

VD_OMNI FI.1997.0048 vom 27. Dezember 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-12-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0048

FR: VD_OMNI FI.1997.0048 du 27 décembre 2001

IT: VD_OMNI FI.1997.0048 del 27 dicembre 2001

Regeste

c/ACI | Les frais de garde d'enfant, dont les parents exercent une activité professionnelle, ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu. A défaut de base légale expresse dans l'ancienne loi, ils ne peuvent être déduits du revenu.

Erwägungen

E. 3

lettre d p. 34, in RDAF 55 (1999) 113). Locher s'est exprimé à ce sujet et confirme que les frais de garde d'enfants ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu, tout en admettant le fait que le législateur doit trouver une solution permettant d'en tenir compte (Peter Locher, in Archives 68 p. 380-382). Il est vrai que la Commission de recours en matière fiscale III de Zurich a rendu le 9 juin 1993 un arrêt par lequel elle admettait que les frais de garde puissent être déduits du revenu. Elle a jugé qu'en vertu de l'interprétation moderne de la notion de frais professionnels, l'exigence de la relation causale n'était plus aussi stricte, raison pour laquelle il y avait lieu d'admettre, à certaines conditions, qui étaient réunies dans le cas d'espèce, la déduction pour les frais de garde (StE 1994 B 22.3. Nr. 53). Cet arrêt est toutefois resté isolé, le Tribunal administratif du canton de Zurich ayant, postérieurement, refusé la qualification donnée par l'instance inférieure aux frais de garde. Il a confirmé que la prise en charge (garde et soins) de membres de sa famille, doit être, de par sa nature, rangée dans la sphère privée du contribuable. Les frais qui en découlent doivent être considérés comme des frais d'entretien privés. Le Tribunal administratif zurichois a relevé que seule l'adoption d'une base légale expresse a permis à certains cantons d'admettre la déduction des frais de garde sous forme d'un forfait (AR, AI, BS, JU, NE, SG; SO et TG) ou sur la base des frais effectifs (seul OW dès le 1.1.1995) (StE 1995 B 22.3 Nr. 5). Dans un arrêt non publié (ATF 2A.267/1999/odi du 15 juillet 1999), le Tribunal fédéral a admis que les frais de garde d'enfants puissent être déduits du revenu à condition que la loi le prévoie expressément. c) Il convient de s'en tenir à la jurisprudence fédérale qui confirme l'absence de relation causale directe entre les frais occasionnés par la garde des enfants par des tiers et l'acquisition du revenu des parents ainsi que la nécessité d'une base légale expresse pour qu'une déduction puisse, le cas échéant, être accordée. L'art. 23 al. 1 lettre a aLI ne pouvait pas comprendre, même implicitement, la déduction des frais de garde. Une qualification différente de ces frais ne pouvait leur être donnée; en particulier, la situation n'est pas comparable à celle de l'arrêt cité par les recourants (RDAF 1985 p. 404), dans lequel l'autorité fiscale avait admis d'inclure dans les frais pharmaceutiques, médicaux et dentaires une part du salaire de l'aide de ménage qui prodiguait des soins à la mère de famille gravement malade. Les frais de garde d'enfants ne sauraient en tout cas pas être assimilés à des frais pharmaceutiques. 3. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID) prévoit à l'art. 9

la déduction des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu (al. 1^{er}), les déductions générales (al. 2) et certaines déductions sur les immeubles (al. 3). Il est précisé à l'al. 4 : "On n'admettra pas d'autres déductions. Les déductions pour enfants et autres déductions sociales de droit cantonal sont réservées". La doctrine est plus nuancée sur la qualification des frais de garde. Reich estime que les frais de garde d'enfants appartiennent à la catégorie des frais d'entretien du contribuable, mais il soutient que la pratique des cantons qui ont introduit une déduction sociale pour ces frais serait contraire au droit harmonisé (Reich, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1*, Art. 9 StHG N. 18, 19 et 71). D'autres auteurs ne sont toutefois pas opposés à la solution choisie par les cantons et constatent que seul le Tribunal fédéral pourrait trancher la question, une modification de la LHID étant souhaitable pour éviter l'insécurité juridique (E. Bosshard, H.-R. Bosshard, W. Lüdin, *Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht*, p. 106-108). C'est ainsi que l'art. 72 c a été introduit dans la LHID par la loi fédérale du 15 décembre 2000 sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux, disposition qui prévoit sous le titre "Déduction pour frais de garde des enfants" que "Jusqu'à l'entrée en vigueur de la réforme de l'imposition du couple et de la famille, les cantons peuvent prévoir une déduction du revenu imposable pour les frais de garde des enfants de parents exerçant une activité lucrative." (Rhiner Baumgartner Claudia, *Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, Kinderbetreuungskosten*, RF 56 [2001] p. 188-89). La question de la conformité avec le droit harmonisé de nouvelles dispositions cantonales sur la déduction des frais de garde est ainsi réglée. Le législateur vaudois n'a pas donné non plus aux frais de garde le caractère de frais d'acquisition du revenu. L'exposé des motifs et projet de loi sur les impôts directs cantonaux (LI 2001) donne les explications suivantes : "Le projet introduit une déduction pour frais de garde par le biais d'une déduction sociale, seule forme autorisée par la LHID. En effet, les déductions générales sont énumérées de manière exhaustive à l'article 9 de la loi d'harmonisation. D'autre part, le Conseil d'Etat n'entend pas s'écarter de la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en matière d'impôt fédéral direct (RF 1993, 181) qui dénie le caractère de frais d'acquisition du revenu aux dépenses engagées par la garde des enfants." (BGC Mai 2000, p. 776). Sous le titre "Déduction pour frais de garde", l'art. 41 de la nouvelle loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI) est ainsi libellé : "Une déduction de 1'200 francs au maximum est octroyée pour chaque enfant à charge au sens de l'article 43 et qui, au début de la période fiscale, est âgé de moins de douze ans révolus, lorsque des frais de garde sont supportés parce que : - les parents mariés vivant en ménage commun exercent en principe tous deux une activité lucrative; - le parent célibataire, veuf, divorcé ou imposé séparément, désigné à l'article 43, alinéa 2, lettre c, exerce en principe une activité lucrative. (...)" Cette disposition figure au chapitre 4 de la loi, intitulé "Détermination du revenu imposable; déductions sociales". L'introduction de cette disposition dans la loi répond ainsi aux vœux qui avaient été formulés par une partie de la doctrine (Barilier, *Les frais d'acquisition du revenu des simples particuliers*, 1970, p. 86; Dormond, *Le Tribunal administratif du canton de Neuchâtel et les frais de garde d'enfants; Une approche originale*, *Der Schweizer Treuhänder* 1986, p. 194 ss.; Ph. Funk, *Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen - Einkommen als Ursache von Gewinnungskosten*, *Archives* 58, p. 308 ss.; Koller, *Privatrecht und Steuerrecht*, 1993, p. 414 ss.). 4. Les recourants invoquent le fait que la taxation effectuée par l'autorité fiscale ne respecterait pas le principe général de la proportionnalité de la charge à la capacité contributive qui découle de l'art. 4 aCst. En matière fiscale, le principe de

l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique (ATF 116 Ia 323 consid. 3d). D'après les 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 (ATF 114 Ia 323 consid. 3b). Dans un arrêt cité par les recourants (ATF 122 I 101 ss.; RDAF 1997, p. 186 ss.), le Tribunal fédéral a également rappelé que tous les contribuables doivent supporter une charge d'imposition comparable, en fonction des moyens dont ils disposent; cette charge fiscale doit être adaptée à la matière économique à la disposition du contribuable et à sa situation personnelle (ATF 120 Ia 329 c.3, 332 s.; 118 Ia 1 c.3a, 3; 114 Ia 221 c. 2c, 225; 112 Ia 240 c. 4b, 244; 99 Ia 638 c. 9, 652 s.). En l'occurrence, les recourants estiment être lésés dans la mesure où les frais de garde dont ils doivent obligatoirement s'acquitter grèvent leurs revenus tout en étant pris en compte dans le calcul du revenu imposable. Cette interprétation ne saurait être retenue, le paiement de frais de gardiennage constituant une utilisation du revenu à disposition, frais qui peuvent d'ailleurs considérablement varier selon le mode de garde choisi (nurse diplômée, jeune fille au pair, maman de jour, crèche, membres de la famille, etc.). Une prise en charge des frais effectifs telle qu'elle est revendiquée in casu conduirait précisément à une inégalité de traitement. Le couple qui disposerait de moyens financiers importants pourrait engager une nurse à domicile à plein temps et déduire la totalité des frais inhérents à la garde, cassant ainsi le taux de progression sur ses revenus. A l'inverse, une famille aux revenus modestes qui ferait appel à un mode de garde moins onéreux ne bénéficierait pas du même "abattement" fiscal. C'est d'ailleurs une des raisons qui a conduit le législateur à prévoir une déduction forfaitaire et non la déduction des frais effectifs. Enfin, il convient de relever le fait que le Tribunal fédéral a admis que des charges fiscales comparées de différents groupes de contribuables (personnes seules, couples mariés, avec ou sans enfants; concubins) dans le canton de Zurich n'apparaissent pas contraires aux principes constitutionnels. Il a même admis que l'imposition relativement plus élevée - supérieure à 10 % - d'un couple marié avec enfants par rapport à des concubins avec enfants ne viole pas l'art. 4 aCst. (ATF 120 Ia 329). 5. Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision attaquée maintenue. Au vu de ce résultat un émolument de justice de 1000 fr. est mis à la charge des recourants (art. 55 al. 1 LJPA).

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