrairement à l'avis des recourants, le fait que le revenu généré par l'assurance soit imposable, comme succédané au salaire, n'entraîne pas la déduction des primes au sens des articles 33 al. 1 let. f LIFD, 9 al. 2 let. g LHID et 36 al. 1 let. d LCdir. La règle qui met en parallèle la déduction des cotisations avec l'imposition des prestations, correspondant à l'ancienne pratique du droit vaudois, a été battue en brèche par le Tribunal administratif du canton de Vaud dans un arrêt du 15 mai 2003 (RF 2003, p. 748 ss). La déductibilité partielle seulement des cotisations n'empêche pas l'imposition intégrale des prestations. Tout au plus devrait-on se demander, en présence d'un cas de réalisation du risque assuré, si les primes versées pourraient être portées en déduction du revenu de remplacement. Cette question excède l'objet du litige et n'a pas à être traitée en l'espèce.

Il ressort des considérants qui précèdent que le droit fédéral et le droit cantonal traitent de manière identique la déduction des primes d'assurance facultative pour indemnités journalières comme des éléments de la prévoyance privée. C'est à juste titre que l'intimé a refusé la déduction de sommes excédant les forfaits admissibles.

6. Les recourants reprochent à l'intimé de ne pas avoir produit d'autres documents que ceux qui sont librement disponibles sur internet pour étayer sa position. Ce reproche n'est pas fondé. Il n'incombe pas à l'intimé de motiver davantage sa décision, au demeurant explicite, que par la production de documents explicatifs fournis au public. L'énoncé d'une règle n'implique pas une analyse détaillée de la doctrine et de la jurisprudence. A la connaissance de la Cour de céans, la déductibilité des cotisations d'une assurance pour perte de gain n'a pas fait l'objet de nombreuses décisions judiciaires. Tout au plus peut-on mentionner un jugement du Tribunal fiscal du canton de Neuchâtel du 20 février 2004 (DIR.2003.36), un jugement tessinois du 11 octobre 1996 cité par Locher, op. cit. et publié in RDAT 1997 I 392, qui vont dans le sens des considérants qui précèdent, ainsi que la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée rendue en 2008.

L'intimé n'a donc pas violé ses obligations de procédure et le droit d'être entendu des recourants en ne fournissant pas d'autre documentation.

7. Dans la mesure où le recours a un effet suspensif de par la loi (art. 40 de la loi sur la procédure et la juridiction administratives du 27.06.1979) et que l'intimé ne s'est pas prononcé à cet égard, la conclusion des recourants est sans objet.

8. Le recours est rejeté. Les recourants qui succombent doivent supporter les frais de procédure (art. 47 al. 1 LPJA), compensés par leur avance de frais. Compte tenu de l'issue de la procédure, ils n'ont pas droit à des dépens.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge des recourants les frais de procédure par 770 francs, comprenant un émolument de 700 francs auquel s'ajoutent les frais par 70 francs, montants compensés par leur avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 18 février 2016

1 Les frais professionnels qui peuvent être déduits sont:

- a. les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail;
- b. les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes;
- c. les autres frais indispensables à l'exercice de la profession;
- d. les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée.

2 Les frais professionnels mentionnés à l'al. 1, let. a à c, sont estimés forfaitairement; dans les cas de l'al. 1, let. a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés.

1 Sont déduits du revenu:

a.48 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.⁴⁹

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.50 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.51 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. les versements, cotisations et primes d'assurances-vie, d'assurances maladie et 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 global de:

■ 3200 francs⁵² pour les personnes mariées vivant en ménage commun,

■ 1600 francs⁵³ pour les autres contribuables;

ces montants sont augmentés de moitié pour les contribuables qui ne versent pas de cotisations selon les let. d et e. Ils sont augmentés de 600 francs⁵⁴ 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;

h.55 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;

h bis.56 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 handicapés⁵⁷ et que le contribuable supporte lui-même les frais;

i.58 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

E. 17

décembre 1976 sur les droits politiques⁵⁹,

2. être représenté dans un parlement cantonal,

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

2 Lorsque 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 7400 francs et au plus 12 200 francs.⁶⁰ Le 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. Les époux peuvent justifier une autre répartition.⁶¹

3 Un montant de 9200 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.⁶²

⁴⁷ Introduit par le ch. 3 de l'annexe à la LF du 8 oct. 2004 (Droit des fondations), en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2006 (RO20054545; FF20037425 7463).

⁴⁸ Nouvelle teneur selon le ch. I 5 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2001 (RO19992374; FF19993).

⁴⁹ Nouvelle 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 1^{er} janv. 2011 (RO20082893; FF20054469).

⁵⁰ Nouvelle teneur selon le ch. I 5 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2001 (RO19992374; FF19993).

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

52 Nouveau montant selon l'art. 3 al. 1 de l'O du DFF du 28 sept. 2010 sur la progression à froid, en vigueur depuis le 1er janv. 2011 (RO20104483).

53 Nouveau montant selon l'art. 3 al. 1 de l'O du DFF du 28 sept. 2010 sur la progression à froid, en vigueur depuis le 1er janv. 2011 (RO20104483).

54 En application de l'art. 39 al. 2 LIFD, ce montant a été adapté selon l'art. 3 al. 2 de l'O du 4 mars 1996 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct (RO19961118).

55 Nouvelle 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 1er janv. 2005 (RO20034487; FF20011605).

56 Introduite par le ch. 2 de l'annexe à la loi du 13 déc. 2002 sur l'égalité pour les handicapés, en vigueur depuis le 1er janv. 2005 (RO20034487; FF20011605).

57 RS151.3

58 Nouvelle 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 1er janv. 2012 (RO20114503).

59 RS161.1

60 Nouvelle teneur selon l'art. 3 al. 1 de l'O du DFF du 22 sept. 2011 sur la progression à froid, en vigueur depuis le 1er janv. 2012 (RO20114503).

61 Nouvelle teneur selon le ch. I de la LF du 6 oct. 2006 (Mesures immédiates concernant l'imposition des couples mariés), en vigueur depuis le 1er janv. 2008 (RO2007615; FF20064259).

62 Introduit 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 22 sept. 2011, en vigueur depuis le 1er janv. 2012 (RO20114503).

11 Les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Un montant maximal peut être fixé pour les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail.¹

2 Les déductions générales sont:

a. 2 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. 3 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. 4 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.5 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;

h bis.6 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 handicapés⁷ et que le contribuable supporte lui-même les frais;

i.8 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.9 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 politiques¹⁰,

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.11 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.12 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;

o.13les frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, frais de reconversion compris, jusqu'à concurrence d'un montant déterminé par le droit cantonal pour autant que le contribuable remplisse l'une des conditions suivantes:

1. il est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II,
2. il a atteint l'âge de 20 ans et suit une formation visant à l'obtention d'un diplôme autre qu'un premier diplôme du degré secondaire II.

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:¹⁴

- 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 2 de la LF du 21 juin 2013 sur le financement et l'aménagement de l'infrastructure ferroviaire, en vigueur depuis le 1erjanv. 2016 (RO2015651;FF20121371). Erratum de la CdR de l'Ass. féd. du 18 fév. 2015 (RO2015993)2Nouvelle 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).3Nouvelle 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).4Nouvelle teneur selon le ch. 4 de l'annexe à la LF du 18 juin 2004, en vigueur depuis le 1erjanv. 2005 (RO20044635;FF20035835).5Nouvelle 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).6Introduite 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).7RS151.38Nouvelle 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).9Introduite 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).10RS161.111Introduite par le ch. I 2 de la LF du 25 sept. 2009 sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants, en vigueur depuis le 1erjanv. 2011 (RO2010455;FF20094237). Rectifiée par la CdR de l'Ass. féd. (art. 58, al. 1, LParl; RS171.10).12Introduite 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 1erjanv. 2014 (RO20125977;FF201160366059).13Introduite par le ch. I 2 de la LF sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, en vigueur depuis

le 1erjanv. 2016 (RO20141105;FF20112429).¹⁴Nouvelle 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 1erjanv. 2010 (RO20091515;FF200775017517)

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