

VD_OMNI FI.1993.0072 vom 9. Dezember 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-12-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0072

FR: VD_OMNI FI.1993.0072 du 9 décembre 2002

IT: VD_OMNI FI.1993.0072 del 9 dicembre 2002

Regeste

c/ ACI | Si la loi fiscale prévoit l'octroi d'un allègement (en l'espèce le quotient familial de 1,3 que l'art. 26 al. 2 lit, c aLI octroie au contribuable célibataire en ménage commun avec un enfant qu'il entretient) et que le législateur, envisageant probablement de ne l'accorder qu'à un seul des concubins, ne détermine pas auquel des deux il doit être accordée, le principe de la réserve de la loi s'oppose à ce que l'Administration fixe par voie de circulaire celui des deux contribuables concernés qui bénéficie de l'allègement: celui-ci doit être accordé aux deux.

Erwägungen

E. 24

janvier 1992 dans une cause genevoise: "b) En Suisse, les concubins ne constituent pas, pour des raisons essentiellement pratiques, une catégorie de contribuables dans le droit fiscal actuel. Ils sont imposés séparément comme les personnes vivant seules et il n'est pas tenu compte de la communauté de fait qu'ils forment (ATF 110 Ia 19), de sorte que chacun est imposé sur ses revenus propres et qu'aucune compensation n'est possible entre les revenus, les pertes et les déductions de l'un et de l'autre. Lorsque le couple concubin a des enfants, le partenaire qui en a la garde (ou la charge effective, ou qui a l'autorité parentale, selon la législation) est imposé selon le régime réservé aux familles monoparentales lorsque le droit cantonal en prévoit un; l'autre concubin est traité selon son état civil (célibataire, divorcé, veuf) et bénéficie, le cas échéant, des abattements que prévoit le droit cantonal pour l'entretien des enfants confiés à leur autre parent (voir D. YERSIN, L'imposition du couple et de la famille, 1984, p. 21 ss et p. 72; H. MASSHARDT, Kommentar zur direkten Bundessteuer, art. 25, Nos 8 et 9). Par rapport à un couple marié dont les éléments imposables sont cumulés - et peuvent éventuellement se compenser -, la charge fiscale globale des concubins dépend dans une certaine mesure de la manière dont s'articulent les revenus des deux partenaires. Lorsque les deux concubins réalisent des revenus semblables, ils sont favorisés sur le plan fiscal, pour un revenu global donné, mais plus les écarts entre leurs revenus sont marqués, moins ils tirent avantage de leur situation. Il peut même arriver, lorsqu'un seul des deux partenaires assure l'entretien complet du couple et des enfants, comme en l'espèce, que la charge fiscale globale des concubins soit nettement supérieure à celle d'un couple marié. c) S'agissant de réaliser le postulat selon lequel les couples mariés ne doivent pas payer plus d'impôt que des concubins, le Tribunal fédéral a souligné que le législateur cantonal dispose d'une marge d'appréciation importante. Outre qu'il s'agit de questions dont la solution dépend dans une large mesure de facteurs politiques qui imposent au juge constitutionnel de faire preuve de réserve (ATF 112 Ia 244), la complexité des faits à régler et le nombre de paramètres entrant en considération pour apprécier les situations à comparer, rendent très difficile, voire

impossible, une réglementation schématique et générale apte à tenir compte de tous les éléments, souvent contradictoires, en présence et à réaliser une égalité absolue. A vouloir assurer une égalité parfaite dans le cadre d'une seule comparaison, le législateur court le risque de créer par la même occasion une inégalité au préjudice d'autres catégories de contribuables. Or, lorsqu'un domaine à réglementer présuppose l'existence d'un schématisme important, l'art. 4 Cst. n'exige pas que tous les contribuables soient traités d'une manière rigoureusement égale, quelle que soit leur situation personnelle (mariés, concubins, célibataires, avec ou sans enfants); sous réserve des cas où le tarif conduit à une inégalité flagrante, la norme constitutionnelle ne peut que garantir globalement l'égalité de traitement entre les justiciables (arrêt du tribunal fédéral non publié du 8 décembre 1988 en la case A. M. c. canton du Valais, consid. 2a). Ces considérations gardent toute leur valeur s'agissant de la situation inverse, c'est-à-dire de la comparaison de la charge fiscale des concubins avec celle d'un couple marié. Ainsi, une marge importante d'appréciation doit être reconnue au législateur cantonal dans l'aménagement de l'imposition des concubins, car l'art. 4 Cst. n'exige pas que leur charge fiscale soit dans tous les cas rigoureusement semblable à celle des couples mariés. Certes, il n'appartient pas au droit fiscal de combattre le concubinage et de favoriser le mariage en lieu et place des dispositions pénales idoines qui disparaissent de plus en plus. Le législateur cantonal peut toutefois réserver un mode d'imposition différent aux concubins dans ces limites. Du moment qu'il n'est pas possible d'empêcher que des avantages soient accordés au mariage ou au concubinage, le statut juridique du mariage et sa signification sociale commandent que le législateur fiscal favorise non pas les concubins, mais les couples mariés (ATF 110 Ia 19/20). Dès lors, d'éventuelles différences au détriment des concubins - qui sont la conséquence d'un statut librement choisi par les intéressés - ne sont pas contraires à l'art. 4 Cst., dans la mesure où une égalité absolue ne peut être réalisée entre ceux-ci et les couples mariés, les concubins ne pouvant être imposés ensemble, comme une unité. Il suffit que la réglementation prévue par le droit cantonal n'entraîne pas une imposition systématiquement et délibérément plus lourde des couples vivant en union libre par rapport à des époux (E. REIZE, *Die Ehegattenbesteuerung als verfassungsrechtliches und steuerrechtliches Problem*, 1976, p. 80). A cet égard, la comparaison peut se faire globalement, compte tenu de l'ensemble des différentes situations dans lesquelles se trouvent les concubins au cours de leur vie commune. d) Dans le cas particulier, le recourant ne prétend pas que le système d'imposition des concubins en droit fiscal genevois soit, d'une manière générale, défavorable à ces derniers. Il est vrai qu'ayant entretenu seul sa famille au cours des années 1987 et 1988, il se trouve pénalisé du fait qu'il ne bénéficie pas des mêmes abattements qu'un contribuable marié. Toutefois, il n'établit pas que sa situation serait également moins bonne que celle d'un couple marié dans le cas où lui-même et sa compagne obtiendraient tous deux un gain de leur travail. Au contraire, dès que Viviane L. aura terminé sa formation et exercera sa profession, leur statut fiscal sera vraisemblablement plus favorable que celui d'un couple marié, leurs revenus n'étant pas cumulés. Le régime que le canton de Genève réserve aux concubins n'entraîne donc pas d'inégalité de traitement contraire à l'art. 4 Cst. à leur détriment. Sur ce point, le grief du recourant n'est pas fondé. 4.- Comme il n'a bénéficié d'aucun des abattements prévus par la loi genevoise sur les contributions publiques, le recourant soutient aussi que sa charge fiscale est exagérée par rapport à sa capacité contributive. a) De manière schématique, la charge que représente l'enfant pour lequel le contribuable verse une contribution d'entretien, sans en avoir la garde ou sans avoir sur lui l'autorité parentale, est prise en compte soit par l'accord d'une déduction

sociale, complète ou partielle, soit par la déduction des contributions d'entretien. Dans le premier cas, la contribution n'est pas imposée comme revenu chez l'autre parent (art. 25 let. c AIFD), alors qu'elle l'est dans le second (tendance actuelle exprimée, pour l'avenir, aux art. 23 let. f et 33 let. c de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990: LIFD; RO 1991, p. 1184 ss, ainsi qu'aux art. 7 al. 4 let. g et 9 let. c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990: LHID; RO 1991 p. 1256 et ss). Quant au conjoint qui a la garde ou l'autorité parentale sur l'enfant, il bénéficie généralement d'une déduction sociale et parfois d'un abattement supplémentaire justifié par le ménage commun qu'il forme avec l'enfant (art. 25 let. b AIFD).

b) S'agissant de contribuables séparés ou divorcés, le canton de Genève prévoit que le parent qui verse des subsides d'entretien à l'autre conjoint ou ex-conjoint pour son entretien et pour celui des enfants dont il a la garde peut les déduire de son revenu (art. 21 let. f LCP); il n'a pas droit à une déduction sociale pour l'enfant, celle-ci n'étant accordée qu'au parent qui en a la garde. Le parent qui a la garde de l'enfant est imposé sur les contributions d'entretien qu'il obtient, au même barème que les couples mariés vivant en ménage commun, et peut opérer une défalcation pour l'enfant à charge (art. 166 let. e, 31 al. 3 let. a et 31A al. 1 LCP). En revanche, la loi genevoise ne prévoit aucun traitement fiscal particulier pour le contribuable célibataire qui verse des contributions d'entretien en faveur d'un enfant dont il n'a pas la garde, de sorte que son obligation d'entretien ne lui donne droit ni à une déduction pour l'enfant à charge (dont il n'a pas la garde), ni à la défalcation de ses contributions d'entretien (celle-ci étant réservée aux contribuables séparés ou divorcés).

c) Dans le système genevois, il n'est cependant pas arbitraire de réserver l'application du barème de l'art. 32A LCP (couples mariés) aux célibataires, veufs, divorcés, séparés qui ont la garde d'un enfant, c'est-à-dire aux personnes seules avec enfants, selon la note marginale de l'art. 31A LCP. Si cet avantage peut être accordé à des concubins, il n'est pas insoutenable non plus de le réserver à celui qui a la garde des enfants. Il en va de même de la déduction pour enfant mineur qu'il est également possible de réserver au parent qui a la garde de l'enfant (art. 31 al. 3 let. a LCP). En effet, du moment que les concubins sont taxés séparément et que toute compensation entre leurs éléments imposables est exclue, il n'est pas arbitraire de refuser ces deux allègements à celui qui n'a pas la garde des enfants. Enfin, le droit genevois ne peut être considéré comme arbitraire du fait qu'il refuse à un contribuable la déduction des contributions d'entretien fondées sur le droit de famille. En l'espèce, le recourant se trouve toutefois dans une situation exceptionnelle, puisqu'il vit au sein de la communauté familiale et en assure pratiquement l'entretien, dès lors que sa compagne qui a la garde des enfants n'a elle-même pas touché de revenu. Or, en dépit de cette situation très particulière, le recourant est imposé comme un célibataire sans charge de famille, à la suite du refus simultané de lui accorder la défalcation de ses contributions d'entretien ou la déduction pour enfant mineur. Certes, on ne saurait exiger des autorités genevoises qu'elles considèrent le recourant comme un homme marié ayant une famille à charge, mais elles sont tenues de prendre en considération, sous une forme ou sous une autre, l'obligation d'entretien qu'il assure à ses deux enfants. L'autorité intimée admet d'ailleurs elle-même que la situation du concubin qui vit avec ses enfants et contribue à leur entretien n'est pas satisfaisante. Dans ces circonstances, sa décision - qui ne tient compte sous aucune forme de la capacité contributive diminuée du recourant par rapport à un célibataire sans charge de famille - viole le principe de l'imposition selon la capacité contributive découlant de l'art. 4 Cst. et doit être annulée.

d) Le recours doit ainsi être admis partiellement dans ce sens qu'il appartiendra aux autorités genevoises de trouver une

solution qui tienne compte de la situation du recourant et de sa capacité contributive diminuée. On ajoutera que la jurisprudence du Tribunal fédéral a évolué par la suite. Rappelant qu'il avait toujours souligné qu'il convenait de laisser au législateur cantonal un large pouvoir formateur quant à la concrétisation du principe de l'imposition selon la capacité contributive, le Tribunal fédéral considère désormais, en bref, que si le législateur cantonal parvient à soumettre les principaux groupes de contribuables à une charge fiscale comparativement acceptable en regard de leur capacité contributive, il faut considérer les dispositions cantonales comme conformes à la constitution même si leur application parvient, dans de rares circonstances et par comparaison avec d'autres groupes, à une charge supplémentaire de l'ordre de 10 % voire même plus, sans que cela puisse trouver sa justification dans une différence de capacité contributive (ATF 120 Ia 329, consid. 4 d, rendu dans un cas zurichois le 18 novembre 1994; cet arrêt se présente à bien des égards comme une véritable réfutation de l'arrêt Hegetschweiler du 13 avril 1984 - ATF 110 Ia 7 - que l'Administration cantonale des impôts invoque dans sa réponse en se référant à sa traduction dans RDAF 1985 p. 51). D'après les constatations du Tribunal fédéral dans l'arrêt du 18 novembre 1994 cité ci-dessus, les couples avec enfants mais non mariés ne représentent que 2,8 % des couples avec enfants. Au vu de ce qui précède, il paraît difficile de conclure - du moins le recourant n'en apporte-t-il pas la démonstration - que le principe de l'imposition selon la capacité contributive serait violé par le fait que le recourant obtient selon la décision attaquée un quotient familial de 2,0 alors qu'il obtiendrait un quotient de 2,3 si l'art. 23 al. 2 lit. c aLI lui était appliqué. 4. Reste ainsi à examiner si la décision attaquée est conforme à la règle cantonale formulée par l'art.

E. 26

aLI, dont on rappelle qu'elle accorde un quotient de 1,3 au "contribuable célibataire, veuf, divorcé ou imposé séparément, selon l'art. 9a, qui vit en ménage commun avec un enfant mineur, en apprentissage ou aux études, dont il assure l'entretien complet". a) A lire le texte de l'art. 26 lit. c aLI, le recourant était effectivement, au 1er janvier 1989, un contribuable célibataire qui vivait en ménage commun avec deux enfants mineurs. Ce texte ne contient aucune condition relative à la présence ou à l'absence d'un partenaire adulte dans le ménage du contribuable et il n'évoque pas non plus la question de l'autorité parentale sur les enfants. En conséquence, l'interprétation littérale de l'art. 26 al. 2 lit. c aLI devrait aboutir dans le cas du recourant à ce que celui-ci aurait droit à un coefficient de 1,3 pour lui, ainsi que - cela n'est pas contesté par l'autorité intimée - à deux fois le coefficient de 0,5 pour chacun de ses enfants, d'où un coefficient total de 2,3. Il s'agit d'examiner s'il y a des motifs de s'écarter de cette interprétation littérale. b) Dans sa jurisprudence, le Tribunal administratif, dans le cas d'un couple de concubins vivant avec plusieurs enfants dont un qui leur était commun, a jugé que le coefficient de 1,3 est "réservé à la famille monoparentale, c'est-à-dire à celui qui vit avec un enfant sur lequel il a l'autorité parentale" (FI 93/0172 du 28 avril 1994) mais cette affirmation n'est étayée d'aucun développement, ne repose ni sur l'interprétation littérale du texte, ni sur l'analyse des travaux préparatoires, et ne mentionne pas la circulaire no 9 de l'ACI évoquée plus haut, dont il résulte pourtant qu'au moins un des concubins bénéficie du quotient 1,3. Ce précédent non motivé n'est donc pas déterminant. La même solution se dégage de l'arrêt FI 98/046 du 4 avril 2002 qui se borne à invoquer la Circulaire no 9 de l'ACI pour conclure que le coefficient de 1,3 est réservé au parent qui vit avec un enfant sur lequel il a l'autorité parentale. Cependant, compte tenu du résultat auquel aboutit l'interprétation littérale de l'art. 26 al. 2 lit. c aLI, la question qui se pose est de savoir si cette circulaire est conforme au texte légal.

c) L'autorité intimée considère que le quotient 1,3 ne peut être accordé qu'à celui des deux parents qui détient l'autorité parentale, l'autre parent, même vivant en ménage commun, ne pouvant faire valoir que le quotient 1 augmenté de 0,5 par enfant. A l'appui de cette position, elle fait valoir que cette interprétation serait conforme à la volonté du législateur qui entendait tenir compte du surcroît de charge qui pèse sur les familles monoparentales où un seul parent vit avec ses enfants en ménage commun. Si l'on se réfère aux travaux préparatoires de la règle de l'art. 26 al. 2 lit. c aLI qui instaure le coefficient de 1,3, on constate qu'elle ne figurait pas dans le projet de loi présenté par le Conseil d'Etat (BGC printemps 1986 p. 543). L'exposé des motifs expliquait qu'une "demi-famille", c'est-à-dire un adulte avec un ou plusieurs enfants à charge, serait imposée au taux de son revenu total divisé par deux s'il a deux enfants par exemple (BGC précité, p. 460), ce qui impliquait l'octroi d'un quotient de 1,0 pour le contribuable lui-même. C'est la commission parlementaire du Grand Conseil qui a introduit la règle instaurant un quotient de 1,3, qui a finalement pris place à l'art. 26 al. 2 lit. c aLI. Il est exact que la commission parlementaire entendait ainsi tenir compte de la situation des familles monoparentales (BGC précité, p. 576 et 582) mais lors des débats, la portée de cette disposition a fait l'objet de déclarations contradictoires. On citera ainsi, dans un sens favorable à la thèse de l'administration, l'intervention Peters (p. 680: "... pour un ménage concubin, la disposition ne s'appliquerait pas"), l'intervention Perreaud (p. 680: "S'il y a concubinage, un des deux membres du couple est considéré comme célibataire, avec un quotient de un et l'autre, à supposer qu'il ait un enfant, aura un quotient de 1,5). On citera encore, au deuxième débat, l'intervention Peters, pour qui " le Grand Conseil a accordé un coefficient de 1,3 pour le parent seul qui a charge d'enfant" , BGC précité, p. 827). Dans le sens du recourant, on trouve l'intervention Kasser (p. 680: "Les concubins sont des personnes seules et la loi ne permet en aucune manière de dissocier les personnes seules des concubins... L'amendement de M. Perreaud a le défaut de mettre concubins et chefs de famille monoparentale sur le même pied"), ainsi que le député Ruey qui considérait également que le concubin avec un enfant aurait un coefficient de 1,8 (v. p. 681). Avant le vote, le représentant du Conseil d'Etat s'est opposé à l'amendement de la commission mais celui-ci a été adopté, sans que soit clarifiée l'interprétation de la disposition adoptée. On retiendra de ce qui précède que le législateur s'est exprimé de manière diverse sur la portée de l'art. 26 al. 2 lit. c aLI et que son intention exacte ne peut guère être établie. Tout au plus peut-on constater que le Grand Conseil a apparemment vu que la question de l'application de cette disposition aux concubins pouvait se poser. On pourrait tout au plus (mais cette interprétation est fragile) envisager de faire abstraction des déclarations du député Kasser (puisque ce dernier n'a pas été suivi lors du vote) qui envisageait bien l'assimilation des concubins aux personnes seules mais en tirait argument pour appeler au rejet de cette disposition. On pourrait alors considérer (on reviendra sur cette hypothèse au considérant 5) que dans l'intention du législateur, un seul des concubins devait pouvoir bénéficier du quotient de 1,3 (l'intervention Perreaud serait claire dans ce sens si elle ne contenait pas une erreur de chiffre en invoquant un quotient de 1,5). Resterait à déterminer lequel de deux concubins bénéficierait de cet allègement unique. d) Comme on l'a vu, la position de l'autorité intimée consiste à subordonner l'octroi du quotient de 1,3 de l'art. 26 al. 2 lit. c aLI à la condition que le contribuable détienne l'autorité parentale sur l'enfant dont il s'agit. On pourrait se demander si cette condition peut se fonder sur le texte légal en tant qu'il vise celui qui "assure l'entretien" de l'enfant. On pourrait en effet concevoir de mettre en rapport le devoir d'entretien envers l'enfant et la titularité de l'autorité parentale. Toutefois, cette

interprétation ne peut pas être suivie car c'est aussi à la condition d'assurer l'entretien de l'enfant qu'est lié l'octroi du quotient de 0,5 pour l'enfant selon l'art. 26 al. 2 lit. d aLI. Or il n'est pas contesté que ce quotient-là est également attribué à celui qui, assurant simplement l'entretien de l'enfant, ne détient pas l'autorité parentale. Cela résulte, comme on l'a vu, tant du présent dossier (le recourant bénéficie du quotient 0,5 pour chacun de ses enfants sans détenir l'autorité parentale sur eux à l'époque déterminante) que de la Circulaire no 9 de l'ACI. Dans ces conditions, la condition selon laquelle le contribuable "assure l'entretien" de l'enfant ne peut pas avoir un sens différent à la lettre c) et à la lettre d) de la même disposition: elle n'inclut donc aucune condition liée à la titularité de l'autorité parentale.

e) Pour le surplus, ce serait solliciter le texte de manière abusive que de considérer que lorsqu'il a formulé la condition de fait d'un "ménage commun" avec l'enfant, le législateur entendait en réalité exiger que le contribuable ait un lien juridique avec l'enfant sous la forme de la titularité de l'autorité parentale. f) On peut enfin se demander si pour interpréter l'art. 26 al. 2 lit. c aLI, on peut prendre en considération la condition selon laquelle le coefficient de 1,3 est accordé aux contribuables qui assurent " l'entretien complet " de l'enfant. On pourrait déduire de ce dernier adjectif que le concubin qui disposerait de l'aide de son partenaire pour l'entretien des enfants serait alors réputé assurer une partie seulement de leur entretien, mais pas leur entretien "complet" . Toutefois, telle n'est pas l'interprétation que donne l'Administration cantonale des impôts puisqu'elle accorde à chacun des parents concubins le bénéfice du coefficient de 0,5 afférent à chacun de ses enfants (cela résulte tant du présent dossier que de la circulaire no 9 de l'Administration cantonale des impôts relative à l'imposition de la famille, versée au dossier de la présente cause et publiée dans Revue fiscale 1990 p. 356, v. chiffre 5.2 et 5.3.3 de cette circulaire). On relèvera au passage qu'en deuxième débat, le député Heim, se référant au quotient 1,3 du contribuable qui assure l'entretien complet de l'enfant avec lequel il vit en ménage commun, a précisément demandé si cette formulation excluait les situations dans lesquelles un tiers contribue aux frais d'entretien de l'enfant (BGC précité, p. 825 s.). Tel ne semble pas être le cas d'après la réponse du représentant du Conseil d'Etat, qui a déclaré qu'on reconduirait l'ancien système où la famille monoparentale bénéficiait du barème B applicable au contribuable marié, et que le barème B bénéficie à celui qui a "tout ou partie de l'entretien" de l'enfant à sa charge (BGC précité, p. 829). Dans le même sens, un arrêt récent du Tribunal administratif considère, s'agissant de l'entretien "complet" de l'art. 26 al. 2 lit. d aLI (relatif au quotient afférent à l'enfant mais le texte est le même), que le contribuable doit y contribuer "de manière importante" (FI 2002/0016 du 5 septembre 2002). On retiendra de ce qui précède qu'on ne peut rien tirer de l'adjectif "complet" qui figure à l'art. 26 al. 2 lit. c aLI, de même qu'à l'art. 26 al. 2 lit. d aLI. Quant à l'interprétation des dispositions correspondantes de la nouvelle LI du 4 juillet 2000, elle n'a pas à être examinée ici et le présent arrêt n'en préjuge aucunement. 5. Si l'on considère comme établi (voir sur ce point le considérant 3 c ci-dessus) que dans l'intention du législateur, un seul des concubins devait pouvoir bénéficier du quotient de 1,3, il y a lieu d'examiner si l'on ne doit pas considérer que l'Administration cantonale des impôts a comblé une lacune de l'art. 26 al. 2 lit. c aLI en adoptant sa Circulaire no 9 de décembre 1989. a) On extrait de cette circulaire les passages suivantes: "4. 4. Principes généraux 4.1 relatifs au coefficient 1,8 (époux vivant en ménage commun) (...) 4.2 relatifs au coefficient 0,5 (enfant à charge) Le droit à la part 0,5 pour l'entretien d'un enfant mineur ou d'un enfant majeur en apprentissage ou aux études est soumis à l'obligation d'entretien des articles 276 et 277 CC et, en conséquence, à la titularité

des liens de filiation. Pour tenir compte des prestations d'entretien octroyées indépendamment de l'obligation d'entretien des père et mère (art. 276 et 277 CC), la LI, à son article 25, accorde une déduction. "au contribuable qui pourvoit à l'entretien d'une personne incapable de subvenir seule à ses besoins", pour autant que l'aide atteigne au moins le montant de la déduction et qu'aucun abattement ne soit accordé en application des articles 23, lettre 9 et 26 LI (déduction sociale "pour personne à charge"). L'application du coefficient de 0,5 n'est pas liée à la condition d'une communauté de ménage entre parents et enfant. La part de 0,5 ne peut pas être cumulée avec la déduction des contributions versées pour l'entretien d'enfants mineurs (cf. art. 23, lit. 9 et 20, lit. h, LI).

4.3 relatifs au coefficient 1,3 (famille mono-parentale)

L'application de la part de 1,3 est subordonnée à diverses conditions. En premier lieu, son bénéficiaire doit faire ménage commun avec un enfant mineur ou majeur en apprentissage ou aux études et en assurer l'entretien; par ailleurs, l'octroi de cette part suppose la titularité des liens de filiation et, sur les mineurs, l'exercice de l'autorité parentale (pouvoir légal des parents de prendre les décisions nécessaires pour l'enfant mineur) .

5. De divers problèmes d'application

5.1 liés au coefficient 1,8 (...)

5.2 liés au coefficient 0,5

Les époux faisant ménage commun ont droit à la part 0,5 pour l'entretien de leur enfant mineur ou majeur en apprentissage ou aux études, même si ce dernier ne vit pas en ménage commun avec eux (enfant mineur confié à un tiers ou enfant majeur aux études qui a une résidence distincte de celle de ses parents). Lorsque des parents vivent séparément et entretiennent ensemble leur enfant, qui ne fait ménage commun avec aucun des deux, la part 0,5 va en augmentation du coefficient applicable à chacun des parents.

5.3 liés au coefficient 1,3

5.3.1 Parents imposés séparément et enfant mineur

Le coefficient 1,3 augmenté de 0,5 par enfant est accordé au contribuable célibataire, divorcé ou imposé séparément qui vit en ménage commun avec un enfant mineur dont il assure l'entretien. Ce contribuable est imposé, s'il y a lieu, sur la pension alimentaire qu'il reçoit pour son enfant mineur (art. 20, lit. h, LI). L'autre parent, qui peut déduire de son revenu la pension alimentaire (art. 23, lit. g, LI), n'a pas droit à la part de 0,5 pour l'enfant mineur dont il assure ainsi l'entretien.

5.3.2 Parents imposés séparément et enfant majeur en apprentissage ou aux études

Le contribuable célibataire, divorcé ou imposé séparément, qui vit en ménage commun avec un enfant majeur en apprentissage ou aux études, dont il assure l'entretien, a droit au quotient 1,3 augmenté du coefficient 0,5. L'autre parent, qui verse une contribution d'entretien à son enfant majeur aux études, n'est plus en droit de demander la déduction de ces prestations (art. 23, lit. g, LI); il peut en revanche faire valoir la part de 0,5 s'il contribue de manière importante à l'entretien de cet enfant.

5.3.3 Parents célibataires vivant en ménage commun avec leur enfant mineur

Lorsque des parents non mariés vivent en ménage commun avec leur enfant mineur et l'entretiennent ensemble, seul le détenteur de l'autorité parentale a droit au quotient 1,8 (1,3 + 0,5), l'autre parent ne pouvant faire valoir que le coefficient 0,5 en augmentation du quotient 1. Cette circulaire adopte ainsi le critère de la titularité de l'autorité parentale, pour limiter (selon le droit de l'époque) le bénéfice du quotient de 1,3 de l'art. 26 al., lit. c aLI à un seul des concubins même si tous deux vivent avec l'enfant. Préalablement à toute discussion quant au caractère satisfaisant de ce critère, il y lieu d'examiner la question de savoir si l'Administration cantonale des impôts est en droit d'apporter cette restriction qui ne figure pas dans la loi.

b) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les contributions publiques doivent avoir en principe leur fondement dans une loi formelle qui fixe elle-même pour le moins le cercle des contribuables ainsi que l'objet de la contribution et le mode de calcul. Pour certaines

contributions causales, ces exigences peuvent être réduites en ce qui concerne le mode de calcul (mais pas la définition de l'objet de la contribution ni le cercle des contribuables) dans certains cas déterminés, notamment lorsque la mesure de la contribution peut être vérifiée en vertu de principes constitutionnels contrôlables (principe de la couverture des frais et principe de l'équivalence) et que la fonction protectrice n'est ainsi pas dévolue au seul principe de la réserve de la loi. L'étendue du principe de la légalité dépend de la nature de la contribution. Ce principe ne doit pas être vidé de son contenu ni inversement être étendu à l'excès au point d'entrer dans une contradiction insoluble avec la réalité juridique et avec les exigences de la pratique. Les contributions causales, même celles qui sont indépendantes des coûts, satisfont déjà aux exigences du principe de légalité lorsque la loi formelle fixe le montant maximal de la contribution par une limite supérieure. En raison de leur faible montant, les émoluments de chancellerie échappent dans une large mesure à l'exigence d'une base légale. Inversement, les autres contributions publiques doivent être fixées, si non nécessairement dans tous leurs éléments par une loi formelle, du moins de manière suffisamment précise sous la forme d'une norme juridique (exigence de "norme juridique": arrêt du Tribunal fédéral du 9 juin 1995, ZBl 97/1996 p. 567, consid. 5b/aa). Les conditions pour la perception d'une contribution doivent être définies dans les normes juridiques y relatives d'une manière assez précise pour que les autorités chargées de son application n'aient pas une marge de manoeuvre excessive et que le citoyen soit en mesure de prévoir avec assez de précision l'étendue possible de son obligation contributive. A cet égard également, les exigences se déterminent de cas en cas selon la nature de la matière. Il en va de même pour la question de savoir si et dans quelle mesure le principe de la

couverture des frais et celui de l'équivalence permettent de remplacer la base légale dans un cas donné (ATF 126 I 180, consid. 2a/bb). c) Pour ce qui concerne la portée de la circulaire no 9 citée ci-dessus, on rappellera que selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les instructions élaborées par l'administration afin d'assurer une application uniforme de dispositions légales n'ont pas force de loi et, par voie de conséquence, ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration (cf. PATRY, Le problème des directives de l'Administration fédérale des contributions, in: Archives de droit fiscal suisse 59 p. 28 et la jurisprudence citée). Elles servent tout au plus à créer une pratique administrative uniforme et présentent à ce titre une certaine utilité; de toute façon, de telles instructions ne peuvent pas sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, les directives ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (v. p. ex. ATF 117 Ib 225). d)

Pour ce qui concerne les lacunes, il convient d'être particulièrement strict en matière fiscale. En droit fiscal en effet, le texte légal doit être plus précis que dans les autres domaines (Rivier, Droit fiscal suisse, 2e éd. p. 79). Il est en tout cas exclu que soit comblée par la voie de directives administratives une lacune qui porterait sur les éléments essentiels que doit contenir la base légale d'un impôt, à savoir le cercle des contribuables ainsi que l'objet de la contribution et le mode de calcul. Or l'art. 26 al. 2 lit c. aLI contient précisément, si l'on admet que le législateur entendait qu'un seul des concubins puisse bénéficier du quotient de 1,3, une lacune quant à la question de savoir lequel des deux bénéficie de cet allègement. Arrêter par voie de directive administrative un critère permettant de faire ce choix revient précisément à intervenir sur le calcul de l'impôt, soit sur un élément fondamental qui doit être fixé dans la loi. Ce procédé est contraire au principe de la réserve de la loi. Dès lors que, dans la teneur de l'art. 26 aLI citée plus haut, la loi prévoit que pour déterminer le taux de l'impôt, le revenu doit être divisé par le quotient

familial et que ce quotient comprend notamment une part de 1,3 pour le contribuable célibataire qui vit en ménage commun avec un enfant mineur qu'il entretient, l'art. 26 al. 2 lit. c aLI peut seulement être interprété en ces sens que lorsque des concubins vivent ensemble en ménage avec leurs enfants qu'ils entretiennent, chacun des deux concubins doit bénéficier du quotient de 1,3. e)

On relèvera encore que l'exposé des motifs relatif à la nouvelle loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux expliquait que dans le système actuel, le coefficient est de 1,3 "pour la famille monoparentale" (BGC mai 2000, p. 763) mais le législateur de l'an 2000 n'en a pas moins pris la précaution de prévoir expressément, à l'art. 43 al. 2 lit. c LI (2000), que le coefficient de 1,3 s'applique au contribuable célibataire, veuf, etc., "pour autant qu'il tienne ménage indépendant seul avec un enfant mineur..." ; la seconde phrase de cette disposition exclut en outre expressément l'octroi de plusieurs parts de 1,3 même en cas d'exercice conjoint de l'autorité parentale. L'exposé des motifs précise encore plus clairement que cette disposition exclut du bénéfice de la part de 1,3 pour famille monoparentale le partenaire détenteur de l'autorité parentale d'un couple de concubins (BGC mai 2000 p. 769). On observera au passage que l'art. 43 al. 2 lit. d LI (2000) exclut également l'octroi de plusieurs parts de 0,5 pour le même enfant, ce qui revient à abandonner l'interprétation admise par l'ACI pour l'ancien droit. Ainsi donc, le législateur de la nouvelle LI (2000) a jugé nécessaire, pour imposer la solution soutenue par l'autorité intimée sur la base de l'ancien droit, de modifier la teneur de la disposition légale correspondante. f)

Dans sa réponse au recours 13 août 1993, l'Administration cantonale des impôts expose qu'accorder le quotient 2,3 à chacun des concubins (le recourant paierait alors 8'815 d'impôt en moyenne, sa compagne n'atteignant pas le minimum imposable) reviendrait à désavantager les couples mariés, qui paieraient à revenus égaux 9'159 francs d'impôt alors que le recourant, imposé en fonction de la décision attaquées, paierait 9'285 francs. Cet argument a été rejeté par le Tribunal fédéral dans un autre arrêt du 18 novembre 1994: le tarif préférentiel pour contribuable marié ou avec enfant, de même que la déduction pour enfants, doit être accordé aux concubins qui remplissent les conditions légales de leur octroi; l'autorité fiscale ne peut pas leur refuser ces allègements dans le seul but d'éviter que les couples mariés ne soient plus sévèrement taxés; une simple ordonnance administrative qui serait adoptée à cet effet (comme en l'espèce la circulaire no 9 de l'ACI) ne peut pas déroger à la loi (ATF 120 Ia 343, où l'on voit aussi - consid. 2 c - que le taux préférentiel et la déduction pour enfant sont accordés non seulement à celui qui entretient les enfants - selon le texte légal - mais aussi à la condition alternative ("oder") qu'il en ait la garde ou qu'il détienne la puissance parentale; il est vrai en revanche que dans cette affaire zurichoise, la pratique précédente - non soumise au Tribunal fédéral par recours de droit public - n'accordait ces allègements qu'à l'un des deux concubins et que la directive condamnée par le TF les en privait tous les deux).

g) Finalement, le tribunal constate que l'interprétation littérale de l'art. 26 al. 2 lit. c aLI conduit à la conclusion que le concubin, en tant que célibataire vivant en ménage commun avec un enfant qu'il entretient, a droit au coefficient de 1,3. Peu importe finalement, vu les déclarations contradictoires formulées lors des débats du Grand Conseil, que le législateur ait eu l'intention de limiter le coefficient de 1,3 à la famille monoparentale, c'est-à-dire au contribuable qui est le seul adulte vivant avec le ou les enfants qu'il entretient. En effet, même si les travaux préparatoires permettaient d'établir l'intention exacte du législateur, le fait que cette intention n'ait pas trouvé son expression dans le texte légal empêcherait d'en tenir compte. En effet, les déclarations d'autorités ou de personnes qui ont pris part à l'élaboration de la loi ne sont pas déterminantes, alors même

qu'elles n'auraient pas été contredites, si la substance de ces déclarations ne se retrouvent pas dans le texte à interpréter (ATF 115 V 349; ATF 124 V 185 consid. 3a). Il y donc lieu d'admettre le recours et d'accorder au recourant pour lui-même le quotient de 1,3, auquel s'ajoute le quotient afférent aux enfants. 6. Pour ce qui concerne la déduction sociale pour le logement, on a vu plus haut que le recours - si tant qu'il y en ait un sur ce point - est irrecevable faute de motivation et de conclusions, l'intention du recourant de contester la décision sur ce point ne ressortant pas de ses écritures. Comme le retient la décision attaquée, le Tribunal a jugé dans un arrêt FI 90/016 du 4 février 1992 qu'il serait faux d'attacher une importance décisive au fait que, dans une situation comme celle du recourant, l'un des postes de dépenses de la communauté soit, à un moment déterminé, pris en charge par un seul des concubins. Cet arrêt a confirmé la position de l'autorité fiscale qui s'en était tenue à la présomption de répartition égale des charges du loyer, conformément à l'art. 533 CO (société simple). Faute de recours recevable dans la présente cause, le tribunal n'a pas à examiner s'il conviendrait de revenir sur cette jurisprudence. 7. Le recourant obtenant gain de cause sur les conclusions qu'il a prise quant au quotient familial, l'arrêt sera rendu sans frais.

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