

NE_GERICHTE CDP.2018.333 vom 22. Oktober 2019

NE Tribunal cantonal, 2019-10-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2018.333

FR: NE_GERICHTE CDP.2018.333 du 22 octobre 2019

IT: NE_GERICHTE CDP.2018.333 del 22 ottobre 2019

Erwägungen

E. 1

a) La LPJA ne contient pas de disposition relative à la jonction de causes. Il n'en demeure pas moins que l'autorité saisie d'un ou plusieurs recours peut, en tout temps, joindre ou disjoindre des causes, dans un but d'économie de procédure (ATF 131 V 461 cons. 1). b) Les deux causes (CDP.2018.333 et CDP.2018.389), dirigées contre le même intimé, concernent les mêmes objets, soit les déductions pour enfant et l'application du barème marié à l'égard de la même personne. Si les deux décisions concernent deux années fiscales différentes, elles soulèvent des questions juridiques identiques. Par conséquent, et par économie de procédure, il sied de joindre les deux causes et de les traiter en un seul arrêt. c) Interjetés dans les formes et délai légaux, les deux recours sont recevables.

E. 2

En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, 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 135 II 260 cons. 1.3.1).

E. 3

En l'espèce, sont litigieuses les questions de l'octroi de la déduction pour enfants à charge ainsi que celle du barème applicable aux couples mariés ou séparés avec des enfants à charge pour les périodes fiscales 2015 et 2016. a) L'article 33 al. 1 let. c de la loi fédérale sur l'impôt direct (LIFD) stipule que les contributions d'entretien peuvent être déduites du revenu lorsque l'enfant pour lequel elles sont versées est sous l'autorité parentale du parent qui les reçoit; sont exclues les prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille. Sous la dénomination "déductions sociales", l'article 35 al. 1 let. a 1^{ère} phrase LIFD (en relation avec l'art. 4 let. a de l'ordonnance du Département fédéral des finances du 02.09.2013 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct, ci-après : OPFr) énonce que sont déduits du revenu net 6'500 francs pour chaque enfant mineur ou pour chaque enfant majeur faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien. L'article 35 al. 1 let. a 2^{ème} phrase LIFD précise que lorsque les parents sont imposés séparément, cette déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'article 33 al. 1 let. c LIFD. Il est exclu d'accorder plusieurs fois, pour un même enfant, la déduction sociale pour enfant. A défaut, les parents taxés séparément seraient placés dans une situation plus favorable qu'un couple marié qui ne peut prétendre qu'une seule fois à une déduction pour enfant (ATF 133 II 305 cons. 6.8). Les dispositions de la loi cantonale sur les contributions directes (LCdir)

reprent celles de la LIFD concernant le versement de contributions d'entretien. Ainsi, selon l'article 36 al. 1 let. c LCdir , sont notamment déduites du revenu 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 autres prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille. L'article 37 let. a LCdir dispose que ne peuvent être déduits les autres frais et dépenses, en particulier les frais d'entretien du contribuable et de sa famille et des personnes qui vivent avec lui ou dont il prend volontairement à sa charge les frais d'existence. Les articles 39b LCdir (période fiscale 2015) et 39c LCdir (période fiscale 2016) al. 1 prévoient la déduction de montants variant selon la situation concrète pour les enfants mineurs, ou les enfants majeurs poursuivant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assume l'entretien (CHF 6'500 pour chaque enfant de plus de 14 ans en 2015, CHF 9'000 en 2016). Par ailleurs, 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 cette disposition (art. 39b al. 3, 39c al. 3 LCdir). D'autre part, le montant de la déduction pour enfants et personnes à charge est réparti proportionnellement lorsque la charge est assurée par plusieurs contribuables (art. 39b al. 4, 39 c al. 4 LCdir). Pour les enfants mineurs, ce système est concrétisé à l'article 4 du règlement général d'application de la loi cantonale sur les contributions directes du 1 er novembre 2000 (RELCdir). Au regard du principe de l'harmonisation fiscale tant horizontale que verticale, il se justifie d'interpréter les articles 39b et 39c LCdir conformément à la pratique dégagée en matière d'impôt fédéral direct (arrêt du TF du 27.04.2010 [2C_545/2009] cons. 5.3 et les références), ce que le canton de Neuchâtel affirme d'ailleurs pratiquer. Cette approche se justifie quand bien même la matière ressortit au droit autonome des cantons, sous réserve de sa conformité au droit constitutionnel.

b/aa) Fait notamment partie des déductions générales à prendre en compte dans la détermination du revenu acquis pendant la période fiscale, la déduction de la pension alimentaire et des contributions d'entretien. Sont ainsi déduites du revenu (du parent qui les paie) 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. Ces montants sont imposables auprès du parent qui les reçoit. En effet, les dispositions relatives à l'imposition des aliments et à leur déduction doivent être interprétées de manière concordante : la prestation est imposable chez le bénéficiaire parce qu'elle est déductible chez le débiteur (Jaques , in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, ad art. 23 n°39, également applicable en droit cantonal harmonisé). Du moment que les contributions alimentaires sont déductibles, le revenu fiscal du contribuable qui les verse est net de la charge de l'enfant. Ce parent n'est donc pas considéré comme le contribuable qui assure l'entretien. Le versement de la pension alimentaire ne représente qu'un déplacement de ressources : celui qui reçoit les contributions les utilise pour les besoins de l'enfant en les rajoutant à ses ressources personnelles. La pension alimentaire est assimilée à ces dernières et le parent est taxé sur celle-ci (ATF 133 II 305 cons. 6.5 et la référence citée).

bb) Les contributions d'entretien en faveur des enfants trouvent leur fondement de droit civil dans l'obligation des parents (art. 276 ss CC). L'entretien d'un enfant au sens de ces dispositions comprend, outre la couverture des besoins vitaux (nourriture, habillement, etc.), ce qui est nécessaire à son développement corporel, intellectuel et moral. Il englobe en particulier la formation, le divertissement et l'argent de poche (Hunziker / Mayer-Knobel , Bundesgesetz über die direkte Bundesteuer, ad art. 33, ch. 21d). Par contributions d'entretien déductibles, on

entend les prestations périodiques, à savoir les contributions versées en espèces directement au parent bénéficiaire, ainsi que les paiements en nature (par exemple mise à disposition d'un logement) ou indirects, soit le règlement, par le parent astreint à verser des contributions d'entretien, de charges telles que les primes d'assurance-maladie et/ou les frais d'écolage de l'enfant (Jaques , op. cit. ad art. 33 n°38 in fine et arrêt du TF du 06.06.2014 [2C_1008/2013] cons. 2.3.2) ou encore le loyer, les intérêts débiteurs, et les impôts (Hunziker / Mayer-Knobel , op. cit. ad art. 33 ch. 21d). En règle générale, les contributions d'entretien ressortent d'une convention ou d'un jugement. La LIFD ne pose cependant pas comme condition expresse à leur déduction (respectivement à leur imposition) qu'elles soient fixées dans un jugement ou une convention ratifiée par le juge ou les autorités de tutelle. A l'inverse, un jugement ou une convention fixant des contributions d'entretien ne suffisent pas à eux seuls à justifier leur déduction (respectivement leur imposition); encore faut-il qu'elles aient été effectivement versées, les cas d'inexécution s'avérant fréquents (Jaques , op. cit., ad art . 33, n°27).

E. 4

La garde sur les enfants est partagée. Ils seront une semaine chez leur père et une semaine chez leur mère, du mercredi au mercredi."

Les prestations d'entretien ont été réglées comme suit :

" Art.

E. 4.00

de plus;

pour 90 300 francs de revenu, à

1483.00

et, par 100 francs de revenu en plus, à

E. 5

Le père assumera les tâches administratives concernant les enfants et prendra en charge l'intégralité des frais relatifs aux enfants (habits, assurance-maladie, sport, etc.). L'épouse assumera uniquement les frais de bouche lorsqu'elle a la garde des enfants. Aucune contribution ne sera versée en leur faveur.

Art. 6 Le père bénéficiera du barème fiscal applicable à la famille et aux déductions pour enfants."

L'article 9 de la convention prévoit le paiement, mensuellement et d'avance, d'une contribution d'entretien dégressive en faveur de la mère, de 4'900 francs par mois du 1er octobre au 30 septembre 2017, de 2'450 francs par mois du 1er octobre 2017 au 30 septembre 2019, de 1'250 francs du 1er octobre 2019 au 30 septembre 2020. Les montants desdites contributions d'entretien ont été fixés sur la base de la situation financière de chaque époux. S'agissant de la situation financière de la mère, il a été retenu qu'elle ne disposait d'aucun revenu mensuel, dont à déduire les charges suivantes : 475.14 francs à titre d'assurance-maladie, 1'500 francs à titre de loyer (intérêts hypothécaires et autres charges), 1'350 francs à titre de minimum vital, 300 francs représentant ¼ du minimum vital des enfants et 647 francs de charge d'impôts.

b) Dans ses déclarations d'impôt 2015 et 2016, le recourant a fait valoir la déduction de 58'800 francs sous la rubrique "pensions alimentaires versées au conjoint divorcé et/ou pour enfants mineurs" ainsi que la déduction sociale pour enfant à hauteur de 13'000 francs pour C. _____ et D. _____. Il a également demandé à pouvoir bénéficier du barème fiscal réduit. En procédant à la taxation, l'autorité fiscale a admis la totalité de la déduction de la pension alimentaire versée à l'ex-épouse. Quand bien même la convention sur les effets accessoires du divorce ne le prévoit pas, elle a toutefois considéré que la contribution d'entretien versée par le recourant constitue en réalité une pension globale dont une part est dévolue à ses enfants. De surcroît, elle a considéré que la garde est assurée principalement par la mère. Aucune déduction pour enfant ne peut dès lors être retenue, au motif que la déduction simultanée de montants au titre de contribution d'entretien et pour enfant à charge n'est pas admise. Ces corrections ont été apportées en matière tant d'impôt fédéral que d'impôts directs cantonal et communal. Il a par conséquent refusé au recourant la déduction sociale pour enfant à charge au père des enfants et appliqué le barème de base.

c/aa) Le recourant se prévaut tout d'abord d'une jurisprudence (ATF 131 II 553) selon laquelle les autorités fiscales doivent suivre les modalités d'entretien des enfants fixées par le juge du divorce. Or, la jurisprudence citée par le recourant ne signifie en tous les cas pas que l'autorité fiscale est tenue d'appliquer schématiquement la convention ratifiée par le juge civil portant sur des questions juridiques qui échappent à son domaine de compétence. Si les époux sont globalement libres d'aménager les modalités financières de leur séparation, il ne leur appartient pas de décider des conséquences, sur le plan fiscal, de leur choix. Celles-ci découlent de règles de droit décrites ci-dessus qui ont un caractère contraignant pour les contribuables. Les parties ne peuvent ainsi par exemple pas librement désigner dans une convention le bénéficiaire du barème parental et exiger l'application de cette clause à l'autorité fiscale, sous prétexte qu'elle a été ratifiée par le juge civil. Une telle clause, comme celle figurant au chiffre 6 de la convention, est en soi inopérante, dès lors qu'elle sort du champ de compétence du juge matrimonial.

Par ailleurs, s'il est vrai que, selon la jurisprudence, le juge matrimonial jouit d'une grande liberté d'appréciation et qu'il n'y a en principe pas de raison de s'écarter, sur le plan fiscal, du jugement de divorce et de la convention réglant les effets accessoires du divorce si ceux-ci ont été dûment exécutés selon les modalités convenues (ATF 131 II 553), la Cour de cassation a relativisé cette règle dans un arrêt du 25 août 2016 ([CDP.2015.180] cons. 6; RJN 2017, p. 529), confirmé par le Tribunal fédéral (ATF 143 I 321). Elle a ainsi retenu que, selon les circonstances, l'autorité fiscale peut se distancer de la convention sur les effets accessoires ratifiée par le juge matrimonial, notamment en prenant en compte une pension fictive lorsque celle-ci est objectivement défendable.

bb) La situation découlant de la convention de divorce ratifiée par le juge civil ne correspond à aucun état de fait prévu par les dispositions fiscales relatives aux parents séparés. Outre le montant versé à son ex-épouse (CHF 58'800), le recourant demande en effet à pouvoir bénéficier de la déduction sociale pour chaque enfant (2x CHF 6'500) et du barème réduit, alors qu'en présence d'une autorité parentale conjointe, d'une garde partagée des enfants sans pension alimentaire en leur faveur (ch. 3, 4 et 5 de la convention), la loi prévoit le partage par moitié de la déduction sociale (art. 35 al. 1 let. a LIFD, 2^{ème} phrase). La loi ne prévoit pas davantage l'hypothèse de la fixation d'une pension pour l'un des deux époux qui englobe une part du minimum vital des enfants.

De manière générale, les solutions retenues pour accorder la déduction sociale pour enfant et le barème réduit sont basées sur des critères factuels qui ont, sous réserve d'exception (un tiers peut se voir attribuer la garde de l'enfant), une incidence économique directe sur la situation des contribuables : l'autorité parentale (qui en principe implique l'entretien), le ménage commun avec l'enfant, la contribution d'entretien et la garde. Le parent qui a la garde et fait ménage commun avec l'enfant doit supporter les coûts en découlant; celui qui reçoit une contribution d'entretien voit le montant à disposition pour les besoins de l'enfant (et son revenu imposable) augmenté d'autant, etc. Des parents qui se séparent et qui prévoient une autorité parentale conjointe et une garde alternée équivalente et qui, de plus, ont la volonté de s'occuper de façon aussi égale que possible de l'enfant doivent participer à son entretien. Or, en présence, comme en l'espèce, d'un couple dont l'un ne perçoit aucun revenu tiré d'une activité lucrative, la mise en œuvre d'une telle garde partagée suppose, sur le plan économique, nécessairement un transfert de patrimoine. Ce transfert ne peut être concrétisé que par une contribution d'entretien. C'est dans ce sens qu'il convient de comprendre les chiffres 5, 9 et 11 de la convention de divorce. A cet égard, il faut constater que la contribution d'entretien versée à l'ex-épouse a été fixée à 4'900 francs par mois, alors que les besoins de cette dernière ont été évalués à un peu moins de 4'300 francs, étant précisé que cette somme comprend déjà 300 francs de frais de bouche pour les enfants (1/4 minimum vital des enfants). Dans son principe, l'intimé pouvait donc légitimement retenir que le montant versé à l'ex-épouse devait être considéré comme une pension globale comprenant notamment une contribution d'entretien pour les deux enfants. L'existence d'une pension fictive en faveur des enfants dans le cas particulier trouve donc un fondement objectif.

cc) Ce nonobstant, la Cour de cassation rejoint le recourant lorsqu'il affirme que le montant de 300 francs (voire même CHF 900 si on tient compte de la différence entre les besoins matériels estimés de l'ex-épouse [env. CHF 4'000] et la pension versée [CHF 4'900]), équivalent aux frais de bouche lors du séjour des enfants au domicile de l'ex-épouse, ne correspond pas à la prise en charge globale des jumeaux au vu de leur âge au moment du divorce et de sa situation financière. Cette somme aussi modique ne correspond en effet ni aux montants usuels versés pour deux enfants, lesquels doivent être ratifiés par le juge du divorce, ni à la charge financière réelle que les parents affectent à l'entretien de deux enfants. En l'occurrence, le recourant ayant demandé la déduction d'une contribution d'entretien au sens de l'article 33 al. 1 let. c LIFD, qui comprend également une pension en faveur des enfants pour les motifs qui précèdent, il y a lieu de prendre en compte à titre de déductions les autres frais pris en charge par le recourant en faveur des enfants. En effet, du moment que les contributions alimentaires sont déductibles, le revenu fiscal du contribuable qui les verse est net de la charge de l'enfant. Ce parent - ici le recourant - n'est donc pas considéré comme le contribuable qui assure l'entretien. La contribution d'entretien ne se limite pas aux seuls frais de bouche (cons. 3b). En l'occurrence, le recourant a produit en procédure de réclamation plusieurs documents attestant des versements effectués en faveur de ses deux enfants pour l'année 2015 et 2016, incluant les frais de téléphonie mobile, l'argent de poche, les frais d'écolage, d'assurance-maladie, etc., pour un montant total d'environ 14'000 francs pour l'année 2016. En tout état de cause, si le versement d'une pension alimentaire exclut l'octroi de la déduction pour enfant à charge et l'application du barème réduit, le service intimé aurait dû ajouter aux contributions alimentaires effectivement versées (CHF 58'800) les autres charges pouvant entrer en ligne de compte à titre de contributions d'entretien déductibles (cf. cons. 3b

ci-dessus). La lecture de la décision litigieuse et des observations sur le recours vont d'ailleurs dans ce sens, puisque l'intimé reconnaît, par exemple, que les primes d'assurance-maladie pour les deux enfants constituent "également" une pension alimentaire.

dd) Au regard des principes dégagés ci-dessus, cela conduit aux conséquences suivantes : le recourant a le droit de faire valoir à titre de déductions les contributions d'entretien directes, indirectes et en nature versées par lui en faveur de la mère et de ses enfants, en application de l'article 33 al. 1 let. c LIFD. En revanche, il ne saurait encore bénéficier des déductions sociales pour enfant ou du barème réduit (cons. 3, 4 et 5 ci-dessus). Une telle solution est conforme à la loi, dès lors que le parent qui reçoit une pension alimentaire est réputé être celui qui en assume l'entretien selon la jurisprudence (ATF 133 II 305 cons. 8.4, 143 I 321 cons. 6.4 cons. 3b/bb ci-dessus).

ee) Les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent mutatis mutandis aux impôts directs cantonal et communal.

d) En résumé, le recourant a droit de déduire de son revenu la contribution d'entretien de 58'800 francs qu'il verse à son ex-épouse, ainsi que les charges (paiements indirects ou en nature) répondant à la notion de contribution d'entretien déductible (cf. cons. 3b ci-dessus). Ces charges n'ayant pas été déterminées avec précision pour les années 2015 et 2016, il appartiendra à l'intimé, à qui les causes sont renvoyées, d'en établir les montants exacts, avec la collaboration du recourant. En revanche, celui-ci n'a droit à aucune déduction au sens des articles 35 al. 1 let. a LIFD (art. 39b, 39c LCDir) et ne peut pas non plus être mis au bénéfice du barème réduit (art. 36 al. 2 LIFD, 40a al. 3 LCDir).

8. Il s'ensuit que les recours doivent être partiellement admis et les causes renvoyées à l'intimé pour nouvelles décisions au sens des considérants.

Le recourant qui succombe partiellement devra supporter la moitié des frais de la procédure fixés globalement à 2'640 francs pour les deux causes (art. 47 al. 1 LPJA). Compte tenu de l'issue de la procédure, il a droit à des dépens partiels à la charge de l'intimé. Son mandataire n'ayant à ce jour pas déposé un état des honoraires et des frais, les dépens seront fixés sur la base du dossier (art. 66 al. 1 et 2 TFrais par renvoi de l'art. 69 TFrais). Tout bien considéré, l'activité globale déployée par ce mandataire devant la Cour de céans peut être évaluée à quelque 12 heures. Eu égard au tarif usuellement appliqué par la Cour de céans de l'ordre de 280 francs l'heure (CHF 3'360), des débours à raison de 10 % des honoraires (art. 65 TFrais par renvoi de l'art. 69 TFrais; CHF 336) et de la TVA au taux de 7,7 % (CHF 284.60), l'indemnité totale de dépens doit être fixée à 3'980.60 francs pour les deux procédures, et réduite de moitié compte tenu de l'admission partielle.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Ordonne la jonction des deux causes (CDP.2018.333 et CDP.2018.389).

2. Admet partiellement les recours.

3. Annule les décisions des 13 septembre 2018 et 26 octobre 2018 et renvoie les causes à l'intimé pour nouvelles décisions au sens des considérants.

4. Met à la charge du recourant les frais des deux procédures de 1'320 francs comprenant des émoluments de décision de 1'200 francs et les débours par 120 francs, montants couverts par ses avances de frais, dont le solde lui est restitué.

5. Alloue au recourant une indemnité de dépens de 1'990.30 francs tout compris.

Neuchâtel, le 22 octobre 2019

1 Sont déduits du revenu:

a. 2 les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21, augmenté d'un montant de 50 000 francs. 3 Ne sont pas déductibles les intérêts des prêts qu'une société de capitaux accorde à une personne physique avec laquelle elle a des liens étroits ou qui détient une part importante de son capital à des conditions nettement plus avantageuses que celles qui sont habituellement proposées aux tiers;

b. 4 les charges durables et 40 % des rentes viagères versées par le débirentier;

c. la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille;

d. 5 les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'assurance-vieillesse et survivants, à l'assurance-invalidité et à des institutions de la prévoyance professionnelle;

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

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

g. 6 les versements, cotisations et primes d'assurances-vie, d'assurances-maladie, d'assurances-accidents n'entrant pas dans le champ d'application de la let. f, ainsi que les intérêts des capitaux d'épargne du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit, jusqu'à concurrence d'un montant global de:

1. 3500 francs pour les époux vivant en ménage commun,

2. 1700 francs pour les autres contribuables.

h. 7 les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 5 % des revenus imposables diminués des déductions prévues aux art. 26 à 33;

h bis. 8 les frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient lorsque le contribuable ou cette personne est handicapé au sens de la loi du 13 décembre 2002 sur l'égalité pour les handicapés⁹ et que le contribuable supporte lui-même les frais;

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

1. être inscrit au registre des partis conformément à l'art. 76 de la loi fédérale du 17 décembre 1976 sur les droits politiques¹,

2. être représenté dans un parlement cantonal,

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

j. 12 les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles, frais de reconversion compris, jusqu'à concurrence de 12 000 francs 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.

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

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

b. de 700 francs pour chaque enfant ou personne nécessiteuse pour lesquels le contribuable peut faire valoir la déduction prévue à l'art. 35, al. 1, let. a ou b.¹³

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 8100 francs et au plus 13 400 francs.¹⁴ 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. Toute autre répartition doit être justifiée par les époux.¹⁵

3 Un montant de 10 100 francs au plus par enfant dont la garde est assurée par un tiers est déduit du revenu si l'enfant a moins de 14 ans et vit dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien et si les frais de garde documentés ont un lien de causalité direct avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable.¹⁶

4 Sont déduits des gains unitaires provenant des jeux d'argent non exonérés de l'impôt selon l'art. 24, let. ibis à j, 5 % à titre de mise, mais au plus 5000 francs. Sont déduits des gains unitaires provenant de la participation en ligne à des jeux de casino visés à l'art. 24, let. ibis, les mises prélevées du compte en ligne du joueur au cours de l'année fiscale, mais au plus 25 000 francs.¹⁷

1 Introduit par l'annexe ch. 3 de la LF du 8 oct. 2004 (Droit des fondations), en vigueur depuis le 1er janv. 2006 (RO20054545;FF200374257463). 2 Nouvelle teneur selon le ch. I 5 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1er janv. 2001 (RO19992374;FF19993). 3 Nouvelle teneur selon le ch. II 2 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1er janv. 2011 (RO20082893;FF20054469). 4 Nouvelle teneur selon le ch. I 5 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1er janv. 2001 (RO19992374;FF19993). 5 Nouvelle teneur selon l'annexe ch. 3 de la LF du 18 juin 2004,

en vigueur depuis le 1erjanv. 2005 (RO20044635;FF20035835).6Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques, en vigueur depuis le 1erjanv. 2014 (RO20132397;FF20113381).7Nouvelle teneur selon l'annexe ch. 2 de la LF du 13 déc. 2002 sur l'égalité pour les handicapés, en vigueur depuis le 1erjanv. 2005 (RO20034487;FF20011605).8Introduite par l'annexe ch. 2 de la LF du 13 déc. 2002 sur l'égalité pour les handicapés, en vigueur depuis le 1erjanv. 2005 (RO20034487;FF20011605).9RS151.310Nouvelle teneur selon l'art. 6 al. 3 de l'O du DFF du 22 sept. 2011 sur la progression à froid, en vigueur depuis le 1erjanv. 2012 (RO20114503).11RS161.112Introduite par le ch. I 1 de la LF du 27 sept. 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, en vigueur depuis le 1erjanv. 2016 (RO20141105;FF20112429).13Introduit par le ch. I 1 de la LF du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques, en vigueur depuis le 1erjanv. 2014 (RO20132397;FF20113381).14Nouvelle teneur selon l'art. 3 al. 1 de l'O du DFF du 2 sept. 2013 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct, en vigueur depuis le 1erjanv. 2014 (RO20133027).15Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques, en vigueur depuis le 1erjanv. 2014 (RO20132397;FF20113381).16Introduit par le ch. I 1 de la LF du 25 sept. 2009 sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants (RO2010455;FF20094237). Nouvelle teneur selon l'art. 3 al. 2 de l'O du DFF du 2 sept. 2013 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct, en vigueur depuis le 1erjanv. 2014 (RO20133027).17Introduit le ch. I 1 de la LF du 15 juin 2012 sur les simplifications de l'imposition des gains faits dans les loteries (RO20125977;FF201160356059). Nouvelle teneur selon l'annexe ch. II 5 de la LF du 29 sept. 2017 sur les jeux d'argent, en vigueur depuis le 1erjanv. 2019 (RO20185103; FF20157627).

1Sont déduits du revenu:

a.16500 francs pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien; lorsque les parents sont imposés séparément, cette déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33, al. 1, let. c;

b.26500 francs pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction; cette déduction n'est pas accordée pour l'épouse ni pour les enfants pour lesquels la déduction est accordée selon la let. a;

c.2600 francs pour les époux qui vivent en ménage commun.3

2Les déductions sociales sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale (art. 40) ou de l'assujettissement.4

3En cas d'assujettissement partiel, les déductions sociales sont accordées proportionnellement.

1 Nouvelle teneur selon l'art. 4 de l'Ordonnance 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).
2 Nouvelle teneur selon l'art. 4 de l'Ordonnance 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).
3 Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques, en vigueur depuis le 1er janv. 2014 (RO20132397;FF20113381).
4 Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques, en vigueur depuis le 1er janv. 2014 (RO20132397;FF20113381).

1 L'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

E. 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

E. 6

En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'article 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de

l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération; ces règles s'appliquent également aux procédures devant les autorités judiciaires (ATF 133 II 153 cons. 4.3, 121 II 257 cons. 4c.aa; arrêts du TF du 21.11.2014 [2C_476/2014] et [2C_477/2014] cons. 8.1 du 26.11.2014 [2C_89/2014] cons. 7.2, du 09.09.2014 [2C_319/2014] cons. 2.2).

E. 7

a) En l'espèce, la convention sur les effets accessoires du divorce ratifiée par le juge civil dans son jugement de divorce du 30 octobre 2015 règle comme suit l'attribution de l'autorité parentale et la garde sur les enfants C. _____ et D. _____ (nés en 2000) : " Art. 4 La garde sur les enfants est partagée. Ils seront une semaine chez leur père et une semaine chez leur mère, du mercredi au mercredi." Les prestations d'entretien ont été réglées comme suit : " Art. 5 Le père assumera les tâches administratives concernant les enfants et prendra en charge l'intégralité des frais relatifs aux enfants (habits, assurance-maladie, sport, etc.). L'épouse assumera uniquement les frais de bouche lorsqu'elle a la garde des enfants. Aucune contribution ne sera versée en leur faveur. Art. 6 Le père bénéficiera du barème fiscal applicable à la famille et aux déductions pour enfants." L'article 9 de la convention prévoit le paiement, mensuellement et d'avance, d'une contribution d'entretien dégressive en faveur de la mère, de 4'900 francs par mois du 1 er octobre au 30 septembre 2017, de 2'450 francs par mois du 1 er octobre 2017 au 30 septembre 2019, de 1'250 francs du 1 er octobre 2019 au 30 septembre 2020. Les montants desdites contributions d'entretien ont été fixés sur la base de la situation financière de chaque époux. S'agissant de la situation financière de la mère, il a été retenu qu'elle ne disposait d'aucun revenu mensuel, dont à déduire les charges suivantes : 475.14 francs à titre d'assurance-maladie, 1'500 francs à titre de loyer (intérêts hypothécaires et autres charges), 1'350 francs à titre de minimum vital, 300 francs représentant ¼ du minimum vital des enfants et 647 francs de charge d'impôts.

b) Dans ses déclarations d'impôt 2015 et 2016, le recourant a fait valoir la déduction de 58'800 francs sous la rubrique "pensions alimentaires versées au conjoint divorcé et/ou pour enfants mineurs" ainsi que la déduction sociale pour enfant à hauteur de 13'000 francs pour C. _____ et D. _____. Il a également demandé à pouvoir bénéficier du barème fiscal réduit. En procédant à la taxation, l'autorité fiscale a admis la totalité de la déduction de la pension alimentaire versée à l'ex-épouse. Quand bien même la convention sur les effets accessoires du divorce ne le prévoit pas, elle a toutefois considéré que la contribution d'entretien versée par le recourant constitue en réalité une pension globale dont une part est dévolue à ses enfants. De surcroît, elle a considéré que la garde est assurée principalement par la mère. Aucune déduction pour enfant ne peut dès lors être retenue, au motif que la défalcation simultanée de montants au titre de contribution d'entretien et pour enfant à charge n'est pas admise. Ces corrections ont été apportées en matière tant d'impôt fédéral que d'impôts directs cantonal et communal. Il a par conséquent refusé au recourant la déduction sociale pour enfant à charge au père des enfants et appliqué le barème de base.

c/aa) Le recourant se prévaut tout d'abord d'une jurisprudence (ATF 131 II 553) selon laquelle les autorités fiscales doivent suivre les modalités d'entretien des enfants fixées par le juge du divorce. Or, la jurisprudence citée par le recourant ne signifie en tous les cas pas que l'autorité fiscale est tenue d'appliquer schématiquement la convention ratifiée par le

juge civil portant sur des questions juridiques qui échappent à son domaine de compétence. Si les époux sont globalement libres d'aménager les modalités financières de leur séparation, il ne leur appartient pas de décider des conséquences, sur le plan fiscal, de leur choix. Celles-ci découlent de règles de droit décrites ci-dessus qui ont un caractère contraignant pour les contribuables. Les parties ne peuvent ainsi par exemple pas librement désigner dans une convention le bénéficiaire du barème parental et exiger l'application de cette clause à l'autorité fiscale, sous prétexte qu'elle a été ratifiée par le juge civil. Une telle clause, comme celle figurant au chiffre 6 de la convention, est en soi inopérante, dès lors qu'elle sort du champ de compétence du juge matrimonial. Par ailleurs, s'il est vrai que, selon la jurisprudence, le juge matrimonial jouit d'une grande liberté d'appréciation et qu'il n'y a en principe pas de raison de s'écarter, sur le plan fiscal, du jugement de divorce et de la convention réglant les effets accessoires du divorce si ceux-ci ont été dûment exécutés selon les modalités convenues (ATF 131 II 553), la Cour de cassation a relativisé cette règle dans un arrêt du 25 août 2016 ([CDP.2015.180] cons. 6; RJN 2017, p. 529), confirmé par le Tribunal fédéral (ATF 143 I 321). Elle a ainsi retenu que, selon les circonstances, l'autorité fiscale peut se distancer de la convention sur les effets accessoires ratifiée par le juge matrimonial, notamment en prenant en compte une pension fictive lorsque celle-ci est objectivement défendable. bb) La situation découlant de la convention de divorce ratifiée par le juge civil ne correspond à aucun état de fait prévu par les dispositions fiscales relatives aux parents séparés. Outre le montant versé à son ex-épouse (CHF 58'800), le recourant demande en effet à pouvoir bénéficier de la déduction sociale pour chaque enfant (2x CHF 6'500) et du barème réduit, alors qu'en présence d'une autorité parentale conjointe, d'une garde partagée des enfants sans pension alimentaire en leur faveur (ch. 3, 4 et 5 de la convention), la loi prévoit le partage par moitié de la déduction sociale (art. 35 al. 1 let. a LIFD, 2^{ème} phrase). La loi ne prévoit pas davantage l'hypothèse de la fixation d'une pension pour l'un des deux époux qui englobe une part du minimum vital des enfants. De manière générale, les solutions retenues pour accorder la déduction sociale pour enfant et le barème réduit sont basées sur des critères factuels qui ont, sous réserve d'exception (un tiers peut se voir attribuer la garde de l'enfant), une incidence économique directe sur la situation des contribuables : l'autorité parentale (qui en principe implique l'entretien), le ménage commun avec l'enfant, la contribution d'entretien et la garde. Le parent qui a la garde et fait ménage commun avec l'enfant doit supporter les coûts en découlant; celui qui reçoit une contribution d'entretien voit le montant à disposition pour les besoins de l'enfant (et son revenu imposable) augmenté d'autant, etc. Des parents qui se séparent et qui prévoient une autorité parentale conjointe et une garde alternée équivalente et qui, de plus, ont la volonté de s'occuper de façon aussi égale que possible de l'enfant doivent participer à son entretien. Or, en présence, comme en l'espèce, d'un couple dont l'un ne perçoit aucun revenu tiré d'une activité lucrative, la mise en œuvre d'une telle garde partagée suppose, sur le plan économique, nécessairement un transfert de patrimoine. Ce transfert ne peut être concrétisé que par une contribution d'entretien. C'est dans ce sens qu'il convient de comprendre les chiffres 5, 9 et 11 de la convention de divorce. A cet égard, il faut constater que la contribution d'entretien versée à l'ex-épouse a été fixée à 4'900 francs par mois, alors que les besoins de cette dernière ont été évalués à un peu moins de 4'300 francs, étant précisé que cette somme comprend déjà 300 francs de frais de bouche pour les enfants (1/4 minimum vital des enfants). Dans son principe, l'intimé pouvait donc légitimement retenir que le montant versé à l'ex-épouse devait être considéré comme une pension globale comprenant notamment une contribution d'entretien pour les deux enfants. L'existence

d'une pension fictive en faveur des enfants dans le cas particulier trouve donc un fondement objectif. cc) Ce nonobstant, la Cour de céans rejoint le recourant lorsqu'il affirme que le montant de 300 francs (voire même CHF 900 si on tient compte de la différence entre les besoins matériels estimés de l'ex-épouse [env. CHF 4'000] et la pension versée [CHF 4'900]), équivalent aux frais de bouche lors du séjour des enfants au domicile de l'ex-épouse, ne correspond pas à la prise en charge globale des jumeaux au vu de leur âge au moment du divorce et de sa situation financière. Cette somme aussi modique ne correspond en effet ni aux montants usuels versés pour deux enfants, lesquels doivent être ratifiés par le juge du divorce, ni à la charge financière réelle que les parents affectent à l'entretien de deux enfants. En l'occurrence, le recourant ayant demandé la déduction d'une contribution d'entretien au sens de l'article 33 al. 1 let. c LIFD, qui comprend également une pension en faveur des enfants pour les motifs qui précèdent, il y a lieu de prendre en compte à titre de déductions les autres frais pris en charge par le recourant en faveur des enfants. En effet, du moment que les contributions alimentaires sont déductibles, le revenu fiscal du contribuable qui les verse est net de la charge de l'enfant. Ce parent – ici le recourant – n'est donc pas considéré comme le contribuable qui assure l'entretien. La contribution d'entretien ne se limite pas aux seuls frais de bouche (cons. 3b). En l'occurrence, le recourant a produit en procédure de réclamation plusieurs documents attestant des versements effectués en faveur de ses deux enfants pour l'année 2015 et 2016, incluant les frais de téléphonie mobile, l'argent de poche, les frais d'écolage, d'assurance-maladie, etc., pour un montant total d'environ 14'000 francs pour l'année 2016. En tout état de cause, si le versement d'une pension alimentaire exclut l'octroi de la déduction pour enfant à charge et l'application du barème réduit, le service intimé aurait dû ajouter aux contributions alimentaires effectivement versées (CHF 58'800) les autres charges pouvant entrer en ligne de compte à titre de contributions d'entretien déductibles (cf. cons. 3b ci-dessus). La lecture de la décision litigieuse et des observations sur le recours vont d'ailleurs dans ce sens, puisque l'intimé reconnaît, par exemple, que les primes d'assurance-maladie pour les deux enfants constituent "également" une pension alimentaire. dd) Au regard des principes dégagés ci-dessus, cela conduit aux conséquences suivantes : le recourant a le droit de faire valoir à titre de déductions les contributions d'entretien directes, indirectes et en nature versées par lui en faveur de la mère et de ses enfants, en application de l'article 33 al. 1 let. c LIFD. En revanche, il ne saurait encore bénéficier des déductions sociales pour enfant ou du barème réduit (cons. 3, 4 et 5 ci-dessus). Une telle solution est conforme à la loi, dès lors que le parent qui reçoit une pension alimentaire est réputé être celui qui en assume l'entretien selon la jurisprudence (ATF 133 II 305 cons. 8.4, 143 I 321 cons. 6.4 cons. 3b/bb ci-dessus). ee) Les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent mutatis mutandis aux impôts directs cantonal et communal. d) En résumé, le recourant a droit de déduire de son revenu la contribution d'entretien de 58'800 francs qu'il verse à son ex-épouse, ainsi que les charges (paiements indirects ou en nature) répondant à la notion de contribution d'entretien déductible (cf. cons. 3b ci-dessus). Ces charges n'ayant pas été déterminées avec précision pour les années 2015 et 2016, il appartiendra à l'intimé, à qui les causes sont renvoyées, d'en établir les montants exacts, avec la collaboration du recourant. En revanche, celui-ci n'a droit à aucune déduction au sens des articles 35 al. 1 let. a LIFD (art. 39b, 39c LCDir) et ne peut pas non plus être mis au bénéfice du barème réduit (art. 36 al. 2 LIFD, 40a al. 3 LCdir).

Il s'ensuit que les recours doivent être partiellement admis et les causes renvoyées à l'intimé pour nouvelles décisions au sens des considérants. Le recourant qui succombe partiellement devra supporter la moitié des frais de la procédure fixés globalement à 2'640 francs pour les deux causes (art. 47 al. 1 LPJA). Compte tenu de l'issue de la procédure, il a droit à des dépens partiels à la charge de l'intimé. Son mandataire n'ayant à ce jour pas déposé un état des honoraires et des frais, les dépens seront fixés sur la base du dossier (art. 66 al. 1 et 2 T Frais par renvoi de l'art. 69 TFrais). Tout bien considéré, l'activité globale déployée par ce mandataire devant la Cour de céans peut être évaluée à quelque 12 heures. Eu égard au tarif usuellement appliqué par la Cour de céans de l'ordre de 280 francs l'heure (CHF 3'360), des débours à raison de 10 % des honoraires (art. 65 TFrais par renvoi de l'art. 69 TFrais; CHF 336) et de la TVA au taux de 7,7 % (CHF 284.60), l'indemnité totale de dépens doit être fixée à 3'980.60 francs pour les deux procédures, et réduite de moitié compte tenu de l'admission partielle .

E. 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

3.00 de plus;

pour 75 300 francs de revenu, à

883.00

et, par 100 francs de revenu en plus, à

E. 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 L¹ al. 2 s¹ 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

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

1 Nouvelle teneur selon l'art. 2 al. 1 de l'Ordonnance 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).
2 Nouvelle teneur selon l'art. 2 al. 2 de l'Ordonnance 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).
3 Introduit 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'Ordonnance 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).

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