

NE_GERICHTE CDP.2015.180 vom 25. August 2016

NE Tribunal cantonal, 2016-08-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2015.180

FR: NE_GERICHTE CDP.2015.180 du 25 août 2016

IT: NE_GERICHTE CDP.2015.180 del 25 agosto 2016

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal cantonal traite les recours contre les décisions sur réclamation et les autres décisions prises par l'autorité fiscale cantonale (art. 216 al. 1 LCdir). Les décisions de taxation définitives peuvent être contestées par la voie de la réclamation devant l'autorité fiscale (art. 201 al. 1 LCdir). Les mêmes règles s'appliquent pour l'impôt fédéral direct (art. 132 LIFD). En l'espèce, la réclamation du 12 juin 2014 ne porte que sur l'impôt direct cantonal et communal (ICC). La décision de taxation en matière d'impôt fédéral direct (IFD) a été notifiée le 2 juillet 2014, soit postérieurement à la réclamation du 12 juin 2014. Ainsi et quand bien même la décision sur réclamation attaquée porte également sur cet impôt, il ne peut être soumis à la Cour de céans. Le recours est irrecevable en ce qu'il porte sur l'IFD. Pour l'ICC, interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

L'objet du litige est l'octroi du barème applicable aux couples mariés ou séparés avec des enfants à charge en faveur du recourant pour l'année 2013. La conclusion de la réclamation portant sur la déduction pour un enfant à charge est abandonnée dans le recours. La déduction sociale pour famille monoparentale n'a pas été requise.

E. 3

de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID), restent de la compétence des cantons la fixation des barèmes, celle des taux et celle des montants exonérés d'impôt. Lorsqu'un canton reprend sans précision spécifique les dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale, il est dans l'intérêt de la transparence et de la simplification du droit fiscal suisse qu'il fasse siennes, dans la mesure la plus large possible, les solutions adoptées par la Confédération relativement à l'impôt fédéral direct. Par conséquent, lorsqu'un canton a adopté dans sa loi fiscale des formulations semblables ou similaires à celles existant en droit fédéral, il y a lieu de considérer qu'il a voulu adapter sa réglementation à ce dernier et non pas adopter des règles juridiques différentes et en contradiction avec l'harmonisation fiscale (arrêt du TF du 26.10.2004 in StE 2005 A 23.1 no 9; RDAF 2005, p. 123 ss). En matière de barèmes, la LIFD contient deux barèmes, soit le barème de base contenu à l'article 36 al. 1 LIFD, et le barème pour les époux vivant en ménage commun, à l'alinéa 2 de cette disposition. Pour l'année fiscale 2013, objet de la présente procédure, les barèmes applicables figuraient encore à l'article 214 al. 1 et 2 LIFD (système postnumerando). Le canton de Neuchâtel a également adopté ce système de double barème à l'article 40 al. 1 et 3 LCdir. Pour les périodes fiscales 2013-2016, un barème plus favorable, mais fonctionnant sur le même principe, a été fixé à l'article 40a LCdir. L'alinéa 3 de cette disposition dispose que le revenu des époux vivant en ménage commun, ainsi que des contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui

vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses, dont ils assument pour l'essentiel l'entretien, est frappé du taux correspondant au 55 % de son montant. Ce barème sera désigné ci-après par "barème marié" par mesure de simplification.

b) L'imposition des familles avec enfants a entraîné la modification de la LIFD et de la LHID par la loi fédérale 25 septembre 2009 sur le dégrèvement des familles avec enfants du 20 mai 2009 (FF 2009, p. 4237), en vigueur depuis le 1er janvier 2011. Le Conseil fédéral a proposé ■ ce qui a été accepté en biffant la seconde partie de l'article 11 al. 2 LHID—que les cantons soient désormais libres d'aménager leurs barèmes en ce qui concerne les familles monoparentales, dans les limites fixées par la Constitution et la jurisprudence du Tribunal fédéral. Les cantons demeurent néanmoins limités par le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique et la jurisprudence y relative du Tribunal fédéral d'après laquelle les familles monoparentales devraient être moins lourdement imposées que les célibataires. Cependant, la manière dont les cantons remplissent cette obligation entre désormais dans le champ de leur autonomie tarifaire. La nouvelle version de l'article 11 al. 1 LHID est entrée en vigueur le 1er janvier 2011 et la loi cantonale a été modifiée avec effet au 1er janvier 2013 en ce qui concerne les catégories et taux pour les périodes fiscales 2013-2016: l'article 40a LC dir maintient pour les contribuables divorcés qui vivent en ménage commun avec des enfants dont ils assument pour l'essentiel l'entretien un taux d'impôt sur le revenu correspondant au 55 % de son montant.

c) Quoiqu'il n'y ait pas à proprement parler sur le plan cantonal de double barème comme pour l'IFD, puisque l'abattement consenti aux couples mariés est certes linéaire, mais inclus dans un barème progressif, on admettra l'identité de système de dégrèvement des revenus des couples mariés, ce qui ne serait pas le cas avec d'autres systèmes cantonaux comme le quotient familial ou la réduction sur le montant de l'impôt. On peut ainsi postuler que le canton de Neuchâtel entend s'aligner sur le système mis en place pour l'impôt fédéral direct, ce qui aboutit à ce que les éléments contenus dans la Circulaire de l'AFC no 30 du 21 décembre 2010 "Imposition des époux et de la famille selon la LIFD", notamment le refus de l'octroi du barème marié, sont applicables. Ainsi, si un canton, tel Neuchâtel, adopte le même système que l'impôt fédéral direct dans un domaine où il dispose d'autonomie au sens de la LHID, on présumera que l'intention du législateur était de s'aligner sur la pratique de l'impôt fédéral direct.

4. Le recourant invoque l'application stricte de la loi au motif qu'il remplit les conditions qu'elle énonce pour bénéficier du barème marié. Il est exact que le principe de la légalité revêt une importance particulière en droit fiscal. L'article 127 al. 1 Cst. féd. dispose que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul sont définis par la loi et l'alinéa 2 précise que dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. Le Tribunal fédéral est tenu d'appliquer les lois fédérales même lorsqu'il en a constaté l'inconstitutionnalité (art. 190 Cst. féd.), mais il peut librement contrôler la constitutionnalité des lois cantonales qui relèvent d'un domaine d'autonomie cantonale. Le Tribunal fédéral s'est prononcé à plusieurs reprises sur le système de dégrèvement des revenus d'un couple marié ou séparé avec des enfants à charge, pour l'IFD et l'ICD. Ses considérations relatives au respect des principes d'égalité de traitement et de capacité économique sont transposables au droit cantonal autonome.

Le droit cantonal prévoit, à l'article 36LCdir, la déduction de la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que des contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels celui-ci a l'autorité parentale (let. c). Il s'agit d'une déduction organique qui relève du droit harmonisé. L'article 38 autorise la déduction sociale, relevant de l'autonomie cantonale, pour les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses, dont ils assument pour l'essentiel l'entretien, d'un montant de 3'600 francs de leur revenu net, déduction diminuée de 200 francs par tranche de 1'000 francs de revenu net dépassant 48'000 francs. Pour charges de famille, selon l'article 39aLCdir, pour les périodes fiscales 2013-2014, le contribuable peut déduire pour ses enfants mineurs ou majeurs poursuivant un apprentissage ou des études dont il assume pour l'essentiel l'entretien, une somme de 5'500 francs pour le premier enfant et de 6'000 francs pour le 2^{ème} enfant, avec une réduction en fonction du revenu, mais qui ne peut amener la déduction en-dessous de 4'500 francs pour le premier enfant et 5'000 francs pour le second. Lorsqu'une prestation versée à un tiers est déductible du revenu du contribuable, ce dernier ne peut prétendre bénéficier de surcroît d'une déduction sociale au sens de l'article 39aLCdir. Il convient néanmoins d'examiner si l'octroi du barème applicable aux couples divorcés avec enfants en faveur du recourant, en sachant que la mère des enfants en bénéficie elle aussi, ce qui revient à octroyer cet avantage fiscal à double, aboutit à une solution conforme aux impératifs de l'article 127 Cst. féd.

Dans un arrêt 133 II 305 rendu en lien avec les déductions sociales pour enfants et le barème applicable aux époux divorcés, le Tribunal fédéral a rappelé les limites de l'égalité dans les termes suivants (cons. 5.3 et 6.6):

" Les déductions et barèmes différenciés (note de la Cour: de droit cantonal et de droit fédéral en l'espèce) sont autant d'ajustements légaux de la charge fiscale qui montrent que le législateur fédéral a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique de façon à établir entre elles et sous cet angle restreint une certaine égalité de traitement."

Le Tribunal fédéral a toutefois rappelé qu'il avait considéré dans une jurisprudence antérieure que la situation du contribuable célibataire, veuf, divorcé ou séparé qui bénéficie, en sus de la déduction pour enfant et de celle pour assurances de l'enfant, du barème pour couple, était trop avantageuse par rapport au traitement réservé aux couples mariés avec des enfants à charge, et qu'elle violait le principe de l'imposition selon la capacité contributive (ATF 131 II 697 cons. 4).

Dans un arrêt antérieur, le Tribunal fédéral avait examiné l'octroi du barème pour couple simultanément à chacun des deux parents lorsqu'ils sont séparés ou divorcés, et avait répondu par la négative (arrêt du TF du 26.05.2005 [2A.256/2004] in RDAF 2005 II 244 ss). Il s'agissait d'un cas où l'un des parents avait obtenu l'autorité parentale, l'autre un droit de visite élargi, alors que le présent cas porte sur une autorité parentale conjointe et une garde alternée. Le Tribunal fédéral n'a cependant jamais remis en question l'octroi du barème applicable aux couples mariés à un seul des parents en traitant les cas qui lui ont été soumis ultérieurement.

On relèvera par ailleurs que dans un rapport du 29 août 2012 du Conseil fédéral, la règle actuelle accordant aux familles monoparentales le barème pour les personnes mariées est sous-entendue contraire à la Constitution parce qu'elle allège exagérément les familles

monoparentales et les concubins avec enfants qui se trouvent dans la même situation financière que les couples mariés, ce qui va dans le sens d'une confirmation de la jurisprudence fédérale de 2005 précitée.

5. En l'espèce, la convention sur les effets accessoires du divorce ratifiée par le juge civil dans son jugement de divorce du 16 janvier 2013 règle comme suit l'attribution de l'autorité parentale et la garde sur les enfants C. (né en 2004) et D. (née en 2002) :

"Art. 4 Garde alternée et partagée sur les enfants D. et C.

La garde sur les enfants D. et C. est attribuée de manière partagée et alternée à chacun des parents.

Les enfants seront en principe auprès du père du lundi matin au mercredi matin et auprès de la mère du mercredi matin au jeudi soir.

Les enfants seront auprès de chacun des parents alternativement un week-end sur deux, soit du vendredi soir au lundi matin.

Les enfants seront également auprès de chacun de leur parent alternativement aux fêtes de Noël, Nouvel-An, Pâques, Ascension, Pentecôte et Jeûne Fédéral, ainsi que la moitié des vacances scolaires."

Il n'est pas contesté que pour l'année 2013 en cause ici, les modalités de la garde convenue ont été régulièrement appliquées. L'intimé constate sans être contredit que les deux enfants sont en fait toujours ensemble et se déplacent entre les lieux d'habitation de leurs deux parents selon le schéma décrit ci-dessus. Les prestations d'entretien ont été réglées comme suit:

"Art. 6 Situation financière

Le père s'engage à assumer l'ensemble des frais d'entretien et d'éducation relatifs à l'enfant C. (part au logement, nourriture, santé, assurance-maladie, loisirs, éducation, frais scolaires et parascolaires, etc.).

La mère s'engage à assumer l'ensemble des frais d'entretien et d'éducation relatifs à l'enfant D. (part au logement, nourriture, santé, assurance-maladie, loisirs, éducation, frais scolaires et para-scolaires, etc.).

Le père s'engage à verser mensuellement et d'avance, en mains de la mère, une pension alimentaire pour l'enfant D. (éventuelles allocations familiales en plus) de CHF 1'000.- (mille francs suisses) par mois."

L'article 7 de la convention prévoit le paiement d'une contribution d'entretien dégressive en faveur de la mère, pour l'année 2013 de 3'000 francs par mois.

Le recourant a déduit un montant de 48'600 francs au titre de pensions alimentaires et fait valoir la déduction pour enfant de 4'500 francs pour C. L'intimé a refusé cette déduction mais lui a substitué un montant de 12'000 francs constituant une pension fictive reconstituée en faveur de C. et imposable auprès de la mère de l'enfant, qui aurait alors vu ce revenu imposé dans son chef et bénéficié de la déduction pour enfants et du barème marié. Le dossier ne précise pas si elle a accepté cette répartition.

Sur l'assiette de l'impôt, cette modification de la déclaration a eu pour effet que la déduction (sociale) pour enfant de 4'500 francs afférente à C. a été supprimée dans le chef du

recourant mais compensée par la déduction (anorganique ou générale) d'aliments à concurrence de 12'000 francs, ce qui génère une déduction additionnelle de 7'500 francs. Sous l'angle purement économique, le recourant en retire un avantage. L'application du barème de base génère toutefois une charge fiscale additionnelle que l'on peut évaluer à quelque 5'000 francs (un revenu imposable de CHF 139'900 correspond à CHF 42'889.55 d'ICC et un revenu imposable de CHF 167'329 correspond à CHF 38'049.20 d'ICC). C'est, sous l'angle financier, l'objet de la présente procédure.

6. La plupart des législations cantonales lient les déductions pour enfants et l'octroi du barème marié au même sujet fiscal : un contribuable avec un enfant à charge, qu'il soit séparé, divorcé ou célibataire, en bénéficiera simultanément. C'est le cas en matière d'impôt fédéral direct et la réglementation neuchâteloise, quand bien même il s'agit de droit cantonal autonome, a adopté le même système que l'IFD. Il n'y a aucun motif, ressortant de l'historique de la loi, qui permette de postuler qu'il serait possible de disjoindre les deux éléments, qui sont inhérents à la prise en compte de la charge additionnelle découlant de l'entretien des enfants (Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi sur les contributions directes [LCdir] du 11.08.1999, BO GC 1999-2000, vol. 165 ch. 3.8, p. 1220.). Le Tribunal fédéral lie toujours ces deux éléments d'allégement de la charge fiscale en matière d'IFD, en relevant qu'ils ont pour but d'adapter, de manière schématique, la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables conformément au principe de l'imposition selon la capacité économique. Ce sont autant d'ajustements légaux de la charge fiscale qui montrent que le législateur fédéral a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique de façon à établir entre elles et, sous cet angle restreint, une certaine égalité de traitement (ATF 141 II 338 cons. 4.5 in fine). On rappellera que, dans la mesure où il s'agit de déductions sociales, elles sont accordées de manière forfaitaire et sans prendre en compte la situation réelle des intéressés.

Le recourant estime que, remplissant les conditions légales pour bénéficier du barème pour contribuable divorcé vivant en commun avec un enfant dont il assume pour l'essentiel l'entretien, il a droit au barème marié. Il renonce, dans son recours, à demander l'octroi de la déduction pour enfant, remplacée par la déduction plus élevée d'une pension alimentaire fictive. En résumé, le recourant demande la déduction de pensions fixées judiciairement pour son ex-épouse et pour D., de pensions fictives prises en compte par l'intimé pour C. ainsi que l'octroi du barème marié sur cette assiette fiscale réduite. L'intimé pour sa part était son appréciation en s'appuyant sur le droit civil qui veut que chaque enfant soit traité de la même manière du point de vue des contributions d'entretien auxquelles il peut prétendre envers l'un et l'autre de ses parents. La pension fictive dont il postule l'existence pour C. devrait à ses yeux correspondre à ce que le recourant consacre à l'entretien de son fils.

Comme le relève le recourant, les autorités fiscales doivent suivre les modalités d'entretien des enfants fixées par le juge du divorce. Le Tribunal administratif a cependant eu l'occasion de relativiser cette exigence dans un arrêt du 3 mars 2006 [TA.2006.337] lorsque les parents affirment s'être entendus sur une autre solution sans passer par l'autorité judiciaire. Il a en particulier précisé ce qui suit :

"Les parents sont en principe libres d'aménager la contribution d'entretien pour enfant, par jugement ou par convention. Les conventions relatives aux contributions d'entretien n'obligent l'enfant qu'après avoir été approuvées par l'autorité tutélaire (art. 287 al.1

CC;ATF 126 III 49;113 II 113; ATF non publié du 09.02.2006 [6S.452/2005]cons.2.4;Jaques, op.cit., no 41 ad art.23 LIFD); cette exigence est toutefois contestée en cas d'augmentation desdites contributions (StE 2005 B 27.2 no 28 cons.3.1.2 et les références citées;Breitschmid, Basler Kommentar zum ZGB, 2ème édition, 2002, no 12 ad art.287 CC). S'agissant de conjoints divorcés, par un accord tacite et en cas de modification des circonstances, la contribution effectivement versée par le débiteur peut différer de celle prévue par le jugement de divorce. Il peut s'agir d'une rente versée mensuellement ou du paiement de frais déterminés. Le fisc doit en tenir compte, pour autant que les montants effectivement versés soient prouvés. Ce principe s'applique par analogie s'agissant de la contribution d'entretien en faveur d'un enfant mineur (StE 2005 B 27.2 no 28 cons.3.1.2 et les références citées)."

En l'espèce toutefois, l'intimé a modifié une déclaration en postulant un traitement fiscal qui ne correspond pas à un jugement ni aux faits de la cause, aucune pension n'étant effectivement versée à la mère pour C. Ce procédé n'est en principe pas admissible, ne serait-ce que pour garantir les droits de l'autre parent. Il n'y a pas d'indice au dossier selon lequel l'ex-épouse aurait consenti à l'augmentation de sa charge fiscale, si ce n'est en postulant que les parents compenseront par d'autres moyens les différences de charges qu'ils devront effectivement supporter. Il convient toutefois d'examiner les particularités du cas, à mesure que cette approche est à l'avantage du recourant.

On constate toutefois que la situation qui découle de la convention de divorce ratifiée par le juge ne correspond à aucun état de fait prévu par les dispositions fiscales relatives aux parents séparés sur le plan cantonal (pas davantage que sur le plan fédéral).Le droit tient compte, dans l'hypothèse d'un divorce, de l'attribution de l'autorité parentale, de la garde effective et du paiement d'aliments (cf. sur l'ensemble de cette problématiqueATF 141 II 338et133 II 305). Ce n'est que dans l'hypothèse où aucune pension n'est payée que s'appliquent les règles de répartition prévues par le nouveau droit fiscal en présence d'une garde alternée. En principe donc, le versement d'une pension exclut cette répartition, à laquelle le législateur fédéral accole l'octroi du barème pour couples. La loi ne prévoit pas l'hypothèse d'une répartition des enfants entre les parents, avec un paiement partiel d'une pension de l'un à l'autre pour l'un des enfants seulement. En présence d'une situation aussi particulière, le SCCO a dû élaborer untraitement ad hoc en minimisant l'atteinte portée aux intérêts pécuniaires (fiscaux) des contribuables. C'est selon ces prémisses que la Cour de céans examinera les effets de la solution mise en place, qui s'écarte effectivement de la solution du droit civil, quant au respect des principes de la capacité contributive et de l'égalité.

Dans l'ATF 141 II 338, le Tribunal fédéral a précisé sa jurisprudence concernant l'octroi du barème marié et de la déduction pour enfant au conjoint qui assume pour l'essentiel l'entretien d'un enfant. Pour rappel, suite à l'arrêt publié sousATF 133 II 305, qui avait précisé que le système légal prévu par la LIFD excluait qu'un même abattement puisse en principe être accordé plusieurs fois ou scindé en quotes-parts entre les parents, le législateur fédéral a modifié les articles 35 al. 1 let. a et 213 al. 1 let. a LIFD à compter du 1erjanvier 2011 en permettant de répartir la déduction pour enfant lorsque les parents sont imposés séparément, par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour enfant. La loi a été modifiée (art. 35 al. 2bis LIFD) par la déduction en sus d'un montant de l'impôt par personne à charge pour les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui vivent en ménage commun avec

des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument pour l'essentiel l'entretien (une disposition qui ne s'applique toutefois pas encore à l'année 2013 en cause ici). Une modification parallèle a été opérée dans le droit cantonal. Le Tribunal fédéral a considéré ce qui suit:(cons. 4.3 et 4.4) :

"A condition d'en assurer l'entretien, un contribuable célibataire, veuf, divorcé ou séparé a droit à la déduction sociale pour enfant et à la déduction pour assurances qui lui est liée (ancien art. 213 al. 1 let. a LIFD et ancien art. 212 al. 1 LIFD). Si, en plus d'en assurer l'essentiel de l'entretien, ce contribuable vit en ménage commun avec l'enfant, il bénéficie du barème réduit (cf.ATF 131 II 553, cons. 3.4, p. 556). Jugée trop avantageuse par rapport au traitement réservé aux couples mariés avec enfants à charge, cette solution viole le principe de l'imposition selon la capacité économique, comme l'a constaté le Tribunal fédéral à propos de l'ancien art. 11 al. 1 LHID, dans sa teneur au 1erjanvier 2010 qui est identique à celle de l'ancien art. 214 al. 2 LIFD (ATF 131 II 697et131 II 710). Elle s'impose toutefois pour les deux catégories d'impôts (art. 190 Cst.), vu le texte clair des dispositions en cause (ATF 133 II 305, cons. 6.6 p. 312).

()

Pour les parents séparés, divorcés ou non mariés, cette circulaire (de l'AFC no 30 du 21 décembre 2010) pose le principe selon lequel l'attribution de l'autorité parentale conjointe ne doit pas entraîner une application multiple du barème réduit et ne doit pas non plus conduire à l'octroi de plusieurs déductions de nature identique pour le même enfant () ; en outre, les déductions pour assurances suivent le sort de la déduction sociale pour enfant ()."

Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a écarté le critère de répartition entre les époux permettant d'octroyer au parent qui réalise le revenu le plus élevé la déduction pour enfant en cas de garde alternée et d'autorité parentale conjointe, en relevant que cette solution pragmatique permet de réduire globalement de manière plus importante la charge fiscale des deux parents, mais sans que la déduction soit octroyée à celui des parents qui assume l'essentiel de l'entretien de l'enfant. Il a substitué à cette règle, figurant dans une simple circulaire, une approche plus économique imposant de tenir compte de la charge fiscale des deux conjoints pour déterminer l'effet du dégrèvement, afin de respecter le principe de la capacité économique verticale. En l'espèce, il a retenu que l'octroi de la déduction au parent qui réalise le revenu le plus élevé avait pour effet de réduire sa charge fiscale à concurrence de celle de la mère, alors même qu'il réalisait un revenu brut de 17,9 % supérieur à celle-ci. Il a justifié son approche par le fait que, dès lors que les deux parents supportent à parts égales les coûts engendrés par l'enfant, le plus petit revenu supporte proportionnellement la charge la plus importante, dans les termes suivants (cons. 6.3.2) :

"Dans la constellation où les époux divorcés ont l'autorité parentale conjointe, la garde alternée équivalente et où aucune contribution d'entretien n'est versée, il est supposé que le parent qui a le revenu le plus élevé contribue de manière plus importante à l'entretien de l'enfant (ATF 133 II 305, cons. 8.5 p. 317) et ce parent bénéficie du barème réduit. Lorsque cette hypothèse s'avère infondée car, comme en l'espèce, les parents contribuent à l'entretien de l'enfant à parts égales en versant chacun le même montant (à cet égard, seul le jugement de divorce doit en principe être pris en compte; cf.ATF 131 II 553cons. 3.5 p. 557s.), le barème réduit doit être accordé à celui des parents qui a le revenu le plus faible."

En l'espèce, dans la mesure où une pension est versée pour l'un des enfants, voire les deux selon la rectification du Service intimé, la nouvelle règle posée par le Tribunal fédéral ne

s'appliquerait pas. Cependant, par souci d'être complet et dans la mesure où le recourant soutient qu'il a droit, comme son ex-épouse, au traitement réservé aux parents seuls avec un enfant à charge, la Cour examinera l'effet de cette nouvelle jurisprudence sur la situation du recourant sous l'angle du principe d'égalité de traitement.

Si le couple était demeuré intact, il aurait été redevable, si l'on tient compte d'un revenu brut du travail de l'époux de 240'000 francs et de l'épouse de 18'000 francs, soit 258'000 francs, réduit de 26'000 francs au titre de déductions organiques et de 11'000 francs au titre de déductions sociales (compte tenu d'un double salaire), d'un impôt calculé sur un revenu net de 221'000 francs équivalant à 55'286 francs.

La séparation a abouti à une répartition du revenu à raison de 139'000 francs (selon taxation) pour le père, ce qui génère une charge fiscale de 36'170 francs au barème des personnes seules et de 29'575 francs au barème des couples mariés. La mère des enfants, de son côté, serait imposée sur le montant des pensions (CHF 60'600 selon taxation) et le revenu de son activité lucrative (CHF 18'000), soit 78'600 francs, au barème marié et compte tenu des déductions pour enfants et famille monoparentale estimées à 12'000 francs, sur une assiette de 64'600 francs, générant un impôt sur le revenu de 9'417 francs.

Le couple intact s'acquitterait ainsi d'une charge fiscale globale pour l'ICC de 55'286 francs, le couple séparé s'acquitterait selon la déclaration de 45'530 francs (selon taxation du père) et de 9'417 francs pour la mère, soit un montant à peu près équivalent. C'est probablement cette réflexion qui a guidé l'approche suivie par le Service intimé, la charge fiscale globale restant la même, en sus de ses considérations de droit civil.

Si l'on devait appréhender le cas du recourant à l'aune de la jurisprudence précisée à l'ATF 141 II 338 et déterminer, dans l'hypothèse où aucune pension ne serait versée, quel est le parent qui subvient de manière prépondérante aux besoins des enfants, il s'agirait sans conteste de la mère, qui dispose d'un revenu inférieur aux 10 % de celui du père. Comme on peut le comprendre à la lecture du recours, le juge matrimonial n'aurait jamais accepté, dans ce cas, qu'aucune pension ne soit payée pour les enfants. La solution d'une pension additionnelle factice, reconstituée par l'autorité fiscale, y trouve une justification supplémentaire.

En résumé, en présence d'un couple divorcé avec deux enfants mineurs, pour lesquels l'autorité parentale est exercée conjointement et la garde partagée, mais dont l'un est domicilié chez le père et l'autre chez la mère, avec le paiement d'une pension pour ce dernier, le droit de demander à bénéficier de la déduction pour enfant et du barème applicable aux couples mariés appartient à la mère pour les deux enfants. Le fait que le second enfant du couple soit domicilié chez le père ne donne pas droit à ce dernier au barème marié et aux déductions sociales correspondantes à cet enfant. La déduction d'une pension fictive peut, si elle n'est pas contestée par les deux parents, être admise sur le plan fiscal lorsqu'elle est objectivement défendable.

7. Le recours doit être rejeté et la taxation pour l'impôt direct cantonal et communal 2013 confirmée, ainsi que la décision sur réclamation. Le recourant qui succombe devra supporter les frais de la procédure à concurrence de son avance (art. 47 al. 1 LPJA). Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'est pas alloué de dépens (art. 48 al. 1 a contrario LPJA).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours, en tant qu'il est recevable.

2. Met à la charge du recourant les frais de la procédure de 770 francs comprenant un émolument de décision de 700 francs et les débours par 70 francs, montants couverts par son avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 25 août 2016

1L'impôt des personnes mariées vivant en ménage commun doit être réduit de manière appropriée par rapport à celui des personnes vivant seules.¹

2Lorsque le revenu comprend des versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques, le calcul de l'impôt est effectué compte tenu des autres revenus, au taux qui serait applicable si une prestation annuelle correspondante était versée en lieu et place de la prestation unique.

3Les prestations en capital provenant des institutions de prévoyance, ainsi que les sommes versées ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé sont imposées séparément. Elles sont dans tous les cas soumises à un impôt annuel entier.

4Pour les petites rémunérations provenant d'une activité salariée, l'impôt est prélevé sans tenir compte des autres revenus, ni d'éventuels frais professionnels ou déductions sociales, à la condition que l'employeur paie l'impôt dans le cadre de la procédure simplifiée prévue aux art. 2 et 3 de la loi du 17 juin 2005 sur le travail au noir². Les impôts cantonaux et communaux sur le revenu sont ainsi acquittés. L'art. 37, al. 1, let. a, est applicable par analogie. Les impôts doivent être versés périodiquement à la caisse de compensation AVS compétente. Celle-ci remet au contribuable un relevé ou une attestation indiquant le montant de l'impôt retenu. Elle verse à l'autorité fiscale compétente les impôts encaissés. Le droit à une commission de perception selon l'art. 37, al. 3, est transféré à la caisse de compensation AVS compétente.³

5Le total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux est imposable séparément des autres revenus si le contribuable âgé de 55 ans révolus cesse définitivement d'exercer son activité lucrative indépendante ou s'il est incapable de poursuivre cette activité pour cause d'invalidité.⁴ Les rachats au sens de l'art. 9, al. 2, let. d, sont déductibles. Si un tel rachat n'est pas effectué, l'impôt est perçu, de la même manière que pour les prestations en capital issues de la prévoyance selon l'al. 3, sur la part des réserves latentes réalisées correspondant au montant dont le contribuable prouve l'admissibilité comme rachat au sens de l'art. 9, al. 2, let. d. Sur le solde des réserves latentes réalisées, le droit cantonal fixe le taux applicable. La même réduction s'applique également au conjoint survivant, aux autres héritiers et aux légataires, pour autant qu'ils ne poursuivent pas l'exploitation de l'entreprise qu'ils ont reprise; le décompte fiscal a lieu au plus tard cinq années civiles après la fin de l'année civile dans laquelle le contribuable est décédé.⁵

1Nouvelle teneur selon 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 1er janv. 2011 (RO2010455;FF20094237).²RS822.413Introduit par le ch. 5 de l'annexe à la LF du 17 juin 2005 sur le travail au noir, en vigueur depuis le 1er janv. 2008 (RO2007359;FF20023371).⁴Rectifié par la CdR de l'Ass. féd. (art. 58, al. 1, LParl; RS171.10).⁵Introduit par le ch. II 3 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1er janv. 2009 (RO20082893;FF20054469).

1L'impôt dû pour une année fiscale s'élève:

Francs
jusqu'à
14 500 francs de revenu, à
0.00
et, par 100 francs de revenu en plus, à
0.77
pour
31 600 francs de revenu, à
131.65
et, par 100 francs de revenu en plus, à
0.88
de plus;
pour
41 400 francs de revenu, à
217.90
et, par 100 francs de revenu en plus, à
2.64
de plus;
pour
55 200 francs de revenu, à
582.20
et, par 100 francs de revenu en plus, à
2.97
de plus;
pour
72 500 francs de revenu, à
1096.00
et, par 100 francs de revenu en plus, à
5.94
de plus;
pour
78 100 francs de revenu, à
1428.60
et, par 100 francs de revenu en plus, à

6.60

de plus;

pour

103 600 francs de revenu, à

3111.60

et, par 100 francs de revenu en plus, à

8.80

de plus;

pour

134 600 francs de revenu, à

5839.60

et, par 100 francs de revenu en plus, à

11.00

de plus;

pour

176 000 francs de revenu, à

10 393.60

et, par 100 francs de revenu en plus, à

13.20

de plus;

pour

755 200 francs de revenu, à

86 848.00

et, par 100 francs de revenu en plus, à

11.50

de plus.1

2Pour les époux vivant en ménage commun, l'impôt annuel s'élève:

Francs

jusqu'à

28 300 francs de revenu, à

0.00

et, par 100 francs de revenu en plus, à

1.00

pour

50 900 francs de revenu, à
226.00
et, par 100 francs de revenu en plus, à
2.00
de plus;
pour
58 400 francs de revenu, à
376.00
et, par 100 francs de revenu en plus, à

E. 3.00

de plus;
pour
75 300 francs de revenu, à
883.00
et, par 100 francs de revenu en plus, à
4.00
de plus;
pour
90 300 francs de revenu, à
1483.00
et, par 100 francs de revenu en plus, à
5.00
de plus;
pour
103 400 francs de revenu, à
2138.00
et, par 100 francs de revenu en plus, à
6.00
de plus;
pour
114 700 francs de revenu, à
2816.00
et, par 100 francs de revenu en plus, à
7.00

de plus;

pour

124 200 francs de revenu, à

3481.00

et, par 100 francs de revenu en plus, à

8.00

de plus;

pour

131 700 francs de revenu, à

4081.00

et, par 100 francs de revenu en plus, à

9.00

de plus;

pour

137 300 francs de revenu, à

4585.00

et, par 100 francs de revenu en plus, à

10.00

de plus;

pour

141 200 francs de revenu, à

4975.00

et, par 100 francs de revenu en plus, à

11.00

de plus;

pour

143 100 francs de revenu, à

5184.00

et, par 100 francs de revenu en plus, à

12.00

de plus;

pour

145 000 francs de revenu, à

5412.00

et, par 100 francs de revenu en plus, à

13.00

de plus;

pour

895 800 francs de revenu, à

103 016.00

pour

895 900 francs de revenu, à

103 028.50

et, par 100 francs de revenu en plus, à

11.50

de plus.²

²bis L'al. 2 s'applique par analogie aux époux vivant en ménage commun et aux contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument pour l'essentiel l'entretien. Le montant de l'impôt ainsi fixé est réduit de 251 francs par enfant et par personne nécessiteuse.³

³Les montants d'impôt inférieurs à 25 francs ne sont pas perçus.

¹Nouvelle teneur selon l'art. 2 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 1er janv. 2014 (RO20133027).²Nouvelle teneur selon l'art. 2 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 1er janv. 2014 (RO20133027).³Introduit par le ch. I 1 de la LF du 25 sept. 2009 sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants ([HYPERLINK "http://www.admin.ch/ch/f/as/2010/455.pdf"](http://www.admin.ch/ch/f/as/2010/455.pdf) ; [HYPERLINK "http://www.admin.ch/ch/f/ff/2009/4237.pdf"](http://www.admin.ch/ch/f/ff/2009/4237.pdf)). Nouvelle teneur selon l'art. 2 al. 3 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 1er janv. 2014 (RO20133027).

E. 4

Le recourant invoque l'application stricte de la loi au motif qu'il remplit les conditions qu'elle énonce pour bénéficier du barème marié. Il est exact que le principe de la légalité revêt une importance particulière en droit fiscal. L'article 127 al. 1 Cst. féd. dispose que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul sont définis par la loi et l'alinéa 2 précise que dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. Le Tribunal fédéral est tenu d'appliquer les lois fédérales même lorsqu'il en a constaté l'inconstitutionnalité (art. 190 Cst. féd.), mais il peut librement contrôler la constitutionnalité des lois cantonales qui relèvent d'un domaine d'autonomie cantonal. Le

Tribunal fédéral s'est prononcé à plusieurs reprises sur le système de dégrèvement des revenus d'un couple marié ou séparé avec des enfants à charge, pour l'IFD et l'ICD. Ses considérations relatives au respect des principes d'égalité de traitement et de capacité économique sont transposables au droit cantonal autonome. Le droit cantonal prévoit, à l'article 36 LCdir, la déduction de la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que des contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels celui-ci a l'autorité parentale (let. c). Il s'agit d'une déduction organique qui relève du droit harmonisé. L'article 38 autorise la déduction sociale, relevant de l'autonomie cantonale, pour les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses, dont ils assument pour l'essentiel l'entretien, d'un montant de 3'600 francs de leur revenu net, déduction diminuée de 200 francs par tranche de 1'000 francs de revenu net dépassant 48'000 francs. Pour charges de famille, selon l'article 39a LCdir, pour les périodes fiscales 2013-2014, le contribuable peut déduire pour ses enfants mineurs ou majeurs poursuivant un apprentissage ou des études dont il assume pour l'essentiel l'entretien, une somme de 5'500 francs pour le premier enfant et de 6'000 francs pour le 2^{ème} enfant, avec une réduction en fonction du revenu, mais qui ne peut amener la déduction en-dessous de 4'500 francs pour le premier enfant et 5'000 francs pour le second. Lorsqu'une prestation versée à un tiers est déductible du revenu du contribuable, ce dernier ne peut prétendre bénéficier de surcroît d'une déduction sociale au sens de l'article 39a LCdir. Il convient néanmoins d'examiner si l'octroi du barème applicable aux couples divorcés avec enfants en faveur du recourant, en sachant que la mère des enfants en bénéficie elle aussi, ce qui revient à octroyer cet avantage fiscal à double, aboutit à une solution conforme aux impératifs de l'article 127 Cst. féd. Dans un arrêt 133 II 305 rendu en lien avec les déductions sociales pour enfants et le barème applicable aux époux divorcés, le Tribunal fédéral a rappelé les limites de l'égalité dans les termes suivants (cons. 5.3 et 6.6): " Les déductions et barèmes différenciés (note de la Cour: de droit cantonal et de droit fédéral en l'espèce) sont autant d'ajustements légaux de la charge fiscale qui montrent que le législateur fédéral a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique de façon à établir entre elles et sous cet angle restreint une certaine égalité de traitement." Le Tribunal fédéral a toutefois rappelé qu'il avait considéré dans une jurisprudence antérieure que la situation du contribuable célibataire, veuf, divorcé ou séparé qui bénéficie, en sus de la déduction pour enfant et de celle pour assurances de l'enfant, du barème pour couple, était trop avantageuse par rapport au traitement réservé aux couples mariés avec des enfants à charge, et qu'elle violait le principe de l'imposition selon la capacité contributive (ATF 131 II 697 cons. 4). Dans un arrêt antérieur, le Tribunal fédéral avait examiné l'octroi du barème pour couple simultanément à chacun des deux parents lorsqu'ils sont séparés ou divorcés, et avait répondu par la négative (arrêt du TF du 26.05.2005 [2A.256/2004] in RDAF 2005 II 244 ss). Il s'agissait d'un cas où l'un des parents avait obtenu l'autorité parentale, l'autre un droit de visite élargi, alors que le présent cas porte sur une autorité parentale conjointe et une garde alternée. Le Tribunal fédéral n'a cependant jamais remis en question l'octroi du barème applicable aux couples mariés à un seul des parents en traitant les cas qui lui ont été soumis ultérieurement. On relèvera par ailleurs que dans un rapport du 29 août 2012 du Conseil fédéral, la règle actuelle accordant aux familles monoparentales le barème pour les personnes mariées est sous-entendue contraire à la Constitution parce qu'elle allège exagérément les familles monoparentales et les concubins avec enfants qui se trouvent dans la même situation financière que les couples mariés, ce qui va dans le sens d'une

confirmation de la jurisprudence fédérale de 2005 précitée.

E. 4.5

in fine). On rappellera que, dans la mesure où il s'agit de déductions sociales, elles sont accordées de manière forfaitaire et sans prendre en compte la situation réelle des intéressés. Le recourant estime que, remplissant les conditions légales pour bénéficier du barème pour contribuable divorcé vivant en commun avec un enfant dont il assume pour l'essentiel l'entretien, il a droit au barème marié. Il renonce, dans son recours, à demander l'octroi de la déduction pour enfant, remplacée par la déduction plus élevée d'une pension alimentaire fictive. En résumé, le recourant demande la déduction de pensions fixées judiciairement pour son ex-épouse et pour D., de pensions fictives prises en compte par l'intimé pour C. ainsi que l'octroi du barème marié sur cette assiette fiscale réduite. L'intimé pour sa part était son appréciation en s'appuyant sur le droit civil qui veut que chaque enfant soit traité de la même manière du point de vue des contributions d'entretien auxquelles il peut prétendre envers l'un et l'autre de ses parents. La pension fictive dont il postule l'existence pour C. devrait à ses yeux correspondre à ce que le recourant consacre à l'entretien de son fils. Comme le relève le recourant, les autorités fiscales doivent suivre les modalités d'entretien des enfants fixées par le juge du divorce. Le Tribunal administratif a cependant eu l'occasion de relativiser cette exigence dans un arrêt du 3 mars 2006 [TA.2006.337] lorsque les parents affirment s'être entendus sur une autre solution sans passer par l'autorité judiciaire. Il a en particulier précisé ce qui suit : " Les parents sont en principe libres d'aménager la contribution d'entretien pour enfant, par jugement ou par convention. Les conventions relatives aux contributions d'entretien n'obligent l'enfant qu'après avoir été approuvées par l'autorité tutélaire (art. 287 al.1 CC; ATF 126 III 49 ; 113 II 113 ; ATF non publié du 09.02.2006 [6S.452/2005] cons.2.4; Jaques , op.cit., no 41 ad art.23 LIFD); cette exigence est toutefois contestée en cas d'augmentation desdites contributions (StE 2005 B 27.2 no 28 cons.3.1.2 et les références citées; Breitschmid , Basler Kommentar zum ZGB, 2ème édition, 2002, no 12 ad art.287 CC). S'agissant de conjoints divorcés, par un accord tacite et en cas de modification des circonstances, la contribution effectivement versée par le débiteur peut différer de celle prévue par le jugement de divorce. Il peut s'agir d'une rente versée mensuellement ou du paiement de frais déterminés. Le fisc doit en tenir compte, pour autant que les montants effectivement versés soient prouvés. Ce principe s'applique par analogie s'agissant de la contribution d'entretien en faveur d'un enfant mineur (StE 2005 B 27.2 no 28 cons.3.1.2 et les références citées)." En l'espèce toutefois, l'intimé a modifié une déclaration en postulant un traitement fiscal qui ne correspond pas à un jugement ni aux faits de la cause, aucune pension n'étant effectivement versée à la mère pour C. Ce procédé n'est en principe pas admissible, ne serait-ce que pour garantir les droits de l'autre parent. Il n'y a pas d'indice au dossier selon lequel l'ex-épouse aurait consenti à l'augmentation de sa charge fiscale, si ce n'est en postulant que les parents compenseront par d'autres moyens les différences de charges qu'ils devront effectivement supporter. Il convient toutefois d'examiner les particularités du cas, à mesure que cette approche est à l'avantage du recourant. On constate toutefois que la situation qui découle de la convention de divorce ratifiée par le juge ne correspond à aucun état de fait prévu par les dispositions fiscales relatives aux parents séparés sur le plan cantonal (pas davantage que sur le plan fédéral). Le droit tient compte, dans l'hypothèse d'un divorce, de l'attribution de l'autorité parentale, de la garde effective et du paiement d'aliments (cf. sur l'ensemble de cette problématique ATF 141 II 338 et 133 II 305). Ce n'est que dans l'hypothèse où aucune pension n'est payée que s'appliquent les règles de répartition prévues par le nouveau droit fiscal en présence d'une

garde alternée. En principe donc, le versement d'une pension exclut cette répartition, à laquelle le législateur fédéral accole l'octroi du barème pour couples. La loi ne prévoit pas l'hypothèse d'une répartition des enfants entre les parents, avec un paiement partiel d'une pension de l'un à l'autre pour l'un des enfants seulement. En présence d'une situation aussi particulière, le SCCO a dû élaborer un traitement ad hoc en minimisant l'atteinte portée aux intérêts pécuniaires (fiscaux) des contribuables. C'est selon ces prémisses que la Cour de céans examinera les effets de la solution mise en place, qui s'écarte effectivement de la solution du droit civil, quant au respect des principes de la capacité contributive et de l'égalité. Dans l'ATF 141 II 338, le Tribunal fédéral a précisé sa jurisprudence concernant l'octroi du barème marié et de la déduction pour enfant au conjoint qui assume pour l'essentiel l'entretien d'un enfant. Pour rappel, suite à l'arrêt publié sous ATF 133 II 305, qui avait précisé que le système légal prévu par la LIFD excluait qu'un même abattement puisse en principe être accordé plusieurs fois ou scindé en quotes-parts entre les parents, le législateur fédéral a modifié les articles 35 al. 1 let. a et 213 al. 1 let. a LIFD à compter du 1^{er} janvier 2011 en permettant de répartir la déduction pour enfant lorsque les parents sont imposés séparément, par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour enfant. La loi a été modifiée (art. 35 al. 2bis LIFD) par la déduction en sus d'un montant de l'impôt par personne à charge pour les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument pour l'essentiel l'entretien (une disposition qui ne s'applique toutefois pas encore à l'année 2013 en cause ici). Une modification parallèle a été opérée dans le droit cantonal. Le Tribunal fédéral a considéré ce qui suit: (cons. 4.3 et 4.4) : " A condition d'en assurer l'entretien, un contribuable célibataire, veuf, divorcé ou séparé a droit à la déduction sociale pour enfant et à la déduction pour assurances qui lui est liée (ancien art. 213 al. 1 let. a LIFD et ancien art. 212 al. 1 LIFD). Si, en plus d'en assurer l'essentiel de l'entretien, ce contribuable vit en ménage commun avec l'enfant, il bénéficie du barème réduit (cf. ATF 131 II 553, cons. 3.4, p. 556). Jugée trop avantageuse par rapport au traitement réservé aux couples mariés avec enfants à charge, cette solution viole le principe de l'imposition selon la capacité économique, comme l'a constaté le Tribunal fédéral à propos de l'ancien art. 11 al. 1 LHID, dans sa teneur au 1^{er} janvier 2010 qui est identique à celle de l'ancien art. 214 al. 2 LIFD (ATF 131 II 697 et 131 II 710). Elle s'impose toutefois pour les deux catégories d'impôts (art. 190 Cst.), vu le texte clair des dispositions en cause (ATF 133 II 305, cons. 6.6 p. 312). (...) Pour les parents séparés, divorcés ou non mariés, cette circulaire (de l'AFC no 30 du 21 décembre 2010) pose le principe selon lequel l'attribution de l'autorité parentale conjointe ne doit pas entraîner une application multiple du barème réduit et ne doit pas non plus conduire à l'octroi de plusieurs déductions de nature identique pour le même enfant (...); en outre, les déductions pour assurances suivent le sort de la déduction sociale pour enfant (...)." Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a écarté le critère de répartition entre les époux permettant d'octroyer au parent qui réalise le revenu le plus élevé la déduction pour enfant en cas de garde alternée et d'autorité parentale conjointe, en relevant que cette solution pragmatique permet de réduire globalement de manière plus importante la charge fiscale des deux parents, mais sans que la déduction soit octroyée à celui des parents qui assume l'essentiel de l'entretien de l'enfant. Il a substitué à cette règle, figurant dans une simple circulaire, une approche plus économique imposant de tenir compte de la charge fiscale des deux conjoints pour déterminer l'effet du dégrèvement, afin de respecter le principe de la capacité économique verticale. En l'espèce, il a retenu que l'octroi de la

déduction au parent qui réalise le revenu le plus élevé avait pour effet de réduire sa charge fiscale à concurrence de celle de la mère, alors même qu'il réalisait un revenu brut de 17,9 % supérieur à celle-ci. Il a justifié son approche par le fait que, dès lors que les deux parents supportent à parts égales les coûts engendrés par l'enfant, le plus petit revenu supporte proportionnellement la charge la plus importante, dans les termes suivants (cons. 6.3.2) : " Dans la constellation où les époux divorcés ont l'autorité parentale conjointe, la garde alternée équivalente et où aucune contribution d'entretien n'est versée, il est supposé que le parent qui a le revenu le plus élevé contribue de manière plus importante à l'entretien de l'enfant (ATF 133 II 305 , cons. 8.5 p. 317) et ce parent bénéficie du barème réduit. Lorsque cette hypothèse s'avère infondée car, comme en l'espèce, les parents contribuent à l'entretien de l'enfant à parts égales en versant chacun le même montant (à cet égard, seul le jugement de divorce doit en principe être pris en compte; cf. ATF 131 II 553 cons. 3.5 p. 557s.), le barème réduit doit être accordé à celui des parents qui a le revenu le plus faible." En l'espèce, dans la mesure où une pension est versée pour l'un des enfants, voire les deux selon la rectification du Service intimé, la nouvelle règle posée par le Tribunal fédéral ne s'appliquerait pas. Cependant, par souci d'être complet et dans la mesure où le recourant soutient qu'il a droit, comme son ex-épouse, au traitement réservé aux parents seuls avec un enfant à charge, la Cour examinera l'effet de cette nouvelle jurisprudence sur la situation du recourant sous l'angle du principe d'égalité de traitement. Si le couple était demeuré intact, il aurait été redevable, si l'on tient compte d'un revenu brut du travail de l'époux de 240'000 francs et de l'épouse de 18'000 francs, soit 258'000 francs, réduit de 26'000 francs au titre de déductions organiques et de 11'000 francs au titre de déductions sociales (compte tenu d'un double salaire), d'un impôt calculé sur un revenu net de 221'000 francs équivalant à 55'286 francs. La séparation a abouti à une répartition du revenu à raison de 139'000 francs (selon taxation) pour le père, ce qui génère une charge fiscale de 36'170 francs au barème des personnes seules et de 29'575 francs au barème des couples mariés. La mère des enfants, de son côté, serait imposée sur le montant des pensions (CHF 60'600 selon taxation) et le revenu de son activité lucrative (CHF 18'000), soit 78'600 francs, au barème marié et compte tenu des déductions pour enfants et famille monoparentale estimées à 12'000 francs, sur une assiette de 64'600 francs, générant un impôt sur le revenu de 9'417 francs. Le couple intact s'acquitterait ainsi d'une charge fiscale globale pour l'ICC de 55'286 francs, le couple séparé s'acquitterait selon la déclaration de 45'530 francs (selon taxation du père) et de 9'417 francs pour la mère, soit un montant à peu près équivalent. C'est probablement cette réflexion qui a guidé l'approche suivie par le Service intimé, la charge fiscale globale restant la même, en sus de ses considérations de droit civil. Si l'on devait appréhender le cas du recourant à l'aune de la jurisprudence précisée à l' ATF 141 II 338 et déterminer, dans l'hypothèse où aucune pension ne serait versée, quel est le parent qui subvient de manière prépondérante aux besoins des enfants, il s'agirait sans conteste de la mère, qui dispose d'un revenu inférieur aux 10 % de celui du père. Comme on peut le comprendre à la lecture du recours, le juge matrimonial n'aurait jamais accepté, dans ce cas, qu'aucune pension ne soit payée pour les enfants. La solution d'une pension additionnelle factice, reconstituée par l'autorité fiscale, y trouve une justification supplémentaire. En résumé, en présence d'un couple divorcé avec deux enfants mineurs, pour lesquels l'autorité parentale est exercée conjointement et la garde partagée, mais dont l'un est domicilié chez le père et l'autre chez la mère, avec le paiement d'une pension pour ce dernier, le droit de demander à bénéficier de la déduction pour enfant et du barème applicable aux couples mariés appartient à la mère pour les deux enfants. Le fait que le second enfant du couple soit domicilié chez le père ne

donne pas droit à ce dernier au barème marié et aux déductions sociales correspondantes à cet enfant. La déduction d'une pension fictive peut, si elle n'est pas contestée par les deux parents, être admise sur le plan fiscal lorsqu'elle est objectivement défendable.

E. 5

En l'espèce, la convention sur les effets accessoires du divorce ratifiée par le juge civil dans son jugement de divorce du 16 janvier 2013 règle comme suit l'attribution de l'autorité parentale et la garde sur les enfants C. (né en 2004) et D. (née en 2002) : " Art. 4 Garde alternée et partagée sur les enfants D. et C. La garde sur les enfants D. et C. est attribuée de manière partagée et alternée à chacun des parents. Les enfants seront en principe auprès du père du lundi matin au mercredi matin et auprès de la mère du mercredi matin au jeudi soir. Les enfants seront auprès de chacun des parents alternativement un week-end sur deux, soit du vendredi soir au lundi matin. Les enfants seront également auprès de chacun de leur parent alternativement aux fêtes de Noël, Nouvel-An, Pâques, Ascension, Pentecôte et Jeûne Fédéral, ainsi que la moitié des vacances scolaires." Il n'est pas contesté que pour l'année 2013 en cause ici, les modalités de la garde convenue ont été régulièrement appliquées. L'intimé constate sans être contredit que les deux enfants sont en fait toujours ensemble et se déplacent entre les lieux d'habitation de leurs deux parents selon le schéma décrit ci-dessus. Les prestations d'entretien ont été réglées comme suit: " Art. 6 Situation financière Le père s'engage à assumer l'ensemble des frais d'entretien et d'éducation relatifs à l'enfant C. (part au logement, nourriture, santé, assurance-maladie, loisirs, éducation, frais scolaires et parascolaires, etc.). La mère s'engage à assumer l'ensemble des frais d'entretien et d'éducation relatifs à l'enfant D. (part au logement, nourriture, santé, assurance-maladie, loisirs, éducation, frais scolaires et para-scolaires, etc.). Le père s'engage à verser mensuellement et d'avance, en mains de la mère, une pension alimentaire pour l'enfant D. (éventuelles allocations familiales en plus) de CHF 1'000.- (mille francs suisses) par mois." L'article 7 de la convention prévoit le paiement d'une contribution d'entretien dégressive en faveur de la mère, pour l'année 2013 de 3'000 francs par mois. Le recourant a déduit un montant de 48'600 francs au titre de pensions alimentaires et fait valoir la déduction pour enfant de 4'500 francs pour C. L'intimé a refusé cette déduction mais lui a substitué un montant de 12'000 francs constituant une pension fictive reconstituée en faveur de C. et imposable auprès de la mère de l'enfant, qui aurait alors vu ce revenu imposé dans son chef et bénéficié de la déduction pour enfants et du barème marié. Le dossier ne précise pas si elle a accepté cette répartition. Sur l'assiette de l'impôt, cette modification de la déclaration a eu pour effet que la déduction (sociale) pour enfant de 4'500 francs afférente à C. a été supprimée dans le chef du recourant mais compensée par la déduction (anorganique ou générale) d'aliments à concurrence de 12'000 francs, ce qui génère une déduction additionnelle de 7'500 francs. Sous l'angle purement économique, le recourant en retire un avantage. L'application du barème de base génère toutefois une charge fiscale additionnelle que l'on peut évaluer à quelque 5'000 francs (un revenu imposable de CHF 139'900 correspond à CHF 42'889.55 d'ICC et un revenu imposable de CHF 167'329 correspond à CHF 38'049.20 d'ICC). C'est, sous l'angle financier, l'objet de la présente procédure.

E. 6

La plupart des législations cantonales lient les déductions pour enfants et l'octroi du barème marié au même sujet fiscal : un contribuable avec un enfant à charge, qu'il soit séparé, divorcé ou célibataire, en bénéficiera simultanément. C'est le cas en matière d'impôt fédéral direct et la réglementation neuchâteloise, quand bien même il s'agit de droit cantonal

autonome, a adopté le même système que l'IFD. Il n'y a aucun motif, ressortant de l'historique de la loi, qui permette de postuler qu'il serait possible de disjoindre les deux éléments, qui sont inhérents à la prise en compte de la charge additionnelle découlant de l'entretien des enfants (Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi sur les contributions directes [LCdir] du 11.08.1999, BO GC 1999-2000, vol. 165 ch. 3.8, p. 1220.). Le Tribunal fédéral lie toujours ces deux éléments d'allégement de la charge fiscale en matière d'IFD, en relevant qu'ils ont pour but d'adapter, de manière schématique, la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables conformément au principe de l'imposition selon la capacité économique. Ce sont autant d'ajustements légaux de la charge fiscale qui montrent que le législateur fédéral a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique de façon à établir entre elles et, sous cet angle restreint, une certaine égalité de traitement (ATF 141 II 338 cons.

E. 7

Le recours doit être rejeté et la taxation pour l'impôt direct cantonal et communal 2013 confirmée, ainsi que la décision sur réclamation. Le recourant qui succombe devra supporter les frais de la procédure à concurrence de son avance (art. 47 al. 1 LPJA). Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'est pas alloué de dépens (art. 48 al. 1 a contrario LPJA).

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