

F1 24 157

ARRÊT DU 27 JANVIER 2026

**Tribunal cantonal du Valais
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr. Thierry Schnyder, juge ; Christian Salamin, juge assesseur ; Fabienne Délèze Constantin, greffière,

en la cause

X _____, recourant, représenté par Maître Olivier Couchepin, avocat, 1920 Martigny

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Impôt fédéral direct et impôts cantonaux et communaux ; périodes fiscales 2021 et 2022)

recours contre la décision sur réclamation du 10 septembre 2024

Faits

A.

A.a X _____ (ci-après : le contribuable) est domicilié à A _____. Le 24 mai 2008, il a épousé B _____ avec laquelle il a eu deux filles, C _____, née en 2007 et D _____, née en 2010.

Les époux ont décidé de suspendre leur vie commune avec effet au 11 juillet 2021 (cf. la convention de séparation ratifiée en audience du 15 mars 2022 en p. 12 du dossier du Service cantonal des contributions [ci-après : SCC]). Le 14 juillet 2021, X _____ a quitté le domicile conjugal pour s'établir temporairement chez ses parents. Dans le courant du mois d'avril 2022, il s'est finalement installé dans un nouvel appartement, annonçant son changement d'adresse à la commune de A _____ (cf. allégués 2.4, 2.10 et 2.11 du recours, p. 3 et 4 du dossier du Tribunal cantonal [ci-après : TC]). Son épouse et ses filles sont restées dans l'appartement familial de A _____.

Tant avant qu'après la séparation, X _____ a continué de payer la totalité des acomptes des impôts cantonaux et communaux (ICC) 2021 depuis son compte bancaire personnel (cf. allégué 2.5 du recours, p. 3 du dossier du TC). Durant toute l'année 2021, il a continué de subvenir aux besoins de sa famille pour laquelle il allègue avoir versé un montant total de 66'916 fr. 10 (cf. allégué 2.6 du recours, p. 3 du dossier du TC).

L'employeur de X _____ prend en charge les primes d'assurance-maladie de la famille. En 2021 et 2022, l'intéressé a perçu à ce titre 12'339 fr. 60 et 12'018 fr. avec ses salaires du mois de décembre (cf. allégué 2.12 du recours, p. 4 du dossier du TC ; voir ég. ses bulletins de salaire en p. 32 et 63 du dossier du SCC).

A.b Le 15 mars 2022, la juge des mesures protectrices de l'union conjugale a ratifié la convention provisoire suivante (p. 12 à 14 du dossier du SCC) :

- « 1. La vie commune entre les époux (...) est suspendue pour une durée indéterminée, avec effet le 11 juillet 2021.
2. La garde des enfants (...) est confiée à la mère (...).
3. Le droit de visite du père est réservé, droit qui s'exercera de la manière la plus large possible, et, à défaut de meilleure entente, un week-end sur deux (...), un soir dans la semaine (...), une semaine à Noël et à Pâques (...), ainsi que deux semaines durant les vacances d'été.
4. (...)
5. (...)
6. X _____ versera d'avance, le 1^{er} de chaque mois, en main de la mère ou de tout autre détenteur de la garde et cela avec effet au 1^{er} avril 2022, une contribution d'entretien :

- de 1258 fr. pour sa fille C _____ (...)

- de 1258 fr. pour sa fille D _____ (...)

en sus des allocations familiales perçues par lui, montant qui portera intérêts à 5% dès chaque date d'échéance. Ce montant correspond au montant nécessaire pour assurer l'entretien convenable de l'enfant (art. 301a CPC).

7. X _____ versera à B _____, d'avance, le 1^{er} de chaque mois et cela avec effet au 1^{er} avril 2022, une contribution d'entretien de 896 fr. montant qui portera intérêts comme dit ci-dessus.

8. La jouissance du logement familial (...) est attribuée à B _____, qui en assumera les charges ».

Par jugement du 14 octobre 2022, la juge des mesures protectrices de l'union conjugale a astreint X _____ à verser d'avance, le 1^{er} de chaque mois, en main de son épouse, des contributions d'entretien de respectivement 1238 fr. pour C _____ et de 1121 fr. pour D _____, en sus des allocations familiales perçues par B _____, dès le 1^{er} septembre 2022. Elle lui a de même enjoint de verser à son épouse une pension alimentaire de 820 fr. le 1^{er} de chaque mois dès le 1^{er} septembre 2022 (p. 16 à 18 du dossier du SCC).

B.

B.a Le 13 octobre 2022, X _____ a déposé sa déclaration d'impôts 2021 (p. 54 à 75 du dossier du SCC). Sous la rubrique 1110, il a déclaré la valeur locative nette de l'appartement familial à hauteur de 3549 francs. En parallèle, il a revendiqué la déduction des intérêts hypothécaires y relatifs à hauteur de 6029 fr. (rubrique 1720). X _____ a également requis la déduction pour enfants à charge de 17'120 fr. (2 x 8560 fr.) pour les impôts cantonaux et communaux (ICC) (rubrique 2510) et de 13'000 fr. (2 x 6500 fr.) pour l'impôt fédéral direct (IFD) (rubrique 2750), la déduction cantonale pour frais de garde de ses propres enfants à hauteur de 4717 fr. (rubrique 2512a), ainsi que la déduction de pensions alimentaires pour 12'088 fr. (rubriques 2531 et 2740). Selon le tableau annexé (p. 56 du dossier du SCC), ce dernier montant correspondait aux primes d'assurance maladie (5445 fr.), aux frais médicaux (482 fr.) et à la prime d'assurance vie (461 fr.) payés pour son épouse, ainsi qu'à des frais familiaux (5700 fr.).

Par décision de taxation du 30 mars 2023, le SCC a imposé X _____ au titre de l'IFD et des ICC pour l'année 2021, procédant à plusieurs rectifications de sa déclaration d'impôts. Sous la rubrique 1110, il n'a imposé la valeur locative nette de l'appartement familial que pour moitié et a réduit à 3014 fr. la déduction des intérêts passifs revendiquée en relation (rubrique 1720). Les déductions ICC et IFD pour enfant à charge (rubriques 2510 et 2750) et la déduction cantonale pour frais de garde (rubrique 2512a) ont chacune été réduites de moitié, passant respectivement à 8560 fr., 6500 fr. et 2354

francs. Sous les rubriques 2531 et 2740, le SCC n'a admis aucune déduction pour le versement de pensions alimentaires (p. 40 et 41 du dossier du SCC).

Le 26 avril 2023, le contribuable a formé réclamation contre cette décision (p. 21 à 22 du dossier du TC). Il a fait valoir qu'il avait continué d'assumer seul la quasi-totalité des dépenses de son épouse et de ses filles depuis la date de séparation du couple que la juge des mesures protectrices de l'union conjugale avait rétroactivement fixée au 11 juillet 2021. Ses dépenses pour l'entretien de la famille s'élevaient à 66'916 fr. 10 en 2021, selon un tableau produit en annexe (p. 66 à 68 du dossier du SCC). Ses relevés de comptes bancaires, personnel et communs (p. 69 à 75 du dossier du SCC), montraient que c'était bien lui qui avait assumé ces dépenses. Selon lui, les reprises effectuées au niveau des rubriques 1720 (intérêts passifs privés), 2510 et 2750 (enfants à charge) et 2512a (frais de garde des enfants) étaient tout autant injustifiées, dans la mesure où c'est lui qui avait entièrement assumé les dépenses y relatives. Les primes de caisse maladie de son épouse, qu'il avait payées au travers de son salaire de décembre, comme les frais de maladie et d'assurance vie de l'intéressée, devaient également être déduits de son revenu imposable.

B.b Le 26 octobre 2023, X _____ a déposé sa déclaration d'impôts 2022 (p. 47 à 53 du dossier du SCC). Sous les rubriques 2531 et 2740, il a notamment sollicité la déduction de 51'546 fr. à titre de pensions alimentaires versées durant l'année en cause, montant qui se décomposait comme suit : 9291 fr. pour les primes d'assurance-maladie de son épouse et de ses filles (versées par son employeur avec son salaire de décembre) ; 2200 fr. pour les pensions versées en janvier selon pièces bancaires E _____ ; 3200 fr. pour les pensions versées en février selon pièces bancaires E _____ ; 3111 fr. de frais de conservatoire ; 27'296 fr. de pensions versées de mars à octobre et 6358 fr. de pensions versées de novembre à décembre (p. 31 du dossier du SCC).

Par décision de taxation du 28 décembre 2023 (p. 35 du dossier du SCC), le SCC a imposé X _____ au titre de l'IFD et des ICC pour l'année 2022, réduisant notamment la déduction admise à titre de pensions alimentaires au montant de 39'054 francs.

Le 12 janvier 2024, le contribuable a formé réclamation contre cette décision. Selon ses chiffres et les justificatifs produits, c'était bien un montant de 51'456 fr. qui devait être déduit de ses revenus à titre de pensions alimentaires en 2022 (p. 29 du dossier du SCC).

Le 17 janvier 2024, le SCC a répondu à X _____ qu'il maintenait sa décision de taxation 2022 (p. 26 à 28 du dossier du SCC). Il ressortait des divers justificatifs joints à la déclaration d'impôts que des pensions alimentaires avaient été versées à hauteur de 2200 fr. en janvier, de 3200 fr. en février, de 27'296 fr. de mars à octobre et de 6358 fr. de novembre à décembre 2022. En revanche, la déduction des primes d'assurance maladie pour 9291 fr. et des frais de conservatoire de 3111 fr. ne pouvait pas être admise, la convention du 15 mars 2022 ne prévoyant rien à leur propos.

Le 19 janvier 2024, X _____ a revendiqué la déduction d'un montant de 2500 fr. à titre de pension alimentaire pour le mois de janvier 2022, au lieu des 2200 fr. retenus par la décision de taxation. Il a par ailleurs contesté le refus du fisc de déduire les primes d'assurance maladie payées pour son épouse et ses filles (p. 24 et 25 du dossier du SCC). Lors de la fixation des contributions d'entretien, la juge des mesures protectrices de l'union conjugale avait, selon lui, tenu compte du fait que son épouse et ses filles allaient continuer de bénéficier des avantages offerts par son employeur, ce qui avait réduit d'autant les contributions d'entretien à leur verser.

B.c Par correspondance du 29 février 2024 (p. 21 à 23 du dossier du SCC), le SCC a confirmé sa décision de taxation 2021 du 30 mars 2023, respectivement annoncé que celle du 28 décembre 2023 relative à l'année 2022 allait être modifiée en défaveur du contribuable. Il ressortait de la convention du 15 mars 2022 que la vie commune des époux avait été suspendue avec effet au 11 juillet 2021 et que le contribuable avait été astreint à verser des contributions d'entretien à compter du 1^{er} avril 2022. Ayant vécu avec ses enfants et son épouse à la même adresse durant toute l'année 2021 et jusqu'au 21 avril 2022, X _____ avait continué de former une unité économique avec sa famille jusque-là, de sorte que les prestations qu'il soutenait avoir effectuées pour un montant total de 66'916 fr. en 2021 l'avaient été en exécution de son obligation d'entretien fondée sur le droit de la famille et n'étaient pas déductibles. En outre, les versements effectués ne répondaient pas à la définition de contributions d'entretien, qui consistaient, en principe, dans des prestations versées en espèces et dont le montant et la périodicité étaient déterminés à l'avance. Au surplus, les versements en cause avaient été opérés sur un compte commun du couple. Ce n'était donc qu'à compter du 1^{er} avril 2022 que des contributions d'entretien déductibles avaient été payées. S'agissant des primes d'assurance-maladie payées par son employeur et entièrement imposées dans son chef, elles représentaient, pour son épouse, un avantage en nature qui devait être imposé auprès d'elle. Sans trancher la question de leur qualification en tant que pension alimentaire, le contribuable devait pouvoir les déduire de son revenu.

Par mesure de simplification, ces primes allaient donc être admises en déduction dès avril 2022 à titre de contributions d'entretien. S'agissant des autres corrections opérées dans la décision de taxation 2021, elles devaient être confirmées : le contribuable n'avait droit qu'à une demi-déduction pour enfant à charge (rubriques 2510 et 2750) et une demi-déduction pour frais de garde (rubrique 2512a), conformément au chiffre 14.4 de la Circulaire n° 30 de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 21 décembre 2010 sur l'imposition des époux et de la famille (ci-après : Circ. AFC n° 30). De même, il ne pouvait déduire que la moitié des intérêts passifs (rubrique 1720), dans la mesure où il n'était débiteur de la dette hypothécaire qu'à raison de 50%. Quant à la taxation 2022, elle allait être modifiée comme suit :

« (...) **Rubrique : 1110 : immeuble en Valais**

Imposition de la ½ de la valeur locative nette selon part co-propriété. Comme Madame vit dans la maison depuis le 1^{er} avril et en assume entièrement les charges selon votre convention, le 9/12 de ce montant, soit Fr. 1796.-- est assimilable à un versement de pensions alimentaires chez vous.

Rubrique 1720 : Intérêts passifs

Déduction de la ½ des intérêts passifs selon part (50%) dont vous être co-débiteur soit Fr. 3014. Comme Madame vit dans la maison depuis le 1^{er} avril et assume entièrement les charges hypothécaires selon convention, le 9/12 de ce montant soit Fr. 2261.-- est assimilable à une pension alimentaire reçue et à porter en déduction du chiffre 2531 détaillé ci-dessous.

Rubriques 2531 et 2740 : pensions alimentaires versées :

Voici le détail des pensions acceptées pour 2022 :

Pensions :

Avril à octobre (C _____ 1258/D _____ 1258/Mme 896) x 7	= Fr. 23884.--
Novembre à décembre (C _____ 1238/D _____ 1121/Mme 820) x 2	= Fr. 6358.--
	= Fr. 30242.--

+ assimilable à pensions alimentaires selon explications ci-dessus :

Forfait Caisse maladie avril-décembre Mme/C _____ /D _____ (3000+1090+1090) x 9/12=	Fr. 3885.--
½ Valeur locative nette (Fr. 3960.-- ./ Fr. 1566.--) * 9/12	+ Fr. 1796.--
./ ½ des intérêts [passifs] (Fr. 3014) * 9/12	- Fr. 2061.--
	= Fr. 3620.--
Total déductibles :	= Fr. 33862.--

(...) ».

B.d Par nouvelle décision de taxation 2022 du 7 mars 2024 (p. 34 du dossier du SCC), le SCC a imposé X _____ dans le sens mentionné ci-dessus. Des bordereaux ICC et IFD rectifiant ceux du 28 décembre 2023 lui ont été notifiés le même jour (p. 36 et 38 du dossier du SCC).

Le 28 mars 2024, le contribuable a, par l'intermédiaire de son avocat, formé réclamation contre cette décision, respectivement sollicité qu'une décision soit formellement rendue sur sa réclamation du 26 avril 2023 contre la décision de taxation 2021 du 30 mars 2023 (p. 4 à 19 du dossier du SCC). Il a versé à son dossier une attestation de ses parents du 27 mars 2024 confirmant qu'il avait bien séjourné à leur domicile du 11 juillet 2021 au 21 avril 2022, ayant bénéficié de tout le premier étage de leur habitation pour y accueillir ses filles durant l'exercice de son droit de visite (p. 9 du dossier du SCC). Il a encore confirmé s'être constitué un domicile séparé le 22 avril 2022 en louant un appartement. Selon lui, sur les 66'916 fr. 10 qu'il avait payés en 2021 pour l'entretien de la famille, tous les montants effectivement versés à compter du 11 juillet 2021 devaient être déduits de son revenu. Pour l'année 2022, c'était un montant de 39'054 fr. qui devait être déduit à titre de contributions d'entretien, conformément à ce que la décision de taxation 28 décembre 2023 avait retenu initialement. La *reformatio in pejus* dont il avait fait l'objet pour l'année 2022 n'était pas justifiée, les pensions qu'il avait versées durant les mois de janvier à mars 2022 étant également déductibles. En revanche, les rectifications apportées aux rubriques 1110 (valeur locative de l'immeuble sis en Valais), 1720 (intérêts passifs) et 2565 (primes d'assurance-maladie) étaient correctes et devaient être confirmées.

C. Par décision du 10 septembre 2024, reçue le 11 septembre 2024, le SCC a rejeté les réclamations du 26 avril 2023 et du 28 mars 2024. Il a retenu en substance que le contribuable avait produit des relevés bancaires démontrant qu'il avait effectué des versements à son épouse en 2021 pour un montant total de 4500 fr., en sus du versement des allocations familiales. Ces versements avaient toutefois été opérés sur un compte commun du couple dont le contribuable avait la libre disposition, de sorte qu'ils n'étaient pas déductibles. Le contribuable avait également produit un tableau faisant état d'un montant de 66'916 fr. 10 prétendument versé à son épouse en 2021. Ce montant, correspondant essentiellement à des frais de loisirs, de caisse-maladie, d'impôt, de dépenses diverses, etc., n'avait été justifié par aucune pièce probante. En tout état de cause, il n'existait aucun accord formel et chiffré relatif à la prise en charge de l'entretien des enfants et de son épouse avant la décision de mesures protectrices de l'union conjugale du 15 mars 2022. Ce n'était qu'à compter du 1^{er} avril 2022 que l'obligation du contribuable de prendre en charge les frais d'entretien de sa famille avait pris la forme d'une contribution en espèces, chiffrée et dont le paiement était aisément contrôlable, et que la garde de C _____ et D _____ avait été confiée exclusivement à son épouse. Ce n'était donc qu'à compter de cette date que l'obligation du contribuable avait pris la forme d'une contribution d'entretien au sens de l'art. 33 al.

1 let. c LIFD, rendue nécessaire en raison de l'organisation de la vie séparée et du déplacement des ressources en résultant. A l'inverse, les frais que le contribuable avait supportés avant le 1^{er} avril 2022 n'étaient pas déductibles.

D. Par mémoire du 10 octobre 2024, X _____ (ci-après : le recourant) a recouru céans contre cette décision, concluant à l'annulation des décisions de taxation pour les périodes fiscales 2021 et 2022 et à l'admission « des réclamations du 26 avril 2023 pour la période fiscale 2021 notifiée le 30 mars 2023 et du 12 janvier 2024 pour la période fiscale 2022 notifiée le 28 décembre 2023 » (sic), sous suite de frais et dépens. A l'appui de ces conclusions, il réitère que la période du 11 juillet 2021 au 31 mars 2022 a bel et bien été une période de séparation, alléguant avoir quitté le domicile conjugal le 14 juillet 2021 et ne l'avoir pas réintégré depuis lors. Il soutient que dans la mesure où il a continué à subvenir aux besoins de son épouse et de ses filles alors qu'il ne vivait plus avec elles, les montants versés durant cette période doivent être admis en déduction. Selon lui, les relevés bancaires produits attesteraient de versements effectués à son épouse, en sus du versement des allocations familiales, d'un montant total de 34'500 fr. en 2021. Pour le surplus, savoir si ces versements ont été effectués sur un compte individuel de son épouse ou sur un compte commun du couple serait irrelevante, le fisc ayant la preuve que lui-même n'avait pas crédité ou débité le compte récipiendaire des pensions alimentaires, respectivement que son épouse avait pu librement disposer de ce compte. Il expose en outre que la décision sur mesures protectrices de l'union conjugale n'a été rendue que le 14 octobre 2022, mais que la requête en ce sens aurait été déposée le 2 décembre 2021, soit environ 11 mois auparavant. Il relève qu'en audience du 15 mars 2022, les parties se sont toutefois mises provisoirement d'accord sur les contributions d'entretien avec effet au 1^{er} mars 2022 (recte : 1^{er} avril 2022). Les montants versés en 2021 devraient donc être qualifiés de contributions d'entretien déductibles au sens de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, ce d'autant qu'à cette époque, son épouse ne réalisait aucun revenu susceptible de garantir le minimum vital. D'ailleurs, il se serait exposé à une plainte pénale pour infraction à l'art. 217 CP s'il avait refusé de payer un quelconque montant pour l'entretien de son épouse et de ses filles entre le 14 juillet 2021 et le 1^{er} avril 2022. En définitive, il soutient que son obligation de prendre en charge les frais d'entretien de la famille a pris la forme de contributions en espèces non chiffrées pour la période du 14 juillet 2021 au 1^{er} avril 2022, puis chiffrées dès le 1^{er} avril 2022, qui seraient toutes deux déductibles. A titre de moyens de preuve, il dépose plusieurs pièces et sollicite l'interrogatoire des parties, l'édition du dossier fiscal en mains du SCC, ainsi que l'édition par le Tribunal des districts de Martigny et de St-Maurice du dossier C2 21 521.

Le 14 octobre 2024, le président soussigné a imparti un délai de 10 jours au recourant pour rectifier ses conclusions conformément aux exigences légales.

Le 22 octobre 2024, X _____ a précisé les conclusions de son recours comme suit, sous suite de frais et dépens :

« 5.1 Le recours est admis.

A. S'agissant de la taxation 2021 :

Toutes les reprises effectuées sont annulées au motif que seul X _____ a contribué aux dépenses et frais d'entretien de la famille et du ménage et qu'il s'agit de la moitié des déductions forfaitaires des postes suivants :

- Poste 1720 : intérêts passifs privés ;
- Poste 2510 et 2750 : enfants à charge ;
- Poste 2512a : frais de garde des enfants ;
- L'intégralité des pensions alimentaires versées (poste 2531) sont déduites selon tableau de la page 12/22 de la déclaration déposée par la fiduciaire F _____.
- Les primes de caisse maladie de l'épouse séparée payées au travers du salaire de X _____, les frais de maladie et d'assurance vie de l'épouse séparée et payés directement par X _____ doivent être également déduits intégralement du revenu imposable du contribuable (poste 2531 selon tableau de la page 12/22 de la déclaration déposée par la fiduciaire F _____).

B. S'agissant de la taxation 2022 :

- La réformation en défaveur du contribuable concernant les pensions versées de janvier à mars 2022 est annulée et il est constaté que les pensions versées de janvier à mars 2022 sont déductibles (postes 2531/2740 corrigés en défaveur du contribuable). De même, pour les primes d'assurance maladie employeur du G _____, elles doivent être prises en compte comme avantage en nature pour l'épouse séparée depuis janvier 2022 et non pas seulement depuis avril 2022.

5.2 Les réclamations du 26 avril 2023 pour la période fiscale 2021 notifiées le 30 mars 2023 et du 12 janvier 2024 pour la période fiscale 2022 notifiées le 28 décembre 2023 sont admises au sens des conclusions motivées ci-dessus ».

Le 17 décembre 2024, le SCC a déposé son dossier et conclu au rejet du recours.

Le 13 février 2025, le recourant a déposé des observations complémentaires après avoir consulté le dossier, relevant que la décision judiciaire du 14 octobre 2022 rendue dans la cause C2 21 252 avait clairement fixé la suspension de la vie commune avec son épouse au 11 juillet 2021.

Par écriture spontanée du 6 mars 2025, il s'est encore référé à la jurisprudence rendue en matière de suspension de la vie commune au sens de l'art. 114 CC.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) ne s'est pas déterminée sur le recours.

Considérant en droit

I. Procédure

1.

1.1 Le recours est recevable (art. 140 LIFD ; art. 50 LHID ; art. 150 LF ; art. 81a, 80 al. 1 let. c et 48 LPJA), sous les réserves émises ci-dessous (cf. *infra* consid. 4.1 et 5.2). Il porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (ATF 142 II 293 consid. 1.2).

1.2 Le SCC a produit son dossier. La requête correspondante du recourant est ainsi satisfaite. Ce dernier sollicite également l'édition du dossier C2 21 521, soit de la procédure sur mesures protectrices de l'union conjugale à laquelle il a pris part. A cet égard, l'on peut s'étonner que le recourant ne produise pas de lui-même des pièces se trouvant dans sa sphère d'influence, ni ne décrive avec précision les moyens de preuve dont il entend se prévaloir (cf. OBERSON, in : OREF [éd.], 4^{ème} éd., 2021, Le contentieux fiscal, p. 758). Dans la mesure où elle est formulée à l'appui de faits (cf. allégués n° 2.1 à 2.12 du recours) qui ressortent d'ores et déjà de documents judiciaires figurant au dossier ou qui ne sont pas contestés par les parties (seule leur appréciation juridique étant débattue), son offre de preuve sera, quoiqu'il en soit, rejetée par appréciation anticipée de son utilité (art. 81a al. 2, 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA ; ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_233/2025 du 1^{er} octobre 2025 consid. 4.2). Il en va de même de l'offre de preuve tenant à l'interrogatoire des parties dans la mesure où celles-ci se sont à plusieurs occasions exprimées par écrit durant la procédure. L'on rappellera à cet égard que dans les procédures purement fiscales, le droit d'être entendu au sens de l'art. 29 al. 2 Cst. ne confère, en principe, pas celui de l'être oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1). Tous les faits pertinents pour statuer sur la présente cause étant par ailleurs établis, l'instruction apparaît complète.

II. Objet du litige et droit applicable

2. Le litige porte principalement sur la déduction des contributions d'entretien versées par le recourant à son épouse durant les années 2021 et 2022. La décision attaquée considère que seuls les 33'862 fr., que le recourant a versés à son épouse du 1^{er} avril au 31 décembre 2022, en exécution de la convention de séparation judiciaire du 15 mars 2022 et du jugement du 14 octobre 2022 sous forme de paiements en espèces ou d'avantage en nature, consistent dans des contributions d'entretien déductibles. Le recourant requiert quant à lui la déduction des dépenses d'entretien qu'il allègue avoir

assumées pour son épouse et ses filles dès la séparation du couple le 11 juillet 2021 et jusqu'au 31 mars 2022. Selon lui, c'est un montant total de 12'088 fr. (cf. le tableau de sa déclaration d'impôt 2021, p. 56 du dossier du SCC), voire de 34'500 fr. (cf. ch. 4.2.3 du mémoire de recours) ou encore de 66'916 fr. 10 (cf. ch. 4.2.4 du mémoire de recours) – étant relevé que ses conclusions même rectifiées demeurent ambiguës et peu compréhensibles en la matière – qui devrait être déduit de son revenu imposable à titre de contributions d'entretien en 2021. S'agissant de cette période fiscale, le recourant conteste également la réduction des déductions revendiquées à titre d'intérêts passifs, d'enfants à charge et, au plan cantonal, des frais pour la garde de ses propres enfants. Concernant l'année 2022, le recourant revendique, en particulier, la déduction des primes d'assurance maladie pour son épouse et ses filles des mois janvier à mars 2022 – en sus de celles des mois d'avril à décembre 2022 déjà admises par le fisc à hauteur de 3885 fr. (cf. supra consid. B.c). Toutes ces questions devront être examinées à l'aune des dispositions légales applicables dans leur teneur en vigueur au moment des deux périodes fiscales litigieuses, en l'absence de réglementation expresse contraire (ATF 151 II 442 consid.4.1).

III. Impôt fédéral direct

3.

3.1 En vertu de l'art. 9 al. 1 LIFD, les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés quel que soit le régime matrimonial. *A contrario*, l'art. 42 al. 2 LIFD dispose qu'en cas de divorce ou de séparation effective, les époux sont imposés séparément pour l'ensemble de la période fiscale. En l'occurrence, il n'est pas contesté que le recourant et son épouse ont convenu de se séparer le 11 juillet 2021, en ce sens qu'ils ont cessé de faire ménage commun depuis lors. C'est donc à bon droit que le recourant a été taxé séparément pour toute l'année 2021, ainsi qu'en 2022, ce qu'il ne remet d'ailleurs pas en cause.

3.2

3.2.1 S'agissant de l'impôt sur le revenu, la LIFD pose le principe que le contribuable ne peut pas déduire les frais pour son entretien et celui de sa famille (art. 34 let. a LIFD), tandis que les prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille sont exonérées chez le bénéficiaire (art. 24 let. e LIFD). Cette réglementation part du principe selon lequel les flux d'argent ne sont pas appréhendés sous l'angle du droit fiscal dès lors qu'ils interviennent au sein de la communauté familiale (ATF 149 II 19 consid. 5.2). En dérogation à ce principe, l'art. 33 al. 1 let. c LIFD dispose que sont déduites du revenu la pension alimentaire versée au

conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille. La pension alimentaire que le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait perçoit pour lui-même, ainsi que les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, constituent, pour leur part, des revenus imposables en application de l'art. 23 let. f LIFD.

3.2.2 Il découle de ces dispositions qu'aussi longtemps que le contribuable marié forme une unité économique avec sa famille, sa contribution à l'entretien de celle-ci n'est en principe pas déductible de son revenu. En revanche, une fois la famille séparée, il lui est possible de déduire la pension alimentaire versée à son conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à celui-ci pour les enfants communs sur lesquels il a l'autorité parentale en vertu de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C_87/2016, 2C_88/2016 du 19 août 2016 consid. 5.2.1). Cette exception à la non-déductibilité des frais d'entretien de la famille doit cependant respecter le principe de la concordance, c'est-à-dire que la prestation d'entretien est déductible chez son débiteur parce qu'elle est imposable chez son bénéficiaire, en application de l'art. 23 let. f LIFD. En d'autres termes, on ne doit en principe pas admettre de déductions fiscales chez un contribuable au titre de paiement de contribution d'entretien, sans qu'un montant correspondant ne puisse être imposé chez l'autre contribuable crédientier (arrêt du Tribunal fédéral 2C_544/2019 du 21 avril 2020 consid. 5.2). Ce système, dit de la concordance, exclut en particulier la déductibilité de contributions d'entretien versées sur un compte commun dont le contribuable peut librement disposer, puisque les fonds versés demeurent alors dans sa sphère d'influence (arrêt du Tribunal fédéral 9C_286/2024 du 1^{er} octobre 2025 consid. 6.1 et 6.2). Cela permettrait en effet au contribuable de verser un montant, de bénéficier d'une déduction fiscale, puis de reprendre ce montant et d'en disposer librement (arrêt du Tribunal fédéral 2C_380/2020 du 19 novembre 2021 consid. 4.5 et 5.1 et les références). Sous cet angle, comme de manière générale, le régime dérogatoire de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD doit s'interpréter de manière restrictive pour des raisons de systématique fiscale (ATF 149 II 19 consid. 5.4).

3.2.3 Entrent dans la notion de contributions d'entretien au sens des art. 33 al. 1 let. c et 23 let. f LIFD les contributions d'entretien et de soutien versées aux fins de couvrir les besoins courants qui n'ont pas pour effet une augmentation de fortune du bénéficiaire.

Tel n'est pas le cas des prestations en capital quand bien même celles-ci provoquent une augmentation de la fortune utilisée ultérieurement à des fins d'entretien (ATF 125 II 183 consid. 4 à 8). En revanche, peuvent constituer des contributions d'entretien déductibles les prestations versées au parent bénéficiaire, en espèces ou en nature (JAQUES, in : NOËL/AUBRY/GIRARDIN [éd.], Commentaire de la LIFD, 2^{ème} éd., 2017, ad art. 33 n° 30), de manière régulière ou irrégulière, ainsi que les paiements indirects, c'est-à-dire le règlement, par le parent astreint à contribution, de charges d'entretien particulières, telles les primes d'assurance-maladie, l'écolage de l'enfant, les loyers, etc. (arrêts du Tribunal fédéral 2C_544/2019 précité consid. 5.3, 2C_502/2015 du 29 février 2016 consid. 4.2 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4^{ème} éd., 2023, ad. Art. 33 DBG, n° 59, HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in : ZWEIFEL/BEUSCH [éd.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4^{ème} éd., 2022, ad. Art. 33 DBG, n° 18a).

3.2.4 En règle générale, les contributions d'entretien sont fixées dans un jugement ou une convention écrite. Elles sont cependant déductibles mêmes sans être fixées de la sorte (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, op. cit., ad. Art. 33 DBG, n° 57; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, op. cit., ad. Art. 33 DBG, n° 18a et 21i; MARTIN, in KLÖTI-WEBER/SCHUDEL/SCHWARB [éd.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5^{ème} éd., 2023, ad. § 32, n° 15 ; cf. ég. arrêts du Tribunal administratif zurichois SB.2023.00120 du 8 mai 2024 consid. 2.4, SB. 2011.00082 du 18 janvier 2012 consid. 2.2, ainsi que son arrêt du 18 août 2004 publié in StE 2005 B 27.2 Nr. 28 consid. 3.1.2). Il faut toutefois qu'il existe un accord des parties et que les paiements correspondants aient bel et bien été effectués, ce qui doit être prouvé. Les prestations doivent en outre être versées en vertu du droit de la famille, autrement dit fournies en exécution d'une obligation juridique d'entretien, les contributions versées volontairement n'étant, à l'inverse, pas déductibles (*ibidem*).

3.2.5 Le Tribunal fédéral a déjà jugé à plusieurs reprises que les arrangements à bien plaisir entre époux s'écartant du jugement de divorce n'étaient en principe pas déterminants sur le plan fiscal, à tout le moins pas au moment de définir qui des deux parents doit bénéficier du taux d'imposition spéciale et des déductions sociales liées à la garde des enfants communs (ATF 131 II 553 consid. 3.5 ; arrêts 2C_544/2019 précité consid. 6.6 et les références citées, 2C_472/2008 du 19 mars 2009 consid. 3.3). A plusieurs occasions, il a, en revanche, laissé ouverte la question de savoir si cette jurisprudence s'appliquait aux déductions pour contributions d'entretien, d'autres motifs ayant justifié le rejet des recours (cf. arrêts du Tribunal fédéral 9C_356/2023 du 7 juin

2024 consid. 3.3 et 4.1.2, 9C_68/2023 précité consid. 6.2, 2C_544/2019 précité consid. 6.6, 2C_242/2010 consid. 2.3.1). Cette jurisprudence montre en tout état de cause que, conformément aux règles générales de répartition du fardeau de la preuve, le contribuable revendiquant des déductions fiscales au titre de paiement de contributions d'entretien doit prouver l'existence d'un accord clair (et chiffré) au sujet de la charge d'entretien avec l'autre parent qui soit précis, compréhensible et contrôlable. Il s'agit en effet d'être en mesure de fixer une limite claire entre les frais découlant strictement de l'obligation d'entretien de la famille et ceux intervenant pendant l'exercice du droit de garde à charge du parent accueillant les enfants, d'une part, de ceux qui seraient assumés à titre du réaménagement des modalités des contributions d'entretien fixées par le jugement de divorce ou la convention, d'autre part. Le Tribunal fédéral a souligné à cet égard qu'une certaine rigueur s'imposait en la matière, pour des raisons de justice fiscale, l'admission de déductions à titre de paiement de contribution d'entretien chez un parent conduisant en principe à une augmentation du revenu imposable dans une mesure équivalente chez l'autre (arrêt du Tribunal fédéral 9C_68/2023 précité consid. 6.2).

3.2.6 Enfin, et pour qu'un contribuable puisse déduire une contribution d'entretien, il faut en outre qu'il l'ait effectivement « versée » (cf. art. 33 al. 1 let. c LIFD), ce qu'il lui appartient de démontrer conformément aux règles de répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale. Ce ne sont donc que les contributions effectivement payées par le contribuable qui peuvent être prises en compte au plan fiscal (arrêts du Tribunal fédéral 9C_68/2023 du 2 avril 2024 consid. 6.1, 2C_544/2019 précité consid. 5.3).

3.3 En l'occurrence, il n'est pas contesté que le recourant a quitté le domicile conjugal le 14 juillet 2021, ni qu'il a continué de subvenir aux besoins de sa famille jusqu'à ce que la convention de séparation du 15 mars 2022 soit conclue. Cela ne suffit toutefois pas pour admettre que les dépenses effectuées à ce titre et durant cette période auraient consisté dans le versement de contributions d'entretien au sens de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD.

La convention du 15 mars 2022 expose sans équivoque que le couple s'est séparé le 11 juillet 2021, précision qu'elle apporte en vue de clarifier le point de départ du délai de deux ans conditionnant, sous l'angle de l'art. 114 CC, le dépôt d'une demande unilatérale en divorce. Mais elle dispose tout aussi clairement que des contributions d'entretien ne sont fixées qu'à compter du 1^{er} avril 2022, soit à partir du moment où la garde des enfants a été exclusivement attribuée à l'épouse du recourant. Force est d'en conclure qu'hormis le fait pour ce dernier d'avoir quitté le domicile conjugal, les époux n'ont pas

significativement modifié leur organisation familiale à la suite de leur séparation. L'unité économique du couple a, en particulier, perduré, comme l'attestent les nombreux versements que le recourant a continué d'opérer, même après s'être installé au domicile de ses parents, sur des comptes bancaires communs. Or, la fin de la communauté économique que forment des époux, outre qu'elle compte parmi les circonstances pertinentes pour fixer le moment de la séparation en droit du divorce (cf. arrêt du Tribunal fédéral 5A_322/2022 du 5 octobre 2023 cité par le recourant, consid. 4.1), constitue un élément indispensable en droit fiscal pour admettre que des contributions d'entretien au sens de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD sont versées.

Par ailleurs, une autre circonstance empêche en l'espèce définitivement de qualifier les prestations revendiquées par le recourant de contributions d'entretien déductibles. Ce dernier n'a, en effet, nullement démontré, ni même prétendu, s'être – sous une forme ou une autre – entendu avec son épouse sur un réaménagement des modalités d'exécution de leur obligation d'entretien respective durant la période ayant couru entre leur séparation physique et la conclusion de la convention du 15 mars 2022. Il n'a produit aucun moyen de preuve laissant supposer qu'un accord clair (et chiffré) quant au versement de contributions d'entretien aurait été conclu pour la période litigieuse, ni ne démontre qu'il aurait dûment exécuté cet accord, contrairement à ce qu'exige la jurisprudence (cf. *supra* consid. 3.2.5). Les justificatifs bancaires et tableaux qu'il a versés à son dossier ne sont à cet égard aucunement probants, ce d'autant qu'ils ne permettent pas de distinguer les montants qui auraient été versés à titre de contributions d'entretien, ceux découlant strictement d'une obligation d'entretien fondée sur le droit de la famille ou ceux qui pourraient consister dans des contributions volontaires. En l'absence de conclusion par les époux d'un accord précis, compréhensible et contrôlable sur les modalités d'exécution de leur charge d'entretien de la famille, l'on doit ainsi considérer que toutes les dépenses effectuées par le recourant avant le 1^{er} avril 2022, soit avant que la convention judiciaire de séparation ne prévoit expressément le versement de contributions d'entretien, l'ont été en exécution de son obligation d'entretien fondée sur le droit de la famille au sens de l'art. 34 let. a LIFD et qu'elles ne sont, en conséquence, pas déductibles. Il en va de même des avantages en nature dont B _____, C _____ et D _____ ont pu bénéficier jusqu'à cette date, en raison notamment du paiement, par l'employeur du recourant, de leurs primes d'assurance-maladie.

En conséquence, c'est à bon droit que le SCC n'a admis aucune déduction à titre de contributions d'entretien pour l'année 2021, respectivement qu'il a restreint celle de

l'année 2022 aux contributions d'entretien que le recourant a effectivement effectuées du 1^{er} avril au 31 décembre à concurrence de 33'862 fr. en exécution de ce que prévoyait la convention de séparation du 15 mars 2022 et le jugement sur mesures protectrices du 14 octobre 2022, que ce soit sous forme de versements en espèces ou d'avantages en nature s'agissant plus particulièrement des primes d'assurance-maladie de son épouse et de ses filles payées par son employeur et imposées dans son chef.

4.

4.1 Le recourant conclut également à l'annulation des reprises que le SCC a opérées, dans sa taxation 2021, au niveau des rubriques 1720 (déduction des intérêts passifs privés) et 2750 (déduction pour enfant à charge ou charge de famille). Durant la procédure de réclamation, le SCC a exposé les raisons l'ayant conduit à réduire de moitié les déductions revendiquées à ce titre (cf. *supra* consid. B.c ; p. 21 à 23 du dossier du SCC). Alors qu'il est représenté par un avocat, le recourant ne présente aucune argumentation spécifique en relation, ni ne cite de bases légales à l'appui de ses conclusions contraires. En l'absence de toute motivation, ses griefs en la matière sont donc irrecevables. A supposer qu'ils le soient, ils n'en devraient pas moins être rejetés pour les motifs exposés ci-après.

4.2 La possibilité de déduire du revenu les intérêts passifs est prévue à l'art. 33 al. 1 let. a LIFD. Cette norme autorise la défalcation, à titre de déduction générale, des intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21 LIFD, augmenté d'un montant de 50'000 francs. En cas de responsabilité solidaire pour une dette, chaque codébiteur ne peut déduire les intérêts passifs qu'à concurrence de la part de la dette dont il répond définitivement et ce, même s'il peut être recherché pour le tout par le créancier (arrêt du Tribunal fédéral 2A.508/2001 du 26 juin 2002 consid. 2.1 ; NOËL, in : NOËL/AUBRY/GIRARDIN [éd.], Commentaire de la LIFD, 2^{ème} éd., 2017, ad art. 33 LIFD n° 10). En l'occurrence, il ressort des actes de la cause que le recourant et son épouse étaient, en 2021, copropriétaires à parts égales de l'appartement familial, respectivement codébiteurs de l'hypothèque grevant celui-ci. A compter de leur taxation séparée, il y avait donc bien lieu de s'en tenir aux rapports de propriété et de dette existant sur ce bien et de répartir, par moitié, entre les deux époux les intérêts passifs en résultant. Dans la même logique, le SCC a, d'ailleurs, réparti le revenu correspondant à la valeur locative de l'immeuble entre les mêmes contribuables (cf. art. 21 al. 1 let. b LIFD ; MERLINO, in : NOËL/AUBRY/GIRARDIN [éd.], Commentaire de la LIFD, 2^{ème} éd., 2017, ad art. 21 LIFD n° 102), réduisant d'autant celui que le recourant avait, à tort, entièrement déclaré dans son chapitre fiscal (cf. rubrique 1010 de sa

déclaration d'impôts 2021, p. 54 du dossier du SCC). Le grief du recourant contre la réduction des intérêts passifs admis en déduction pour l'année 2021 tombe ainsi à faux.

4.3 Aux termes de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD (dans sa teneur en vigueur en 2021), un montant de 6500 fr. peut être déduit du revenu pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien ; lorsque les parents sont imposés séparément, cette déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33 al. 1 let. c (ACDF F1 24 53 du 7 février 2025 consid. 3.1.1 ; cf. ég. ch. 10.2 et 14.4.1 de la Circ. AFC n° 30). En l'espèce, il est constant que le recourant a continué de participer à l'entretien de ses filles après la séparation d'avec son épouse, respectivement qu'il exerçait l'autorité parentale sur celles-ci. Aucune déduction à titre de contributions d'entretien ne pouvant lui être accordée en 2021 pour les motifs exposés ci-dessus (cf. *supra* consid. 3.3), c'est ainsi à bon droit que le SCC ne lui a accordé que la moitié (6500 fr.) de la déduction prévue par l'art. 35 al. 1 let. a LIFD pour l'entretien de ses deux filles, l'autre moitié de cette déduction revenant à son épouse. Le grief du recourant contre la reprise effectuée sous la rubrique 2750 de sa taxation 2021 est, partant, infondé.

IV. Impôts cantonaux et communaux

5.

5.1 Les art. 18 al. 2 LHID et 64 al. 3 LF disposent, comme la LIFD, qu'en cas de divorce ou de séparation judiciaire ou de fait, chaque époux est imposé séparément pour l'ensemble de la période fiscale. La réglementation cantonale en matière de déduction des contributions d'entretien (cf. les art. 29 al. 1 let. c LF et 9 al. 2 let. c LHID), ainsi qu'en matière de déduction des intérêts passifs privés (cf. les art. 29 al. 1 let. a LF et 9 al. 2 let. a LHID), est également la même que celle prévue par la LIFD (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_285/2019 du 9 mars 2020 consid. 11). Ainsi, les considérations développées sur ces questions en regard de l'impôt fédéral direct (cf. *supra* consid. 3 à 4.2) valent *mutatis mutandis* pour les impôts cantonaux et communaux.

5.2 Selon l'art. 31 al. 1 let. b LF, dans sa teneur en vigueur durant l'année 2021, un montant de 8560 fr. est déduit du revenu net pour chaque enfant mineur âgé de six à seize ans, dont le contribuable assure l'entretien (ch. 2). Lorsque les parents imposés séparément exercent l'autorité parentale commune sur l'enfant et qu'aucune contribution d'entretien pour l'enfant n'est versée par l'un des parents à l'autre, chaque parent a droit à la moitié de la déduction pour enfant (ch. 7) (ACDF F1 24 53 précité consid. 3.1.2).

Hormis le montant déductible, la réglementation cantonale en matière de charge de famille équivaut donc à celle prévue par l'art. 35 al. 1 let. a LIFD (cf. *supra* consid. 4.3). Pour autant que recevable compte tenu de son manque de motivation, le grief soulevé en regard de la rubrique 2510 de la taxation 2021 doit donc être rejeté, la répartition entre les deux époux de la déduction litigieuse étant conforme au texte légal.

5.3 Il en va de même du grief – non motivé – formulé contre la déduction forfaitaire pour frais de garde de ses propres enfants que le SCC n'a admise qu'à hauteur de 2354 fr. dans la taxation 2021 (rubrique 2512a). Selon l'art. 29 al.1 let. I LF dans sa teneur en vigueur à l'époque déterminante, un montant forfaitaire de 3000 fr. par enfant de moins de 14 ans est déductible pour les frais de garde de ses propres enfants. Le couple avait ainsi droit à une déduction de 3000 francs pour D _____ (née en 2010), ainsi qu'à une déduction réduite *pro rata temporis* pour C _____, dans la mesure où celle-ci a atteint l'âge limite de 14 ans durant l'année en cause. Le fait pour le SCC d'avoir réparti la déduction litigieuse entre les deux époux n'apparaît, pour le reste, pas critiquable. En effet, les déductions forfaitaires prévues par les art. 31 al. 1 let. b et 29 al. 1 let. I LF étant du même type, il se justifie de leur réserver le même sort lorsque des époux sont, comme en l'espèce, imposés séparément.

V. *Conclusion, frais et dépens*

6.

6.1 Pour autant que recevable, le recours est donc rejeté tant en matière d'IFD que d'ICC (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

6.2 Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1500 fr., sont mis à la charge du recourant qui succombe et qui n'a pas droit à des dépens (art. 144 LIFD, art. 8 al. 2 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 LPJA, 64 al. 1 *a contrario* PA, 91 al. 1 *a contrario* LPJA ; art. 3 al. 1, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours en matière d'impôt fédéral direct est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.
2. Le recours en matière d'impôts cantonaux et communaux est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.
3. Les frais, par 1500 fr., sont mis à la charge du recourant, qui n'a pas droit à des dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué à Maître Olivier Couchepin, à Martigny, pour le recourant, au Service cantonal des contributions, à Sion, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 27 janvier 2026