



Impôt fédéral direct

Berne, le 21 décembre 2010¹

Circulaire n° 30

Imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

Table des matières

| | | |
|-------|---|----|
| 1 | Unité de la famille et taxation commune | 5 |
| 1.1 | Principe | 5 |
| 1.2 | Début et fin de l'imposition commune | 5 |
| 1.3 | Taxation séparée des époux en cas de séparation de fait | 5 |
| 2 | Relations internationales | 6 |
| 2.1 | Domicile d'un époux à l'étranger..... | 6 |
| 2.2 | Assujettissement limité d'un époux..... | 7 |
| 3 | Imposition des enfants mineurs | 7 |
| 4 | Partenaires enregistrés..... | 8 |
| 5 | Succession fiscale du conjoint survivant..... | 9 |
| 6 | Responsabilité et responsabilité solidaire des époux et des enfants pour l'impôt | 9 |
| 6.1 | Principe | 9 |
| 6.2 | Suppression de la responsabilité solidaire | 9 |
| 6.2.1 | Insolvabilité..... | 9 |
| 6.2.2 | Séparation des époux de fait ou de droit | 10 |
| 6.2.3 | Décès de l'un des époux | 10 |
| 6.2.4 | Responsabilité partielle..... | 10 |
| 6.2.5 | Responsabilité pour l'impôt sur le revenu des enfants | 10 |
| 7 | Déduction pour les primes d'assurance et les intérêts de capitaux d'épargne | 11 |
| 8 | Déduction pour la garde des enfants | 12 |
| 8.1 | Généralités | 12 |
| 8.2 | Enfants pour lesquels la déduction peut être demandée | 12 |
| 8.3 | Activité lucrative, formation, incapacité de gain | 13 |
| 8.4 | Droit à la déduction..... | 14 |
| 8.4.1 | Généralités | 14 |

¹ 2^e édition. Voir ch. 1, Introduction.

| | | |
|---------|---|----|
| 8.4.2 | Couples mariés avec enfants..... | 14 |
| 8.4.3 | Parents non mariés (ménage commun) avec enfants communs ou non communs | 14 |
| 8.4.4 | Parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) et enfants communs .. | 15 |
| 8.5 | Frais déductibles | 15 |
| 8.6 | Obligation d'apporter la preuve..... | 16 |
| 9 | Déduction sur le produit du travail du conjoint | 16 |
| 9.1 | Conditions | 16 |
| 9.2 | Définition du revenu de l'activité lucrative | 17 |
| 9.3 | Déduction pour la collaboration à la profession ou à l'exploitation du conjoint | 17 |
| 9.4 | Calcul de la déduction | 18 |
| 10 | Déduction pour enfants..... | 18 |
| 10.1 | Principe | 18 |
| 10.2 | Déduction pour les enfants mineurs | 19 |
| 10.3 | Déduction pour enfants majeurs suivant une formation professionnelle ou des études..... | 19 |
| 11 | Déduction pour personne à charge..... | 20 |
| 12 | Déduction pour les couples mariés | 21 |
| 13 | Barèmes | 22 |
| 13.1 | Principe | 22 |
| 13.2 | Barème de base | 22 |
| 13.3 | Barème pour les personnes mariées | 22 |
| 13.4 | Barème parental..... | 23 |
| 13.4.1 | Généralités | 23 |
| 13.4.2 | Application du barème parental en cas d'enfant mineurs..... | 23 |
| 13.4.3 | Application du barème parental en cas d'enfant majeur suivant une formation | 25 |
| 13.4.4 | Application du barème parental en cas de personnes nécessiteuses | 25 |
| 13.4.5 | Principe de la date d'effet | 26 |
| 13.4.6 | Assujettissement inférieur à une année | 26 |
| 13.4.7 | Assujettissement partiel..... | 26 |
| 13.4.8 | Imposition d'après la dépense | 27 |
| 13.4.9 | Impôt à la source des personnes physiques..... | 27 |
| 13.4.10 | Imputation forfaitaire d'impôt | 27 |
| 13.4.11 | Prestations en capital selon l'article 38 et rachat fictif selon l'article 37 <i>b</i> LIFD | 28 |
| 13.4.12 | Reste du bénéfice de liquidation selon l'article 37 <i>b</i> LIFD | 29 |
| 14 | Imposition des parents et époux divorcés ou séparés ou couples non mariés faisant ménage commun..... | 29 |
| 14.1 | Imposition des contributions d'entretien aux époux séparés de fait ou de droit ou divorcés | 29 |
| 14.1.1 | Aspects de droit civil | 29 |
| 14.1.2 | Aspects de droit fiscal..... | 29 |
| 14.2 | Imposition de la contribution d'entretien pour l'enfant | 30 |
| 14.2.1 | Aspects de droit civil | 30 |
| 14.2.2 | Aspects de droit fiscal..... | 31 |
| 14.3 | Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant mineur commun, sans autorité parentale commune, avec contributions d'entretien..... | 31 |
| 14.3.1 | Contributions d'entretien | 31 |
| 14.3.2 | Déductions | 31 |
| 14.3.3 | Barèmes | 31 |
| 14.4 | Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant mineur commun et autorité parentale commune, avec ou sans garde alternée, sans contribution d'entretien | 32 |
| 14.4.1 | Déductions | 32 |
| 14.4.2 | Barèmes | 32 |

| | | |
|---------|--|----|
| 14.5 | Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant mineur commun et autorité parentale commune, avec ou sans garde alternée, avec contributions d'entretien | 32 |
| 14.5.1 | Contributions d'entretien | 32 |
| 14.5.2 | Déductions | 32 |
| 14.5.3 | Barèmes: | 33 |
| 14.6 | Parents non mariés (ménage commun) avec enfant mineur commun, sans autorité parentale commune ni contribution d'entretien | 33 |
| 14.6.1 | Déductions | 33 |
| 14.6.2 | Barèmes | 33 |
| 14.7 | Parents non mariés (ménage commun) avec enfant mineur commun, sans autorité parentale commune, avec contributions d'entretien | 33 |
| 14.7.1 | Contributions d'entretien | 33 |
| 14.7.2 | Déductions | 33 |
| 14.7.3 | Barèmes | 34 |
| 14.8 | Parents non mariés (ménage commun) avec enfant mineur commun et autorité parentale commune, sans contribution d'entretien | 34 |
| 14.8.1 | Déductions | 34 |
| 14.8.2 | Barèmes | 34 |
| 14.9 | Parents non mariés (ménage commun) avec enfant commun mineur et autorité parentale commune, avec contributions d'entretien | 34 |
| 14.9.1 | Contributions d'entretien | 34 |
| 14.9.2 | Déductions | 34 |
| 14.9.3 | Barèmes | 34 |
| 14.10 | Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant commun majeur suivant une formation et vivant chez l'un des parents, avec contributions d'entretien | 35 |
| 14.10.1 | Contributions d'entretien | 35 |
| 14.10.2 | Déductions | 35 |
| 14.10.3 | Barèmes | 35 |
| 14.11 | Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant majeur commun suivant une formation vivant chez l'un des parents, sans contribution d'entretien | 35 |
| 14.11.1 | Déductions | 35 |
| 14.11.2 | Barèmes | 35 |
| 14.12 | Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant commun majeur suivant une formation ayant son propre domicile, avec contributions d'entretien | 36 |
| 14.12.1 | Contributions d'entretien | 36 |
| 14.12.2 | Déductions | 36 |
| 14.12.3 | Barèmes | 36 |
| 14.13 | Parents non mariés (ménage commun) avec enfant majeur commun suivant une formation, domicilié chez ses parents, avec contributions d'entretien | 36 |
| 14.13.1 | Contributions d'entretien | 36 |
| 14.13.2 | Déductions | 36 |
| 14.13.3 | Barèmes | 37 |
| 14.14 | Parents non mariés (ménage commun) avec enfant majeur suivant une formation, domicilié chez ses parents, pas de contribution d'entretien | 37 |
| 14.14.1 | Déductions | 37 |
| 14.14.2 | Barèmes | 37 |
| 14.15 | Parents non mariés (ménage commun) et enfant majeur suivant une formation ayant son propre domicile, avec contributions d'entretien | 37 |
| 14.15.1 | Contributions d'entretien | 37 |
| 14.15.2 | Déductions | 37 |
| 14.15.3 | Barèmes | 38 |

| | | |
|-------|---|----|
| 14.16 | Parents non mariés (ménage commun), avec des enfants mineurs ou des enfants majeurs non communs | 38 |
| 15 | Situation des époux dans la procédure | 38 |
| 15.1 | Principe | 38 |
| 15.2 | Déclaration d'impôt | 38 |
| 15.3 | Recours et autres écrits | 39 |
| 15.4 | Communications | 39 |
| 15.5 | Représentation | 39 |
| 15.6 | Consultation du dossier | 39 |
| 15.7 | Situation du conjoint survivant dans la procédure | 40 |
| 16 | Droit fiscal pénal applicable aux époux | 40 |
| 16.1 | Violation d'obligations de procédure | 40 |
| 16.2 | Soustraction d'impôt par les époux | 40 |
| 17 | Entrée en vigueur | 41 |

Introduction

La circulaire n° 30 sur l'imposition des époux et de la famille fait l'objet d'une seconde édition. En raison de la loi fédérale du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques (RO 2013 2397), la circulaire reprend les renvois aux articles de loi applicables depuis le 1^{er} janvier 2014. En outre, les déductions concernées par la compensation des effets de la progression à froid ont été adaptées à l'ordonnance du 2 septembre 2013 sur la progression à froid (RO 2013 3027). La présente seconde édition est donc basée sur le droit en vigueur au 1^{er} janvier 2014.

1 Unité de la famille et taxation commune

1.1 Principe

L'article 9 LIFD qui détermine l'imposition des époux prévoit expressément la taxation commune. La famille est considérée comme une unité économique et constitue donc aussi une unité au regard du droit fiscal. Les revenus des époux qui font ménage commun sont donc additionnés quel que soit leur régime matrimonial. De plus, les revenus des enfants mineurs qui ne proviennent pas d'une activité lucrative sont additionnés au revenu des époux. Le revenu global de la famille est imposé au barème pour les personnes mariées. Si les époux vivent dans le même ménage avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assurent l'essentiel de l'entretien, le barème parental est applicable.

Contrairement aux époux, les concubins sont toujours taxés individuellement. Leurs revenus ne sont pas additionnés ce qui peut entraîner, en raison de la progressivité des barèmes, des différences de charge fiscale considérables entre les époux et les concubins. Cette inégalité de traitement contraire à la Constitution a été nettement atténuée par les mesures immédiates en faveur des couples mariés que les Chambres fédérales ont approuvées le 6 octobre 2006 (cf. les commentaires relatifs à la déduction pour double revenu au ch. 9 et à la déduction pour les personnes mariées au ch. 12).

1.2 Début et fin de l'imposition commune

L'imposition commune débute avec le mariage. Les époux sont soumis à l'imposition commune pour l'ensemble de la période fiscale correspondante. Le mariage prend fin au décès de l'un des époux et, par conséquent, la taxation commune aussi. À partir du jour du décès, le conjoint survivant est taxé séparément pour le reste de la période fiscale d'après le barème qui lui est applicable (art. 42, al. 1 et 3, LIFD).

En cas de divorce ou de séparation judiciaire ou de fait, chaque époux est imposé séparément pour l'ensemble de la période fiscale (art. 42, al. 2, LIFD).

1.3 Taxation séparée des époux en cas de séparation de fait

La taxation commune des époux est subordonnée au fait qu'ils vivent en ménage commun. De cette exigence découle a contrario qu'un couple marié qui, de fait, ne fait plus ménage commun ne doit plus faire l'objet d'une taxation commune, mais d'une taxation séparée.

Il y a séparation de fait conduisant à une imposition séparée des époux lorsque les conditions suivantes sont remplies cumulativement:

- absence de demeure commune (art. 162 CC), existence de logements distincts (art. 175 CC), existence d'un domicile propre pour chaque époux (art. 23 CC),
- absence de mise en commun de fonds pour le logement et l'entretien,
- plus d'apparition en public du couple en tant que tel,
- la séparation dure un certain temps (au moins un an) ou aboutit à la dissolution du mariage;

Il appartient aux époux de faire la preuve de l'existence d'une séparation de fait.

D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, il n'y a pas lieu d'effectuer une taxation séparée même si les époux ont chacun leur propre domicile, aussi longtemps que les époux maintiennent la communauté conjugale et manifestent leur volonté de la maintenir. Les époux qui engagent des fonds, supérieurs aux simples cadeaux occasionnels, pour leur train de vie commun (ne sont pas prises en compte les contributions d'entretien dues sur la base d'une décision judiciaire ou sur une base volontaire), doivent être taxés conjointement même s'ils ont leur propre logement et, le cas échéant, leur propre domicile au regard du droit civil. Les pensions alimentaires allouées par le juge ou convenues entre les époux n'entrent pas en considération dans ce cas.

Les époux qui possèdent chacun un domicile au regard du droit civil, mais vivent maritalement de fait, sont taxés au lieu où se trouvent les principaux intérêts personnels et économiques du couple (art. 105, al. 1, LIFD). Lorsque ce lieu est incertain ou contesté, il est déterminé par l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct si les autorités de taxation d'un seul canton sont en cause. L'AFC détermine le lieu de la taxation lorsque les autorités de taxation de plusieurs cantons sont en cause et que les cantons concernés ne peuvent s'entendre (art. 108 LIFD). Le prononcé de l'AFC peut faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif fédéral (art. 31 ss de la loi fédérale du 17 juillet 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF]).

2 Relations internationales

2.1 Domicile d'un époux à l'étranger

Si les époux font effectivement ménage commun, mais que l'un est domicilié en Suisse et l'autre à l'étranger, seul celui qui est domicilié en Suisse est assujéti en Suisse et doit payer l'impôt sur la totalité de son revenu. Étant donné qu'il est marié, il est imposé selon le barème pour les personnes mariées, ou s'il vit avec des enfants, selon le barème parental. Il a droit en outre à la déduction pour les personnes mariées.

D'après la jurisprudence bien établie du Tribunal fédéral, il faut additionner les revenus du conjoint vivant à l'étranger pour déterminer le taux d'imposition du revenu de l'époux vivant en Suisse, lorsque l'un est domicilié en Suisse et l'autre à l'étranger mais qu'ils vivent néanmoins en ménage commun (cf. ATF 2C_523/2007 du 5.2.2008). L'article 7, alinéa 1 LIFD prescrit que les personnes physiques qui ne sont assujéties à l'impôt en Suisse que sur une partie de leurs revenus acquittent l'impôt sur les éléments imposables en Suisse au taux d'imposition applicable à l'ensemble de leurs revenus. Donc, même si un couple dispose de sa propre demeure et de son propre domicile de chaque côté de la frontière, l'autorité de taxation peut admettre que ce couple vit en ménage commun jusqu'à preuve du contraire par le conjoint vivant en Suisse. Par conséquent, il faut prendre en compte le revenu du conjoint vivant à l'étranger pour déterminer le taux d'imposition du revenu du conjoint vivant en Suisse. Le revenu de l'époux domicilié à l'étranger pris en compte pour déterminer le taux

peut être fixé d'office, si le conjoint qui vit en Suisse ne donne aucune indication à ce sujet (ATF 2C_523/2007 du 5.2.2008). Il faut cependant respecter les conventions de double imposition qui peuvent restreindre cette règle.

Par ailleurs, l'addition des éléments imposables pour calculer le taux d'imposition lorsque l'un des conjoints vit à l'étranger est toujours exclue lorsque les conjoints vivent effectivement séparés (jugement du Tribunal fédéral du 19.4.1991, en la cause M. B. contre Administration fiscale du canton du Tessin; Archives 62, 337).

2.2 Assujettissement limité d'un époux

L'époux qui est assujetti à l'impôt en Suisse en vertu d'un rattachement économique d'après les articles 4 et 5 LIFD, est imposable séparément pour cette part de ses revenus. Pour déterminer le taux d'imposition, il faut se fonder sur le revenu global des époux vivant en ménage commun aussi en cas d'assujettissement limité. Par ailleurs, l'époux assujetti de manière limitée à l'impôt a droit à la déduction pour personnes mariées (cf. ch. 12) et au barème pour les personnes mariées ou, s'il vit avec des enfants à la déduction pour enfants (cf. ch. 10.1) et au barème parental (cf. ch. 13.4.7).

3 Imposition des enfants mineurs

La LIFD ne donne pas de définition de la notion d'enfant. Elle s'en remet à la réglementation du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC) et se fonde, pour ce qui est de la majorité, sur la même limite d'âge que celle fixée par le droit civil. En règle générale, l'existence d'un lien de filiation selon les articles 252 ss CC est aussi une condition dans la LIFD. Pour les époux taxés conjointement, il suffit qu'il existe un lien de filiation avec l'un des époux.

L'enfant mineur est un sujet fiscal et il doit, par conséquent, remplir les conditions de l'assujettissement subjectif à l'impôt en Suisse, mais il est en principe représenté dans ses droits et obligations par le détenteur de l'autorité parentale. D'après l'article 9, alinéa 2 LIFD, les revenus de l'enfant mineur sous autorité parentale, à l'exception du revenu du travail et des revenus remplaçant le travail, sont additionnés à ceux du détenteur de l'autorité parentale.

Si les parents sont mariés et taxés conjointement, les revenus des enfants mineurs sont ajoutés au revenu global des époux. Il en va de même pour les enfants d'un autre lit, c'est-à-dire lorsqu'ils ont pour parent un seul des époux qui détient l'autorité parentale sur eux. En revanche, il n'y a pas de substitution fiscale pour les parents nourriciers. Un enfant placé qui n'est pas sous tutelle est représenté par la personne qui détient l'autorité parentale.

Si les parents d'un enfant ne sont pas taxés conjointement et que seul l'un des parents détient l'autorité parentale, le revenu et la fortune de cet enfant sont additionnés au revenu de ce parent. Lorsque les époux vivant séparément détiennent conjointement l'autorité parentale, il faut se fonder sur la garde, c'est-à-dire sur le fait de vivre effectivement en commun. Dans ce cas, le revenu de l'enfant est attribué au parent qui a la garde de l'enfant et qui reçoit des contributions d'entretien pour cet enfant. Si aucun versement de contributions d'entretien pour l'enfant n'est demandé, il faut partir du principe que les parents ont la garde alternée de l'enfant et qu'ils contribuent à parts égales à l'entretien de l'enfant. Dans ce cas, le revenu de l'enfant est réparti par moitié entre les parents.

L'enfant est imposé séparément pour les revenus d'une activité lucrative dépendante ou indépendante. Font également partie du revenu de l'enfant, en plus du revenu de son activi-

té lucrative, les revenus de remplacement comme les indemnités de l'assurance-chômage, de l'assurance-maladie, de l'assurance-accidents et de l'assurance-invalidité, les rentes de la CNA et les rentes d'invalidité que l'enfant mineur reçoit à titre d'ayant droit ainsi que les prestations de remplacement pour les dommages permanents, y compris sous forme de capitaux. Ces prestations remplacent la perte future de gain due à l'invalidité. Les prestations de remplacement dues en raison de dommages permanents suite à un accident ou une maladie versées à des enfants qui n'exercent pas encore une activité lucrative ne doivent donc pas être additionnées au revenu du détenteur de l'autorité parentale, mais être déclarées personnellement par l'enfant qui doit l'impôt sur ces prestations. En vertu de l'article 25 de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS), la rente simple d'orphelin et la rente AI pour enfant selon l'article 35 de la loi fédérale du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité (LAI) doivent être déclarées à titre de revenu par le parent ayant droit à une rente et non pas par l'enfant.

La première taxation personnelle des enfants est effectuée l'année fiscale au cours de laquelle ils atteignent leur majorité. Les mineurs ne sont taxés personnellement que s'ils obtiennent des revenus provenant d'une activité lucrative ou s'ils ne sont pas sous autorité parentale (art. 5 de l'ordonnance sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct). L'enfant sous tutelle est donc taxé personnellement; toutefois, il est généralement représenté par son tuteur dans la procédure de taxation. En l'occurrence, l'imposition a lieu au siège de l'autorité de tutelle qui est considéré comme le domicile de l'enfant sous tutelle selon l'article 25, alinéa 2, CC.

4 Partenaires enregistrés

Avec la loi fédérale du 18 juin 2004 sur le partenariat enregistré entre personnes du même sexe (LPart), les partenaires enregistrés sont assimilés aux époux depuis le 1^{er} janvier 2007 en matière d'impôt fédéral direct. Pour faciliter sa lecture, la circulaire ne parle que de «conjoint», «d'époux» ou de «couple marié», même si les commentaires relatifs aux couples mariés de la présente circulaire valent en principe aussi pour les partenaires enregistrés.

La parité avec les couples mariés a pour conséquence que le revenu des partenaires enregistrés qui vivent en ménage commun est additionné et imposé selon le barème pour les personnes mariées. Les partenaires enregistrés qui vivent avec des enfants ont droit à l'application du barème parental. S'ils vivent séparément, ils sont taxés séparément si les conditions applicables à la séparation de fait des époux sont remplies (cf. ch. 1.3).

Afin que les contributions d'entretien d'un partenaire enregistré à l'autre puissent être imposées de la même manière que les contributions d'entretien entre époux, l'article 9, alinéa 1^{bis}, LIFD prévoit, outre une parité générale du mariage et du partenariat enregistré, une parité explicite pour ce qui est des contributions d'entretien durant le partenariat enregistré ainsi que pour ce qui est des contributions d'entretien et la liquidation des biens découlant de la suspension de la vie commune ou de la dissolution du partenariat.

Étant donné que les prescriptions sur le régime matrimonial ne sont pas applicables sans autre aux partenaires enregistrés, l'article 12, alinéa 3, LIFD dispose, par analogie à la responsabilité des époux, qu'en cas de succession fiscale, le partenaire enregistré survivant répond de l'impôt sur sa part successorale et sur le montant qui lui revient en vertu d'une convention sur les biens selon l'article 25, alinéa 1, LPart.

5 Succession fiscale du conjoint survivant

D'après l'article 8, alinéa 2, LIFD, le décès met fin à l'assujettissement des personnes physiques. Dans la mesure où les impôts dus par le défunt n'ont pas encore été taxés ou acquittés, ses héritiers lui succèdent dans ses droits et obligations. D'après l'article 12, alinéa 1, LIFD, les héritiers (au nombre desquels compte le conjoint survivant) répondent solidairement des impôts dus par le défunt jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, y compris les avancements d'hoirie. En l'occurrence, il s'agit des avancements d'hoirie qui sont visés par l'obligation de rapporter des héritiers selon l'article 626 CC. Cette inclusion des avancements d'hoirie est possible sans limite dans le temps.

D'après l'article 12, alinéa 2, LIFD, la responsabilité du conjoint survivant s'étend en plus à ses créances issues de la dissolution du régime matrimonial. Le conjoint survivant répond également de l'impôt sur sa part au bénéfice ou aux biens communs excédant le montant auquel il aurait droit selon le droit matrimonial suisse. D'après le régime ordinaire de la participation aux acquêts (art. 196 ss CC), chaque époux (ou ses héritiers) a droit, de par la loi, à la moitié du bénéfice de l'autre (art. 215 CC). Les époux peuvent cependant convenir une autre répartition du bénéfice par contrat de mariage (art. 216 CC). Il en va de même pour le régime de la communauté de biens (art. 221 ss et art. 241 CC). L'article 12, alinéa 2, LIFD se réfère à cette possibilité d'attribuer au conjoint survivant plus que la moitié des acquêts ou des biens communs et étend, dans ce cas, la responsabilité du conjoint survivant à cette part supplémentaire convenue par contrat de mariage. En l'occurrence, le régime de la séparation de biens (art. 247 à 251 CC) n'a pas d'importance.

6 Responsabilité et responsabilité solidaire des époux et des enfants pour l'impôt

6.1 Principe

Les époux qui font ménage commun répondent solidairement de la totalité de l'impôt (art. 13, al. 1, LIFD). La responsabilité solidaire des époux dérive du principe de l'unité de la famille: les époux répondent solidairement de la totalité de l'impôt. Elle est liée à la taxation conjointe et commence avec la période fiscale au cours de laquelle les époux se sont mariés.

6.2 Suppression de la responsabilité solidaire

6.2.1 Insolvabilité

La responsabilité solidaire cesse lorsque l'un des époux devient insolvable (art. 13, al. 1, LIFD). L'insolvabilité a pour conséquence que chaque époux ne répond plus que de sa part à l'impôt global pour ce qui est des impôts encore dus.

Le fardeau de la preuve de l'insolvabilité incombe à l'époux qui veut s'en prévaloir afin de se libérer de sa responsabilité solidaire. L'insolvabilité doit être reconnue si des caractéristiques concluantes sont prouvées, qui attestent de l'incapacité durable du débiteur de remplir ses obligations financières, par exemple, un surendettement complet, l'existence d'actes de défaut de biens, l'ouverture de la faillite ou la conclusion d'un concordat par abandon d'actifs (sur la notion d'insolvabilité, voir par analogie la pratique relative aux art. 83 CO et 897 CC; pour l'interprétation de l'art. 83 CO, voir Basler Kommentar, Obligationenrecht, Bd. 1, 4.

Aufl., Basel 2007, p. 519 ss; pour l'interprétation de l'art. 897 CC, voir Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch, Bd. 2, 3. Aufl., Basel 2007, p. 2003 ss).

6.2.2 Séparation des époux de fait ou de droit

La responsabilité solidaire est exclue dès que les époux sont séparés de fait ou de droit. Cette exclusion ne vaut pas seulement pour les créances fiscales futures, mais aussi pour toutes les créances fiscales nées pendant la durée du ménage commun (art. 13, al. 2, LIFD).

6.2.3 Décès de l'un des époux

En cas de décès de l'un des époux, le conjoint survivant est taxé individuellement pour le reste de la période fiscale au barème qui lui est applicable. La taxation conjointe cesse le jour du décès (art. 42, al. 3, LIFD). Étant donné que le décès met fin à la communauté conjugale, la responsabilité solidaire cesse pour toutes les dettes d'impôts encore dues au décès de l'un des époux par analogie avec l'article 13, alinéa 2, LIFD (cf. Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, Art. 12 Rz. 17, Basel 2001; Bernhard J. Greminger/Bettina Bärtschi, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] Art. 13 Rz 10, 2. Aufl., Basel 2008). L'époux survivant répond seul de sa part à l'impôt global.

6.2.4 Responsabilité partielle

En cas d'insolvabilité d'un époux, chacun d'eux ne répond plus que de sa part à l'impôt global. Pour les taxations entrées en force, la part à l'impôt global est fixée dans une décision particulière qui peut être attaquée par les voies de recours ordinaires. La force exécutoire de la taxation de l'ensemble des éléments fiscaux sur laquelle se base cette décision n'est pas remise en cause.

En cas de séparation de fait ou de droit ou en cas de décès de l'un des époux, chaque époux ou le conjoint survivant ne répond que de sa part à l'impôt global. Dans ce cas également, il faut rendre, le cas échéant, une décision distincte fixant la part des époux.

La part d'un époux à l'impôt dû correspond au rapport entre son propre revenu imposable et le revenu global imposable des époux.

6.2.5 Responsabilité pour l'impôt sur le revenu des enfants

À l'exception des revenus de l'activité lucrative des enfants qui sont imposés séparément et pour lesquels ils répondent seuls du paiement de l'impôt, le revenu des enfants mineurs est ajouté à celui du détenteur de l'autorité parentale (art. 9, al. 2, LIFD). Pour les parents mariés, le revenu de l'enfant est ajouté au revenu global du couple. Les époux répondent solidairement de cette part au montant global de l'impôt. Cette responsabilité solidaire ne cesse pas en cas d'insolvabilité de l'un des époux.

En cas de séparation de fait ou de droit, il faut faire des distinctions:

La responsabilité solidaire des parents pour les créances d'impôts *encore impayées* sur le revenu de l'enfant subsiste car l'article 13, alinéa 2 LIFD ne porte que sur la responsabilité solidaire des époux, et pas sur la responsabilité solidaire des parents en tant que substitués

fiscaux de l'enfant (cf. Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, Art. 13 Rz. 21, Basel 2001).

En revanche, seul le parent qui détient l'autorité parentale répond des *futures* créances d'impôt car le revenu de l'enfant (à l'exclusion du revenu de son travail) est ajouté à son revenu. Si les parents détiennent l'autorité parentale en commun, il faut se baser sur la garde de l'enfant. Dans ce cas, le revenu de l'enfant est ajouté à celui du parent qui assume la garde et qui reçoit des contributions d'entretien pour l'enfant. Ce parent doit donc acquitter aussi les créances d'impôt afférant au revenu de l'enfant. Si aucune contribution d'entretien pour l'enfant n'est demandée, il faut partir de l'idée que les parents exercent la garde alternée et qu'ils contribuent par parts égales à l'entretien de l'enfant. Dans ce cas le revenu de l'enfant est attribué par moitié à chacun des parents. En l'occurrence, les parents répondent solidairement de la créance d'impôt afférant au revenu de l'enfant (cf. Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, Art. 13 Rz. 23 s, Basel 2001).

Inversement, les enfants sous autorité parentale répondent solidairement avec leurs parents de leur part à l'impôt global selon l'article 13, alinéa 3, lettre a LIFD.

7 Déduction pour les primes d'assurance et les intérêts de capitaux d'épargne

D'après l'article 33, alinéa 1, lettre g, et 1^{bis}, LIFD, les versements, primes et cotisations d'assurances-vie, d'assurances-maladie, d'assurances accidents ne tombant pas sous le coup de l'article 33, alinéa 1, lettre f LIFD, ainsi que les intérêts des capitaux d'épargne sont déductibles jusqu'à concurrence d'un montant global. Pour ce qui est du montant de la déduction, la loi fait une distinction entre les contribuables mariés vivant en ménage commun et les autres contribuables. Par rapport aux autres contribuables, les couples mariés ont droit à une déduction deux fois plus élevée, si on fait abstraction des règles d'arrondissement. Ce montant se rapporte au couple dans son ensemble et non pas aux époux individuellement.

Pour les contribuables qui ne versent pas de cotisation à la prévoyance professionnelle ni de contributions à la prévoyance individuelle liée, le montant de la déduction est augmenté de moitié. Contrairement au texte de la loi, cette augmentation n'est pas subordonnée à l'absence de cotisations à l'AVS/AI. Cela s'explique par la genèse de cette disposition: le législateur voulait éviter de désavantager les contribuables qui ne versent pas (ou ne peuvent pas verser) de cotisations à la prévoyance professionnelle ou de contributions à la prévoyance liée. Cela concerne en particulier les rentiers AVS et les personnes sans activité lucrative qui ont des frais d'assurance plus élevés ou un besoin accru de prévoyance par rapport aux contribuables qui versent des contributions à la prévoyance professionnelle ou à la prévoyance liée.

De plus, les déductions augmentent d'un certain montant pour chaque enfant et personne nécessiteuse pour lesquels le contribuable peut demander la déduction pour enfants ou la déduction pour personne à charge selon l'article 35, alinéa 1, lettre a ou b, LIFD.

Pour les contribuables qui ont des enfants mineurs ou majeurs qui suivent une formation, la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts des capitaux d'épargne en faveur de l'enfant est liée en principe à la déduction pour enfants. Si la déduction pour enfants n'est pas accordée, la déduction pour les primes d'assurance et les capitaux d'épargne peut être liée à la déduction pour personne à charge. Concrètement cela signifie ceci:

- Pour les parents qui sont taxés conjointement, la déduction pour les primes d'assurance et les capitaux d'épargne en faveur des enfants peut être déduite du revenu global des époux.
- Pour les parents qui ne sont pas taxés conjointement, le parent qui vit avec l'enfant mineur et qui reçoit des contributions d'entretien pour l'enfant peut en général demander la déduction pour les primes d'assurance et les capitaux d'épargne pour l'enfant. Si les parents détiennent l'autorité parentale en commun et qu'aucun d'eux ne demande une déduction pour des contributions d'entretien selon l'article 33, alinéa 1, lettre c, LIFD, chacun d'eux peut demander la moitié de la déduction.
- Pour les enfants majeurs suivant une formation, le parent qui verse des contributions d'entretien à l'enfant peut demander la déduction pour les primes d'assurance et les capitaux d'épargne. Si l'enfant ne reçoit pas de contributions d'entretien, le parent qui vit avec l'enfant peut demander la déduction.

L'attribution de la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts de capitaux d'épargne est exposée au ch. 14 en fonction des types de familles.

Si un contribuable de condition modeste bénéficie d'une réduction de ses primes d'assurance-maladie conformément aux articles 65 ss de la loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie (LAMal), cette réduction doit être prise en considération comme une diminution de ses charges avec pour conséquence que seules peuvent être déduites les primes effectivement payées par le contribuable pour lui et les personnes qui sont à sa charge.

8 Déduction pour la garde des enfants

8.1 Généralités

Depuis l'année fiscale 2011, une déduction en matière d'impôt fédéral direct peut être demandée pour les frais de garde des enfants par des tiers. En vertu de l'article 33, alinéa 3, LIFD, cette déduction est possible à certaines conditions. D'après la jurisprudence constante du Tribunal fédéral et la jurisprudence cantonale, les frais de la garde des enfants par des tiers ne peuvent être qualifiés de frais professionnels déductibles, même s'ils peuvent avoir un lien étroit avec l'obtention du revenu. C'est pourquoi la déduction pour les frais de garde des enfants par des tiers est conçue comme une déduction anorganique et plafonnée par an et par enfant.

8.2 Enfants pour lesquels la déduction peut être demandée

Les enfants pour lesquels la déduction pour la garde des enfants par des tiers peut être demandée sont les enfants biologiques et les enfants adoptés selon les articles 264 ss CC, d'une part, et d'autre part, pour les couples mariés, les enfants non communs (enfants d'un autre lit) car, d'après l'article 299 CC, chaque époux est tenu d'assister l'autre de façon appropriée dans l'exercice de l'autorité parentale à l'égard des enfants de l'autre et de le représenter lorsque les circonstances l'exigent.

Enfin, les parents nourriciers qui ont pris en charge un enfant chez eux doivent aussi pouvoir déduire les frais de garde des enfants par des tiers pendant leur activité lucrative, leur formation ou leur incapacité de gain, à condition que les frais de garde de l'enfant ne soient pas couverts par l'allocation d'entretien et que l'enfant soit pris en charge durablement dans

le ménage des parents nourriciers pour y être élevé. La déduction pour la garde des enfants n'est pas accordée aux contribuables qui prennent des enfants en placement à la journée.

Seuls les contribuables qui vivent dans le même ménage et pourvoient à l'entretien des enfants gardés par des tiers peuvent demander la déduction.

La déduction ne peut être demandée que pour les enfants qui n'ont pas encore 14 ans révolus. Par conséquent, elle peut être demandée jusqu'au 14^e anniversaire de l'enfant qui est gardé par des tiers.

8.3 Activité lucrative, formation, incapacité de gain

Le contribuable peut demander la déduction des frais de garde des enfants uniquement s'il ne peut l'exercer et que cet empêchement est en lien de causalité directe avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain.

Est considérée comme une activité lucrative toute activité lucrative dépendante ou indépendante au sens des articles 17 et 18 LIFD. Les parents au chômage qui doivent suivre des cours à la demande d'un office régional de placement ou qui doivent se présenter à un entretien d'embauche peuvent également demander la déduction pour ce temps. Ces efforts pour retrouver du travail doivent être assimilés à une activité lucrative.

Par formation, il faut comprendre une formation professionnelle comme un apprentissage ou des études. Sont également considérés comme des formations le perfectionnement professionnel en relation avec la profession apprise ou exercée et la reconversion professionnelle. En revanche, la visite d'un cours de peinture ou de yoga n'est pas considérée comme une formation au sens étroit et donc considérée comme un loisir.

La définition de l'incapacité de gain est fondée sur la loi fédérale du 6 octobre 2002 sur la partie générale du droit des assurances sociales (LPGA). Est réputée incapacité de gain toute diminution de l'ensemble ou d'une partie des possibilités de gain de l'assuré sur un marché du travail équilibré dans son domaine d'activité, si cette diminution résulte d'une atteinte à sa santé physique, mentale ou psychique et qu'elle persiste après les traitements et les mesures de réadaptation exigibles. Seules les conséquences de l'atteinte à la santé sont prises en compte pour juger de la présence d'une incapacité de gain. De plus, il n'y a incapacité de gain que si celle-ci n'est pas objectivement surmontable (art. 7 LPGA). Est réputée invalidité l'incapacité de gain totale ou partielle qui est présumée permanente ou de longue durée (art. 8 LPGA). Pour avoir droit à la déduction pour la garde des enfants, le contribuable ne doit pas seulement être frappé d'une incapacité de gain, il doit encore être incapable de garder ses enfants en raison de l'atteinte à sa santé.

Les frais de garde des enfants pouvaient auparavant être déduits dans le cadre de la déduction des frais liés à un handicap (art. 33, al. 1, let. h^{bis}, LIFD). D'après la circulaire de l'AFC n° 11 du 31 août 2005 relative à la «Deductibilité des frais de maladie et d'accident et des frais liés à un handicap», les frais de garde des enfants sont déductibles lorsque le contribuable souffre d'un handicap (ch. 4.3.2. de la circ.). Leur déduction intégrale est subordonnée à la production d'un certificat médical attestant que la personne a besoin de l'aide d'un tiers pour garder ses enfants en raison de son handicap. Or, les frais de garde des enfants par des tiers ne sont cependant déductibles que jusqu'à concurrence de 10'100 francs au maximum dans le cadre de la déduction pour les frais de garde des enfants. C'est pourquoi seule la part des frais de garde des enfants qui excède le montant de la déduction pour la garde des enfants peut être prise en compte dans le cadre de la déduction des frais liés à un handicap selon l'article 33, alinéa 1, lettre h^{bis}, LIFD.

8.4 Droit à la déduction

8.4.1 Généralités

Ont droit à la déduction les contribuables qui pourvoient à l'entretien des enfants, d'une part, et qui vivent avec eux dans le même ménage, d'autre part. En principe, il s'agit des parents et du parent qui élève seul ses enfants. Toutefois, si l'enfant ne vit pas avec ses parents mais, par exemple, chez un autre membre de la famille (tante, oncle, grand-mère, etc.) ou un tiers qui remplace les parents et entretient l'enfant (enfant placé), ces derniers doivent aussi pouvoir demander la déduction, si les autres conditions d'octroi sont remplies.

8.4.2 Couples mariés avec enfants

Les époux qui vivent en ménage commun peuvent demander la déduction pour la garde des enfants s'ils exercent en même temps une activité lucrative, suivent une formation ou sont frappés d'une incapacité de gain et ne sont donc pas capables d'assurer la garde de leurs enfants. Les frais prouvés de garde des enfants par des tiers sont déduits de la base de calcul commune de l'impôt jusqu'à concurrence du montant maximum de la déduction.

8.4.3 Parents non mariés (ménage commun) avec enfants communs ou non communs

Les parents non mariés qui vivent dans un ménage commun (union libre) avec des enfants communs peuvent demander la déduction lorsqu'ils exercent l'un et l'autre une activité lucrative, suivent une formation ou sont frappés d'une incapacité de gain et sont incapables d'assurer la garde de leurs enfants.

Les parents non mariés qui détiennent l'autorité parentale en commun peuvent chacun déduire au maximum 5'050 francs pour les frais de garde des enfants par des tiers. Les parents peuvent cependant demander une autre répartition à condition qu'ils se soient mis d'accord. C'est pourquoi ils doivent justifier et prouver cette autre répartition. Si le montant des frais dont la déduction est demandée par les parents dépasse le maximum de 10'100 francs, la déduction est réduite en fonction du rapport entre les frais prouvés et ce maximum.

Exemple: Frais de garde des enfants par des tiers

| | |
|----------|---------------|
| Parent 1 | 6'000 |
| Parent 2 | <u>9'000</u> |
| Total | <u>15'000</u> |

| | |
|-----------------|--------|
| Montant maximum | 10'100 |
|-----------------|--------|

Taxation

| | | |
|----------|--------------------------------------|--------------|
| Parent 1 | $10'100 \times \frac{6'000}{15'000}$ | 4'040 |
|----------|--------------------------------------|--------------|

| | | |
|----------|--------------------------------------|--------------|
| Parent 2 | $10'100 \times \frac{9'000}{15'000}$ | 6'060 |
|----------|--------------------------------------|--------------|

15'000

Total

10'100

En l'absence d'autorité parentale commune, il faut distinguer les situations où des contributions d'entretien sont demandées pour l'enfant ou si aucune contribution n'est demandée. S'il y a versements de contributions d'entretien, la réglementation valable pour les parents qui détiennent l'autorité parentale commune sur les enfants s'applique. Si aucune contribution d'entretien n'est demandée, seul le parent qui détient l'autorité parentale peut déduire les frais prouvés de garde des enfants par des tiers.

Pour les partenaires qui n'ont pas d'enfants communs, seul le parent qui détient l'autorité parentale peut demander la déduction.

8.4.4 Parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) et enfants communs

Pour les parents séparés, divorcés ou non mariés, c'est en principe le parent qui vit avec l'enfant et qui est empêché de le garder parce qu'il exerce une activité lucrative, est frappé d'une incapacité de gain ou suit une formation, qui peut demander la déduction. En général, il s'agit du parent qui détient l'autorité parentale (seul ou en commun) et qui reçoit les contributions d'entretien pour l'enfant selon l'article 23, lettre f, LIFD.

En cas de garde alternée, chaque parent peut déduire au maximum 5'050 francs des frais prouvés de garde des enfants par des tiers. Ils peuvent également demander une autre répartition de ces frais (les commentaires du ch. 8.4.3 sont aussi valables dans ce cas).

Les parents peuvent demander uniquement la déduction des frais afférant à la garde par des tiers pendant le temps où ils ont l'obligation de garder l'enfant.

8.5 Frais déductibles

La déduction correspond aux frais prouvés de la garde des enfants par des tiers jusqu'au plafond fixé par la loi. Seuls peuvent être déduits les frais engendrés exclusivement par la garde des enfants pendant la durée effective du travail, de la formation ou de l'incapacité de gain empêchant le contribuable de garder ses enfants.

Sont par exemple déductibles à titre de frais de garde des enfants par des tiers les indemnités journalières des organisations publiques ou privées comme les crèches ou les garderies, et la rémunération des personnes dont la profession principale ou accessoire est de garder des enfants comme les mamans de jour et les familles d'accueil. En revanche, les frais de nourriture ou d'autres frais d'entretien compris dans les frais de garde sont des frais afférents au train de vie qui ne sont pas déductibles. En effet, ces frais devraient être engagés même si l'enfant n'était pas gardé par des tiers.

Lorsque les parents assurent eux-mêmes la garde de leurs enfants, ces frais ne sont pas déductibles.

Lorsqu'une aide ménagère est engagée et qu'elle s'occupe aussi des enfants pendant que les parents exercent une activité lucrative, seule la partie des frais relative aux frais de garde des enfants par des tiers peut être déduite à titre de frais de garde des enfants par des tiers étant donné que les autres dépenses pour les travaux domestiques ne constituent pas des frais d'entretien déductibles.

Les frais d'écolage doivent également être qualifiés de frais d'entretien non déductibles. Pour ce qui est des frais d'internat, il faut par conséquent distinguer entre les frais d'écolage effectifs et les autres frais, qui font partie de la prise en charge des enfants dans les internats. Ainsi, il faut tenir compte d'une part équitable des frais d'internat à titre de frais de garde des enfants par des tiers qu'il est possible de faire valoir jusqu'à concurrence du montant maximal de la déduction.

Les frais de garde par des tiers en dehors du temps de travail ou du temps de formation des parents (p. ex. des frais de «baby-sitting» le soir ou durant le week-end) ne sont pas déductibles. Ces frais qui sont liés aux loisirs des parents doivent être considérés comme des frais liés au train de vie qui ne sont pas déductibles.

8.6 Obligation d'apporter la preuve

La preuve du droit à la déduction des frais de garde des enfants par des tiers incombe au contribuable. Il doit en principe joindre à sa déclaration d'impôt une liste des frais, des personnes ou des institutions qui ont assuré la garde des enfants. La déduction ne peut pas être accordée si les frais concernés ne sont pas entièrement prouvés. Des quittances, factures ou certificats de salaires sont des moyens de preuves adéquats. Les autorités de taxation devraient également accepter d'autres justificatifs pertinents.

De plus, le contribuable doit indiquer chaque fois la raison pour laquelle il a fait garder ses enfants par des tiers. L'autorité de taxation doit pouvoir vérifier si la déduction pour la garde des enfants est effectivement fondée. Les parents assujettis ont donc l'obligation d'indiquer la raison légale (activité lucrative, incapacité de gain, formation) pour laquelle ils n'ont pas pu assurer la garde de leurs enfants. En plus des frais de garde, le contribuable doit apporter spontanément la preuve de son incapacité de gain ou de sa formation, s'il invoque l'une de ces raisons.

Les frais de garde des enfants sont des dépenses privées du contribuable. Pour les parents qui exercent une activité lucrative indépendante, ils doivent donc être comptabilisés dans le compte privé; ils ne peuvent par conséquent pas être mis à la charge de la comptabilité commerciale. Ces contribuables doivent aussi indiquer séparément les personnes qui ont assuré la garde des enfants et justifier les frais.

9 Déduction sur le produit du travail du conjoint

9.1 Conditions

D'après la déduction sur le produit du travail du conjoint entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2008 (art. 33, al. 2, LIFD), une déduction du 50 % du revenu le moins élevé des époux est autorisée, mais au minimum 8'100 francs et au maximum 13'400 francs. Même si la déduction est aménagée maintenant en tant que déduction en %, le minimum fixé a pour conséquence que les couples dont le revenu secondaire est faible ne sont plus prétérités par rapport au droit antérieur. La déduction est subordonnée aux conditions suivantes:

- les époux doivent faire ménage commun,
- ils doivent, l'un et l'autre, obtenir un revenu d'une activité lucrative.

La déduction sur le produit du travail du conjoint n'est pas accordée seulement en cas d'activité lucrative dépendante des époux, mais aussi en cas de collaboration importante de l'un des époux à la profession, au commerce ou à l'industrie de l'autre. La collaboration est considérée comme importante lorsqu'elle est régulière et considérable et qu'un tiers obtiendrait pour cette activité un salaire au moins égal au montant de la déduction légale. Cela vaut également pour la collaboration à l'activité indépendante de l'époux, qu'elle soit principale ou accessoire.

En cas de collaboration dans le cadre d'une activité dépendante (principale ou accessoire) de l'époux, la déduction n'est accordée que si une collaboration considérable ou régulière du conjoint à l'activité de l'époux est prévue contractuellement.

Enfin, la déduction doit également être accordée lorsque les époux exercent conjointement une activité lucrative indépendante.

9.2 Définition du revenu de l'activité lucrative

Par revenu d'une activité lucrative, il faut comprendre la totalité du revenu d'un contribuable provenant de l'exercice d'une activité lucrative dépendante ou indépendante, principale ou accessoire selon sa déclaration d'impôt.

Le revenu d'une activité lucrative dépendante est égal au salaire brut moins les frais d'acquisition du revenu, les contributions à l'AVS/AI/APG/AC, les cotisations à la prévoyance professionnelle (2^e pilier) et à la prévoyance individuelle liée (pilier 3a) ainsi que les primes pour l'assurance contre les accidents non professionnels (AANP).

Le revenu d'une activité lucrative indépendante est égal au solde du compte de pertes et profits après déduction des contributions à la prévoyance professionnelle et à la prévoyance individuelle liée et d'éventuelles rectifications fiscales.

Les indemnités pour perte de gain en cas d'interruption temporaire du travail (indemnité en cas de service militaire ou de protection civile, assurance-maternité, indemnités journalières de l'assurance-chômage, de l'assurance-maladie et de l'assurance-accidents) sont assimilées au revenu de l'activité lucrative. En revanche, d'autres revenus, notamment les rentes de l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité (1^{er} pilier), les rentes de la prévoyance professionnelle (2^e pilier) et de la prévoyance individuelle liée (pilier 3a), le produit de la fortune ou les rentes viagères ne sont pas assimilés au revenu de l'activité lucrative.

9.3 Déduction pour la collaboration à la profession ou à l'exploitation du conjoint

En cas de collaboration importante du conjoint à l'activité lucrative de l'époux, le revenu de l'activité lucrative commune est attribué en principe par moitié à chacun des époux en plus de leurs revenus individuels, afin de faciliter l'application de la déduction. Il est possible de déroger à cette répartition par moitié si les époux rendent plausible que la collaboration du conjoint est plus importante et que l'autre époux réalise en plus d'autres revenus. On citera par exemple l'épouse qui accomplit l'essentiel des travaux courants d'une petite exploitation agricole commune, pendant que son époux exerce principalement une activité dépendante. La déduction en % est calculée sur le revenu du travail le moins élevé des époux.

Pour les époux qui exercent ensemble une activité lucrative indépendante, le revenu fiscal déterminant de l'activité lucrative (raison individuelle de l'un des époux ou participation d'un époux à une entreprise de personnes) constitue la base de calcul. En partant du principe que les frais commerciaux ou professionnels justifiés par l'usage commercial, les déductions

pour les assurances sociales et la moitié des contributions à la prévoyance professionnelle (contributions ordinaires) ont déjà été pris en compte dans le compte de résultat, le revenu déterminé obtenu après déduction des primes déductibles fiscalement pour la prévoyance individuelle liée (pilier 3a), les contributions à la prévoyance professionnelle et les rachats peut être réparti par moitié entre les époux. Si les époux dirigent une entreprise de personnes ensemble ou avec des tiers, la répartition se fonde sur la répartition comptable du bénéfice entre les associés. Dans ce cas aussi, il faut déduire les contributions à la prévoyance individuelle liée. Compte tenu d'éventuels autres revenus du travail, une déduction de 50 % du montant de ce revenu, mais au moins 8'100 francs et au plus 13'400 francs, peut être demandée sur le revenu le moins élevé. Si le revenu du conjoint déterminant pour le calcul de la déduction est inférieur à 8'100 francs, seul le montant de ce revenu peut être déduit. La déduction n'est pas accordée si l'exercice de l'activité lucrative se solde par une perte.

9.4 Calcul de la déduction

La déduction se calcule sur le revenu le moins élevé des époux. La moitié de ce revenu est déductible.

Si ce revenu diminué des frais d'acquisition du revenu, des cotisations à l'AVS/AI/APG/AC, des contributions à la prévoyance professionnelle et à la prévoyance liée et des primes pour l'AANP est inférieur à 8'100 francs, seul le montant de ce revenu peut être déduit. Si ce revenu réduit est compris entre 8'100 et 16'200 francs, la déduction est égale à 8'100 francs. Si ce revenu est supérieur à 16'200 francs, la déduction est égale à la moitié de ce revenu. Le montant maximum de la déduction (13'400 francs) est atteint à partir d'un revenu net déterminant de 26'800 francs. La déduction n'est pas réduite en cas d'activité lucrative temporaire ou à temps partiel.

10 Déduction pour enfants

10.1 Principe

Une déduction pour enfants peut être demandée pour chaque enfant mineur ou suivant une formation (art. 35, al. 1, let. a, LIFD), à condition qu'il existe un lien de filiation. La déduction peut donc être demandée en principe pour les enfants biologiques et les enfants adoptifs ainsi que pour les enfants d'un autre lit pour les époux taxés conjointement. En revanche, la déduction n'est pas accordée aux parents nourriciers pour les enfants placés. Les parents nourriciers qui pourvoient à l'entretien de l'enfant peuvent demander la déduction pour personne à charge, si les autres conditions d'octroi sont remplies.

Seule une pleine déduction est accordée par enfant. Outre le lien de filiation, l'octroi de la déduction suppose que la personne qui la demande pourvoie à l'entretien de l'enfant. Ce peut être aussi bien l'entretien effectif pour le bien corporel de l'enfant qu'un soutien financier.

Pour les parents taxés conjointement, la déduction pour enfants est déduite du revenu global. L'attribution de la déduction pour enfant en fonction des types de famille est exposée au ch. 14.

Le principe de la date d'effet selon l'article 35, alinéa 2, LIFD est applicable, c'est-à-dire que les époux ne peuvent demander la déduction pour enfants que s'ils remplissent les conditions d'octroi de la déduction à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement à l'impôt.

La déduction pour enfant est accordée proportionnellement (art. 35, al. 3, LIFD) aux personnes avec enfants qui ne sont assujetties que de manière limitée à l'impôt en Suisse selon les articles 4 et 5 LIFD. Cela vaut également pour les personnes assujetties de manière illimitée à l'impôt qui ont des revenus de source étrangère non imposables selon l'article 6, alinéa 1, LIFD. Le montant de la déduction se calcule en fonction du rapport entre le revenu net imposable² en Suisse et l'ensemble du revenu net.

10.2 Déduction pour les enfants mineurs

Les parents peuvent demander la déduction pour enfants pour leurs enfants mineurs s'ils pourvoient à leur entretien. Cette exigence légale est en principe remplie lorsque les parents ou l'un des parents détient l'autorité parentale. La condition de «pourvoir à l'entretien de l'enfant» n'est toutefois pas forcément liée à l'autorité parentale. Pour les parents vivant séparément, des contributions d'entretien pour l'enfant sont en général versées au parent qui détient l'autorité parentale. Celui-ci peut demander la déduction pour enfants et le parent qui verse les contributions peut les déduire entièrement de son revenu.

Les parents vivant séparément qui détiennent l'autorité parentale en commun peuvent demander chacun la moitié de la déduction à condition qu'ils ne demandent pas de déduction pour les contributions d'entretien en faveur de l'enfant selon l'article 33, alinéa 1, lettre c, LIFD. Cette condition est nécessaire pour empêcher qu'un contribuable ne cumule les déductions pour le même enfant (déduction pour enfants et déduction des contributions d'entretien). La répartition de la garde alternée n'est pas déterminante pour la répartition par moitié de la déduction pour enfants.

En vertu du principe de la date d'effet, la déduction ne peut plus être demandée si l'enfant devient majeur au cours de l'année fiscale et ne suit pas une formation.

10.3 Déduction pour enfants majeurs suivant une formation professionnelle ou des études

D'après l'article 277, alinéa 2, CC, les parents sont tenus d'assurer l'entretien de leur enfant, même après sa majorité, jusqu'à la fin d'une formation adéquate dans la mesure où les circonstances permettent de l'exiger d'eux. C'est pourquoi la déduction pour enfants peut aussi être demandée pour des enfants majeurs qui suivent une formation. Alors que le texte français de la loi prévoit explicitement les études en plus de la formation professionnelle, le texte allemand ne mentionnait que la formation professionnelle. Cette omission a été corrigée par l'adjonction du terme «schulische» dans le texte allemand de la loi. L'exigence que le contri-

² Pour les différentes notions du revenu, voir la systématique de la LIFD:

2. Titre 2: Impôt sur le revenu
Revenu imposable
Chap. 1, section 1 à 7 (art. 16 à 23)

= **«Revenu brut»**

./. «frais d'acquisition» selon chap. 3, sections 1 à 4 (art. 25 à 32)

= **«Revenu intermédiaire»**

./. déductions générales selon section 5 (art. 33 à 33a)

= **Revenu net**

./. déductions sociales selon chap. 4 (art. 35)

= *Revenu imposable*

buable pourvoie à l'entretien de l'enfant est remplie lorsqu'il verse à l'enfant des contributions au moins égales au montant de la déduction sociale. Conformément à la pratique, la déduction pour un enfant majeur suivant une formation n'est autorisée que s'il a effectivement besoin de ces contributions au moment déterminant. S'il obtient un revenu qui lui permet de pourvoir seul à son entretien, la déduction ne peut plus être demandée. Si l'enfant dispose par exemple d'une importante fortune, la déduction pour enfant n'est pas accordée lorsque les rendements de fortune permettent de pourvoir à l'entretien de l'enfant.

Par formation, il faut comprendre une formation professionnelle initiale, comme un apprentissage ou des études. Cette formation prend fin lorsque l'enfant a acquis le diplôme correspondant et est en mesure d'exercer une activité professionnelle convenable.

L'octroi de la déduction pour enfants est possible en cas de deuxième formation, s'il existe des raisons objectives d'entreprendre une telle formation afin de pouvoir exercer une activité professionnelle convenable.

En cas d'interruption de la formation professionnelle, la déduction pour enfants peut toujours être demandée si l'interruption n'est que temporaire par exemple pour effectuer le service militaire, le service civil ou le service de protection civile ou pour préparer les examens nécessaires à la formation.

Les séjours à l'étranger qui ne font pas partie de la formation professionnelle au sens strict mais qui n'ont pour but que d'améliorer les chances ultérieures de carrière, ne sont pas considérés comme une formation initiale. En l'occurrence, le principe de la date d'effet s'applique aussi: la déduction pour enfants n'est pas accordée si le séjour à l'étranger est en cours à la date d'effet. Si l'enfant a terminé sa formation avant la date d'effet, la déduction pour enfants n'est pas accordée non plus.

La déduction pour enfants n'est pas accordée en cas de perfectionnement professionnel de l'enfant majeur.

11 Déduction pour personne à charge

Un contribuable peut déduire ses contributions d'entretien à une personne frappée d'une incapacité de gain totale ou partielle, pour autant que sa contribution soit au moins égale au montant de la déduction (art. 35, al. 1, let. b, LIFD). L'assistance ne doit pas nécessairement reposer sur une obligation légale comme l'obligation d'entretien entre parents selon l'article 328 CC; elle peut également être contractuelle ou volontaire. La déduction n'est pas accordée si le montant de l'assistance pendant l'année fiscale est inférieur au montant de la déduction.

La déduction n'est octroyée qu'à la condition que la personne assistée ne puisse assurer seule son entretien temporairement ou durablement pour des raisons objectives. C'est le cas lorsqu'une personne, indépendamment de sa volonté, n'est pas ou n'est que partiellement en mesure d'exercer une activité lucrative. La déduction peut aussi être accordée pour les personnes qui, bien qu'elles soient capables d'exercer une activité lucrative, n'obtiennent pas un revenu suffisant en raison de leur chômage ou en tant que famille monoparentale avec des enfants en âge préscolaire et ont par conséquent besoin d'une assistance. Il n'y a cependant pas un besoin d'assistance lorsque la personne assistée renonce librement (sans une raison contraignante) à réaliser un revenu suffisant. De plus, les prestations d'entretien doivent être fournies gratuitement et sans contre-prestation. Si des prestations mesurables économiquement fournies par le bénéficiaire de la prestation (telles que par ex. l'entretien du

ménage) viennent contrebalancer les prestations d'entretien, il n'y a pas de contribution d'entretien au sens de l'article 35, alinéa 1, lettre b, LIFD.

Le besoin d'assistance doit toujours être apprécié selon des critères objectifs. Ces critères ne peuvent cependant pas être unifiés pour l'ensemble de la Suisse parce que le montant des frais d'entretien diffère en fonction des régions.

La déduction n'est pas autorisée si l'aide est fournie à l'époux / épouse taxé(e) conjointement. L'assistance réciproque des époux est déjà prise en compte avec le barème pour les personnes mariées (art. 36, al. 2, LIFD) et la déduction pour les couples mariés (art. 35, al. 1, let. c, LIFD).

La déduction ne peut pas être demandée non plus pour les enfants pour lesquels la déduction pour enfants est déjà accordée (art. 35, al. 1, let. a, LIFD). Cette interdiction du cumul entre la déduction pour enfants et la déduction pour personne à charge ne vaut que si la personne qui assure l'entretien est une seule et même personne. Pour les parents vivant séparément, il se peut, suivant la situation, qu'une déduction pour enfants et une déduction pour personne à charge soient octroyées pour le même enfant.

Pour les parents vivant séparément qui pourvoient à l'entretien de leurs enfants, il faut faire une distinction entre les enfants mineurs et les enfants majeurs. Pour les enfants mineurs, le parent qui verse des contributions d'entretien pour l'enfant peut les déduire (art. 33, al. 1, let. c, LIFD), mais il ne peut pas demander en plus la déduction pour personne à charge. La déduction pour enfants est octroyée au parent qui doit payer l'impôt sur les contributions d'entretien en faveur de l'enfant. Le parent qui verse des contributions d'entretien à l'enfant majeur en formation ne peut plus déduire ces contributions, mais il peut en principe demander en contrepartie la déduction pour enfants. Si les deux parents versent des contributions d'entretien, celui qui verse les contributions les plus élevées, c'est-à-dire en général celui qui a le revenu le plus élevé, peut demander la déduction pour enfants. L'autre parent peut demander la déduction pour personne à charge à condition que le montant de ses contributions soit au moins égal au montant de la déduction.

Comme pour toutes les déductions sociales, la situation à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement à l'impôt est déterminante pour l'octroi de la déduction (principe de la date d'effet; art. 35, al. 2, LIFD). En cas d'assujettissement partiel, la déduction est accordée proportionnellement (art. 35, al. 3, LIFD). Son montant est déterminé en fonction du rapport entre le revenu net imposable en Suisse et l'ensemble du revenu net³.

12 Déduction pour les couples mariés

Depuis le 1^{er} janvier 2008, une déduction est accordée aux couples mariés (art. 35, al. 1, let. c, LIFD). Cette déduction est conçue comme une déduction sociale d'un montant déterminé par couple et prend schématiquement en considération l'état civil des époux en diminuant quelque peu leur charge fiscale. En relation avec la hausse de la déduction pour double revenu, le surcroît de charge contraire à la Constitution pesant sur les couples mariés à deux revenus a été atténué par rapport aux concubins dans la même situation économique.

Le principe de la date d'effet est applicable selon l'article 35, alinéa 2, LIFD, c'est-à-dire que les époux ne peuvent demander la déduction pour couples mariés que s'ils font effectivement ménage commun à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement à l'impôt.

³ Pour la notion de revenu net, cf. note de bas de page 2.

La déduction pour couple marié est accordée proportionnellement (art. 35, al. 3, LIFD) aux époux qui sont assujettis de manière limitée à l'impôt en Suisse selon les articles 4 et 5 LIFD. Cela vaut également pour les personnes assujetties de manière illimitée à l'impôt qui ont des revenus non imposables à l'étranger au sens de l'article 6, alinéa 1, LIFD. Le montant de la déduction est calculé en fonction du rapport entre le revenu net imposable en Suisse⁴ et l'ensemble du revenu net.

13 Barèmes

13.1 Principe

Selon la législation régissant l'impôt fédéral direct, l'imposition des personnes physiques repose sur trois barèmes. L'article 36 LIFD prévoit un barème de base, un barème pour les personnes mariées et un barème pour les personnes qui vivent avec des enfants. Ces barèmes tiennent compte de la capacité économique différente de ces trois catégories de contribuables.

Le barème de base et le barème pour les personnes mariées continuent de s'appliquer à la taxation ordinaire.

En ce qui concerne l'imposition des prestations en capital de la prévoyance, l'article 38 LIFD renvoie aux barèmes de l'article 36, alinéas 1, 2 et 2^{bis}, première phrase, LIFD (barème de base et barème pour les personnes mariées). Les prestations en capital de la prévoyance seront donc soumises à un impôt annuel entier calculé sur la base du taux représentant le cinquième des barèmes ordinaires de l'article 36, alinéas 1, 2 et 2^{bis}, première phrase, LIFD. Par contre, la déduction par enfant sur le montant de l'impôt comprise dans le barème parental conformément à l'article 36, alinéa 2^{bis}, deuxième phrase, LIFD, n'est pas applicable

13.2 Barème de base

Le barème de base (art. 36, al. 1, LIFD) est le barème général qui s'applique à tous les contribuables qui ne remplissent pas les conditions des barèmes spéciaux des alinéas 2 et 2^{bis}, en particulier aux catégories de contribuables suivantes:

- Personnes seules veuves ou célibataires
- Personnes séparées en fait ou en droit ou divorcées qui ne vivent pas en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses
- Concubins sans enfant
- Concubins qui vivent avec leur enfant, mais ne détiennent pas l'autorité parentale et ne pourvoient pas à l'essentiel de l'entretien de l'enfant.

13.3 Barème pour les personnes mariées

Le barème pour les personnes mariées de l'article 36, alinéa 2, LIFD ne s'applique en fait plus qu'aux époux qui font ménage commun, qui ne vivent pas avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assurent l'essentiel de l'entretien.

⁴ Pour la notion de revenu net, cf. note de bas de page 2.

Si les époux vivent séparément, le barème de base ou, si l'un des époux vit avec un ou des enfants, le barème parental s'applique.

13.4 Barème parental

13.4.1 Généralités

Les contribuables qui vivent avec des enfants sont imposés selon le barème parental (art. 36, al. 2^{bis}, LIFD). Le barème parental est le plus «léger» des trois. Il se compose du barème pour les personnes mariées (base) et d'une déduction du montant de l'impôt égale à 251 francs au maximum par enfant ou par personne nécessiteuse. Cette déduction est une mesure purement tarifaire qui n'a rien à voir avec une déduction sociale.

Pour calculer le montant de l'impôt selon le barème parental, les frais relatifs aux enfants sont pris en compte dans une première étape au moyen de la déduction pour enfants et de la déduction pour les frais de garde des enfants par des tiers sur l'assiette de l'impôt. Dans une deuxième étape, le barème pour les personnes mariées est appliqué. Le montant de l'impôt calculé sur la base de ce barème est réduit dans une troisième étape de 251 francs au maximum par enfant. La combinaison barème de base et déduction du montant de l'impôt n'est pas possible.

L'application du barème parental suppose que le contribuable vive avec l'enfant ou la personne nécessiteuse dans le même ménage et qu'il pourvoie à l'essentiel de leur entretien. Ces deux conditions sont impératives. Le barème parental ne peut pas être divisé entre plusieurs contribuables. Si les parents sont séparés de fait ou de droit, le barème parental est toujours accordé exclusivement à un seul d'entre eux. L'attribution de l'autorité parentale commune ne doit pas mener à une application multiple du barème parental aux époux vivant en ménage commun ainsi qu'aux contribuables veufs, séparés, ou célibataires qui vivent avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dans le même ménage.

En cas de vie commune, on se base sur le domicile. D'après l'article 25, alinéa 1, CC, le domicile d'un enfant sous autorité parentale est celui de ses père et mère ou, s'ils n'ont pas de domicile commun, le domicile du parent qui a la garde de l'enfant. Dès qu'il devient majeur, l'enfant peut fonder son propre domicile. Pour les enfants majeurs qui suivent une formation, les parents n'ont par conséquent droit au barème parental que si l'enfant vit dans leur ménage. Si l'école de l'enfant se trouve dans un autre lieu que celui du domicile de ses parents, le barème parental ne peut être accordé que si l'enfant est une personne en séjour au lieu de sa formation, mais a gardé son domicile auprès de ses parents. En cas d'apprentissage professionnel ou d'études, ce devrait en général être le cas car, selon l'article 26 CC, le séjour dans un lieu pour y fréquenter une école ne constitue pas un domicile. Toutefois si l'enfant majeur a changé de domicile, ses parents seront imposés selon le barème pour les personnes mariées, ou selon le barème de base s'ils ne sont pas mariés, même s'ils continuent d'entretenir leur enfant.

Si les conditions d'application du barème parental ne sont plus remplies, par exemple suite au décès de l'enfant, à la fin de la formation ou de la nécessité de l'assistance, les parents ou les personnes adultes sont de nouveau imposés selon le barème pour les personnes mariées ou, si elles ne sont pas mariées, selon le barème de base.

13.4.2 Application du barème parental en cas d'enfant mineurs

L'application du barème parental suppose, outre la vie en commun, que le contribuable ou le couple pourvoie à l'essentiel de l'entretien de l'enfant ou de la personne nécessiteuse. Pour

les enfants mineurs de parents séparés ou non mariés vivant ensemble, «l'essentiel» signifie que le parent qui pourvoit à plus de la moitié des frais d'entretien de l'enfant peut demander l'application du barème parental. Si des parents séparés ou non mariés vivant ensemble (concubins), demandent des contributions d'entretien pour l'enfant mineur, il faut partir de l'idée que le parent qui reçoit les contributions sur lesquelles il doit payer l'impôt auxquelles s'ajoutent ses propres contributions pourvoit à l'essentiel de l'entretien de l'enfant et a droit à l'application du barème parental. C'est en général le parent qui détient l'autorité parentale. Le parent qui verse les contributions peut, en contrepartie, déduire ces contributions de son revenu.

Pour ce qui est de l'application du barème parental en fonction du type de famille, il faut relever ce qui suit:

Couple marié et enfant mineur

Les époux vivant en ménage commun sont taxés conjointement et imposés selon le barème parental.

Parents séparés et enfant mineur

Pour les parents séparés, divorcés ou non mariés qui ont chacun leur propre ménage, il faut distinguer, pour attribuer le barème parental, selon que les parents exercent l'autorité parentale en commun ou non. Si seul l'un des parents détient l'autorité parentale, il faut partir de l'idée qu'il pourvoit à l'essentiel de l'entretien de l'enfant et qu'il a droit à l'application du barème parental.

En cas d'autorité parentale commune, le parent qui reçoit les contributions d'entretien est imposé selon le barème parental. Si aucune contribution d'entretien n'est demandée pour l'enfant, il faut distinguer selon que les parents ont la garde alternée de l'enfant ou non. S'il n'y a pas garde alternée, le parent qui vit avec l'enfant est imposé selon le barème parental. En cas de garde alternée, il faut partir de l'idée que le parent qui a le revenu net le plus élevé pourvoit à l'essentiel de l'entretien de l'enfant et bénéficie en conséquence du barème parental.

Parents non mariés vivant dans le même ménage et enfant mineur (concubins)

Pour les parents non mariés qui vivent ensemble, il faut distinguer, pour attribuer le barème parental, si les parents exercent l'autorité parentale en commun ou non et si des contributions d'entretien pour l'enfant sont demandées.

Si l'autorité parentale n'est pas exercée en commun, le parent qui détient cette autorité et qui, en général, reçoit les contributions d'entretien pour l'enfant, bénéficie du barème parental. Si aucune contribution d'entretien n'est demandée pour l'enfant, c'est le détenteur de l'autorité parentale qui est imposé selon le barème parental.

En cas d'autorité parentale conjointe, le parent qui reçoit les contributions d'entretien pour l'enfant est imposé selon le barème parental. Si aucune contribution d'entretien n'est demandée, il faut partir de l'idée que le parent qui a le revenu le plus élevé pourvoit à l'essentiel de l'entretien de l'enfant et bénéficie en conséquence du barème parental.

13.4.3 Application du barème parental en cas d'enfant majeur suivant une formation

Le barème parental est également accordé aux contribuables qui vivent avec des enfants majeurs suivant une formation. Dans ce cas également, la personne qui demande l'application du barème parental doit pourvoir à l'essentiel de l'entretien de l'enfant. C'est pourquoi le barème parental, comme la déduction pour enfants, n'est accordé que si l'enfant majeur suivant une formation a besoin des contributions d'entretien des parents à la date d'effet déterminante. Si l'enfant réalise un revenu qui lui permet de pourvoir à son entretien, le barème parental n'est plus applicable. Si l'enfant dispose par exemple d'une importante fortune, le barème parental n'est pas accordé lorsque les rendements de fortune permettent de pourvoir à l'entretien de l'enfant. Comme pour la déduction pour enfants, il faut comprendre, par formation, des cours pour acquérir une première formation professionnelle. C'est pourquoi on peut se référer aux commentaires du ch. 10.3 relatifs à la déduction pour enfants.

Couple marié et enfant suivant une formation

Les époux vivant en ménage commun sont imposés conjointement et selon le barème parental.

Parents séparés et enfant majeur suivant une formation

Le barème parental est accordé au parent qui vit avec l'enfant. Il faut partir de l'idée que ce parent pourvoit effectivement ou financièrement à l'essentiel de l'entretien de l'enfant même si l'autre parent verse des contributions d'entretien à l'enfant conformément à l'article 24, lettre e, LIFD. Ce parent est imposé selon le barème de base, mais il peut en contrepartie demander la déduction pour enfants selon l'article 35, alinéa 1, lettre a, LIFD.

Parents non mariés vivant en ménage commun avec un enfant majeur suivant une formation (concupins)

Pour les parents non mariés, l'attribution du barème parental se fonde sur les contributions d'entretien en faveur de l'enfant selon l'article 24, lettre e, LIFD. Le parent qui est le seul à verser des contributions d'entretien a droit au barème parental. Lorsque les deux parents versent des contributions d'entretien, il faut partir de l'idée que le parent qui verse les contributions financières les plus élevées, c'est-à-dire en général celui qui a le revenu le plus élevé, pourvoit à l'entretien de l'enfant et a droit au barème parental et à la déduction pour enfants. L'autre parent peut demander la déduction pour personne à charge selon l'article 35, alinéa 1, lettre b, LIFD, à condition que ses prestations soient au moins égales au montant de cette déduction.

Lorsque l'enfant ne reçoit pas de contribution d'entretien selon l'article 24, lettre e, LIFD, le barème parental est accordé au parent qui dispose du revenu net le plus élevé, car on peut partir de l'idée qu'il apporte une contribution financière plus élevée à l'enfant.

13.4.4 Application du barème parental en cas de personnes nécessiteuses

Le barème parental est également accordé lorsqu'un contribuable vit avec une personne nécessiteuse, à condition qu'il pourvoie à l'essentiel de l'entretien de cette personne. Conformément à la pratique relative à l'article 36, alinéa 2, LIFD, cette condition est considérée comme remplie si les conditions de la déduction pour personne à charge (art. 35, al. 1, let. b, LIFD) sont remplies (cf. ch. 11).

13.4.5 Principe de la date d'effet

L'article 36 LIFD ne donne aucune indication sur le moment déterminant pour choisir le barème applicable. En vertu du lien étroit entre les barèmes et les déductions sociales, il faut appliquer le principe de la date d'effet applicable aux déductions sociales conformément à l'article 35, alinéa 2, LIFD. C'est pourquoi les conditions d'application du barème parental doivent être remplies à la fin de la période fiscale ou à la fin de l'assujettissement.

13.4.6 Assujettissement inférieur à une année

Si l'assujettissement ne dure qu'une partie de l'année fiscale, la déduction du montant de l'impôt n'est accordée qu'en proportion. Dans ce cas, le barème pour les personnes mariées est toujours applicable, mais le montant de l'impôt n'est diminué que du montant proportionnel de la déduction de 251 francs pour chaque enfant et chaque personne nécessiteuse. Le montant de la déduction est calculé en fonction du rapport entre le revenu imposable en Suisse et le revenu déterminant pour le taux.

Exemple: Arrivée de l'étranger

Hypothèses:

| | |
|--|-------------------------------|
| Type de couple | époux vivant en ménage commun |
| Nombre d'enfants dans le ménage | 2 |
| Début de l'assujettissement | 1 ^{er} juin |
| Revenu imposable en fr. | 146'000 |
| Revenu déterminant pour le taux en fr. | 250'000 |
| Taux de l'impôt en % (PF 2011) | 7,663 |

Calcul de l'impôt:

| | francs | Taux en % | francs |
|---|---|-----------|-----------|
| Impôt avant déduction | 146'000 | 7,663 | 11'188,00 |
| ./. déduction proportionnelle du montant de l'impôt | $\frac{(2 \times 251) \times 146'000}{250'000}$ | | - 293,15 |
| Impôt dû | | | 10'894,85 |

13.4.7 Assujettissement partiel

En cas d'assujettissement limité fondé sur un rattachement économique selon les articles 4 et 5 LIFD, la déduction du montant de l'impôt est accordée proportionnellement.

En cas d'assujettissement illimité fondé sur un rattachement personnel, la déduction du montant de l'impôt n'est également accordée que proportionnellement, pour autant que les revenus de source étrangère soient exclus du champ de l'impôt conformément à l'article 6, alinéa 1, LIFD ou sur la base d'une convention de double imposition.

En cas d'assujettissement partiel, le montant de l'impôt n'est réduit que de la part proportionnelle de la déduction de 251 francs pour chaque enfant et chaque personne nécessiteuse. Le montant de la déduction se calcule suivant le rapport entre le revenu imposable et le revenu déterminant pour le taux.

Exemple: Assujettissement limité fondé sur un rattachement économique (maison de vacances en Suisse; art. 4, al. 1, let. c et 21, LIFD)

Hypothèses:

| | |
|--|-------------------------------|
| Type de couple | époux vivant en ménage commun |
| Nombre d'enfant dans le ménage | 2 |
| Revenu imposable en fr. | 20'000 |
| Revenu déterminant pour le taux en fr. | 250'000 |
| Taux de l'impôt en % (PF 2011) | 7,663 |

Calcul de l'impôt:

| | francs | Taux en % | francs |
|---|---|-----------|----------|
| Impôt avant déduction | 20'000 | 7,663 | 1'532,60 |
| ./. déduction proportionnelle du montant de l'impôt | $(2 \times 251) \times 20'000$ 250'000 | | - 40,15 |
| Impôt dû | | | 1'492,45 |

Même s'il y avait une combinaison d'assujettissement partiel et d'assujettissement inférieur à une année, il faut calculer la déduction du montant de l'impôt en fonction du rapport entre le revenu imposable et le revenu déterminant le taux le plus élevé.

13.4.8 Imposition d'après la dépense

D'après l'article 14, alinéa 3, LIFD, le calcul de l'impôt des personnes imposées d'après la dépense se fonde sur le barème ordinaire. Dans le cadre de l'imposition d'après la dépense, la situation personnelle qui donne droit à des déductions dans le cadre de la taxation ordinaire n'est pas prise en considération. Par conséquent, le législateur a disposé, à l'article 14, alinéa 3, LIFD, que seul s'appliquait le barème de base (art. 36, al. 1, LIFD) ou le barème pour les personnes mariées (art. 36, al. 2, LIFD). Le barème parental ne s'applique donc pas en cas d'imposition d'après la dépense.

13.4.9 Impôt à la source des personnes physiques

Les déductions pour charges familiales doivent être prises en considération pour calculer les barèmes de l'impôt à la source sur les personnes physiques (art. 86, al. 1, LIFD). Cela vaut aussi pour le barème parental, qui est pris en compte dans les barèmes correspondants en tant que déduction sur le montant de l'impôt.

13.4.10 Imputation forfaitaire d'impôt

Le barème parental a un impact sur le calcul du montant maximum en cas d'imputation forfaitaire d'impôt. D'après l'article 9, alinéa 1 de l'ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt («l'ordonnance»), le taux de l'impôt de la Confédération doit être calculé après la déduction de 251 francs pour chaque enfant et chaque personne nécessaire (= impôt effectivement perçu après la déduction par rapport au revenu imposable pour l'IFD).

Exemple:

| | |
|--|-------------------------------|
| Type de couple | époux vivant en ménage commun |
| Nombre d'enfant dans le ménage | 2 |
| Revenu imposable en fr. | 100'000 |
| Revenu déterminant pour le taux en fr. | 100'000 |
| Taux de l'impôt en % (PF 2014) | 1,968 |

Calcul de l'impôt:

| | francs | Taux en % | francs |
|---|---------|-----------|----------|
| Impôt avant déduction | 100'000 | 1,968 | 1'968,00 |
| ./. déduction proportionnelle du montant de l'impôt | 2 x 251 | | - 502,00 |
| Impôt dû | | | 1'466.00 |

Taux de l'impôt selon l'art. 9, al. 1 de l'ordonnance:

$$\frac{1'466 \times 100}{100'000} = \mathbf{1,466 \%}$$

S'il n'y a pas d'impôt fédéral direct à payer suite à l'application du barème parental, l'imputation forfaitaire d'impôt est limitée aux deux tiers des impôts à la source étrangers non récupérables. Pour calculer le montant maximum, il ne faut prendre en considération que les impôts sur le revenu du canton et de la commune. La part de la Confédération à l'imputation forfaitaire d'impôt tombe (art. 12, al. 1, et 20, al. 2, de l'ordonnance).

Les cantons qui, selon l'article 9, alinéa 2 de l'ordonnance, utilisent leur propre tarif pour calculer le montant maximum doivent l'adapter en fonction du nouveau barème parental de la LIFD.

13.4.11 Prestations en capital selon l'article 38 LIFD et rachat fictif selon l'article 37b LIFD

Les prestations en capital provenant de la prévoyance et les sommes versées ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé conformément à l'article 38 LIFD, ainsi que les rachats fictifs selon l'article 37b LIFD sont imposés séparément. Ils sont soumis à un impôt annuel entier. L'impôt est calculé sur la base du taux représentant le cinquième des barèmes inscrits à l'article 36, alinéas 1, 2 et 2^{bis}, LIFD. Jusqu'à présent, l'article 38 LIFD se référait au barème de base et au barème pour les personnes mariées, mais pas au barème pour les personnes mariées aussi prévu dans le barème parental. La dernière édition de la présente circulaire expliquait qu'il s'agissait d'une lacune et que les prestations en capital de la prévoyance des familles monoparentales devaient être imposées selon le barème pour personnes mariées et non pas selon le barème de base. La loi fédérale sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques comble cette lacune. Les prestations en capital de la prévoyance des familles monoparentales et des personnes mariées avec enfants sont imposées selon le barème prévu par l'article 36, alinéa 2^{bis}, première phrase, LIFD (barème pour personnes mariées). Par contre, la déduction par enfant sur le montant de l'impôt comprise dans le barème parental conformément à l'article 36, alinéa 2^{bis}, deuxième phrase, LIFD, n'est pas applicable.

13.4.12 Reste du bénéfice de liquidation selon l'article 37b LIFD

Le 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 (art. 37b LIFD). Le cinquième du reste du bénéfice de liquidation est déterminant pour le calcul du taux applicable au reste du bénéfice de liquidation (art. 9 de l'ordonnance sur l'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante, OIBL, RO 2010 717). Le taux de l'impôt doit toutefois être de 2 % au moins (art. 37b, al. 1, LIFD et art. 10 OIBL).

La déduction sur le montant de l'impôt prévue dans le barème parental ne s'applique pas à ces revenus imposables séparément.

14 Imposition des parents et époux divorcés ou séparés ou couples non mariés faisant ménage commun

14.1 Imposition des contributions d'entretien aux époux séparés de fait ou de droit ou divorcés

14.1.1 Aspects de droit civil

D'après l'article 125, alinéa 1, CC, une contribution d'entretien équitable est due après le divorce si l'on ne peut raisonnablement attendre d'un époux qu'il pourvoie lui-même à son entretien convenable, y compris à la constitution d'une prévoyance vieillesse appropriée. Cette contribution peut avoir la forme d'une rente ou d'une indemnité en capital. D'après la teneur de la loi, cette contribution est en principe accordée sous forme de rente. Si le juge considère que les conditions du versement d'une contribution d'entretien sont remplies, il fixe le montant de la rente et fixe le moment à partir duquel elle est due (art. 126, al. 1, CC). Lorsque des circonstances particulières le justifient, il peut imposer un règlement définitif en capital plutôt qu'une rente (art. 126, al. 2, CC).

L'obligation d'entretien des époux séparés de fait ou de droit ne s'apprécie pas en fonction des dispositions sur l'entretien après le divorce mais sur celles des articles 163 ss CC (entretien de la famille) et 176 CC (organisation de la vie séparée). En principe, les époux contribuent ensemble, chacun selon ses facultés, à l'entretien convenable de la famille. Ils conviennent de la façon dont chacun apporte sa contribution, notamment par des prestations en argent, son travail au foyer, les soins qu'il voue aux enfants ou l'aide qu'il prête à son conjoint dans sa profession ou son entreprise (art. 163, al. 1 et 2 CC). En cas de séparation de droit, le juge fixe la contribution pécuniaire que l'un des époux doit à l'autre (art. 176, al. 1, ch. 1, CC) en partant des dispositions convenues expressément ou tacitement par les époux et les adapte en fonction des circonstances actuelles (pour ce qui est de la fixation des contributions d'entretien, cf. not. Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch, Bd. 1, 3. Auflage, Basel 2006, p. 1037 ss).

14.1.2 Aspects de droit fiscal

Le contribuable qui verse des contributions d'entretien à son époux séparé de fait ou de droit ou divorcé peut les déduire entièrement de son revenu (art. 33, al. 1, let. c LIFD). L'époux

qui les reçoit doit payer l'impôt sur ces contributions (art. 23, let. f LIFD). En vertu du principe de correspondance applicable en l'occurrence, toutes les contributions d'entretien qui sont imposables pour l'époux qui les reçoit sont déductibles pour l'époux qui les verse.

En général, les contributions d'entretien ont la forme d'une rente en argent, mais elles peuvent revêtir une autre forme, comme le paiement du loyer ou des intérêts hypothécaires, ou celle de prestations en nature.

Les contributions d'entretien sous forme d'indemnités pécuniaires versées à l'époux séparé ou divorcé peuvent revêtir aussi bien la forme d'une rente que celle d'un capital. Conformément à la pratique actuelle, approuvée par le Tribunal fédéral (arrêt du 29 janvier 1999, ATF 125 II 183), la déduction des contributions sous forme de rente ne peut pas être étendue aux contributions d'entretien sous forme de capital. Par conséquent l'époux qui verse un capital à l'autre ne peut le déduire de son revenu et l'époux qui le reçoit ne doit pas le déclarer comme revenu.

Les prestations de l'un des époux en exécution de créances de droit matrimonial ne constituent pas des contributions d'entretien. D'après l'article 24, lettre a, LIFD, ces prestations sont, pour l'époux qui les reçoit, des revenus exonérés de l'impôt provenant de la «liquidation du régime matrimonial». Pour l'époux qui les verse, elles ne sont par conséquent pas déductibles. S'il s'agit de rentes viagères, l'époux qui les reçoit doit payer l'impôt sur ces rentes à concurrence de 40 % de leur montant en vertu de l'article 22, alinéa 3, LIFD. De son côté, le débiteur des rentes peut aussi déduire 40 % de leur montant en vertu de l'article 33, alinéa 1, lettre b, LIFD.

On relèvera que les prestations versées en «exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille» (p. ex. aliments à des parents en ligne directe ascendante et descendante ainsi qu'aux frères et sœurs; art. 328 CC) ne sont pas déductibles (art. 33, al. 1, let. c, LIFD).

14.2 Imposition de la contribution d'entretien pour enfant

14.2.1 Aspects de droit civil

D'une part, le CC prévoit de confier l'autorité parentale en commun aux parents non mariés; d'autre part, il prévoit aussi de laisser aux parents l'exercice conjoint de l'autorité parentale après la séparation ou le divorce. L'autorité parentale commune tient compte du fait qu'aujourd'hui, de plus en plus, le père et la mère sont capables d'exercer de manière égale l'autorité parentale et d'assurer la garde des enfants.

L'article 298a, alinéa 1, CC dispose que, sur requête des père et mère non mariés, l'autorité tutélaire attribue l'autorité parentale conjointement aux deux parents si les conditions suivantes sont remplies: l'autorité parentale conjointe doit être compatible avec le bien de l'enfant et les parents doivent soumettre à l'autorité tutélaire, pour ratification une convention déterminant leur participation à la prise en charge de l'enfant.

L'autorité parentale conjointe est la règle pour les père et mère mariés qui font ménage commun (art. 297, al. 1, CC). Elle est maintenue lorsque la vie commune est suspendue ou lorsque les époux sont séparés de corps; toutefois, dans ces circonstances, le juge peut confier l'autorité parentale à un seul des époux (art. 297, al. 2, CC). En cas de divorce, le juge attribue en principe l'autorité parentale à l'un des parents et fixe la contribution d'entretien due par l'autre. D'après l'article 133, alinéa 3, CC, le juge peut toutefois, sur requête des père et mère, maintenir l'exercice en commun de l'autorité parentale. Les conditions de ce maintien sont les mêmes que celles posées à l'article 298a, alinéa 1, CC.

14.2.2 Aspects de droit fiscal

Les contributions d'entretien qu'un parent reçoit pour les enfants sur lesquels il exerce son autorité parentale sont entièrement imposables (art. 23, let. f, LIFD). Il doit donc payer l'impôt sur ces contributions. Par ailleurs, le parent qui verse les contributions d'entretien peut les déduire entièrement de son revenu (art. 33, al. 1, let. c, LIFD). La déductibilité des contributions d'entretien en faveur des enfants mineurs ne vaut cependant que pour les contributions d'entretien dues en vertu du droit de la famille, mais pas pour les contributions volontaires (ATF du 31.5.1999 en la cause M., NStP 53, 106). Ces contributions sont en général fixées officiellement ou judiciairement; elles peuvent aussi être convenues contractuellement. Les contributions doivent avoir été réellement versées pour que le débiteur puisse les déduire et que le bénéficiaire doive les ajouter à son revenu.

Les contributions d'entretien pour l'enfant mineur versées à l'époux ou versées directement à l'enfant majeur ont généralement la forme de rentes. Elles peuvent également revêtir d'autres formes, comme le paiement des frais d'écolage ou des primes d'assurance-maladie. Des contributions en nature sont aussi possibles. Si la contribution d'entretien est versée sous forme de capital, l'époux qui verse le capital ne peut le déduire de son revenu et la personne qui le reçoit ne doit par conséquent pas le déclarer comme revenu.

Les contributions d'entretien pour l'enfant majeur qui suit une formation ne sont pas imposables, ni pour l'enfant ni pour le parent qui vit avec lui. L'enfant reçoit des prestations exonérées de l'impôt basées sur «l'exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille» (art. 24, let. e, LIFD). Le parent qui verse ces contributions ne peut pas les déduire de son revenu, car elles constituent de simples «frais d'entretien du contribuable et de sa famille» non déductibles selon l'article 34, lettre a, LIFD.

14.3 Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant mineur commun, sans autorité parentale commune, avec contributions d'entretien

14.3.1 Contributions d'entretien

- Le parent qui reçoit les contributions d'entretien pour l'enfant doit l'impôt sur ces contributions.
- Le parent qui les verse peut les déduire de son revenu.

14.3.2 Déductions

- Le parent qui vit avec l'enfant et pourvoit à l'essentiel de son entretien (c'est-à-dire en général celui qui reçoit les contributions d'entretien), peut demander la déduction pour enfants et la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts de capitaux d'épargne pour l'enfant.
- Le parent qui vit avec l'enfant peut demander la déduction pour la garde des enfants par des tiers. En cas de garde alternée, chaque parent peut déduire les frais de garde prouvés mais au maximum 5'050 francs. Une autre répartition doit être prouvée par les parents. Si la déduction des frais demandée par les parents dépasse 10'100 francs, les déductions sont réduites à ce montant en fonction du rapport entre les frais prouvés.

14.3.3 Barèmes

- Le parent qui détient l'autorité parentale, vit avec l'enfant et pourvoit à l'essentiel de son entretien est imposé selon le barème parental.
- Le parent qui verse les contributions d'entretien est imposé selon le barème de base.

14.4 Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant mineur commun et autorité parentale commune, avec ou sans garde alternée, sans contribution d'entretien

Si aucun des parents ne demande une déduction pour les contributions d'entretien en faveur de l'enfant selon l'article 33, alinéa 1, lettre c, LIFD, les parents sont imposés de la manière suivante:

14.4.1 Déductions

- Chaque parent peut demander la moitié de la déduction pour enfants et la moitié de la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts de capitaux d'épargne pour l'enfant.
- Le parent qui vit avec l'enfant peut demander la déduction pour la garde des enfants par des tiers. En cas de garde alternée, chaque parent peut déduire les frais de garde prouvés mais au maximum 5'050 francs. Une autre répartition doit être prouvée par les parents. Si la déduction des frais demandée par les parents dépasse 10'100 francs, les déductions sont réduites à ce montant en fonction du rapport entre les frais prouvés.

14.4.2 Barèmes

- En l'absence de garde alternée, le parent qui vit avec l'enfant et pourvoit à l'essentiel de son entretien est imposé selon le barème parental. L'autre parent est imposé selon le barème de base.
- En cas de garde alternée, le parent qui pourvoit à l'essentiel de l'entretien de l'enfant est imposé selon le barème parental. En l'occurrence, il faut partir de l'idée qu'il s'agit du parent qui a le revenu le plus élevé. L'autre parent est imposé selon le barème de base.

14.5 Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant mineur commun et autorité parentale commune, avec ou sans garde alternée, avec contributions d'entretien

Si l'un des parents demande une déduction pour les contributions d'entretien en faveur de l'enfant selon l'article 33, alinéa 1, lettre c, LIFD, les parents sont imposés de la manière suivante:

14.5.1 Contributions d'entretien

- Le parent qui reçoit les contributions d'entretien pour l'enfant doit l'impôt sur ces contributions.
- Le parent qui les verse peut les déduire de son revenu.

14.5.2 Déductions

- Le parent qui reçoit les contributions d'entretien peut demander la déduction pour enfants et la déduction pour primes d'assurance et intérêts des capitaux d'épargne pour l'enfant.
- Le parent qui vit avec l'enfant et reçoit les contributions d'entretien peut aussi demander la déduction pour la garde des enfants par des tiers. En cas de garde alternée, chaque parent peut déduire les frais de garde prouvés mais au maximum 5'050 francs. Une autre

répartition doit être prouvée par les parents. Si la déduction des frais demandée par les parents dépasse 10'100 francs, les déductions sont réduites à ce montant en fonction du rapport entre les frais prouvés.

14.5.3 Barèmes:

- Le parent qui reçoit les contributions est imposé selon le barème parental.
- Le parent qui verse les contributions est imposé selon le barème de base.

14.6 Parents non mariés (ménage commun) avec enfant mineur commun, sans autorité parentale commune ni contribution d'entretien

Si aucun des parents ne demande une déduction pour les contributions d'entretien en faveur de l'enfant selon l'article 33, alinéa 1, lettre c, LIFD, les parents sont imposés de la manière suivante:

14.6.1 Déductions

- Le parent qui détient l'autorité parentale peut demander la déduction pour enfants et la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts de capitaux d'épargne pour l'enfant.
- Le parent qui détient l'autorité parentale peut déduire les frais prouvés de garde des enfants par des tiers. Cette déduction n'est pas accordée à l'autre parent.

14.6.2 Barèmes

- Le parent qui détient l'autorité parentale est imposé selon le barème parental.
- L'autre parent est imposé selon le barème de base.

Si le parent qui détient l'autorité parentale n'a pas de revenu et que l'autre pourvoit par conséquent à l'entretien de l'enfant, les déductions relatives aux enfants et le barème parental peuvent lui être accordés pour des raisons d'équité.

14.7 Parents non mariés (ménage commun) avec enfant mineur commun, sans autorité parentale commune, avec contributions d'entretien

Si l'un des parents demande une déduction pour les contributions d'entretien en faveur de l'enfant selon l'article 33, alinéa 1, lettre c, LIFD, les parents sont imposés de la manière suivante:

14.7.1 Contributions d'entretien

- Le parent qui reçoit les contributions d'entretien pour l'enfant doit payer l'impôt sur ces contributions.
- Le parent qui les verse peut les déduire de son revenu.

14.7.2 Déductions

- Le parent qui reçoit les contributions d'entretien peut demander la déduction pour enfants et la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts de capitaux d'épargne pour l'enfant.
- Chaque parent peut déduire au maximum 5'050 francs pour les frais prouvés de garde des enfants par des tiers. Une autre répartition doit être prouvée par les parents. Si la déduction des frais demandée par les parents dépasse 10'100 francs, les déductions sont réduites à ce montant en fonction du rapport entre les frais prouvés.

14.7.3 Barèmes

- Le parent qui reçoit les contributions est imposé selon le barème parental.
- Le parent qui les verse est imposé selon le barème de base.

14.8 Parents non mariés (ménage commun) avec enfant mineur commun et autorité parentale commune, sans contribution d'entretien

Si aucun des parents ne demande une déduction pour les contributions d'entretien en faveur de l'enfant selon l'article 33, alinéa 1, lettre c, LIFD, les parents sont imposés de la manière suivante:

14.8.1 Déductions

- Chaque parent peut demander la moitié de la déduction pour enfants et la moitié de la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts de capitaux d'épargne pour l'enfant.
- Chaque parent peut déduire au maximum 5'050 francs pour les frais prouvés de garde des enfants par des tiers. Une autre répartition doit être prouvée par les parents. Si la déduction des frais demandée par les parents dépasse 10'100 francs, les déductions sont réduites à ce montant en fonction du rapport entre les frais prouvés.

14.8.2 Barèmes

- Le parent qui pourvoit à l'essentiel de l'entretien de l'enfant est imposé selon le barème parental. En l'occurrence, il faut partir de l'idée qu'il s'agit en règle générale du parent qui a le revenu le plus élevé.
- L'autre parent est imposé selon le barème de base.

14.9 Parents non mariés (ménage commun) avec enfant commun mineur et autorité parentale commune, avec contributions d'entretien

Si l'un des parents demande une déduction pour les contributions d'entretien en faveur de l'enfant selon l'article 33, alinéa 1, lettre c, LIFD, les parents sont imposés de la manière suivante:

14.9.1 Contributions d'entretien

- Le bénéficiaire de ces contributions pour l'enfant doit l'impôt sur ces contributions.
- Le parent qui les verse peut les déduire de son revenu.

14.9.2 Déductions

- Le parent qui reçoit les contributions d'entretien peut demander la déduction pour enfants et la déduction pour les primes d'assurance et les capitaux d'épargne pour l'enfant.
- Chaque parent peut déduire au maximum 5'050 francs pour les frais prouvés de garde des enfants par des tiers. Une autre répartition doit être prouvée par les parents. Si la déduction des frais demandée par les parents dépasse 10'100 francs, les déductions sont réduites à ce montant en fonction du rapport entre les frais prouvés.

14.9.3 Barèmes

- Le parent qui reçoit les contributions est imposé selon le barème parental.
- Le parent qui les verse est imposé selon le barème de base.

14.10 Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant majeur suivant une formation et vivant chez l'un des parents, avec contributions d'entretien

Si l'un des parents verse des contributions d'entretien à l'enfant selon l'article 24, lettre e, LIFD, l'imposition est effectuée de la manière suivante:

14.10.1 Contributions d'entretien

- L'enfant majeur qui suit une formation ne doit pas l'impôt sur ces contributions.
- Le parent qui les verse ne peut pas les déduire de son revenu.

14.10.2 Déductions

- Le parent qui verse les contributions d'entretien peut demander la déduction pour enfants. Lorsque les deux parents versent des contributions d'entretien, le parent qui verse les contributions les plus élevées, c'est-à-dire en général celui qui a le revenu le plus élevé, peut demander la déduction pour enfants. L'autre parent peut demander la déduction pour personne à charge à condition que ses contributions soient au moins égales au montant de cette déduction.
- Le parent qui peut demander la déduction pour enfants peut aussi demander la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts de capitaux d'épargne pour l'enfant. Les parents qui versent des contributions d'entretien et remplissent les conditions de l'article 35, alinéa 1, lettre a ou b, LIFD peuvent, l'un et l'autre, demander la déduction à condition qu'ils prouvent qu'ils ont payé, pour leur enfant, des primes d'assurance déductibles. Si seul l'un des parents peut apporter cette preuve, la déduction pour les primes d'assurance de l'enfant n'est accordée qu'à ce dernier.

14.10.3 Barèmes

- Le parent qui vit avec l'enfant peut en principe demander l'application du barème parental. En général, c'est aussi celui qui pourvoit à l'essentiel de l'entretien de l'enfant.
- Le parent qui verse les contributions d'entretien est imposé selon le barème de base.

14.11 Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant majeur commun suivant une formation vivant chez l'un des parents, sans contribution d'entretien

Si aucun des parents ne verse une contribution d'entretien à l'enfant selon l'article 24, lettre e, LIFD, les parents sont imposés de la manière suivante:

14.11.1 Déductions

- Le parent qui vit avec l'enfant peut demander la déduction pour enfants et la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts des capitaux d'épargne pour l'enfant.

14.11.2 Barèmes

- Le parent qui vit avec l'enfant et pourvoit à l'essentiel de son entretien est imposé selon le barème parental.
- L'autre parent est imposé selon le barème de base.

14.12 Imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant commun majeur suivant une formation ayant son propre domicile, avec contributions d'entretien

Si les parents ou l'un des parents verse des contributions d'entretien à l'enfant selon l'article 24, lettre e, LIFD, l'imposition est effectuée de la manière suivante:

14.12.1 Contributions d'entretien

- L'enfant majeur qui suit une formation ne doit pas l'impôt sur ces contributions.
- Le parent qui les verse ne peut pas les déduire de son revenu.

14.12.2 Déductions

- Le parent qui verse les contributions peut demander la déduction pour enfants. Lorsque les deux parents versent des contributions d'entretien, le parent qui verse les contributions les plus élevées, c'est-à-dire en général celui qui a le revenu le plus élevé, peut demander la déduction pour enfants. L'autre parent peut demander la déduction pour personne à charge à condition que ses contributions soient au moins égales au montant de cette déduction.
- Le parent qui peut demander la déduction pour enfants a aussi droit à la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts de capitaux d'épargne pour l'enfant. Lorsque les deux parents versent des contributions d'entretien et qu'ils remplissent les conditions de l'article 35, alinéa 1, lettre a ou b, LIFD, ils peuvent, l'un et l'autre, demander la déduction à condition qu'ils prouvent qu'ils ont payé, pour leur enfant, des primes d'assurance déductibles. Si seul l'un des parents peut apporter cette preuve, la déduction pour les primes d'assurance de l'enfant n'est accordée qu'à ce dernier.

14.12.3 Barèmes

- Les parents sont imposés selon le barème de base.

14.13 Parents non mariés (ménage commun) avec enfant majeur commun suivant une formation, domicilié chez ses parents, avec contributions d'entretien

Si l'un des parents verse des contributions d'entretien à l'enfant selon l'article 24, lettre e, LIFD, l'imposition est effectuée de la manière suivante:

14.13.1 Contributions d'entretien

- L'enfant majeur qui suit une formation ne doit pas l'impôt sur ces contributions.
- Le parent qui verse les contributions d'entretien ne peut pas les déduire de son revenu.

14.13.2 Déductions

- Le parent qui verse les contributions d'entretien peut demander la déduction pour enfants. Lorsque les deux parents versent des contributions d'entretien, le parent qui verse les contributions les plus élevées, c'est-à-dire en général celui qui a le revenu le plus élevé, peut demander la déduction pour enfants. L'autre parent peut demander la déduction pour personne à charge à condition que ses contributions soient au moins égales au montant de cette déduction.
- Le parent qui peut demander la déduction pour enfants reçoit aussi la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts de capitaux d'épargne pour l'enfant. Lorsque les deux parents versent des contributions d'entretien et remplissent les conditions de l'article 35,

alinéa 1, lettre a ou b, LIFD, ils peuvent chacun demander la déduction à condition qu'ils prouvent qu'ils ont payé, pour l'enfant, des primes d'assurance. Si seul l'un des parents peut apporter cette preuve, la déduction pour les primes d'assurance de l'enfant n'est accordée qu'à ce dernier.

14.13.3 Barèmes

- Le parent qui a droit à la déduction pour enfants est imposé selon le barème parental.
- L'autre parent est imposé selon le barème de base.

14.14 Parents non mariés (ménage commun) avec enfant majeur suivant une formation, domicilié chez ses parents, pas de contribution d'entretien

Si aucun des parents ne verse une contribution d'entretien à l'enfant selon l'article 24, lettre e, LIFD, les parents sont imposés de la manière suivante:

14.14.1 Déductions

- Le parent qui verse les prestations financières les plus élevées, c'est-à-dire en général celui qui a le revenu le plus élevé, peut demander la déduction pour enfants et la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts de capitaux d'épargne pour l'enfant.

14.14.2 Barèmes

- Le parent qui verse les prestations financières les plus élevées, c'est-à-dire en général celui qui a le revenu le plus élevé, est imposé selon le barème parental.
- L'autre parent est imposé selon le barème de base.

14.15 Parents non mariés (ménage commun) et enfant majeur suivant une formation ayant son propre domicile, avec contributions d'entretien

Si les parents ou l'un des parents verse des contributions d'entretien à l'enfant selon l'article 24, lettre e, LIFD, l'imposition est effectuée de la manière suivante:

14.15.1 Contributions d'entretien

- L'enfant majeur qui reçoit les contributions d'entretien ne doit pas payer l'impôt sur ces contributions.
- Le parent qui les verse ne peut pas les déduire de son revenu.

14.15.2 Déductions

- Le parent qui verse des contributions d'entretien peut demander la déduction pour enfants. Lorsque les deux parents versent des contributions d'entretien, le parent qui verse les contributions les plus élevées, c'est-à-dire en général celui qui a le revenu le plus élevé, peut demander la déduction pour enfants. L'autre parent peut demander la déduction pour personne à charge à condition que ses contributions soient au moins égales au montant de cette déduction.
- Le parent qui peut demander la déduction pour enfants peut aussi demander la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts des capitaux d'épargne pour l'enfant. Lorsque les deux parents versent des contributions d'entretien et remplissent les conditions de l'article 35, alinéa 1, lettre a ou b, LIFD, ils peuvent, l'un et l'autre, demander la déduction à condition qu'ils prouvent qu'ils ont payé, pour l'enfant, des primes

d'assurance. Si seul l'un des parents peut apporter cette preuve, la déduction pour les primes d'assurance de l'enfant n'est accordée qu'à ce dernier.

14.15.3 Barèmes

- Les parents sont imposés au barème de base.

14.16 Parents non mariés (ménage commun), avec des enfants mineurs ou des enfants majeurs non communs

Pour les parents de l'enfant qui vivent séparément, les règles que doit appliquer le parent concerné suivant la situation sont énoncées aux ch. 14.3, 14.4, 14.5, 14.10, 14.11 et 14.12. La pratique à suivre s'y trouve également.

15 Situation des époux dans la procédure

15.1 Principe

Les époux qui vivent en ménage commun sont taxés conjointement. Ils exercent ensemble les droits et les obligations que le droit de procédure accorde aux contribuables (art. 113, al. 1, LIFD). L'épouse et l'époux sont sur un pied d'égalité au regard du droit fiscal. Il sont l'un et l'autre des contribuables et disposent des mêmes droits et obligations de coopérer.

Bien qu'en principe, les époux doivent accomplir ensemble les actes de la procédure, l'exigence de l'action commune n'est pas absolue. Les actes que l'un des époux accomplit dans les délais valent aussi pour celui qui n'agit pas dans les délais. Ce principe est concrétisé dans la loi pour la signature de la déclaration, le dépôt des recours et d'autres indications.

15.2 Déclaration d'impôt

D'après l'article 113, alinéa 2, LIFD, les époux signent ensemble la déclaration d'impôt. Si l'un des époux n'a pas signé malgré un rappel, la représentation contractuelle au sens des articles 32 ss CO est présumée (art. 113, al. 2, LIFD). L'époux qui n'a pas signé est par conséquent réputé avoir rempli, signé et déposé la déclaration. Cette présomption légale ne dispense cependant pas les époux de leur obligation de déclarer.

L'époux qui n'est pas d'accord avec la déclaration remplie par son conjoint et refuse par conséquent de la signer doit déposer une déclaration d'impôt distincte dans les délais, sinon les indications contenues dans la déclaration lui seront attribuées en vertu de la présomption légale.

La règle d'après laquelle les époux signent la déclaration d'impôt conjointement a pour conséquence que les époux doivent s'informer mutuellement de leurs propres éléments imposables dans la procédure de taxation.

Dans la déclaration d'impôt, chaque époux n'est tenu de déclarer que les revenus qui lui sont imputables. Cela découle de l'article 180 LIFD, d'après lequel chaque époux ne répond que de la soustraction de ses propres éléments imposables.

15.3 Recours et autres écrits

Les recours et autres écrits sont considérés déposés à temps, si l'un des époux a agi dans les délais (art. 113, al. 3, LIFD). Contrairement à la déclaration d'impôt, il n'est pas nécessaire de faire un rappel pour avoir la signature des deux époux. En cas de signature d'une demande par l'un des époux, la LIFD part toujours de l'approbation tacite par le conjoint de la représentation. En matière de recours, chaque époux peut agir valablement, ce qui déploie du même coup des effets en faveur de l'époux qui n'a pas agi. Celui-ci est libre d'élever un recours contre une décision ultérieure auprès de l'instance compétente.

Étant donné que la procédure fiscale est régie par la maxime d'office, l'autorité doit tenir compte de tous les actes du contribuable accomplis en temps utile. Cela vaut également lorsque les époux ont déposé indépendamment l'un de l'autre un écrit ou un recours respectant la forme et les délais fixés (par ex. introduction de recours distincts avec des conclusions et des moyens de droit différents). Si les actes des époux sont contradictoires, les autorités doivent prendre en compte et apprécier tous les actes accomplis dans les délais.

15.4 Communications

D'après l'article 113, alinéa 4, LIFD, toutes les communications de l'autorité aux contribuables mariés qui vivent en ménage commun seront adressées conjointement aux deux époux, à moins que les époux n'aient mandaté un représentant commun (art. 117, al. 3, LIFD).

En revanche, si les époux sont séparés de fait ou de droit, la loi prescrit que les notifications doivent être adressées à chacun d'eux (art. 117, al. 4, LIFD).

15.5 Représentation

L'égalité des époux dans la procédure ne les empêche pas de se faire représenter dans leurs rapports avec les autorités fiscales. L'article 117 LIFD règle la représentation contractuelle.

15.6 Consultation du dossier

L'égalité fiscale des époux a aussi une influence sur le droit de consulter le dossier: chacun des époux a le droit de consulter toutes les pièces du dossier fiscal de la communauté conjugale (art. 114, al. 2, LIFD). Lorsqu'une autorité refuse à l'un des époux la consultation d'une pièce du dossier, elle ne peut se baser sur ce document pour trancher en défaveur de cet époux que si elle lui a donné connaissance par oral ou par écrit du contenu essentiel de la pièce et qu'elle lui a permis au surplus de s'exprimer et d'apporter ses propres preuves (art. 114, al. 3, LIFD). À la demande de l'époux à qui la consultation du dossier a été refusée, l'autorité qui a refusé cette consultation doit confirmer son refus par une décision susceptible de recours (art. 114, al. 4, LIFD).

À partir de la séparation, un époux ne peut plus consulter le dossier fiscal de l'autre car les époux sont alors taxés individuellement et il ne s'agit plus d'un dossier fiscal commun au sens de l'article 9 LIFD en relation avec l'article 114, alinéa 1, LIFD.

15.7 Situation du conjoint survivant dans la procédure

Au décès de l'un des conjoints imposés en commun, le conjoint survivant occupe une position juridique particulière. D'une part, il exerce, en tant que contribuable autonome, les droits et obligations de coopération qui lui appartiennent. D'autre part, il succède, avec les autres héritiers, aux droits et obligations de l'époux décédé (art. 12, al. 1, LIFD) et reprend, par conséquent ses droits et devoirs de procédure. Cela signifie que le conjoint survivant a l'obligation de coopérer non seulement pour ses propres éléments imposables, mais aussi pour la totalité des revenus du couple, ce qui influence du même coup la mesure de sa responsabilité en droit pénal fiscal (cf. ch. 16).

16 Droit pénal fiscal applicable aux époux

16.1 Violation d'obligations de procédure

Les époux sont punissables comme les autres contribuables si, malgré sommation, ils ne respectent pas, intentionnellement ou par négligence, une de leurs obligations de procédure (art. 174 LIFD). En cas de violation d'une obligation de procédure, chacun des époux n'est punissable que dans la mesure de sa culpabilité. La communauté conjugale en tant que telle n'est pas punissable. Les époux qui ont refusé de coopérer contrairement à leur obligation (p. ex. n'ont pas déposé de déclaration d'impôt) ou qui se comportent d'une manière illicite dans la procédure doivent être punis séparément d'une amende tenant compte de leur culpabilité individuelle. Mais si la coopération ou si des renseignements délibérément refusés ne concernent que des éléments du revenu ou d'autres circonstances pertinentes pour l'impôt de l'un des époux, c'est cet époux qui doit être amendé.

16.2 Soustraction d'impôt par les époux

Le droit pénal fiscal applicable aux époux a été modifié avec l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2008, de la loi fédérale du 20 décembre 2006 portant modification de la procédure de rappel d'impôt et de la procédure pénale pour soustraction d'impôt en matière d'imposition directe. Conformément à la présomption de culpabilité qui découlait de l'article 180, alinéa 2, LIFD, l'autorité fiscale pouvait partir du principe que, en cas de déclaration incomplète ou incorrecte, la soustraction fiscale a été commise par l'époux qui détient les éléments imposables concernés. L'époux incriminé ne pouvait se libérer de la punition fondée sur cette présomption de culpabilité que s'il fournissait une preuve libératoire. Contrairement au fardeau de la preuve en droit pénal, ce n'était pas à l'autorité fiscale qu'il incombait de prouver que l'époux avait commis une infraction et, par conséquent, qu'il était fautif. C'est l'époux incriminé qui devait convaincre l'autorité fiscale de son innocence.

Cette présomption de culpabilité avec preuve libératoire n'était pas conciliable avec la présomption d'innocence inscrite à l'article 6, § 2 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH), car la répartition du fardeau de la preuve était manifestement contraire au principe du droit pénal «in dubio pro reo». Pour mettre les dispositions pénales de la LIFD et de la LHID visant les époux en harmonie avec la CEDH, les Chambres fédérales ont décidé d'abroger la présomption de culpabilité instituée par la loi.

D'après l'article 180 LIFD, l'époux qui vit en ménage commun ne peut être puni que pour la soustraction de ses propres éléments imposables. La responsabilité solidaire du conjoint pour l'amende demeure ainsi exclue. L'époux qui ne déclare pas correctement les revenus

de son conjoint ne viole pas ses propres obligations de procédure et ne peut donc pas être puni en tant qu'auteur de la soustraction d'impôt.

Toutefois, une réserve a été inscrite à l'article 177 LIFD qui règle la participation à une tentative ou à une soustraction d'impôt: l'époux qui participe à la soustraction d'impôt de son conjoint, en qualité d'instigateur, de complice ou de participant peut être puni comme n'importe quel autre contribuable. Le texte de l'article 180 LIFD précise expressément que le seul fait de contresigner la déclaration commune ne constitue pas une participation ou une collaboration à une soustraction des éléments fiscaux du conjoint.

17 Entrée en vigueur

La présente circulaire est applicable à partir de la période fiscale 2011 et entre en vigueur le 1^{er} janvier 2011. Elle remplace:

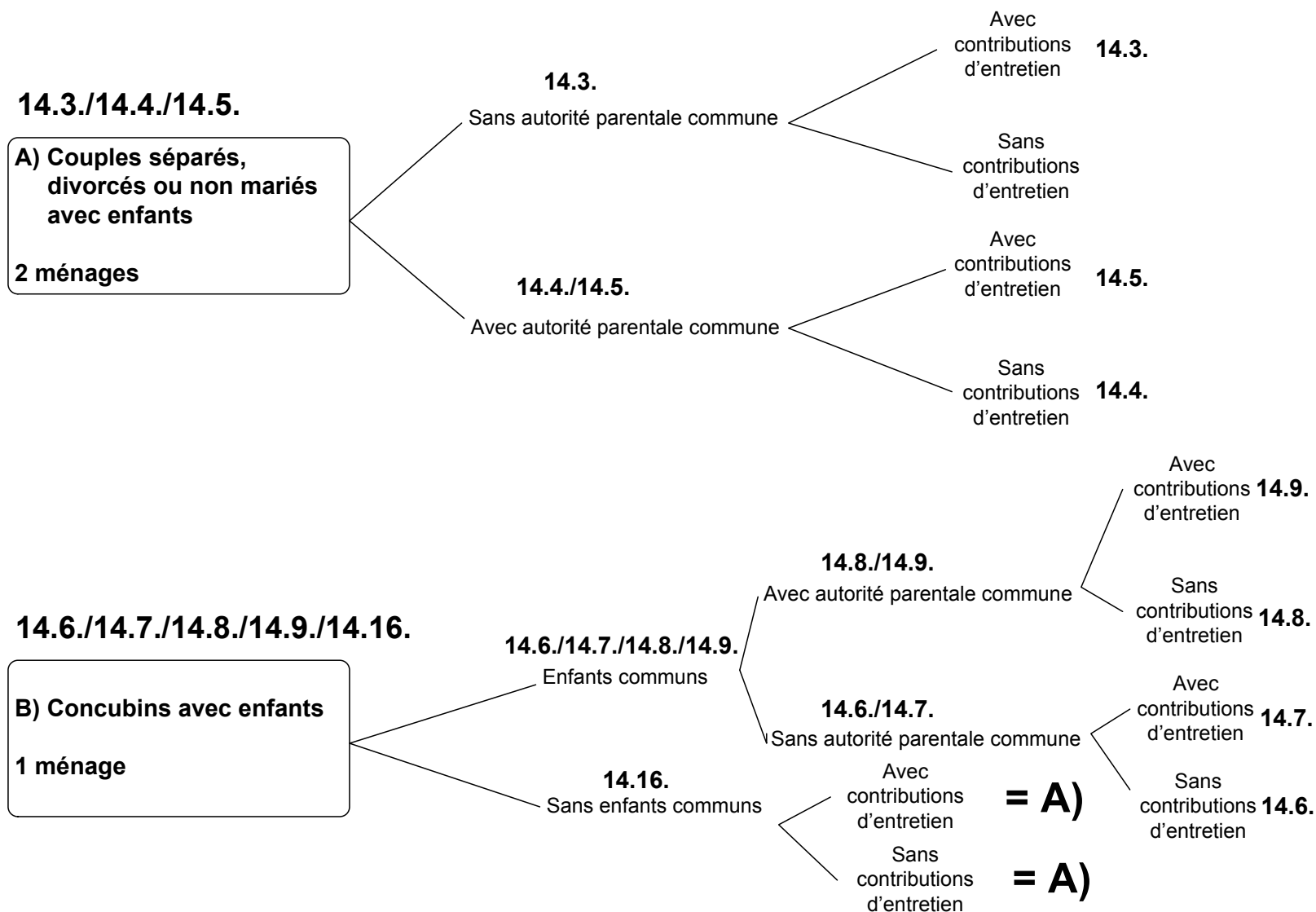
- la circulaire n° 7 du 21 janvier 2000 concernant l'imposition de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD); attribution de l'autorité parentale conjointement à des parents non mariés et maintien de l'exercice en commun de l'autorité parentale par des père et mère séparés ou divorcés;
- la circulaire n° 14 du 29 juillet 1994 concernant l'imposition de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD);
- la circulaire n° 13 du 28 juillet 1994 concernant la déduction sur le produit du travail du conjoint.

Annexes:

1. Aperçu des types de famille
2. Tableau des types de famille

Annexe 1

Type I: familles avec enfants mineurs



Type II: familles avec enfants majeurs suivant leur formation initiale

14.10./14.11./14.12.

**A) Couples séparés,
divorcés ou non mariés
avec enfants**

2 ménages

Avec contributions
d'entretien **14.10./14.12.**

Sans contributions
d'entretien **14.11.**

14.13./14.14./14.15./14.16.

B) Concubins avec enfants

1 ménage

14.13./14.14./14.15.

Enfants communs

Avec contributions
d'entretien **14.13./14.15.**

Sans contributions
d'entretien **14.14.**

14.16.
Sans enfants communs

Avec contributions
d'entretien **= A)**

Sans contributions
d'entretien **= A)**

Annexe 2

Tableau des types de famille

Imposition des contributions d'entretien et attribution des déductions et des barèmes (LIFD)

Page 1/12

| Type de famille (Chiffre circ.) | Contributions d'entretien pour enfant (art. 23, let. f; 24, let. e; 33, al. 1, let. c; 34, let. a LIFD) | Déduction pour enfant (art. 35, al. 1, let. a LIFD) | Déduction suppl. pour les primes d'assurances et les intérêts de l'épargne pour l'enfant (art. 33, al. 1 ^{bis} , let. b LIFD) | Déduction pour les frais de garde des enfants jusqu'à l'âge de 14 ans révolu (art. 33, al. 3 LIFD) | Barème (art. 36 LIFD) |
|---|---|--|--|--|--|
| <u>Enfant mineur</u> | | | | | |
| Cas normal: Couple marié faisant ménage commun avec un enfant mineur | Sans objet. | Déduction pour enfant de la base de calcul commune. | Déduction de la base de calcul commune. | Déduction sur la base de calcul commune des frais prouvés jusqu'à concurrence du plafond de la déduction. | Taxation commune avec barème parental. |
| 14.3. Parents séparés, divorcés ou non mariés (2 ménages) sans autorité parentale commune sur un enfant mineur, avec contributions d'entretien | <ul style="list-style-type: none"> Les contributions d'entretien qu'un parent reçoit pour l'enfant sous son autorité parentale sont entièrement imposables auprès de ce parent. Le parent qui verse les contributions d'entretien peut les déduire entièrement. | Le parent qui reçoit les contributions d'entretien. | Le parent qui reçoit les contributions d'entretien. | <ul style="list-style-type: none"> Le parent qui vit avec l'enfant et assure son entretien. En cas de garde alternée, chacun des parents peut déduire les frais de garde prouvés jusqu'à concurrence de 5050 fr. au maximum. Une autre répartition des frais doit être prouvée par les parents. Si la somme des frais déduits par les parents excède le plafond de 10 100 fr., les déductions sont réduites à ce plafond proportionnellement aux frais prouvés.¹⁾ | <ul style="list-style-type: none"> Le parent qui vit avec l'enfant, et assure l'essentiel de son entretien est imposé selon le barème parental. L'autre parent est imposé selon le barème de base. |

Annexe 2

Tableau des types de famille

Imposition des contributions d'entretien et attribution des déductions et des barèmes (LIFD)

| Type de famille (Chiffre circ.) | Contributions d'entretien (art. 23, let. f; 24, let. e; 33, al. 1, let. c; 34, let. a LIFD) | Déduction pour enfant (art. 35, al. 1, let. a LIFD) | Déduction suppl. pour les primes d'assurances et les intérêts de l'épargne pour l'enfant (art. 33, al. 1 ^{bis} , let. b LIFD) | Déduction pour les frais de garde des enfants jus- qu'à l'âge de 14 ans révo- lu (art. 33, al. 3 LIFD) | Barème (art. 36 LIFD) |
|--|--|--|--|--|--|
| 14.4. Parents séparés, divorcés ou non mariés (2 ménages) avec autorité parentale commune sur un enfant mineur, sans contribution d'entretien | Sans objet. | Les parents reçoivent chacun la moitié de la déduction pour enfants. | Les parents reçoivent chacun la moitié de la déduction pour l'enfant. | <ul style="list-style-type: none"> Le parent qui vit avec l'enfant. En cas de garde alternée, chacun des parents peut déduire les frais de garde prouvés jusqu'à concurrence de 5050 fr. au maximum. Une autre répartition des frais doit être prouvée par les parents. Si la somme des frais déduits par les parents excède le plafond de 10 100 fr., les déductions sont réduites à ce plafond proportionnellement aux frais prouvés.¹⁾ | <ul style="list-style-type: none"> Le parent qui vit avec l'enfant et assure l'essentiel de son entretien est imposé selon le barème parental. L'autre parent est imposé selon le barème de base. En cas de garde alternée, le parent qui assure l'essentiel de l'entretien de l'enfant (c.-à-d. en général celui qui a le revenu net le plus élevé) est imposé selon le barème parental. L'autre parent est imposé selon le barème de base. |

Annexe 2

Tableau des types de famille Imposition des contributions d'entretien et attribution des déductions et des barèmes (LIFD)

Page 3/12

| Type de famille (Chiffre circ.) | Contributions d'entretien pour enfant (art. 23, let. f; 24, let. e; 33, al. 1, let. c; 34, let. a LIFD) | Déduction pour enfant (art. 35, al. 1, let. a LIFD) | Déduction suppl. pour les primes d'assurances et les intérêts de l'épargne pour l'enfant (art. 33, al. 1 ^{bis} , let. b LIFD) | Déduction pour les frais de garde des enfants jusqu'à l'âge de 14 ans révolu (art. 33, al. 3 LIFD) | Barème (art. 36 LIFD) |
|---|---|--|--|---|---|
| 14.5. Parents séparés, divorcés ou non mariés (2 ménages) avec autorité parentale commune sur un enfant mineur, avec contributions d'entretien | <ul style="list-style-type: none"> Les contributions d'entretien qu'un parent reçoit pour l'enfant sous son autorité parentale sont entièrement imposables auprès de ce parent. Le parent qui verse les contributions d'entretien peut les déduire entièrement. | Le parent qui reçoit les contributions d'entretien. | Le parent qui reçoit les contributions d'entretien. | <ul style="list-style-type: none"> Le parent qui reçoit les contributions d'entretien. En cas de garde alternée, chacun des parents peut déduire les frais de garde prouvés jusqu'à concurrence de 5050 fr. au maximum. Une autre répartition des frais doit être prouvée par les parents. Si la somme des frais déduits par les parents excède le plafond de 10 100 fr., les déductions sont réduites à ce plafond proportionnellement aux frais prouvés.¹⁾ | <ul style="list-style-type: none"> Le parent qui reçoit les contributions d'entretien, est imposé selon le barème parental. Le parent qui verse les contributions d'entretien est imposé selon le barème de base. |

Annexe 2

Tableau des types de famille

Imposition des contributions d'entretien et attribution des déductions et des barèmes (LIFD)

Page 4/12

| Type de famille (Chiffre circ.) | Contributions d'entretien pour enfant (art. 23, let. f; 24, let. e; 33, al. 1, let. c; 34, let. a LIFD) | Déduction pour enfant (art. 35, al. 1, let. a LIFD) | Déduction suppl. pour les primes d'assurances et les intérêts de l'épargne pour l'enfant (art. 33, al. 1 ^{bis} , let. b LIFD) | Déduction pour les frais de garde des enfants jusqu'à l'âge de 14 ans révolu (art. 33, al. 3 LIFD) | Barème (art. 36 LIFD) |
|--|---|--|--|---|--|
| 14.6. Concubins sans autorité parentale commune sur un enfant mineur commun, sans contribution d'entretien | Sans objet. | Le parent qui détient l'autorité parentale. | Le parent qui détient l'autorité parentale. | Le parent qui détient l'autorité parentale peut déduire les coûts qu'il peut prouver. | <ul style="list-style-type: none"> Le parent qui détient l'autorité parentale est imposé selon le barème parental. L'autre parent est imposé selon le barème de base. |
| 14.7. Concubins sans autorité parentale commune sur un enfant mineur commun, avec contributions d'entretien | <ul style="list-style-type: none"> Les contributions d'entretien qu'un parent reçoit pour l'enfant sous son autorité parentale sont entièrement imposables auprès de ce parent. Le parent qui verse les contributions d'entretien peut les déduire entièrement. | Le parent qui reçoit les contributions d'entretien. | Le parent qui reçoit les contributions d'entretien. | <p>Chacun des parents peut déduire les frais de garde prouvés jusqu'à concurrence de 5050 fr. au maximum.</p> <p>Une autre répartition des frais doit être prouvée par les parents.</p> <p>Si la somme des frais déduits par les parents excède le plafond de 10 100 fr., les déductions sont réduites à ce plafond proportionnellement aux frais prouvés.¹⁾</p> | <ul style="list-style-type: none"> Le parent qui reçoit les contributions d'entretien est imposé selon le barème parental. Le parent qui verse les contributions d'entretien est imposé selon le barème de base. |

Annexe 2

Tableau des types de famille Imposition des contributions d'entretien et attribution des déductions et des barèmes (LIFD)

Page 5/12

| Type de famille (Chiffre circ.) | Contributions d'entretien pour enfant (art. 23, let. f; 24, let. e; 33, al. 1, let. c; 34, let. a LIFD) | Déduction pour enfant (art. 35, al. 1, let. a LIFD) | Déduction suppl. pour les primes d'assurances et les intérêts de l'épargne pour l'enfant (art. 33, al. 1 ^{bis} , let. b LIFD) | Déduction pour les frais de garde des enfants jusqu'à l'âge de 14 ans révolu (art. 33, al. 3 LIFD) | Barème (art. 36 LIFD) |
|--|---|--|--|---|---|
| 14.8. Concubins exerçant l'autorité parentale commune sur un enfant mineur commun, sans contribution d'entretien | Sans objet. | Les parents reçoivent chacun la moitié de la déduction pour enfants. | Les parents reçoivent chacun la moitié de la déduction pour l'enfant. | Chacun des parents peut déduire les frais de garde prouvés jusqu'à concurrence de 5050 fr. au maximum. Une autre répartition des frais doit être prouvée par les parents. Si la somme des frais déduits par les parents excède le plafond de 10 100 fr., les déductions sont réduites à ce plafond proportionnellement aux frais prouvés. ¹⁾ | <ul style="list-style-type: none"> Le parent qui assure l'essentiel de l'entretien de l'enfant (c.-à-d. en général celui qui a le revenu le plus élevé) est imposé selon le barème parental. L'autre parent est imposé selon le barème de base. |
| 14.9. Concubins exerçant l'autorité parentale commune sur un enfant mineur commun, avec contributions d'entretien | <ul style="list-style-type: none"> Les contributions d'entretien qu'un parent reçoit pour l'enfant sous son autorité parentale sont entièrement imposables auprès de ce parent. Le parent qui verse les contributions d'entretien peut les déduire entièrement. | Le parent qui reçoit les contributions d'entretien. | Le parent qui reçoit les contributions d'entretien. | Chacun des parents peut déduire les frais de garde prouvés jusqu'à concurrence de 5050 fr. au maximum. Une autre répartition des frais doit être prouvée par les parents. Si la somme des frais déduits par les parents excède le plafond de 10 100 fr., les déductions sont réduites à ce plafond proportionnellement aux frais prouvés. ¹⁾ | <ul style="list-style-type: none"> Le parent qui reçoit les contributions d'entretien est imposé selon le barème parental. Le parent qui verse les contributions d'entretien est imposé selon le barème de base. |

Annexe 2

Tableau des types de famille Imposition des contributions d'entretien et attribution des déductions et des barèmes (LIFD)

Page 6/12

| Type de famille (Chiffre circ.) | Contributions d'entretien pour enfant (art. 23, let. f; 24, let. e; 33, al. 1, let. c; 34, let. a LIFD) | Déduction pour enfant (art. 35, al. 1, let. a LIFD) | Déduction suppl. pour les primes d'assurances et les intérêts de l'épargne pour l'enfant (art. 33, al. 1 ^{bis} , let. b LIFD) | Déduction pour les frais de garde des enfants jusqu'à l'âge de 14 ans révolu (art. 33, al. 3 LIFD) | Barème (art. 36 LIFD) |
|---|--|--|--|--|--|
| <u>Enfant majeur</u> | | Condition: La déduction n'est accordée que si l'enfant n'obtient pas un revenu lui permettant de subvenir de manière indépendante à son entretien. | Condition: La déduction n'est accordée que si l'enfant n'obtient pas un revenu lui permettant de subvenir de manière indépendante à son entretien. | | Condition: Le barème parental n'est accordé que si l'enfant n'obtient pas un revenu lui permettant de subvenir de manière indépendante à son entretien et s'il est domicilié chez ses parents. |
| Cas normal: Parents mariés vivant en ménage commun avec l'enfant majeur qui suit sa formation initiale. | Sans objet. | Déduction pour enfants de la base de calcul commune. | Déduction suppl. sur la base de calcul commune. | Sans objet. | Taxation commune avec barème parental |

Annexe 2

Tableau des types de famille Imposition des contributions d'entretien et attribution des déductions et des barèmes (LIFD)

Page 7/12

| Type de famille (Chiffre circ.) | Contributions d'entretien pour enfant (art. 23, let. f; 24, let. e; 33, al. 1, let. c; 34, let. a LIFD) | Déduction pour enfant (art. 35, al. 1, let. a LIFD) | Déduction suppl. pour les primes d'assurances et les intérêts de l'épargne pour l'enfant (art. 33, al. 1 ^{bis} , let. b LIFD) | Déduction pour les frais de garde des enfants jusqu'à l'âge de 14 ans révolu (art. 33, al. 3 LIFD) | Barème (art. 36 LIFD) |
|--|--|--|--|--|--|
| 14.10. Parents séparés, divorcés ou non mariés (2 ménages) avec un enfant majeur suivant sa formation initiale, avec contributions d'entretien. L'enfant est domicilié chez l'un des parents. | <ul style="list-style-type: none"> • Pour l'enfant majeur qui les reçoit, les contributions d'entretien sont franches d'impôt. • Le parent qui verse les contributions d'entretien ne peut plus les déduire. | <ul style="list-style-type: none"> • Le parent qui verse les contributions d'entretien a droit à la déduction pour enfants. • Si les parents versent des contributions d'entretien, le parent qui a le revenu le plus élevé a droit à la déduction pour enfants. L'autre parent a droit à la déduction pour charges d'entretien si ses contributions sont au moins égales au montant de cette déduction. | <ul style="list-style-type: none"> • Le parent qui a droit à la déduction pour enfants. • Les parents qui versent des contributions d'entretien et remplissent les conditions de l'art. 35, al. 1, let. a ou b LIFD, ont chacun droit à cette déduction. | Sans objet. | <ul style="list-style-type: none"> • Le parent qui vit avec l'enfant et assure l'essentiel de son entretien est imposé selon le barème parental. • Le parent qui verse les contributions d'entretien est imposé selon le barème de base. |
| 14.11. Parents séparés, divorcés ou non mariés (2 ménages) avec un enfant majeur suivant sa formation initiale, sans contributions d'entretien. L'enfant est domicilié chez l'un des parents. | Sans objet. | Le parent chez qui vit l'enfant. | Le parent chez qui vit l'enfant. | Sans objet. | <ul style="list-style-type: none"> • Le parent qui vit avec l'enfant et assure l'essentiel de son entretien est imposé selon le barème parental. • L'autre parent est imposé selon le barème de base. |

Annexe 2

Tableau des types de famille Imposition des contributions d'entretien et attribution des déductions et des barèmes (LIFD)

Page 8/12

| Type de famille (Chiffre circ.) | Contributions d'entretien pour enfant (art. 23, let. f; 24, let. e; 33, al. 1, let. c; 34, let. a LIFD) | Déduction pour enfant (art. 35, al. 1, let. a LIFD) | Déduction suppl. pour les primes d'assurances et les intérêts de l'épargne pour l'enfant (art. 33, al. 1 ^{bis} , let. b LIFD) | Déduction pour les frais de garde des enfants jusqu'à l'âge de 14 ans révolu (art. 33, al. 3 LIFD) | Barème (art. 36 LIFD) |
|--|--|--|--|--|---|
| 14.12. Parents séparés, divorcés ou non mariés (2 ménages) avec un enfant majeur suivant sa formation initiale, avec contributions d'entretien. L'enfant a son propre domicile. | <ul style="list-style-type: none"> • Pour l'enfant majeur qui les reçoit, les contributions d'entretien sont franches d'impôt. • Le parent qui verse les contributions d'entretien ne peut plus les déduire. | <ul style="list-style-type: none"> • Le parent qui verse les contributions d'entretien a droit à la déduction pour enfants. • Si les parents versent des contributions d'entretien, le parent qui a le revenu le plus élevé a droit à la déduction pour enfants. L'autre parent a droit à la déduction pour charges d'entretien si ses contributions sont au moins égales au montant de cette déduction. | <ul style="list-style-type: none"> • Le parent qui a droit à la déduction pour enfants. • Les parents qui versent des contributions d'entretien et remplissent les conditions de l'art. 35, al. 1, let. a ou b LIFD, ont chacun droit à cette déduction. | Sans objet. | Les parents sont imposés selon le barème de base. |

Annexe 2

Tableau des types de famille Imposition des contributions d'entretien et attribution des déductions et des barèmes (LIFD)

Page 9/12

| Type de famille (Chiffre circ.) | Contributions d'entretien pour enfant (art. 23, let. f; 24, let. e; 33, al. 1, let. c; 34, let. a LIFD) | Déduction pour enfant (art. 35, al. 1, let. a LIFD) | Déduction suppl. pour les primes d'assurances et les intérêts de l'épargne pour l'enfant (art. 33, al. 1 ^{bis} , let. b LIFD) | Déduction pour les frais de garde des enfants jusqu'à l'âge de 14 ans révolu (art. 33, al. 3 LIFD) | Barème (art. 36 LIFD) |
|--|--|--|--|--|--|
| 14.13. Concubins avec enfant majeur commun qui suit sa formation initiale, avec contributions d'entretien. L'enfant est domicilié chez ses parents. | <ul style="list-style-type: none"> • Pour l'enfant majeur qui les reçoit, les contributions d'entretien sont franches d'impôt. • Le parent qui verse les contributions d'entretien ne peut plus les déduire. | <ul style="list-style-type: none"> • Le parent qui verse les contributions d'entretien a droit à la déduction pour enfants. • Si les parents versent des contributions d'entretien, le parent qui a le revenu le plus élevé a droit à la déduction pour enfants. L'autre parent a droit à la déduction pour charges d'entretien si ses contributions sont au moins égales au montant de cette déduction. | <ul style="list-style-type: none"> • Le parent qui a droit à la déduction pour enfants. • Les parents qui versent des contributions d'entretien et remplissent les conditions de l'art. 35, al. 1, let. a ou b LIFD, ont chacun droit à cette déduction. | Sans objet. | <ul style="list-style-type: none"> • Le parent qui a droit à la déduction pour enfants est imposé selon le barème parental. • L'autre parent est imposé selon le barème de base. |
| 14.14. Concubins avec enfant majeur commun suivant sa formation initiale, sans contribution d'entretien. L'enfant est domicilié chez ses parents. | Sans objet. | Le parent qui verse les prestations financières les plus élevées, c.-à-d. en général celui qui a le revenu le plus élevé. | Le parent qui verse les prestations financières les plus élevées, c.-à-d. en général celui qui a le revenu le plus élevé. | Sans objet. | <ul style="list-style-type: none"> • Le parent qui verse les prestations financières les plus élevées, c.-à-d. en général celui qui a le revenu le plus élevé, est imposé selon le barème parental. • L'autre parent est imposé selon le barème de base. |

Annexe 2

Tableau des types de famille Imposition des contributions d'entretien et attribution des déductions et des barèmes (LIFD)

Page 10/12

| Type de famille (Chiffre circ.) | Contributions d'entretien pour enfant (art. 23, let. f; 24, let. e; 33, al. 1, let. c; 34, let. a LIFD) | Déduction pour enfant (art. 35, al. 1, let. a LIFD) | Déduction suppl. pour les primes d'assurances et les intérêts de l'épargne pour l'enfant (art. 33, al. 1 ^{bis} , let. b LIFD) | Déduction pour les frais de garde des enfants jusqu'à l'âge de 14 ans révolu (art. 33, al. 3 LIFD) | Barème (art. 36 LIFD) |
|--|--|--|--|--|---|
| 14.15. Concubins avec enfant majeur commun suivant sa formation initiale, avec contributions d'entretien. L'enfant a son propre domicile. | <ul style="list-style-type: none"> • Pour l'enfant majeur qui les reçoit, les contributions d'entretien sont franches d'impôt. • Le parent qui verse les contributions d'entretien ne peut plus les déduire. | <ul style="list-style-type: none"> • Le parent qui verse les contributions d'entretien a droit à la déduction pour enfants. • Si les parents versent des contributions d'entretien, le parent qui a le revenu le plus élevé a droit à la déduction pour enfants. L'autre parent a droit à la déduction pour charges d'entretien si ses contributions sont au moins égales au montant de cette déduction. | <ul style="list-style-type: none"> • Le parent qui a droit à la déduction pour enfants. • Les parents qui versent des contributions d'entretien et remplissent les conditions de l'art. 35, al. 1, let. a ou b LIFD, ont chacun droit à cette déduction. | Sans objet. | Les parents sont imposés selon le barème de base. |
| 14.16. Concubins sans enfant commun | Suivant le type de famille, les règles des cas 14.3. à 14.5. et 14.10. à 14.12. s'appliquent aux <u>parents vivant séparés</u> . | | | | |

Annexe 2

Tableau des types de famille

Imposition des contributions d'entretien et attribution des déductions et des barèmes (LIFD)

Page 11/12

| Type de famille (Chiffre circ.) | Contributions d'entretien pour enfant (art. 23, let. f; 24, let. e; 33, al. 1, let. c; 34, let. a LIFD) | Déduction pour enfant (art. 35, al. 1, let. a LIFD) | Déduction suppl. pour les primes d'assurances et les intérêts de l'épargne pour l'enfant (art. 33, al. 1 ^{bis} , let. b LIFD) | Déduction pour les frais de garde des enfants jusqu'à l'âge de 14 ans révolu (art. 33, al. 3 LIFD) | Barème (art. 36 LIFD) |
|---|--|--|--|---|--|
| 13.4.5. Naissance de l'enfant, date d'effet ? | À partir de la naissance jusqu'à la majorité. | 31.12. ou fin de l'assujettissement. | 31.12. ou fin de l'assujettissement. | À partir de la naissance jusqu'à l'âge de 14 ans. | 31.12. ou fin de l'assujettissement. |
| 13.4.6. Les parents ne sont assujettis à l'impôt en Suisse que durant une partie de l'année. | Pro rata temporis. | Pro rata temporis. | Pro rata temporis. | Pro rata temporis. | Réduction proportionnelle du montant d'impôt en fonction du revenu imposable par rapport au revenu supérieur déterminant pour le taux. |
| 13.4.7. Les parents ne sont assujettis à l'impôt que de manière limitée. | Répartition sur la base du revenu net I ²⁾ (sous réserve des dispositions d'une CDI). | Répartition sur la base du revenu net II ²⁾ (sous réserve des dispositions d'une CDI). | Répartition sur la base du revenu net I ²⁾ (sous réserve des dispositions d'une CDI). | Répartition sur la base du revenu net I ²⁾ (sous réserve des dispositions d'une CDI). | Réduction proportionnelle du montant d'impôt en fonction du revenu imposable par rapport au revenu supérieur déterminant pour le taux. (sous réserve des dispositions d'une CDI). |

Tableau des types de famille
Imposition des contributions d'entretien et attribution des déductions et des barèmes (LIFD)

¹⁾ Exemple: Frais de garde des enfants par des tiers

| | | |
|-----------------|--------------------------------------|----------------------|
| Parent 1 | 6'000 | |
| Parent 2 | <u>9'000</u> | |
| Total | <u>15'000</u> | |
| Montant maximum | 10'100 | |
| Taxation | | |
| Parent 1 | $\frac{10'100 \times 6'000}{15'000}$ | 4'040 |
| Parent 2 | $\frac{10'100 \times 9'000}{15'000}$ | 6'060 |
| Total | | <u>10'100</u> |

²⁾ **Systématique selon LIFD**

2^{ème} Partie, Titre 2: Impôt sur le revenu:

Revenus imposables

selon chapitre 1, sections 1 - 7

= „revenu brut“

./ „Frais d'acquisition“ selon chapitre 3, sections 1 - 4

= „revenu net I“

./ Déductions générales selon section 5

= „revenu net II“

./ Déductions sociales selon chapitre 4

= *Revenu imposable*