

**Art. 8 al. 1, 127, 190 Cst. ;
11 LHID ; 9 al. 1, 36, 42
al. 2, 134 al. 2, 135 al. 1,
142 al. 4, 143 al. 1 et
145 al. 2 LIFD**

Impôts – barème parental. Rappel des barèmes d'imposition des personnes physiques (consid. 5.1 à 5.3). Selon le Tribunal fédéral, l'application multiple du barème parental aux contribuables séparé-es ou divorcé-es est exclue, car cela reviendrait à leur faire bénéficier de plusieurs déductions de nature identique pour le même enfant, et à les placer dans une situation plus favorable qu'un couple marié qui ne peut prétendre qu'une seule fois au barème pour couple (consid. 7.3).

Le barème parental est une mesure purement tarifaire. La réglementation en la matière comprend nécessairement un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui est néanmoins généralement compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. Si le barème parental devait être divisé, il n'y aurait aucune raison de s'en tenir à une répartition par moitié. La détermination de la quote-part et ainsi de la proportion du temps pendant lequel chaque parent séparé ou divorcé assume effectivement la garde de l'enfant entraînerait alors une lourde charge de travail pour les autorités fiscales et une atteinte à la sphère privée des parents (consid. 7.4.3).

Le Tribunal fédéral confirme que le système prévu par la LIFD n'autorise pas l'attribution multiple du barème parental et met en place un régime qui veut que les enfants soient rattaché-es à un parent séparé ou divorcé unique, qui seul aura droit au barème parental, à savoir le parent séparé ou divorcé qui assure l'essentiel de l'entretien de l'enfant par ses propres moyens ou ceux qui lui sont imputés fiscalement (art. 36 al. 2^{bis} LIFD) (consid. 7.4.5).

Idem – garde alternée. Rappel des principes. Selon le Tribunal fédéral, lorsque les conjoint-es divorcé-es ont l'autorité parentale conjointe avec la garde alternée équivalente, où aucune contribution d'entretien n'est versée, et prennent en charge l'entretien de l'enfant à parts égales, le parent divorcé qui a le revenu le moins élevé est considéré comme contribuant pour l'essentiel à l'entretien de l'enfant et bénéficie du barème parental pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal sur le revenu (consid. 8.1).

Composition

Mmes et M. les Juges fédéraux

Moser-Szeless, Présidente,

Beusch et Bollinger.

Greffier : M. Bleicker.

Participants à la procédure

A.,

recourante,

contre

Service des contributions de la République et canton de Neuchâtel (SCCO), rue du Docteur-Coullery 5,
2300 La Chaux-de-Fonds,
intimé.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Neuchâtel et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2019 et 2020 (déduction sociale pour enfant),

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal de la République et canton de Neuchâtel du 12 mai 2023 (CDP.2022.302).

Faits :

A.

Par jugement de divorce du 20 septembre 2019, le Tribunal régional de U. a prononcé le divorce de A. et B., ordonné le maintien de l'autorité parentale conjointe sur leurs deux enfants, nés en 2011 et 2013, confié la garde des enfants conjointement aux deux parents, fixé le montant de l'entretien convenable des enfants et ratifié la convention réglant les effets accessoires du divorce signée par les parties. La convention prévoit que les parents financent les frais des enfants de manière égale.

Le 22 avril 2021, le Service des contributions de la République et canton de Neuchâtel (ci-après: le SCCO) a fixé le revenu imposable de A. (pour les années fiscales 2019 et 2020) et de B. pour l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal. Il a mis celui-ci au bénéfice du barème parental car il avait des deux parents le revenu le plus élevé. Les deux contribuables ont contesté conjointement leur bordereau et demandé chacun l'application de la moitié du barème parental. Par décision sur réclamation du 16 septembre 2022, le SCCO a rejeté les deux réclamations. Il a constaté que le barème parental avait été accordé par erreur au contribuable bénéficiant du revenu le plus élevé, soit à B., et a renoncé à procéder à des taxations rectificatives dans la mesure où cette situation était plus favorable aux deux contribuables dans l'ensemble.

B.

Statuant le 12 mai 2023, la Cour de droit public du Tribunal cantonal de la République et canton de Neuchâtel a rejeté le recours interjeté par A. dans la mesure de sa recevabilité.

C.

A. forme un recours en matière de droit public contre cet arrêt dont elle demande l'annulation. Elle conclut à l'octroi du barème parental cantonal à concurrence d'une déduction d'impôts cantonal et communal de 2'321 fr. 20 dès l'année 2019 et l'octroi de la moitié du barème parental fédéral dès l'année 2019 pour l'impôt fédéral direct. Pour l'avenir, elle demande à ce que le barème parental soit partagé entre les parents, à concurrence du montant maximal du revenu le plus élevé et à concurrence du maximum qui peut être obtenu à titre individuel pour chaque parent. Subsidiairement, elle demande le renvoi de la cause à l'autorité précédente pour nouvelle décision au sens des considérants.

Le SCCO renonce à répondre, se référant intégralement à l'arrêt du 12 mai 2023. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours.

Considérant en droit :

1.

L'autorité précédente a traité dans un seul arrêt de l'impôt fédéral direct et de l'impôt cantonal et communal, ce qui est admissible dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même manière dans le droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (**ATF 142 II 293** consid. 1.2 et la référence). En conséquence, le dépôt d'un seul recours est recevable, dans la mesure où la recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôt. On ne saurait par ailleurs lui reprocher de ne pas avoir formulé des conclusions distinctes, le dispositif de l'arrêt attaqué ne différenciant pas les deux

catégories d'impôt (cf. **ATF 135 II 260** consid. 1.3.3).

2.

Le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF) par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). Déposé en temps utile (cf. art. 100 al. 1 et 46 al. 1 let. a LTF) par la contribuable destinataire de la décision attaquée, qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (cf. art. 89 al. 1 LTF), il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public s'agissant des deux catégories d'impôts (cf. art. 146 LIFD [RS 642.11], art. 73 LHID [RS 642.14]; **ATF 134 II 186** consid. 1.3).

3.

3.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Selon l'art. 106 al. 2 LTF toutefois, il n'examine la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (**ATF 150 II 346** consid. 1.5.3 et les références). Le Tribunal fédéral examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral se limite aux griefs constitutionnels, en particulier à l'arbitraire, invoqués et motivés de manière conforme aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF (**ATF 144 II 313** consid. 5.3; **134 II 207** consid. 2). L'étendue de l'autonomie dont le législateur cantonal dispose dans le cadre de la LHID se détermine par l'interprétation (**ATF 150 II 478** consid. 7.2.1; arrêt 9C_305/2023 du 10 octobre 2024 consid. 2.2 et les références, destiné à la publication).

3.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (**ATF 150 II 346** consid. 1.6 et les références). Conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF qui viennent d'être rappelées, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées. À défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. **ATF 147 IV 73** consid. 4.1.2; **137 II 353** consid. 5.1).

3.3. Selon l'art. 107 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral ne peut aller au-delà des conclusions des parties. Cela signifie qu'il ne peut pas accorder à une partie plus que ce qu'elle demande (reformatio in melius) ni moins que ce que l'autorité précédente lui a accordé (reformatio in peius).

4.

4.1. Est litigieuse la question de savoir si la recourante peut prétendre à la "moitié du barème parental" pour les années fiscales 2019 et 2020 - sur les plans de l'impôt fédéral direct et de l'impôt cantonal et communal -, ce que l'autorité précédente a nié. Compte tenu des motifs du recours, il s'agit en particulier de savoir si la recourante peut, par analogie aux époux vivant en ménage commun, demander à payer une charge fiscale globalement plus basse que celle résultant de l'arrêt entrepris. En revanche, en tant que la recourante demande l'extension du litige aux années fiscales postérieures à celles litigieuses, soit jusqu'à ce que ses enfants atteignent l'âge de dix-huit ans révolus, elle procède

à une extension inadmissible de l'objet du litige. En effet, la présente procédure ne saurait porter sur d'autres périodes fiscales que celles examinées par l'autorité précédente (sur l'objet du litige, cf. **ATF 144 II 359** consid. 4.3). Une taxation en matière d'impôts directs ne revêt l'autorité de la chose jugée que pour la période fiscale concernée; les circonstances de fait et celles de droit peuvent être appréciées différemment lors d'une période de taxation ultérieure (cf. **ATF 140 I 114** consid. 2.4.3 et les références). Par conséquent, dans la mesure où elles concernent les années fiscales postérieures à 2019 et 2020, les conclusions du recours sont irrecevables.

4.2. Le cas doit être examiné à la lumière des dispositions du droit de fond dans leur teneur en vigueur à la fin de chacune des deux périodes fiscales concernées (cf. arrêts 2C_533/2021 du 23 juin 2022 consid. 6.4; 2C_87/2016 du 19 août 2016 consid. 6.3), notamment au regard de l'ancien art. 36 al. 2bis LIFD (RO 2013 3027), dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022 (RO 2022 575).

5.

5.1. L'impôt sur le revenu est réglementé, au plan fédéral, notamment au chapitre 2 de la LHID. La section 1 de ce chapitre traite des "Revenus", la section 2 des "Déductions" et la section 3, qui ne comprend que l'art. 11 LHID, du "Calcul de l'impôt". Cette dernière section, bien qu'elle concerne le calcul de l'impôt, n'indique pas de taux. Ceux-ci sont de la compétence des cantons (cf. art. 129 al. 2 Cst. et art. 1 al. 3 LHID). Toutefois, l'art. 11 al. 1 LHID prévoit que l'impôt des personnes mariées vivant en ménage commun doit être réduit de manière appropriée par rapport à celui des personnes vivant seules. Cette disposition traite, aux autres alinéas, de cas dans lesquels une imposition particulière est prévue.

5.2. L'imposition des personnes physiques repose sur trois barèmes. L'art. 36 LIFD prévoit un barème de base (al. 1), un barème pour les époux vivant en ménage commun ("barème pour couple"; al. 2) et un barème pour les personnes qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont elles assument pour l'essentiel l'entretien ("barème parental"; al. 2bis). Ces barèmes tiennent compte de la capacité économique différente de ces trois catégories de contribuables.

Selon l'art. 9 al. 1 LIFD, les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial. Le revenu global de la famille est imposé au barème pour les personnes mariées (art. 36 al. 2 LIFD). 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 (art. 36 al. 2bis LIFD). 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 et par personne nécessiteuse (pour les années fiscales 2019 et 2020).

5.3. Les déductions sociales et les barèmes ont pour but d'adapter - de manière schématique - la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables conformément au principe de l'imposition selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 Cst. (arrêt 2C_533/2021 du 23 juin 2022 consid. 6.4.1). Ce sont autant d'ajustements légaux de la charge fiscale qui montrent que le législateur fédéral a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique de façon à établir entre elles et, sous cet angle restreint, une certaine égalité de traitement.

La réglementation légale en matière de déductions comprend nécessairement un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois, de manière générale, compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. Il n'est en effet pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue

mathématique et, de ce fait, le législateur est autorisé à choisir des solutions schématiques. S'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffit que la réglementation n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables. À cela s'ajoute que les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées et qu'il existe un risque de créer de nouvelles inégalités (**ATF 141 II 338** consid. 4.5; arrêts 9C_696/2022 du 18 octobre 2023 consid. 2.1.2; 2C_380/2020 du 19 novembre 2020 consid. 4.3).

6.

6.1. La cour cantonale a constaté que la recourante et B. disposaient de l'autorité parentale conjointe, ne s'acquittaient pas de contributions d'entretien et exerçaient une garde alternée équivalente sur leurs enfants. Dans ces circonstances, elle a jugé que le SCCO pouvait refuser à juste titre le partage par moitié du barème parental. Les premiers juges ont ensuite considéré que, selon la jurisprudence, la recourante devait en principe bénéficier du barème parental seule, car elle touchait des deux parents le salaire le moins élevé (**ATF 141 II 338**). Cependant, le SCCO avait accordé le barème parental à B. pour les deux années litigieuses, tout en renonçant à procéder à des taxations rectificatives en défaveur de celui-ci. Les ex-époux avaient en effet procédé de manière conjointe, il y avait entente entre eux et la situation était globalement plus favorable si le barème parental était accordé à B., vu son revenu plus élevé. Par ailleurs, selon la jurisprudence dans le domaine fiscal, une autorité de recours ne devait procéder à une correction en défaveur d'un contribuable que si la décision concernée était manifestement erronée, ce qui supposait une violation du droit ou des erreurs de fait manifestes et si la correction était importante (arrêt 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.1 et les références). Or, en l'espèce, la solution qui s'imposait d'un point de vue légal n'aboutissait pas à une charge sensiblement plus lourde (1'064 fr. 10 de différence), mais simplement à une répartition différente de l'impôt dû entre les deux parents. Si cette somme n'était certes pas négligeable, le SCCO avait renoncé à réformer in peius la décision de B. en toute connaissance de cause. La recourante ne revendiquait de plus pas l'octroi exclusif du barème parental, mais uniquement l'octroi de la moitié du barème parental pour des questions d'égalité de traitement. Dès lors, la cour cantonale a renoncé à procéder à une réforme de la décision sur réclamation du 16 septembre 2022.

6.2. Invoquant une violation des art. 11 LHID et 36 al. 2bis LFID, en lien avec les art. 8, 13 et 127 Cst., 8 et 14 CEDH, ainsi que des art. 5, 13 let. a et 16 let. c et d de la Convention du 18 décembre 1979 sur l'élimination de toutes les formes de discrimination à l'égard des femmes (RS 0.108; ci-après: la CEDEF), la recourante reproche à la cour cantonale d'avoir refusé le partage entre les deux parents du barème parental à concurrence de ce qu'un couple marié obtiendrait. Elle soutient que le refus de diviser ce barème entre les deux parents divorcés viole les principes d'égalité de traitement et de l'exigence de traiter les contribuables de manière égale en fonction de leur capacité économique. Elle fait valoir que le droit et les mœurs auraient évolué depuis l'adoption de l'art. 298ter CC, avec une tendance croissante à la répartition équitable des tâches entre les parents. Elle affirme enfin que les personnes divorcées qui exercent une garde alternée sur leurs enfants communs ont des charges plus élevées que les personnes mariées vivant ensemble, notamment en matière de logement.

7.

7.1. À teneur de l'art. 190 Cst., le Tribunal fédéral est tenu d'appliquer les lois fédérales. Même s'il doit les appliquer, il est habilité à en contrôler la constitutionnalité. Il peut procéder à une interprétation conforme à la Constitution d'une loi fédérale, si les méthodes ordinaires d'interprétation laissent subsister un doute sur son sens. L'interprétation conforme à la Constitution trouve toutefois ses limites lorsque le texte et le sens de la disposition légale sont absolument clairs, quand bien même ils seraient contraires à la Constitution. Lorsqu'une violation de la Constitution est constatée, la loi doit néanmoins être appliquée et le Tribunal fédéral ne peut qu'inviter le législateur à modifier la disposition en cause.

(ATF 147 I 280 consid. 9.1; 141 II 338 consid. 3.1).

7.2. En matière fiscale, le principe d'égalité de l'art. 8 al. 1 Cst. est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité économique. Le principe de la généralité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique: les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles (ATF 141 II 338 consid. 3.2). Aux termes de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 144 II 313 consid. 6.1; 142 II 197 consid. 6.1 et les références). Un certain schématisme est admissible (cf. ATF 141 II 338 consid. 4.5), à condition qu'il n'aboutisse pas à créer des solutions systématiquement inégalitaires (arrêt 9C_501/2023 du 21 octobre 2024 consid. 8.1 et la référence).

On ne peut pas décider sur la base de critères formels si une loi fiscale satisfait aux exigences constitutionnelles précitées car cette question dépend de celle de savoir si la loi est juste. La réponse à cette question évolue avec les circonstances politiques, sociales et économiques (ATF 140 II 157 consid. 7.2 et les références). C'est par conséquent, du point de vue démocratique, au législateur fiscal (art. 127 al. 1 Cst.) qu'il appartient d'aménager le système fiscal, d'arbitrer les conflits de valeurs et de concrétiser les principes d'imposition de façon à conférer précision, prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale. Le législateur dispose à cet égard d'un pouvoir d'appréciation étendu (sur ces questions, voir ATF 147 I 16 consid. 4.2.4 et les références).

7.3. Le Tribunal fédéral a jugé que l'application multiple du barème parental aux contribuables séparés ou divorcés est exclue (ATF 141 II 338, confirmé in ATF 143 I 321 consid. 6.4). L'application multiple du barème pour couple à ces derniers ne correspond ni au but de la loi, ni à la volonté du législateur. Accorder le barème pour couple à chacun des deux parents séparés ou divorcés reviendrait à leur faire bénéficier de plusieurs déductions de nature identique pour le même enfant. Les contribuables séparés ou divorcés - qu'ils soient ou non avec un nouveau partenaire - seraient placés dans une situation plus favorable qu'un couple marié qui ne peut prétendre qu'une seule fois au barème pour couple (ATF 131 II 553 consid. 3.4). Une prescription imposant d'accorder aux familles monoparentales et aux contribuables en charge de personnes à entretenir la même réduction tarifaire que les couples mariés violerait par conséquent le principe de l'imposition selon la capacité contributive (ATF 131 II 697 consid. 4).

7.4. En l'espèce, la recourante n'apporte aucun élément en faveur d'un revirement de jurisprudence.

7.4.1. Tout d'abord, la recourante oublie que la présente cause n'est pas le résultat d'un recours abstrait relatif à une disposition de droit cantonal. Dès lors, il lui incombe de démontrer, faits et chiffres à l'appui, qu'elle est elle-même discriminée par le droit fédéral, démonstration à laquelle elle ne procède pas d'une manière conforme aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 Cst. Elle se limite à mentionner, en prenant en exemple son cas, l'avantage qu'une contribuable divorcée pourrait tirer de l'application multiple du barème pour couple, mais ne compare aucunement sa situation avec celle des couples mariés.

En particulier, elle tait le fait qu'un couple marié forme une unité économique, de sorte que les revenus de ses membres sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial ("imposition commune"; art. 9 al. 1 LIFD; ATF 149 II 442 consid. 3.3 et les références; cf. Message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 27-32, ch. 142.21). À contrario, en cas de divorce ou de

séparation durable de fait ou de droit durant la période fiscale, les contribuables sont imposés séparément (art. 42 al. 2 LIFD; **ATF 133 II 305** consid. 4.1). Or les effets du barème parental décroissent à mesure que le revenu augmente et perd donc en attractivité (parmi d'autres, voir THIERRY BORNICK, *Impôts directs et familles: État des lieux et perspectives législatives*, 2021, p. 239 n° 575). Aussi, à supposer que le grief de la recourante soit suffisamment motivé, l'application d'un barème parental multiple doit être mis en relation avec les revenus imposables additionnés des couples mariés (art. 11 al. 1 LHID), et non pas uniquement avec la charge fiscale de la seule contribuable concernée.

7.4.2. Ensuite, le barème parental est une mesure purement tarifaire (XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 5e éd. 2021, p. 225 n° 400; PETER LOCHER, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 2e éd. 2019, n° 13 ad art. 36 LIFD; CHRISTINE JAKES, *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, Noël/Aubry Girardin [éd.], 2e éd. 2017, n° 31 ad art. 36 LIFD). La réglementation en la matière comprend nécessairement un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois, de manière générale, compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. S'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffit que la réglementation n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables (supra consid. 7.2).

Or les déductions et barèmes différenciés prévus par le droit fédéral, plus encore depuis l'entrée en vigueur de loi fédérale du 25 septembre 2009 sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants, le 1er janvier 2011 (RO 2010 455), sont autant d'ajustements légaux de la charge fiscale qui montrent que le législateur a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique, de façon à établir entre elles et sous cet angle une certaine égalité de traitement. En tant que la recourante dénonce le fait que le barème parental est accordé exclusivement à un seul des deux parents divorcés ou séparés selon l'art. 36 al. 2bis LIFD, elle n'établit par conséquent pas, par cette seule affirmation, une inégalité de traitement systématique vis-à-vis d'une catégorie de contribuables, dont elle pâtirait.

7.4.3. Par nature schématiques, les barèmes revêtent en outre un caractère forfaitaire, qui ne s'accommode pas d'une répartition par quote-part entre les parents séparés ou divorcés, à moins d'aménager l'ensemble du système. Si le barème parental devait être divisé, il n'y aurait aucune raison de s'en tenir à une répartition par moitié et d'écarter une répartition selon d'autres proportions. La détermination de la quote-part entraînerait alors d'importantes difficultés d'ordre pratique et une intrusion dans la vie privée des contribuables. Singulièrement, la détermination, à intervalles réguliers, de la proportion du temps pendant laquelle chaque parent séparé ou divorcé assume effectivement la garde de l'enfant pourrait représenter une lourde charge de travail pour les autorités fiscales et une atteinte à la sphère privée des parents (cf. Rapport du Conseil fédéral du 8 décembre 2017 en réponse au postulat CAJ-CN 15.3003 - "Garde alternée. Clarification des règles légales et pistes de solutions", p. 24 ch. 4.4.2 et la référence; disponible sous <https://www.parlament.ch>). Aussi, s'agissant de l'impôt fédéral direct, une telle solution ne peut reposer sur une simple pratique.

Les avis de doctrine, postérieurs à l'ATF 141 II 338 (supra consid. 7.3), ne disent pas autre chose. S'ils émettent parfois des critiques vives contre cette jurisprudence (voir p. ex. DANIEL DE VRIES REILINGH, *Fiscalité directe et procédure administrative*, in: *Au carrefour des contributions*, Mélanges Mollard, 2020, p. 564), les auteurs s'accordent sur le point que toute attribution multiple du barème parental à des parents séparés ou divorcés, comme le demande la recourante, serait propre à créer des inégalités, notamment au détriment des couples mariés faisant ménage commun dont les revenus sont additionnés (parmi d'autres, voir BORNICK, op. cit., p. 251 n° 603; DE VRIES REILINGH, op. cit., p. 567).

On ajoutera encore que, conformément à l'art. 42 al. 2 LIFD (supra consid. 7.4.1), les situations durant et après la vie commune familiale se distinguent en cela que, dans la première hypothèse, la famille est perçue comme une unité dont les rapports financiers internes ne sont en principe pas fiscalement pertinents. Dans la seconde hypothèse, le droit fiscal tient compte du déplacement des

ressources entre les membres de la famille (imposition individuelle). Dès lors, si le barème parental pouvait être accordé aux deux parents séparés ou divorcés, l'équité fiscale verticale entre ceux-ci ne serait pas respectée, en cas de différences de revenus (ATF 141 II 338 consid. 6.3.1). La solution préconisée par la recourante, selon laquelle, en cas de garde alternée, chacun des deux parents séparés ou divorcés serait imposé fictivement selon le barème parental du revenu le plus élevé, lorsqu'il ne serait pas possible de définir lequel d'entre eux pourvoirait à l'essentiel de l'entretien de l'enfant, ne trouve aucun appui dans la loi. C'est par conséquent, du point de vue démocratique, au législateur fiscal (art. 127 al. 1 Cst.) qu'il appartient d'aménager un tel système, s'il le juge souhaitable (supra consid. 7.2). En tout état, la recourante n'établit pas que la solution adoptée par le législateur à l'art. 36 al. 2bis LIFD, compte tenu de la généralité des autres déductions et avantages prévus par la loi, aboutirait à créer des solutions systématiquement inégalitaires au détriment des couples séparés ou divorcés.

7.4.4. Finalement, en ce qui concerne les griefs de la recourante portant sur l'art. 14 CEDH, combiné avec l'art. 8 CEDH, ainsi que sur les art. 5, 13 let. a et 16 let. c et d CEDEF, il n'y a pas matière à les examiner. Comme il ressort de ce qui suit (consid. 8), l'arrêt entrepris doit être réformé en ce sens que la recourante a droit au barème parental, dans la limite des conclusions prises (art. 107 al. 1 LTF). La recourante n'a dès lors aucun intérêt juridique à l'examen des dispositions précitées.

7.4.5. Ensuite des éléments qui précèdent, le système prévu par la LIFD n'autorise pas l'attribution multiple du barème parental et met en place un régime qui veut que les enfants soient rattachés à un parent séparé ou divorcé unique, qui seul aura droit au barème parental. Il s'agit selon les termes clairs de l'art. 36 al. 2bis LIFD du parent séparé ou divorcé qui assure l'essentiel de l'entretien de l'enfant par ses propres moyens ou ceux qui lui sont imputés fiscalement («deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten»; «al cui sostentamento provvedono in modo essenziale»). Il n'y a pas lieu d'y revenir.

8.

8.1. Dans l'ATF 141 II 338, rappelé in ATF 143 I 321 consid. 6.4, le Tribunal fédéral a jugé que dans le cas où les époux divorcés ont l'autorité parentale conjointe avec la garde alternée équivalente, où aucune contribution d'entretien n'est versée et où les parents ont convenu de prendre en charge l'entretien de l'enfant à parts égales, c'est le parent divorcé qui a le revenu le moins élevé qui doit être considéré comme contribuant pour l'essentiel à l'entretien de l'enfant. Partant, le barème parental doit lui être accordé pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal sur le revenu (ATF 141 II 338 consid. 3-7).

8.2. Conformément aux art. 143 al. 1, 2e phrase, applicable par analogie à la procédure cantonale de recours (art. 145 al. 2 LIFD), après avoir entendu le contribuable, l'autorité de recours peut modifier la taxation au désavantage de ce dernier (reformatio in peius vel in melius). Elle doit toutefois lui offrir préalablement le droit d'être entendu. L'obligation, pour l'autorité de recours qui envisage de procéder à une reformatio in peius de la décision attaquée, d'avertir le contribuable de son intention et de lui donner l'occasion de s'exprimer résulte directement de la garantie constitutionnelle du droit d'être entendu (ATF 122 V 166 consid. 2a). Conformément à la jurisprudence, cette obligation s'applique chaque fois que l'autorité de recours entend modifier la décision attaquée devant elle au détriment du contribuable, sans égard aux raisons de la modification envisagée (arrêt 2C_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 5.1).

Selon l'art. 134 al. 2, 1e phrase, LIFD, aucune suite n'est donnée au retrait de la réclamation s'il apparaît, au vu des circonstances, que la taxation était inexacte. L'autorité de taxation peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation même au désavantage de ce dernier (art. 135 al. 1, 2e phrase, LIFD). Comme l'autorité de recours en matière d'impôts a les mêmes compétences que l'autorité de taxation dans la procédure de

réclamation (art. 142 al. 4 LIFD) et qu'elle peut notamment modifier la taxation au détriment du contribuable après l'avoir entendu (art. 143 al. 1 LIFD), le Tribunal fédéral a précisé les conditions dans lesquelles elle peut procéder à une reformatio in peius nonobstant le retrait du recours. Deux conditions doivent être remplies. La première condition est objective: il faut que la décision entreprise soit "manifestement incompatible avec les dispositions applicables". La seconde est subjective: la correction de la décision entreprise doit "revêtir une importance notable" et "s'imposer" (**ATF 144 IV 136** consid. 7.1 et les références). Dès lors, il incombe à la partie recourante de prendre en compte ce risque lorsqu'elle envisage de former un recours (arrêt 9C_245/2023 du 26 juillet 2023 consid. 4.1).

8.3. En l'espèce, à l'inverse de ce que soutient l'autorité précédente, le Tribunal fédéral n'a pas jugé qu'il convenait de procéder à une correction d'une décision de taxation contraire à la loi que si celle-ci était "manifestement erronée". Dans la jurisprudence à laquelle se réfèrent les premiers juges, le Tribunal fédéral a rappelé les conditions auxquelles les autorités cantonales de recours peuvent procéder à une reformatio in peius nonobstant le retrait du recours (consid. 8.2 supra). Or la recourante n'a pas retiré son recours en instance cantonale et elle ne bénéficie actuellement pas du barème parental auquel elle a droit en vertu de l'art. 36 al. 2bis LIFD (supra consid. 8.1).

La manière dont les ex-époux définissent leur relation, respectivement leur "entente", ne saurait en outre primer la loi. Il est en particulier exclu d'envisager globalement la situation des ex-époux et les revenus imposables; ceux-ci se déterminent conformément au principe de l'imposition individuelle. Dans cette mesure, il y a lieu de réformer l'arrêt attaqué et de mettre la recourante au bénéfice du barème parental. Cependant, le Tribunal fédéral ne peut aller au-delà des conclusions des parties (art. 107 al. 1 LTF; supra consid. 3.3). Le barème parental doit dès lors être calculé - compte tenu des conclusions de la recourante qui lient le Tribunal fédéral - comme si son revenu imposable était celui de son époux, dans la mesure où le Tribunal fédéral ne peut pas lui donner plus que ce qu'elle demande (reformatio in melius).

8.4. Ensuite des éléments qui précèdent, il n'y a pas matière à examiner les griefs de la recourante portant sur l'art. 14 CEDH, combiné avec l'art. 8 CEDH, ainsi que sur les art. 5, 13 let. a et 16 let. c et d CEDEF. Le droit suisse prévoit en effet qu'elle bénéficie du barème parental.

9.

Selon les premiers juges, les dispositions cantonales s'inspirent directement du droit fédéral. Dans la mesure où ces considérations cantonales ne sont pas remises en cause par les parties, la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct concernant le barème parental est également déterminante en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal. Il peut ainsi être renvoyé dans cette mesure à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct. Le recours doit par conséquent aussi être partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal pour les années fiscales 2019 et 2020.

10.

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours, dans la mesure de sa recevabilité. L'arrêt du 12 mai 2023 est annulé tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonal et communal sur le revenu de la période fiscale 2019 et 2020. La cause est renvoyée au SCCO pour établir de nouveaux bordereaux.

11.

Les frais judiciaires doivent être mis à la charge du canton de Neuchâtel, qui succombe pour l'essentiel et qui défend un intérêt patrimonial (art. 66 al. 1 et 4 in fine LTF). Il n'y a pas lieu d'octroyer de dépens à la recourante, qui obtient partiellement gain de cause sans l'assistance d'un avocat (art. 68 al. 1 et 2 LTF).

12.

Le Tribunal fédéral ne fera pas usage de la faculté prévue aux art. 67 et 68 al. 5 LTF et renverra la cause à l'autorité précédente pour qu'elle statue sur les frais et dépens de la procédure suivie devant elle.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct pour les années 2019 et 2020. L'arrêt du Tribunal cantonal de la République et canton de Neuchâtel du 12 mai 2023 est annulé et la cause est renvoyée au Service des contributions de la République et canton de Neuchâtel pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Le recours est rejeté pour le surplus, dans la mesure de sa recevabilité.

2.

Le recours est partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal pour les années 2019 et 2020. L'arrêt du Tribunal cantonal de la République et canton de Neuchâtel du 12 mai 2023 est annulé et la cause est renvoyée au Service des contributions de la République et canton de Neuchâtel pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Le recours est rejeté pour le surplus, dans la mesure de sa recevabilité.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à la charge du canton de Neuchâtel.

4.

Il n'est pas octroyé d'indemnité de dépens.

5.

La cause est renvoyée au Tribunal cantonal de la République et canton de Neuchâtel pour qu'il statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure antérieure.

6.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, au Tribunal cantonal de la République et canton de Neuchâtel, Cour de droit public, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 7 mars 2025

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : Moser-Szeless

Le Greffier : Bleicker