

Impôts directs et familles : État des lieux et perspectives législatives

Plaidoyer pour une imposition individuelle en concordance
avec le principe de l'égalité de traitement et la garantie du
minimum vital

Thèse présentée à la Faculté de droit
de l'Université de Neuchâtel

Pour l'obtention du titre de docteur en droit

Par
Thierry BORNICK

Soutenue le 5 octobre 2020

Jury :

Prof. Thierry OBRIST
Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel
Directeur de thèse

Prof. Pascal MAHON
Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel
Rapporteur interne

Prof. Yves NOËL
Faculté de droit, des sciences criminelles et d'administration
publique de l'Université de Lausanne
Rapporteur externe

IMPRIMATUR POUR LA THESE

**IMPÔTS DIRECTS ET FAMILLES : ÉTAT DES LIEUX ET
PERSPECTIVES LÉGISLATIVES**

Thierry BORNICK

UNIVERSITE DE NEUCHATEL

FACULTE DE DROIT

La Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel,
sur le rapport des membres du jury

- M. Olivier Hari (président)
- M. Thierry Obrist (directeur de thèse)
- M. Pascal Mahon (rapporteur interne)
- M. Yves Noël (Professeur à l'Université de Lausanne, rapporteur externe)

autorise l'impression de la présente thèse.

Neuchâtel, le 5 octobre 2020

Olivier Hari
Doyen de la Faculté de droit

Résumé

L'imposition des couples et des familles constitue sans doute un des thèmes juridiques les plus débattus en Suisse. Plusieurs réflexions fondamentales sont soulevées notamment en lien avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive. Afin de proposer des pistes de réforme législative, l'auteur examine en détail le droit fédéral et cantonal. Il s'inspire également du droit fiscal néo-zélandais, lequel aménage une imposition individuelle des époux des concubins. En se fondant notamment sur des travaux en sciences économiques et en sciences sociales, l'auteur discerne que l'imposition commune ne se justifie plus à différents égards. Partant de ce postulat, il propose un modèle d'imposition individuelle pour l'impôt fédéral direct ainsi que quelques pistes de réflexion pour l'harmonisation des impôts cantonaux.

* * *

Mots-clés

Impôts directs ; imposition des couples ; imposition des familles ; égalité de traitement ; principe de l'imposition selon la capacité contributive.

Abstract

The taxation of couples and families is undoubtedly one of the most debated legal topics in Switzerland. A number of fundamental considerations are raised, particularly in relation to the ability-to-pay principle. In order to suggest potential avenues for legislative reform, the author examines in detail federal and cantonal law. He also examines New Zealand tax law, which has implemented individual taxation for spouses and unmarried cohabiting couples. The author concludes, based namely on economic and social science research, that common taxation is no longer justified in various respects. Based on this premise, he proposes a model of individual taxation for the direct federal tax as well as some thoughts on the harmonization of cantonal taxes.

* * *

Keywords

Direct taxes; taxation of couples; taxation of families; equal treatment; ability-to-pay principle.

Sommaire

Table des matières.....	XV
Table des abréviations	XXXIX
Bibliographie	XLIX
Autres documents.....	XCI
Introduction.....	CIX
I. Objet de la recherche	1
II. Délimitations	2
III. Méthode.....	3
IV. Plan.....	4
 Première partie :	
Contextualisation : évolutions sociétales, principes constitutionnels et modèles d'imposition.....	7
§ 1. Aspects sociétaux, politiques familiales et droit civil.....	9
I. Remarques liminaires	9
II. Tour d'horizon.....	9
A. Évolutions sociétales	9
B. Qualification et rôle de la famille	12
C. La politique familiale en Suisse.....	15
D. Évolution juridique afférente à l'égalité des genres.....	19
III. Typologie et terminologie des communautés de vie	20
A. Institutions juridiques	20
B. Autres communautés de vie.....	24
C. Précisions terminologiques.....	33
D. Discussion	36
IV. Contours de différentes institutions de droit civil	37
A. Remarques liminaires	37
B. États civils	37
C. Régimes matrimoniaux.....	38
D. Autorité parentale et garde des enfants.....	41

E. Contributions d'entretien.....	42
V. Constats intermédiaires.....	47
§ 2. Aspects de droit constitutionnel	49
I. Remarques liminaires	49
II. Organisation fiscale en Suisse	49
A. Répartition des compétences en matière fiscale	49
B. Harmonisation fiscale des impôts directs	50
III. Garanties constitutionnelles et droits fondamentaux.....	52
A. Besoin de protection du contribuable et notion de justice	52
B. Principe de l'égalité de traitement	53
C. Principe de la légalité	106
D. Droit au mariage et à la famille	113
E. Garantie du minimum vital.....	116
IV. Constats intermédiaires.....	120
§ 3. Aperçu de différents modèles d'imposition	123
I. Remarques liminaires	123
II. Imposition individuelle.....	124
A. Principes et mécanismes.....	124
B. Imposition individuelle pure.....	124
C. Imposition individuelle modifiée.....	125
III. Imposition commune	126
A. Principes et mécanismes.....	126
B. Imposition commune sans correctifs	127
C. Double barème	128
D. Barème multiple	128
E. Splitting et quotient familial.....	129
IV. Droit d'option et calcul alternatif de l'impôt	132
A. Droit d'option.....	132
B. Calcul alternatif de l'impôt.....	132
C. Discussion	133
V. Constats intermédiaires.....	134

Deuxième partie :**État des lieux de l'imposition des familles 135****§ 4. Droit en vigueur 137**

I. Remarques liminaires 137

II. Assujettissement et aspects procéduraux 138

A. Imposition commune 138

B. Traitement fiscal des enfants 142

C. Assujettissement et situations familiales 144

D. Aspects procéduraux 158

E. Responsabilité solidaire entre époux 160

III. Impôt sur le revenu en droit positif 173

A. Remarques générales 173

B. Détermination du revenu imposable des familles 174

C. Détermination de la charge fiscale des familles 235

IV. Impôt sur la fortune en droit positif 256

A. Remarques générales 256

B. Détermination de la fortune imposable des familles 257

C. Détermination de la charge fiscale des familles 261

V. Constats intermédiaires 265

§ 5. L'imposition des familles sous les prismes de la jurisprudence**et des travaux législatifs 267**

I. Remarques liminaires 267

II. Enseignements de l'arrêt Hegetschweiler 267

A. Résumé de l'arrêt 267

B. Analyse de l'arrêt 268

III. Mise en perspective avec la jurisprudence ultérieure 273

A. Égalité entre couples mariés et concubins 273

B. Égalité entre couples mariés et personnes seules 275

C. Sous-représentativité des concubins avec enfants 278

D. Séparation des pouvoirs et retenue du pouvoir judiciaire 279

E. Examen global de la constitutionnalité du régime 279

F. Égalité de l'imposition et imposition selon la capacité contributive 281

IV. Mise en perspective avec les travaux législatifs ultérieurs 282

A. Une réforme de la LIFD continue et compliquée 282

B. Réformes du droit cantonal et de la LHID 302

V. Constats intermédiaires 304

Troisième partie :

Regards croisés : L'imposition des familles en Nouvelle-Zélande 307

§ 6. Droit en vigueur néo-zélandais 309

I. Remarques liminaires	309
II. Contours du droit civil néo-zélandais	310
A. Paysage législatif et notion de la famille	310
B. Relativisation de l'état civil	311
C. Mariage	312
D. Union civile	313
E. Concubinage	313
III. L'impôt sur le revenu néo-zélandais	315
A. Contours	315
B. Classification des revenus	316
C. Déductions	321
D. Barème d'imposition	327
E. Crédits d'impôt « Working for Families »	328
F. Remises d'impôt (<i>excursus</i>)	342
G. Synthèse comparative	343

§ 7. Justifications de l'imposition individuelle en Nouvelle-Zélande 353

I. Remarques liminaires	353
II. Considérations historiques	354
A. De l'imposition individuelle à l'imposition commune	354
B. Premières adaptations de l'imposition commune	355
C. Adaptations en lien avec l'imposition à la source	356
D. Retour à l'imposition individuelle	357
E. Rapport McCaw pour l'imposition commune	360
F. Proposition d'un crédit d'impôt fondé sur le splitting	361
III. Justifications de l'imposition individuelle	364
A. Remarques liminaires	364
B. Principes pertinents	365
C. Modernité et praticabilité de l'imposition individuelle	370
D. Importance de l'égalité des genres	371
E. Considération de l'« exercice de la capacité contributive »	375
VI. Synthèse comparative	376

Quatrième partie :**Plaidoyer en faveur d'une imposition individuelle et propositions législatives 379****§ 8. Nécessité d'un passage à l'imposition individuelle..... 381**

I. Remarques liminaires	381
II. Justifications de l'imposition commune.....	382
A. Unité économique	382
B. Droit au mariage.....	385
III. Faiblesses de l'unité économique	386
A. Remarques liminaires.....	386
B. Relativité factuelle.....	389
C. Variabilité factuelle	400
D. Inconséquence législative.....	411
E. Synthèse	421
IV. Examen des solutions alternatives	422
A. Variantes d'imposition commune.....	422
B. Imposition individuelle.....	427

§ 9. Aménagement de l'imposition individuelle 447

I. Remarques liminaires	447
II. Exonération du minimum vital	448
A. Remarques liminaires.....	448
B. Aperçu du régime juridique allemand (<i>excursus</i>).....	452
C. Relation entre capacité contributive et minimum vital	456
D. Quantification du minimum vital	458
E. Approche jurisprudentielle	468
F. Formation de consensus politiques.....	477
G. Postulats et propositions	480
III. Effet de synergie.....	516
A. Remarques générales.....	516
B. Formation et objets.....	517
C. Postulats	523
D. Propositions.....	529
IV. Effet de revenus cachés	537
A. Remarques générales.....	537
B. Formation et objets.....	538
C. Postulats	539
D. Propositions.....	545

V. Effet d'engagement.....	548
A. Remarques générales.....	548
B. Formation et objets.....	549
C. Postulats	551
D. Propositions.....	557
§ 10. Synthèse.....	601
I. Nos propositions principales.....	601
A. Remarques liminaires.....	601
B. Neutralité de l'état civil et imposition individuelle.....	602
C. Exonération du minimum vital	605
D. Effet de synergie limité aux frais du logement	609
E. Effet de revenus cachés limité aux frais de garde.....	612
F. Effet d'engagement et dégrèvements fiscaux proportionnés	614
II. Formulation législative proposée (LIFD).....	621
Conclusion générale	625
Annexes	627

Table des matières

Table des abréviations	XXXIX
Bibliographie	XLIX
Autres documents.....	XCI
Introduction.....	CIX
I. Objet de la recherche	1
II. Délimitations	2
III. Méthode.....	3
IV. Plan.....	4
Première partie : Contextualisation : évolutions sociétales, principes constitutionnels et modèles d'imposition.....	7
§ 1. Aspects sociétaux, politiques familiales et droit civil.....	9
I. Remarques liminaires	9
II. Tour d'horizon.....	9
A. Évolutions sociétales.....	9
B. Qualification et rôle de la famille.....	12
1. Remarques générales.....	12
2. Notion juridique de la famille.....	13
3. Rôle de la famille	15
C. La politique familiale en Suisse.....	15
1. Remarques générales.....	15
2. Objectifs sous-tendant la politique familiale.....	16
3. Nécessité d'adaptations législatives ponctuelles.....	17
D. Évolution juridique afférente à l'égalité des genres.....	19
III. Typologie et terminologie des communautés de vie	20
A. Institutions juridiques	20
1. Couples mariés, séparés et divorcés.....	20
2. Partenaires enregistrés au niveau fédéral.....	21
3. Partenaires enregistrés au niveau cantonal.....	21
a. Remarques générales.....	21

b. Dans le canton de Genève.....	22
c. Dans le canton de Neuchâtel.....	23
B. Autres communautés de vie.....	24
1. Concubinage.....	24
a. Remarques générales.....	24
b. Absence de prise en compte légale.....	25
c. Concubinage simple et concubinage qualifié.....	27
i. Distinction et concubinage simple.....	27
ii. Concubinage qualifié.....	28
d. Qualification de société simple.....	30
2. Familles monoparentales.....	31
3. Familles recomposées.....	32
4. Parents nourriciers.....	32
5. Colocataires.....	33
C. Précisions terminologiques.....	33
1. Couples mariés.....	33
2. Partenaires de vie.....	33
3. Couples à un revenu et couples à deux revenus.....	34
4. Familles monoparentales.....	34
5. Personnes seules.....	35
6. Enfants et enfants majeurs.....	35
D. Discussion.....	36
IV. Contours de différentes institutions de droit civil.....	37
A. Remarques liminaires.....	37
B. États civils.....	37
C. Régimes matrimoniaux.....	38
1. Remarques générales.....	38
2. Catalogue des régimes matrimoniaux.....	39
a. Participation aux acquêts.....	39
b. Communauté des biens.....	40
c. Séparation de biens.....	40
D. Autorité parentale et garde des enfants.....	41
E. Contributions d'entretien.....	42
1. Remarques générales.....	42
2. Contributions d'entretien post-ruptures.....	43
a. Pour le conjoint séparé ou l'ex-conjoint.....	43
b. Pour les enfants mineurs.....	44
3. Contributions d'entretien pour les enfants majeurs.....	45

V. Constats intermédiaires.....	47
§ 2. Aspects de droit constitutionnel	49
I. Remarques liminaires	49
II. Organisation fiscale en Suisse	49
A. Répartition des compétences en matière fiscale	49
B. Harmonisation fiscale des impôts directs	50
1. Mandat constitutionnel	50
2. Concrétisation par la LHID	51
III. Garanties constitutionnelles et droits fondamentaux.....	52
A. Besoin de protection du contribuable et notion de justice	52
B. Principe de l'égalité de traitement	53
1. En général	53
a. Principe	53
b. Égalité de traitement horizontale et verticale	54
i. Notions.....	54
ii. Catégorisation des critères de différenciation.....	55
iii. Implications.....	56
c. Égalité formelle et égalité matérielle.....	57
d. Interdiction de la discrimination	58
i. Contours.....	58
ii. Discrimination directe et indirecte	59
iii. Discrimination en raison du sexe	60
(1) Égalité formelle.....	60
(2) Égalité matérielle.....	61
iv. Discrimination en raison du mode de vie	63
2. En matière fiscale	63
a. Remarques générales.....	63
b. Généralité de l'imposition.....	64
c. Égalité de l'imposition	67
d. Imposition selon la capacité contributive	68
i. Principe	68
ii. Considérations historiques	71
iii. Justifications du principe.....	72
(1) Impôt solidaire et sentiment de justice	72
(2) Théories du sacrifice et de l'utilité marginale du revenu	73
(3) Justice distributive aristotélicienne.....	74
(4) Synthèse	75
iv. Indicateurs de la capacité contributive	75
(1) Principes.....	75

(2) Règles régissant l'élaboration des indicateurs	76
(3) Concrétisation non exempte de jugements de valeur	78
v. Relation avec les autres principes.....	79
e. Problématiques d'égalité matérielle	81
i. À l'égard des femmes.....	81
(1) Influence de l'impôt sur le revenu	81
(2) Pénurie de main-d'œuvre qualifiée.....	82
(3) Considérations jurisprudentielles	83
(4) Positions doctrinales.....	84
(5) Postulat.....	85
ii. À l'égard des couples de même sexe.....	86
3. Limites à l'application du principe de l'égalité.....	88
a. Remarques générales.....	88
b. Praticabilité de l'imposition	88
i. Principe	88
ii. Conflits avec le principe de l'égalité	90
c. Buts extra-fiscaux assignés aux impôts.....	92
i. Remarques générales.....	92
ii. Compétence de poursuivre des buts extra-fiscaux.....	94
iii. Conflits avec le principe de l'égalité	95
(1) Remarques générales.....	95
(2) Condition de la base légale.....	96
(3) Condition de l'intérêt public.....	97
(4) Condition du principe de la proportionnalité	98
(5) Égalité de traitement en interne	99
iv. Variabilité de l'avantage accordé.....	100
v. Inopportunité des mesures poursuivant des buts extra-fiscaux.....	101
vi. Dans le cadre de l'imposition des familles	102
vii. Synthèse	103
d. Dans le cadre des contributions causales (<i>excursus</i>)	104
C. Principe de la légalité	106
1. En général	106
a. Contours du principe.....	106
b. Exigence de la densité normative	107
2. En matière fiscale	108
a. Remarques générales.....	108
b. Le cas particulier des circulaires administratives	109
i. Notion	109
ii. Valeur juridique	110
c. Discussion	111

D. Droit au mariage et à la famille	113
1. En général	113
2. En matière fiscale	115
E. Garantie du minimum vital.....	116
1. En général	116
2. En matière fiscale	118
IV. Constats intermédiaires.....	120
§ 3. Aperçu de différents modèles d'imposition.....	123
I. Remarques liminaires	123
II. Imposition individuelle.....	124
A. Principes et mécanismes.....	124
B. Imposition individuelle pure.....	124
C. Imposition individuelle modifiée.....	125
III. Imposition commune	126
A. Principes et mécanismes.....	126
B. Imposition commune sans correctifs	127
C. Double barème	128
D. Barème multiple	128
E. Splitting et quotient familial.....	129
1. Remarques générales	129
2. Splitting intégral et splitting partiel	129
3. Quotient familial.....	130
4. Splitting familial (au sens du Rapport d'experts de 1998).....	130
IV. Droit d'option et calcul alternatif de l'impôt	132
A. Droit d'option.....	132
B. Calcul alternatif de l'impôt.....	132
C. Discussion	133
V. Constats intermédiaires.....	134
Deuxième partie : État des lieux de l'imposition des familles	135
§ 4. Droit en vigueur	137
I. Remarques liminaires	137
II. Assujettissement et aspects procéduraux	138
A. Imposition commune.....	138
1. Principes	138
2. Conditions d'application de l'imposition commune	139
3. Variété des modèles d'imposition commune	142

B.	Traitement fiscal des enfants	142
1.	Enfants sous autorité parentale	142
a.	Substitution fiscale.....	142
b.	Concrétisations cantonales	143
2.	Enfants sous tutelle.....	144
C.	Assujettissement et situations familiales	144
1.	Notion d'assujettissement.....	144
2.	Détermination du domicile fiscal.....	145
a.	Remarques générales.....	145
b.	Domicile principal	147
i.	Domicile principal de libre choix.....	147
ii.	Domicile principal légal.....	148
c.	Domicile fiscal secondaire	149
d.	Domicile fiscal alternant	149
e.	Casuistique	150
i.	Remarques générales.....	150
ii.	Contribuables vivant seuls	150
iii.	Contribuables mariés.....	152
(1)	Principe du domicile au lieu de la résidence commune	152
(2)	Application du principe et exceptions	153
(3)	Dans les situations internationales (aperçu).....	156
iv.	Contribuables concubins	157
3.	Notion de séjour qualifié (<i>excursus</i>).....	157
D.	Aspects procéduraux	158
1.	Les époux dans la procédure fiscale	158
2.	Commentaires.....	159
E.	Responsabilité solidaire entre époux	160
1.	Contours des régimes fédéraux et cantonaux.....	160
a.	Dans la LIFD	160
b.	Dans la LHID et les lois cantonales	161
2.	Exception d'insolvabilité.....	162
a.	Régime fédéral.....	162
b.	Régime vaudois.....	164
i.	Remarques générales.....	164
ii.	Discrimination des couples mariés ?	164
iii.	En lien avec le régime matrimonial de la séparation de biens	165

3. Extinction pour cause de séparation, de divorce ou de décès.....	167
a. Régime fédéral.....	167
b. Régime vaudois.....	167
i. Remarques générales.....	167
ii. Discrimination des femmes ?	168
4. Discussion	168
a. Problèmes intrinsèques à la responsabilité solidaire.....	168
b. Régime fédéral : la dérogation lourde de sens.....	169
c. Régime bâlois : l'individualisation à l'extrême.....	171
d. Régime vaudois : la cohérence inique	171
e. Régime lucernois : la science du compromis	172
III. Impôt sur le revenu en droit positif.....	173
A. Remarques générales.....	173
B. Détermination du revenu imposable des familles.....	174
1. Notion de revenu	174
2. Catégorisation des revenus	175
3. Quelques revenus exonérés.....	176
a. Remarques générales.....	176
b. Dévolutions liées à une succession ou à la liquidation d'un régime matrimonial	177
c. Subsidés provenant de fonds publics ou privés	178
d. Prestations versées en raison du droit de la famille.....	179
e. Revenus perçus en vertu de la LPC.....	180
4. Rémunérations intraconjugales et compensation des pertes	180
5. Déductions pertinentes	181
a. Remarques générales.....	181
i. Démarche.....	181
ii. Typologie des déductions.....	182
iii. Catégorisation parfois problématique.....	184
(1) Constats.....	184
(2) Exemple fribourgeois	184
b. Déductions générales	186
i. Pensions alimentaires et contributions d'entretien	186
(1) Remarques générales.....	186
(2) Fondements juridiques	187
(3) Contributions d'entretien capitalisées.....	190
(4) Contributions d'entretien entre concubins.....	191
(5) Contributions d'entretien pour des enfants majeurs.....	192

ii.	Déduction pour double activité lucrative.....	194
(1)	Quelques considérations historiques.....	194
(2)	Dans la LIFD.....	194
(3)	Dans la LHID et les lois cantonales.....	196
iii.	Déduction pour frais de garde des enfants par des tiers.....	197
(1)	Dans la LIFD.....	197
(2)	Dans la LHID et les lois cantonales.....	198
(3)	Qualification de la déduction.....	199
(4)	Attribution pour les différentes formes de communautés de vie.....	200
iv.	Déduction des contributions pour fins d'assurance	202
(1)	Dans la LIFD.....	202
(2)	Dans la LHID et les lois cantonales.....	202
(3)	Commentaires	203
v.	Déduction des frais de formation	204
(1)	Dans la LIFD.....	204
(2)	Dans la LHID et les lois cantonales.....	204
c.	Déductions sociales.....	205
i.	Remarques générales.....	205
ii.	Principe de la date d'effet.....	205
iii.	Déduction pour enfant.....	206
(1)	Dans la LIFD.....	206
(2)	Dans les lois cantonales.....	208
(3)	Attribution de la déduction à des parents imposés séparément.....	211
iv.	Déduction pour personne nécessiteuse	218
(1)	Régime	218
(2)	Obstacles juridiques à l'attribution de la déduction aux concubins	220
(3)	Cumul avec la déduction pour enfant	221
v.	Déduction pour personnes mariées, pour personnes seules et pour familles monoparentales.....	222
(1)	Remarques générales.....	222
(2)	Dans la LIFD.....	223
(3)	Dans les lois cantonales.....	223
vi.	Déduction pour contribuables à revenus modestes	228
(1)	Descriptif.....	228
(2)	Commentaires	229
vii.	Déductions pour rentiers AVS ou AI	230
(1)	Descriptif.....	230
(2)	Commentaires	231
viii.	Déduction pour contribuables en apprentissage ou aux études.....	232
(1)	Descriptif.....	232
(2)	Commentaires	232

ix.	Déduction pour le logement	233
(1)	Descriptif.....	233
(2)	Commentaires	234
x.	Déduction pour ménage	234
(1)	Descriptif.....	234
(2)	Commentaires	235
C.	Détermination de la charge fiscale des familles.....	235
1.	LIFD : modèle du barème multiple.....	235
a.	Système	235
b.	Justifications et effets du barème pour couples mariés.....	236
i.	Contextualisation et justifications des barèmes	236
ii.	Effets du barème pour couples mariés.....	237
(1)	Démarche	237
(2)	Économies pour les couples à un revenu	238
(3)	Surcharge fiscale pour les couples à deux revenus identiques.....	241
c.	Justifications et effets du barème parental.....	243
d.	Attribution du barème parental	244
i.	Régime	244
ii.	Sur l'interdiction de l'attribution multiple.....	246
iii.	En fonction de la forme de communauté de vie	246
(1)	Couple marié et enfant mineur	246
(2)	Parents séparés et enfant mineur	247
(3)	Parents concubins et enfant mineur	248
(4)	Couple marié et enfant majeur en formation	248
(5)	Parents séparés et enfant majeur en formation.....	248
(6)	Parents concubins et enfant majeur en formation	248
(7)	Familles recomposées.....	249
iv.	Quelques entorses au principe de l'égalité de traitement.....	249
(1)	En présence de plusieurs enfants	249
(2)	En présence de concubins avec enfants	251
e.	Questions particulières.....	252
i.	Principe de la date d'effet.....	252
ii.	Dans le cadre de l'imposition d'après la dépense.....	252
iii.	Dans le cadre de l'impôt à la source.....	253
2.	Lois cantonales : solutions législatives variées.....	253
i.	Double barème	253
ii.	Splitting.....	253
iii.	Quotient familial	254
iv.	Solutions alternatives	254
(1)	Valais : barème progressif unique et rabais d'impôt.....	254

(2) Uri : barème proportionnel et déductions fixes.....	255
(3) Obwald : barème proportionnel et déductions variables.....	255
IV. Impôt sur la fortune en droit positif.....	256
A. Remarques générales.....	256
B. Détermination de la fortune imposable des familles.....	257
1. Éléments de la fortune imposables	257
2. Déductions.....	258
a. Détermination de la fortune nette.....	258
b. Déductions sociales.....	259
i. Principes.....	259
ii. Déduction personnelle.....	259
iii. Déduction pour enfant.....	260
C. Détermination de la charge fiscale des familles.....	261
1. Principes	261
2. Instruments cantonaux.....	263
a. En présence d'un barème progressif	263
i. Double barème (Bâle-Ville).....	263
ii. Splitting partiel (Neuchâtel).....	263
iii. Déductions sociales et minimums imposables	264
b. En présence d'un barème proportionnel.....	264
V. Constats intermédiaires.....	265
§ 5. L'imposition des familles sous les prismes de la jurisprudence et des	
travaux législatifs	267
I. Remarques liminaires	267
II. Enseignements de l'arrêt Hegetschweiler	267
A. Résumé de l'arrêt	267
B. Analyse de l'arrêt	268
1. Appréciation des évolutions sociétales et juridiques.....	268
2. Différenciation des charges fiscales en fonction de la forme de	
communauté de vie.....	269
3. Pluralité de modèles et nécessités des correctifs.....	271
4. Conception en faveur de l'institution du mariage	272
5. Caractère incitatif de l'arrêt.....	273
III. Mise en perspective avec la jurisprudence ultérieure.....	273
A. Égalité entre couples mariés et concubins	273
B. Égalité entre couples mariés et personnes seules.....	275
1. Contextualisation.....	275
2. ATF 120 Ia 329	275

3. Commentaires.....	277
C. Sous-représentativité des concubins avec enfants	278
D. Séparation des pouvoirs et retenue du pouvoir judiciaire	279
E. Examen global de la constitutionnalité du régime	279
1. Appréciation globale dans le temps	279
2. Appréciation globale par une approche abstraite	280
F. Égalité de l'imposition et imposition selon la capacité contributive.....	281
IV. Mise en perspective avec les travaux législatifs ultérieurs.....	282
A. Une réforme de la LIFD continue et compliquée	282
1. Remarques liminaires	282
2. Échec du paquet fiscal 2001	283
3. Mesures immédiates pour les couples mariés	285
4. Dégrèvements pour les familles.....	287
5. Rejet de l'initiative contre la « pénalisation du mariage »	288
6. Invalidation de la votation sur l'initiative du PDC	289
7. Imposition équilibrée des couples et de la famille	290
a. Contexte	290
b. Objectifs de la réforme.....	291
c. Solutions proposées	292
d. Discussion	294
i. Approximation terminologique	294
ii. Implications des objectifs poursuivis	294
iii. Apports de la réforme.....	295
iv. Inopportunité et inconstitutionnalité de la réforme.....	296
(1) Remarques générales.....	296
(2) Mépris du principe de l'imposition selon la capacité contributive.....	297
(3) Inégalités induites par le Projet de loi de mars 2018	298
(4) Complexification du régime d'imposition.....	300
8. Augmentation des déductions pour frais de garde et pour enfant	301
B. Réformes du droit cantonal et de la LHID.....	302
V. Constats intermédiaires.....	304
Troisième partie : Regards croisés : L'imposition des familles en Nouvelle-Zélande.....	307
§ 6. Droit en vigueur néo-zélandais.....	309
I. Remarques liminaires	309
II. Contours du droit civil néo-zélandais	310
A. Paysage législatif et notion de la famille	310
B. Relativisation de l'état civil.....	311
C. Mariage	312

D. Union civile.....	313
E. Concubinage.....	313
1. Remarques générales.....	313
2. Définition au sens de l'ITA 2007	315
III. L'impôt sur le revenu néo-zélandais.....	315
A. Contours	315
B. Classification des revenus	316
1. Revenus imposables	316
2. Revenus exemptés	317
a. Remarques générales.....	317
b. Prestations en droit de la famille	318
c. Revenus des enfants et des jeunes contribuables.....	319
d. Prestations sociales	320
3. Revenus exclus	321
C. Déductions	321
1. Contours	321
2. Autorisation et limitations générales	323
a. Contours	323
b. Private limitation.....	324
c. Employment limitation	325
d. Synthèse comparative	325
3. Déductibilité des frais de garde des enfants.....	326
D. Barème d'imposition.....	327
E. Crédits d'impôt « Working for Families ».....	328
1. Remarques générales.....	328
2. Contribuables éligibles	329
a. Principes	329
b. Attribution aux différents types de familles	330
c. Casuistique	332
d. Synthèse comparative	333
3. Calcul du revenu familial	333
a. Remarques liminaires.....	333
b. Montants ajoutés au revenu net.....	334
c. Montants exclus du revenu familial	334
d. Montants déductibles du revenu familial	335
e. Montants non déductibles du revenu familial.....	335
4. Catalogue des crédits d'impôt WFF	335
a. Crédit d'impôt pour la famille.....	335

b.	Crédit d'impôt <i>best start</i>	336
c.	Crédit d'impôt pour les travailleurs avec enfants	337
d.	Crédit d'impôt minimum pour la famille	338
e.	Crédit d'impôt parental (jusqu'en 2018)	339
f.	Crédit d'impôt pour enfant (jusqu'en 2012)	340
5.	Abattement conjoint de différents crédits d'impôt	340
6.	Aspects procéduraux	340
7.	Versements et remboursements	341
F.	Remises d'impôt (<i>excursus</i>)	342
G.	Synthèse comparative	343
1.	Sur l'égalité de traitement	343
a.	Neutralité de l'état civil	343
b.	Appréhension de la capacité contributive	344
i.	Portée restreinte du principe en Nouvelle-Zélande	344
ii.	Exception : contribuables avec enfants et crédits d'impôt	345
(1)	Appréhension plus circonscrite de la capacité contributive	345
(2)	Crédit d'impôt pour la famille	346
(3)	Crédit d'impôt minimum pour la famille	346
c.	Discrimination des couples par rapport aux familles monoparentales ?	347
2.	Sur les crédits d'impôt	347
a.	Interactions entre la fiscalité et l'aide sociale	347
b.	Champ d'application du crédit d'impôt pour les travailleurs	348
c.	Détermination minutieuse du revenu familial	349
d.	Effet dissuasif sur le second revenu	350
§ 7.	Justifications de l'imposition individuelle en Nouvelle-Zélande	353
I.	Remarques liminaires	353
II.	Considérations historiques	354
A.	De l'imposition individuelle à l'imposition commune	354
B.	Premières adaptations de l'imposition commune	355
C.	Adaptations en lien avec l'imposition à la source	356
D.	Retour à l'imposition individuelle	357
1.	Contexte	357
2.	Persistance éphémère de mécanismes d'imposition commune	358
3.	Une imposition individuelle donnant satisfaction	359
E.	Rapport McCaw pour l'imposition commune	360
F.	Proposition d'un crédit d'impôt fondé sur le splitting	361
1.	Remarques générales	361
2.	Proposition	362

3. Commentaires.....	363
a. Constats généraux	363
b. Inadéquation du projet de loi.....	363
III. Justifications de l'imposition individuelle	364
A. Remarques liminaires.....	364
B. Principes pertinents	365
1. Remarques générales	365
2. Capacité contributive.....	365
3. Neutralité et efficacité de l'impôt	367
4. Simplicité de l'impôt	369
C. Modernité et praticabilité de l'imposition individuelle.....	370
D. Importance de l'égalité des genres	371
1. Contextualisation.....	371
2. Influence de l'impôt sur le travail des femmes	372
a. Effet dissuasif de l'impôt sur les femmes.....	372
b. Neutralité de l'impôt	373
c. Efficacité de l'impôt.....	374
E. Considération de l'« exercice de la capacité contributive ».....	375
1. Contours du paradigme.....	375
2. Commentaires.....	376
VI. Synthèse comparative	376
Quatrième partie : Plaidoyer en faveur d'une imposition individuelle et propositions législatives	379
§ 8. Nécessité d'un passage à l'imposition individuelle	381
I. Remarques liminaires	381
II. Justifications de l'imposition commune.....	382
A. Unité économique	382
1. Notion de l'unité économique	382
2. Implications de l'unité économique des couples mariés	383
a. Assimilation des époux à un et à deux revenus	383
b. Différenciation des époux et des concubins	384
B. Droit au mariage.....	385
1. La justification.....	385
2. Défaillance dialectique	385
III. Faiblesses de l'unité économique	386
A. Remarques liminaires	386
1. Approche dialectique adoptée.....	386
2. Contextualisation.....	387

3. Démarche	388
B. Relativité factuelle.....	389
1. Remarques liminaires	389
2. Éclairage des sciences économiques.....	392
a. Approche beckérienne et modèles unitaires	392
b. Changement de paradigme et collective household models	393
i. Remise en question du modèle unitaire	393
ii. Quantification de l'accès aux ressources des époux	396
(1) Interprétation des données	396
(2) Quelques résultats	396
iii. Une répartition des ressources inconsciemment inégalitaire ?	397
3. Synthèse et discussion	399
C. Variabilité factuelle	400
1. Remarques liminaires	400
2. Éclairage des sciences sociales	401
a. Constats généraux	401
b. Individualisation du mariage.....	403
3. Éclairage des données statistiques	405
a. Remarques liminaires.....	405
b. Quelques statistiques internationales.....	405
c. Données de l'OFS.....	406
4. Synthèse et discussion	410
D. Inconséquence législative.....	411
1. En raison de l'égalité entre couples mariés et concubins	411
a. Remarques liminaires.....	411
b. Constitutionnalité des dégrèvements octroyés aux couples à deux revenus	412
c. Déduction pour double activité lucrative	413
d. Calcul alternatif de l'impôt	415
e. Discussion	418
i. Constat : réalisation problématique de l'égalité entre les couples mariés	418
ii. Postulat : relativisation de l'égalité entre couples mariés.....	418
2. En raison de l'égalité des genres.....	419
3. Au regard de l'extinction de la responsabilité solidaire	420
E. Synthèse	421

IV. Examen des solutions alternatives	422
A. Variantes d'imposition commune.....	422
1. Remarques générales.....	422
2. Imposition commune des époux et des concubins	422
3. Imposition commune des parents	423
4. Addition des revenus en présence d'une unité économique.....	424
a. Au sens des propositions d'EICHENBERGER	424
b. Commentaires	425
B. Imposition individuelle.....	427
1. Constitutionnalité et praticabilité.....	427
a. Au sens de la jurisprudence.....	427
b. Au sens de la doctrine	428
c. Au sens du Conseil fédéral.....	429
i. Remarques générales.....	429
ii. Sur la nécessité d'une coordination fédérale et cantonale	430
iii. Sur la nécessité de modifier le barème d'imposition.....	431
iv. Sur la transmissibilité des déductions non consommées	432
v. Sur le risque de planification fiscale entre époux	433
vi. Sur les nombreuses modifications légales rendues nécessaires	434
vii. Sur l'augmentation de la charge administrative pour les contribuables.....	435
viii. Sur l'augmentation de la charge administrative pour les cantons.....	436
ix. Sur la contradiction avec le droit civil.....	437
d. Compromis : imposition commune avec calcul de l'impôt sur une base individuelle	438
e. Conclusion intermédiaire : constitutionnalité et praticabilité de l'imposition individuelle	440
f. Proposition de formulation législative (LIFD)	441
2. Imposition individuelle de la fortune.....	442
a. Postulat et justifications	442
b. Proposition de formulation législative (LHID).....	443
3. Assujettissement des enfants mineurs.....	444
a. Postulat et justifications	444
b. Proposition de formulation législative (LIFD et LHID).....	446

§ 9. Aménagement de l'imposition individuelle	447
I. Remarques liminaires	447
II. Exonération du minimum vital	448
A. Remarques liminaires	448
1. Prémisses et postulat général	448
2. Démarche	450
3. Précisions terminologiques	451
a. Exonération du minimum vital	451
b. Dépenses nécessaires à la vie	451
B. Aperçu du régime juridique allemand (<i>excursus</i>)	452
1. Remarques générales	452
2. Exonération du minimum vital et garanties de l'État social	454
3. Règles utiles à la détermination du minimum vital	455
C. Relation entre capacité contributive et minimum vital	456
1. Minimum vital comme seuil de la capacité contributive	456
2. Articulation avec l'art. 34 let. a LIFD	458
D. Quantification du minimum vital	458
1. Remarques générales	458
2. Quantification dans d'autres domaines juridiques	459
a. En lien avec les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI	459
b. En matière de poursuites pour dettes et la faillite	461
c. D'après les normes CSIAS	463
d. Dans le contexte de l'assistance judiciaire	464
e. Dans le contexte pénal	465
3. Au sein de la LIFD et de la LHID	466
4. Conclusions intermédiaires	468
E. Approche jurisprudentielle	468
1. État des lieux	468
2. Commentaires	470
a. Faiblesse dialectique	470
b. Protection résiduelle lacunaire	471
i. Contours de la problématique	471
ii. Sur la protection imparfaite des remises d'impôts	472
(1) Cadre légal	472
(2) Discussion	474
iii. Sur la protection factice du droit des poursuites	475
c. Nécessité d'une réplique législative	476
F. Formation de consensus politiques	477

G. Postulats et propositions	480
1. Le minimum vital comme indicateur de la capacité contributive	480
a. Remarques liminaires.....	480
b. Indicateur pour l'égalité verticale.....	481
c. Indicateur pour l'égalité horizontale	482
d. Implications	483
i. Exclusion des dégrèvements variables	483
ii. Exclusion des rabais d'impôts.....	485
2. Schématisme et nivellement des déductions	485
a. Justifications d'un nivellement par le haut	485
b. Illustration : déductibilité des primes d'assurance-maladie.....	487
i. Droit en vigueur et coût moyen des primes	487
ii. Inadéquation du forfait et postulat.....	487
iii. Proposition de formulation législative (LIFD)	489
3. Quantification alignée sur la LPC.....	491
a. Pesée des intérêts et postulat	491
i. Démarche	491
ii. Intérêts en présence lors du prélèvement de l'impôt	492
iii. Intérêts en présence dans d'autres domaines juridiques	494
iv. Justifications et postulat	495
b. Adaptation des forfaits de l'art. 10 al. 1 let. a LPC	497
i. Démarche	497
ii. Reprise du forfait pour les personnes vivant seules.....	498
iii. Reprise des dépenses pour le logement	498
4. Déduction personnelle	500
a. Démarche	500
b. Quantification	501
i. En marge d'une déduction pour le logement.....	501
ii. En marge d'une déduction pour ménage indépendant	501
c. Proposition de formulation législative (LIFD)	502
5. Élargissement de l'assiette de l'impôt	503
a. Remarques générales.....	503
b. Exonération des subsides provenant de fonds publics et privés	504
c. Exonération des prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI.....	505
6. Adaptation du barème d'imposition.....	507
a. Nécessité d'une réforme globale	507
b. Renforcement de la progressivité de l'impôt (<i>excursus</i>)	508
i. Nécessité de modeler le barème d'imposition	508

ii.	État des lieux de la progressivité de l'impôt en Suisse.....	509
iii.	Justifications de la progressivité de l'impôt	510
iv.	Réflexions	511
(1)	Sur la « conscience juridique générale » des théories du sacrifice égal.....	511
(2)	Sur la compensation des autres impôts dégressifs	512
(3)	Démarche proposée	513
7.	Harmonisation des lois cantonales.....	515
III.	Effet de synergie.....	516
A.	Remarques générales.....	516
B.	Formation et objets.....	517
1.	Canaux d'économies et postes de dépenses	517
2.	Méthodes utiles à la quantification	518
3.	Sous le prisme de la jurisprudence	519
4.	Variabilité de l'effet de synergie	520
a.	En fonction du revenu	520
b.	En fonction de la taille du ménage	521
c.	En fonction de la forme de communauté de vie	521
d.	En fonction du mode de vie	522
C.	Postulats	523
1.	Déductibilité des dépenses supplémentaires	523
2.	Dégrèvement limité aux frais de logement	524
a.	Contextualisation	524
b.	Justifications	524
i.	Démarche.....	524
ii.	Dégrèvement limité à l'effet de synergie inévitable.....	526
iii.	Détermination de l'effet de synergie inévitable.....	528
D.	Propositions.....	529
1.	Contribuables éligibles	529
2.	Déduction générale pour le logement (principalement).....	531
a.	Contours de la déduction.....	531
b.	Qualification de la déduction	532
c.	Plafonnement de la déduction et effectivité des dépenses	533
i.	Alignement sur l'art. 10 al. 1 let. b LPC.....	533
ii.	Illustrations	533
d.	Praticabilité	534
e.	Proposition de formulation législative (LIFD)	535

3. Déduction sociale pour ménage indépendant (subsidiairement)	536
a. Contours de la déduction.....	536
b. Proposition de formulation législative (LIFD)	536
IV. Effet de revenus cachés	537
A. Remarques générales.....	537
B. Formation et objets.....	538
C. Postulats	539
1. Déductibilité des dépenses auprès des couples à deux revenus.....	539
2. Déductibilité des dépenses effectives supplémentaires.....	542
a. Exclusion de toute déductibilité en l'absence de flux financiers	542
b. Exclusion des dégrèvements forfaitaires	543
3. Déductibilité des dépenses liées à l'exercice d'une activité lucrative	544
D. Propositions.....	545
1. Suppression de la déduction pour double activité lucrative	545
2. Augmentation de la déduction pour frais de garde	546
V. Effet d'engagement.....	548
A. Remarques générales.....	548
B. Formation et objets.....	549
1. Destinataires de l'entretien déductible.....	549
2. Étendue de l'entretien déductible	550
C. Postulats	551
1. Neutralité de l'état civil	551
2. Cercle étendu des contribuables entretenus considérés.....	551
3. Dégrèvements limités à la hauteur du minimum vital.....	552
4. Exclusion des coûts indirects liés aux enfants	553
a. Distinction	553
b. Postulat	554
5. Partage des déductions pour enfant.....	555
6. Transmissibilité des déductions inutilisées	556
D. Propositions.....	557
1. Délimitations	557
2. Déductibilité et imposition des contributions d'entretien pour les enfants majeurs.....	558
a. Contextualisation	558
b. Postulat et justifications	558
c. Proposition de formulation législative (LIFD)	561

3.	Déduction pour enfant mineur	562
a.	Remarques générales.....	562
b.	Alignement sur l’art. 35 al. 1 let. a LIFD	563
i.	Justifications du schématisme d’une déduction fixe.....	563
ii.	Pondération de la déduction	564
	(1) Considération des statistiques et des lois cantonales	564
	(2) Pondération proposée	565
iii.	Attribution de la déduction.....	566
c.	Proposition de formulation législative (LIFD)	567
4.	Déductibilité du revenu imposable négatif	567
a.	Prémises de la proposition.....	567
i.	Variabilité du revenu des personnes entretenues	567
ii.	Variabilité du minimum vital des personnes entretenues	568
b.	Mécanisme	569
i.	Terminologie.....	569
ii.	Explications.....	570
iii.	Délimitations.....	572
iv.	Implications.....	573
	(1) Élaboration rigoureuse des autres déductions.....	573
	(2) Barème d’imposition sans franchise d’impôt	573
	(3) Non-considération de certaines déductions générales.....	574
v.	Synthèse et appréciation.....	574
vi.	Proposition de définition législative (LIFD).....	577
c.	Déduction pour partenaire de vie	577
i.	Contours de notre proposition	577
ii.	Appréciation comparative	578
iii.	Reconnaissance du concubinage « sans condition ».....	579
	(1) Problématique	579
	(2) Notre conception	580
iv.	Implications pour les déductions générales	584
v.	Proposition de formulation législative (LIFD)	584
d.	Déduction pour enfant majeur.....	585
i.	Contours de la proposition	585
ii.	Pondération de la déduction	586
	(1) Problématique et démarche	586
	(2) Situation économique des enfants majeurs en formation.....	587
	(3) Relativisation fiscale du minimum vital des enfants majeurs	591
	(4) Correctif proposé.....	591
iii.	Articulation avec le traitement fiscal des contributions d’entretien.....	593

iv.	Propositions de formulation législative (LIFD).....	594
(1)	Déduction pour enfant majeur.....	594
(2)	Correctifs.....	595
5.	Déduction des frais de formation.....	597
a.	Raisonnement.....	597
b.	Proposition : élargissement du champ d'application matériel	598
i.	Explications.....	598
ii.	Proposition de formulation législative (LIFD)	599
§ 10.	Synthèse.....	601
I.	Nos propositions principales.....	601
A.	Remarques liminaires.....	601
B.	Neutralité de l'état civil et imposition individuelle.....	602
1.	Imposition individuelle pour l'impôt sur le revenu.....	602
2.	Imposition individuelle pour l'impôt sur la fortune	604
3.	Assujettissement des enfants sous autorité parentale.....	605
C.	Exonération du minimum vital	605
1.	Nos postulats	605
2.	Déduction personnelle	606
3.	Déductibilité des primes d'assurance-maladie moyennes.....	607
4.	Élargissement de l'assiette de l'impôt	607
5.	Adaptation du barème d'imposition.....	608
6.	Harmonisation des lois cantonales.....	608
D.	Effet de synergie limité aux frais du logement	609
1.	Nos postulats	609
2.	Proposition principale : déduction pour le logement	611
3.	Subsidiairement : déduction pour ménage indépendant.....	611
E.	Effet de revenus cachés limité aux frais de garde.....	612
1.	Nos postulats	612
2.	Inconvenance de la déduction pour double activité lucrative.....	612
3.	Augmentation de la déduction pour frais de garde	613
F.	Effet d'engagement et dégrèvements fiscaux proportionnés	614
1.	Nos postulats	614
2.	Appréhension des contributions d'entretien pour les enfants majeurs	615
3.	Déduction pour enfant mineur	615
4.	Déductibilité du revenu imposable négatif.....	616
a.	Mécanisme	616
b.	Déduction pour partenaire de vie	617
c.	Déduction pour enfant majeur.....	618

5. Déduction des frais de formation.....	619
II. Formulation législative proposée (LIFD).....	621
Conclusion générale	625
Annexes	627

Table des abréviations

§	paragraphe
a	ancien
AFC	Administration fédérale des contributions
AIFD	Arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (remplacé par la LIFD dès 1995)
AJP	Pratique juridique actuelle
al.	alinéa(s)
aCst. féd.	(ancienne) Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874
AIFD	(ancien) arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct du 1 ^{er} janvier 1945
aLI/VD	(ancienne) loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956
aRS	(ancien) Recueil systématique des lois et ordonnances 1848-1947
art.	article(s)
ASA	Archives de droit fiscal suisse
ASR	Abhandlungen zum Schweizerischen Recht
aStG/ZH	(ancienne) loi fiscale zurichoise du 8 juillet 1957
ATS	Agence télégraphique suisse
BAföG	Bundesgesetz über individuelle Förderung der Ausbildung du 7 décembre 2010 (Bundesausbildungsförderungsgesetz ; Allemagne)
BJM	Basler Juristische Mitteilungen
BO	Bulletin officiel
BVerfG	Bundesverfassungsgericht (Allemagne)
CA	Code annoté

CAJ-CN	Commissions des affaires juridiques du Conseil national
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1907 (RS 210)
CDI	Convention de double imposition
CDIP	Conférence suisse des directeurs cantonaux de l’instruction publique
CE	Conseil des États
CEDH	Convention de sauvegarde des droits de l’homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (RS 0.101)
CE/FR	Conseil d’État du canton de Fribourg
CE/NE	Conseil d’État du canton de Neuchâtel
CE/VD	Conseil d’État du canton de Vaudois
CER-E	Commission de l’économie et des redevances du Conseil des États
CF	Conseil fédéral suisse
cf.	confer
CFF	Chemins de fer fédéraux suisses
CFQF	Commission fédérale pour les questions féminines
chap.	chapitre
CI AVS/AI	Centre d’information AVS/AI
CN	Conseil national
CO	Loi fédérale complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations) du 30 mars 1911 (RS 220)
consid.	considérant(s)
crédits d’impôt WFF	Working for Families tax credits (Nouvelle-Zélande)
CSDH	Centre suisse de compétence pour les droits humains
CSI	Conférence suisse des impôts
CSIAS	Conférence suisse des institutions d’action sociale
CSSS	Commission de la sécurité sociale et de la santé publique
CUA 2004	Civil Union Act 2004 du 13 décembre 2004 (2004 No 102 ; Nouvelle-Zélande)
DC	Droit de la construction (revue)

DFF	Département fédéral des finances
éd.	édition
édit.	éditeur(s)
EESP	École d'études sociales et pédagogiques (Lausanne)
EF	Expert Focus
ég.	également
env.	environ
EStG	Einkommensteuergesetz du 8 octobre 2009 (Allemagne)
et al.	et alii
etc.	et caetera
ex.	exemple(s)
FDE	Forum droit européen
FF	Feuille fédérale
FHB	Fachhandbuch
G.	graphique
GC	Grand Conseil
HRA 1993	Human Rights Act 1993 du 10 août 1993 (1993 No 82 ; Nouvelle-Zélande)
IA 1999	Interpretation Act 1999 du 3 août 1999 (1999 No 85 ; Nouvelle-Zélande)
ICC	Impôt cantonal et communal
ITA 2007	Income Tax Act 2007 du 1 ^{er} novembre 2007 (2007 No 97 ; Nouvelle-Zélande)
INR	Institut für Notariatsrecht und Notarielle Praxis
IFD	Impôt fédéral direct
IFF	Forum für Steuerrecht
IRD	Inland Revenue Department (Nouvelle-Zélande)
ISIS	Institut für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht
JdT	Journal des Tribunaux
JZ	JuristenZeitung (Allemagne)
Komm.	Kommentar
LAMal	Loi fédérale sur l'assurance-maladie du 18 mars 1994 (RS 832.10)

LCC	Loi fédérale sur le crédit à la consommation du 23 mars 2001 (RS 221.214.1)
LCDir/NE	Loi neuchâteloise sur les contributions directes du 21 mars 2000 (RS/NE 631.0)
LD	Loi fédérale sur les douanes du 18 mars 2005 (RS 631.0)
LeGes	Législation & évaluation
let.	lettre (littera)
LF/VS	Loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (RS/VS 642.1)
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (RS 642.14)
LICD	Loi fribourgeoise sur les impôts cantonaux directs du 6 juin 2000 (RS/FR 631.1).
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11)
LI/BE	Loi bernoise sur les impôts du 21 mai 2000 (RS/BE : 661.11)
LI/JU	Loi d'impôt jurassienne du 26 mai 1988 (RS/JU 641.11)
LIPP/GE	Loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (RS/GE D 3 08)
LI/VD	Loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (RS/VD 642.11)
LILAMal	Loi neuchâteloise d'introduction de la loi fédérale sur l'assurance-maladie du 4 octobre 1995 (RS/NE 821.10)
LP	Loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 (RS 281.1)
LPC	Loi fédérale sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI du 6 octobre 2006 (RS 831.30)
LPart/GE	Loi genevoise sur le partenariat du 15 février 2001 (RS/GE E 1 27)
LPart/NE	Loi neuchâteloise sur le partenariat enregistré du 27 janvier 2004 (RS/NE 212.120.10)
LTF	Loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (RS 173.110)

LT/TI	Legge tributaria du canton du Tessin du 21 juin 1994 (RS/TI 640.100).
MC-OCDE	Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (version 2017)
N.	numéro(s) marginal(aux)
n. ou n°	numéro(s)
nbp	note(s) de bas de page
not.	notamment
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NZTC	New Zealand Tax Cases
NZZ	Neue Zürcher Zeitung
OAMal	Ordonnance fédérale sur l'assurance-maladie du 27 juin 1995 (RS 832.102)
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique
OFJ	Office fédéral de la justice
OFS	Office fédéral de la statistique
OFSP	Office fédéral de la santé publique
Ord. DRI	Ordonnance du DFF concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct du 12 juin 2015 (Ordonnance sur les demandes en remise d'impôt ; RS 642.121)
p.	page(s)
p. ex.	par exemple(s)
PACS	pacte civil de solidarité (France)
Pacte ONU II	Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 (RS 0.103.2)
part.	particulier
PJA	Pratique juridique actuelle
PBD	Parti bourgeois-démocratique suisse
PCJ	Petite collection juridique
PDC	Parti démocrate-chrétien
PES	Parti écologiste suisse
PEV	Parti évangélique suisse
PLR	Parti libéral-radical suisse

P(R)A 1976	Property (Relationships) Act 1976 du 14 décembre 1976 (1976 No 166 ; Nouvelle-Zélande)
Propositions-LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11) au sens de nos propositions
PS	Parti socialiste
RALF/VS	Règlement valaisan d'application de la loi fiscale du 25 août 1976 (RS/VS 624.100)
RALILAMal/NE	Règlement neuchâtelois d'application de la loi d'introduction de la loi fédérale sur l'assurance-maladie du 18 décembre 2013 (RS/NE 821.101)
RDA	Revue de l'Avocat
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal
RDS	Revue de droit suisse (Zeitschrift für Schweizerisches Recht)
recht	recht. Zeitschrift für juristische Ausbildung und Praxis
réf.	référence(s)
RF	Revue fiscale
RFJ	Revue fribourgeoise de jurisprudence
RIE II	Réforme II de l'imposition des entreprises
RIE III	Réforme III de l'imposition des entreprises
RJJ	Revue jurassienne de jurisprudence
RJN	Revue de jurisprudence neuchâteloise
RO	Recueil officiel des lois fédérales
RS	Recueil systématique du droit fédéral
RSAS	Revue suisse des assurances sociales et de la prévoyance professionnelle
RVJ	Revue valaisanne de jurisprudence
s.	suivant(e)
ss	suivant(e)s
SJ	La Semaine Judiciaire
SJES	Swiss Journal of Economics and Statistics
ST	Der Schweizer Treuhänder
StG/AG	Steuergesetz du canton d'Argovie du 15 décembre 1998 (RS/AG 651.100)

StG/AI	Steuergesetz du canton d'Appenzell Rhodes-Intérieures du 25 avril 1999 (RS/AI 640.000)
StG/AR	Steuergesetz du canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures du 21 mai 2000 (RS/AI 621.11)
StG/BL	Steuergesetz du canton de Bâle-Campagne du 7 février 1974 (RS/BL 331)
StG/BS	Gesetz über die direkten Steuern du canton de Bâle-Ville du 17 avril 2000 (RS/BS 640.100)
StG/GL	Steuergesetz du canton de Glaris du 7 mai 2000 (RS/GL VI C/1/1)
StG/GR	Steuergesetz du canton des Grisons du 8 juin 1986 (RS/GR 720.000)
StG/LU	Steuergesetz du canton de Lucerne du 22 novembre 1999 (RS/LU 620)
StG/NW	Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden du canton de Nidwald du 22 mars 2000 (RS/NW 521.1)
StG/OW	Steuergesetz du canton d'Obwald du 30 octobre 1994 (RS/OW 641.4)
StG/SG	Steuergesetz du canton de Saint-Gall du 9 avril 1998 (RS/SG 811.1)
StG/SH	Gesetz über die direkten Steuern du canton de Schaffhouse du 20 mars 2000 (RS/SH 620)
StG/SO	Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern du canton de Soleure 1 ^{er} décembre 1985 (RS/SO 614.11)
StG/SZ	Steuergesetz du canton de Schwytz du 9 février 2000 (RS/SZ 21.10)
StG/TG	Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern du canton de Thurgovie du 14 septembre 1992 (RS/TG 640.1)
StG/UR	Gesetz über die direkten Steuern du canton d'Uri du 16 juillet 2010 (RS/UR 3.2211)
StG/ZG	Steuergesetz du canton de Zoug du 25 mai 2000 (RS/ZG 632.1)
StG/ZH	Steuergesetz du canton de Zurich du 8 juin 1997 (RS/ZH 631.1)
StuW	Steuer und Wirtschaft

T.	Tableau
TA	Tribunal administratif cantonal
TAA	Tax Administration Act 1994 du 9 novembre 2020 (1994 No 166 ; Nouvelle-Zélande)
TAF	Tribunal administratif fédéral
TC	Tribunal cantonal
TF	Tribunal fédéral suisse
trad.	traduction
TREX	Der Treuhandexperte
UDC	Union démocratique du centre
UE	Union européenne
v	<i>versus</i>
vol.	volume(s)
VUWLR	Victoria University of Wellington Law Revue
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht
ZfR	Zentrum für Rechtsetzungslehre
zsis	Zeitschrift für Schweizerisches und internationales Steuerrecht, Zurich
ZStRg	Zürcher Studien zur Rechtsgeschichte

Cantons suisse

AG	Argovie (Aargau)
AI	Appenzell Rhodes-Intérieures (Inner-Rhoden)
AR	Appenzell Rhodes-Extérieures (Ausser-Rhoden)
BE	Berne (Bern)
BL	Bâle-Campagne (Basel Land)
BS	Bâle-Ville (Basel Stadt)
FR	Fribourg (Freiburg)
GE	Genève (Genf)
GL	Glaris (Glarus)
GR	Grisons (Graubünden)
JU	Jura (Jura)
LU	Lucerne (Luzern)
NE	Neuchâtel (Neuenburg)
NW	Nidwald (Nidwalden)
OW	Obwald (Obwalden)
SG	Saint-Gall (Sankt Gallen)
SH	Schaffhouse (Schaffhausen)
SO	Soleure (Solothurn)
SZ	Schwytz (Schwyz)
TG	Thurgovie (Thurgau)
TI	Ticino (Tessin)
UR	Uri (Uri)
VD	Vaud (Waadt)
VS	Valais (Wallis)
ZG	Zoug (Zug)
ZH	Zurich (Zürich)

Bibliographie

- A MARCA Jean-Christophe, *Couple et entreprise : questions choisies*, in : *Patrimoine de la famille : Entretien, régimes matrimoniaux, deuxième pilier et aspects fiscaux*, FOUNTOULAKIS Christiana/RUMO-JUNGO Alexandra (édit.), Genève, 2016, p. 203 ss (cité : A MARCA, *Couple et entreprise*).
- AESCHBACH Silvia, *Die Besteuerung der Familie in Deutschland, Österreich und Frankreich im Vergleich zur Schweiz*, thèse, Zurich, 1980 (cité : AESCHBACH, *Die Besteuerung der Familie*).
- AGNER Peter/JUNG Beat/STEINMANN Gotthard, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Zurich, 2001 (cité : AGNER/JUNG/STEINMANN, Comm. LIFD).
- ALBERS Willi, *Einkommenbesteuerung I : Einkommensteuer*, in : *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdWW)*, ALBERS Willi et al. (édit.), Stuttgart/New York/Tübingen/Göttingen, 1980, p. 189 ss (cité : ALBERS, *Einkommenbesteuerung I*).
- AMATO Paul/BOOTH Alan/JOHNSON David/ROGERS Stacy, *Alone Together: How Marriage in America is Changing*, Cambridge/Londres, 2007 (cité : AMATO/BOOTH/JOHNSON/ROGER, *Alone Together*).
- ARISTOTE, *Éthique à Nicomaque*, Traduction par Jules Tricot (1959), édition établie par Les Échos du Maquis (janvier 2014), disponible : à <https://philosophie.cegeptr.qc.ca/wp-content/documents/%C3%89thique-%C3%A0-Nicomaque.pdf> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : ARISTOTE, *Éthique à Nicomaque*).
- ARNOLD Martin, *Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung*, in : ASA/Archives, 68(1999/2000), p. 449 ss (cité : ARNOLD, *Der steuerrechtliche Wohnsitz*).

- ASHBY Katherine/BURGOYNE Carole, *Separate financial entities? Beyond categories of money management*, in : *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 2008, vol. 37, n. 2, p. 458-480 (cité : ASHBY/BURGOYNE, *Separate financial entities*).
- ATKIN Bill, *The Legal World of Unmarried Couples: Reflecting on « De Facto Relationships » in Recent New Zealand Legislation*, in : *VUWLR*, 2008, vol. 39, p. 793-812 (cité : ATKIN, *The Legal World of Unmarried Couples*).
- AUBERT Jean-François, Art. 127, Art. 129, in : *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, AUBERT Jean-François/MAHON Pascal (édit.), Zurich/Bâle/Genève, 2003 (cité : PC Cst-AUBERT).
- AUER Andreas/MALIVERNI Giorgio/HOTTELIER Michel, *Droit constitutionnel suisse, Volume I, L'État*, 3^e éd., Berne, 2013 (cité : AUER/MALIVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse I*).
- AUER Andreas/MALIVERNI Giorgio/HOTTELIER Michel, *Droit constitutionnel suisse, Volume II, Les droits fondamentaux*, 3^e éd., Berne, 2013 (cité : AUER/MALIVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse II*).
- AVI-YONAH Reuven/SARTORI Nicola/MARIAN Omri, *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Londres, 2011 (cité : AVI-YONAH/SARTORI/MARIAN, *Global Perspectives*).
- BARKOCZY Stephen, *Taxation Principles and Theory*, in : *Foundations of New Zealand Taxation Law 2018*, WOLTERS Kluwer (édit.), Auckland, 2019, p. 3 ss (cité : BARKOCZY, *Taxation Principles*).
- BAUMANN Felix, *Das Grundrecht der persönlichen Freiheit in der Bundesverfassung unter besonderer Berücksichtigung der geistigen Unversehrtheit*, Zurich, 2011 (cité : BAUMANN, *Das Grundrecht*).
- BAUMANN Konrad, *Ehegatten-, Familien- und Individualbesteuerung*, in : *ZBl 88* (1987) p. 329-364 (BAUMANN, *Individualbesteuerung*).
- BAUMER Fabian, *Familienbesteuerung: Fällt die "Heiratsstrafe"?* in : *ASA/Archives*, 81(2012/2013), p. 197-218 (cité : BAUMER, *Familienbesteuerung*).

- BAUMGARTNER Ivo P., Art. 37b, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, ZWEIFEL Martin/BEUSCH Michael (édit.), 3^e éd., Bâle, 2017 (cité : Komm. DBG-BAUMGARTNER).
- BAUMGARTNER Ivo P./EICHENBERGER Olivier, Art. 35, Art. 36, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, ZWEIFEL Martin/BEUSCH Michael (édit.), 3^e éd., Bâle, 2017 (cité : Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER).
- BEAGLEHOLE Ann, *Benefiting Women: Income Support for Women, 1893-1993*, Wellington, 1993 (cité : BEAGLEHOLE, *Benefiting Women*).
- BECK Ulrich/BECK-GERNSHEIM Elisabeth, *Individualization: Institutionalized Individualism and Its Social and Political Consequences*, Londres/Thousand Oaks/New Delhi, 2002 (cité : BECK/BECK-GERNSHEIM, *Individualization*).
- BECKER Gary, *A Treatise on the Family – Enlarged edition*, Londres, 1981 (cité : BECKER, *A Treatise on the Family*).
- BECKER Gary, *The Economic Approach to Human Behavior*, Chicago/Londres, 1976 (cité : BECKER, *The Economic Approach*).
- BEHNISCH Urs, *Probleme der Ehegattenbesteuerung*, in : Jusletter 7 août 2000 (cité : BEHNISCH, *Probleme der Ehegattenbesteuerung*).
- BEHNISCH Urs/OPEL Andrea, *Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig, Bemerkungen zu BGE 133 I 206*, in : Jusletter 15 octobre 2007, disponible à : http://jusletter.weblaw.ch/juslissues/2007/443/_5987.html __ONCE (consulté le 10 décembre 2020) (cité : BEHNISCH/OPEL, *Degressiver Steuertarif*).
- BELSER Eva Maria/EGBUNA-JOSS Andrea, *Familles en évolution, droit familial en mutation, Protection et promotion de la famille : l'influence des droits humains et des libertés fondamentales sur le droit familial*, in : Newsletter CSDH, N. 28, 24 juin 2014 (cité : BELSER/EGBUNA-JOSS, *Familles en évolution*).

- BERGER Markus, *Steuerprogression als verfassungsrechtliches Gebot? Überlegungen zur Tragweite der Verfassung für die Tarifgestaltung bei Einkommensteuern*, in : ASA/Archives, 77(2008/2009), p. 577 (cité : BERGER, *Steuerprogression*).
- BEUSCH Michael, *Was Kreisschreiben dürfen und was nicht: abstrakte Gedanken zum Entwurf des Kreisschreibens Nr. 7 ESTV (Übertragung von Beteiligungsrechten vom Privat- ins Geschäftsvermögen)*, in : L'expert-comptable suisse, 79 (2005), N. 8, p. 613 ss (cité : BEUSCH, *Kreisschreiben*).
- BIAGGINI Giovanni, *Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Mit Auszügen aus der EMRK, den UNO-Pakten sowie dem BGG*, Zurich, 2007 (cité : BV Komm-BIAGGINI).
- BIAGGINI Giovanni, *Eine Premiere mit begrenzter präjudizieller Tragweite*, in : ZBl 120/2019 p. 531 ss (cité : BIAGGINI, *Eine Premiere mit begrenzter präjudizieller Tragweite*).
- BIRRI Michelle, *Traitement fiscal conformément à la nouvelle circulaire no 42*, in : TREX 2018 p. 36 ss (cité : BIRRI, *Nouvelle circulaire no 42*).
- BLUMENSTEIN Ernst/LOCHER Peter, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7^e éd., Zurich, 2016 (cité : BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*).
- BÖCKLI Peter, *Eintracht und Hader mit Steuerfolgen Die Einkommenssteuer unter dem Einfluss des neuen Eherechts*, in : RF, 46(1991), p. 223 ss (cité : BÖCKLI, *Eintracht und Hader*).
- BÖCKLI Peter, *Von Schatteneinkommen und Einkommensbindung Gedanken zur Ehegattenbesteuerung*, in : RF, 33(1978), p. 98 ss (cité : BÖCKLI, *Von Schatteneinkommen*).
- BOENTE Walter, *Familienrecht in a nutshell*, Zurich/Saint-Gall, 2017 (cité : BOENTE, *Familienrecht*).
- BONETTI Danièle, *Les concubins hétérosexuels et les partenariats enregistrés cantonaux*, in : L'expert-comptable suisse, 89 (2015), N. 6-7, p. 458 (cité : BONETTI, *Les concubins hétérosexuels*).

- BONKE Jens/ULDALL-POULSEN Hans, *Why do families actually pool their income? Evidence from Denmark*, in : Review of Economics of the Household, 2007, vol. 5, p. 113 ss (cité : BONKE/ULDALL-POULSEN, *Why do families actually pool*).
- BORNICK Thierry, *Annulation justifiée de l'initiative fédérale contre la pénalisation du mariage, et ensuite ? ; analyse de l'arrêt du Tribunal fédéral 1C_338/2018 du 10 avril 2019*, in : Newsletter DroitMatrimonial.ch juin 2019 (cité : BORNICK, *Annulation justifiée*).
- BORNICK Thierry, *ATF 141 II 338 du 7 août 2015 [Constitutionnalité de l'application du barème réduit au parent qui perçoit le revenu le plus élevé]*, in : RDAF 2017 II p. 10 ss (cité : BORNICK, *Constitutionnalité de l'application du barème réduit*).
- BORNICK Thierry, *ATF 143 I 321 du 23 juin 2017 [Application du barème parental après le divorce]*, in : RDAF 2019 II p. 34 ss (cité : BORNICK, *Application du barème parental*).
- BORNICK Thierry, *L'imposition du revenu des familles en Suisse : une réforme continue semée d'embûches*, in : REIDF, vol. 2, 2018, p. 177-193 (cité : BORNICK, *L'imposition du revenu des familles en Suisse*).
- BORNICK Thierry, *Les proches aidants et le droit fiscal suisse*, in : *Les proches aidants saisis par le droit, Regards franco-suisses*, CAPPELLARI Anaëlle (édit.), Aix-en-Provence, 2018, p. 191 ss (cité : BORNICK, *Les proches aidants et le droit fiscal suisse*).
- BORNICK Thierry, *TF 2C_489/2017 du 28 juillet 2017 [Succession d'un couple de concubins]*, in : RDAF 2019 II p. 69 ss (cité : BORNICK, *Succession d'un couple de concubins*).
- BORNICK Thierry, *TF 2C_567/2016 et 2C_568/2017 du 10 août 2017 [Imposition séparée avant le divorce, contributions d'entretien]*, in : RDAF 2019 II p. 36 ss (cité : BORNICK, *Imposition séparée avant le divorce*).
- BORNICK Thierry, *TF 2C_582/2017 du 23 février 2018 [Déductions octroyées pour des personnes soutenues à l'étranger]*, in : RDAF 2019 II p. 47 ss (cité : BORNICK, *Déductions*).

- BOSKIN Michael/SHESHINSKY Eytan, *Optimal Tax Treatment Of The Family: Married Couples*, in : Journal of Public Economics, 1983, vol. 20, p. 281-297 (cité : BOSKIN/SHESHINSKY, *Optimal Tax Treatment Of The Family*).
- BOSSHARD Erich, *Familienbesteuerung im Umbruch*, in : ASA/Archives, 69(2000/2001), p. 757 ss (cité : BOSSHARD E., *Familienbesteuerung*).
- BOSSHARD Erich/BOSSHARD Hans-Rudolf/LÜDIN Werner, *Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht – Unter Berücksichtigung der steuer- und zivilrechtlichen Auswirkungen des neuen Scheidungsrechts*, Zurich, 2000 (cité : BOSSHARD E./BOSSHARD H.-R./LÜDIN, *Sozialabzüge und Steuertarife*).
- BOSSHARDT Martina/HRUBESCH-MILLAUER Stephanie, *Gemeinschaftliches Eigentum in nichtehelichen Lebensgemeinschaften, unter Berücksichtigung der eingetragenen Partnerschaft*, in : INR, 2015, vol. 17, p. 91-131 (cité : BOSSHARDT/HRUBESCH-MILLAUER, *Gemeinschaftliches Eigentum*).
- BOURGUIGNON François/BROWNING Martin/CHIAPPORI Pierre-André/LECHENE Valérie, *Intra Household Allocation of Consumption: A Model and some Evidence from French Data*, in : Annals of Economics and Statistics/Annales d'Économie et de Statistique, 1992, n. 29, p. 137-156 (cite : BOURGUIGNON/BROWNING/CHIAPPORI/LECHENE, *Intra Household Allocation of Consumption*).
- BRADATAN Cristina/KULCSAR Laszlo, *Choosing between Marriage and Cohabitation: Women's First Union Patterns in Hungary*, in : Journal of comparative family studies, 2008, vol. 39, n. 4, p. 491-507 (cite : BRADATAN/KULCSAR, *Choosing between Marriage and Cohabitation*).
- BOWMAN Brad/LOHRENTZ John, *Comical Australian employee deduction case highlights New Zealand's pragmatic rule*, in : Tax Alert – March 2016, Deloitte New Zealand, disponible à : <https://www2.deloitte.com/nz/en/pages/tax-alerts/articles/comical-australian-employee-deduction-case-highlights-nz-pragmatic-rule.html> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : BOWMAN/LOHRENTZ, *Australian employee deduction case*).

- BROWNING Martin/CHIAPPORI Pierre-André, *Efficient Intra-Household Allocations: A General Characterization and Empirical Tests*, in : *Econometrica*, 1998, vol. 66, n. 6, p. 1241-1278 (cite : BROWNING/CHIAPPORI, *Efficient Intra-Household Allocations*).
- BÜCHLER Andrea, *Vermögensrechtliche Probleme in der nichtehelichen Lebensgemeinschaft*, in : *FamPra.ch*, 2003, p. 59-88 (cité : BÜCHLER, *Vermögensrechtliche Probleme*).
- BURGESS Ernest/LOCKE Harvey, *The Family – From Institution to Companionship*, 2^e éd., New York, 1945 (cité : BURGESS/LOCKE, *The Family*).
- BÜRGISSER Jérôme, *L'interventionnisme fiscal et le principe d'égalité : une quadrature du cercle ?*, in : *IFF* 2017/2 p. 116-153 (cité : BÜRGISSER, *L'interventionnisme fiscal*).
- BURGOYNE Carole/MORISON Victoria, *Money in Remarriage: Keeping Things Simple — And Separate*, in : *The Sociological Review*, 1997, vol. 45, n. 3, p. 363-395 (cité : BURGOYNE/MORISON, *Money in Remarriage*).
- BURGOYNE Carole/REIBSTEIN Janet/EDMUNDS Anne/ROUTH David, *Marital commitment, money and marriage preparation: What changes after the wedding?*, in : *Journal of Community & Applied Social Psychology*, 2010, vol. 20, n. 5, p. 390-403 (cité : BURGOYNE/REIBSTEIN/EDMUNDS/ROUTH, *Marital commitment*).
- BURKHARD Daniel, *Allocation of Expenditures in Elderly Households and the Cost of Widowhood*, in : *Swiss Journal of Economics and Statistics*, 2017, vol. 153, n. 4, p. 371-401 (cité : BURKHARD, *Allocation of Expenditures*).
- BÜTIKOFER Aline/GERFIN Michael/WANZENRIED Gabrielle, *Income pooling and the distribution of individual consumption among couples in Switzerland*, version d'octobre 2009, disponible à : http://staff.vwi.unibe.ch/gerfin/downloads/poolingsharing_oct09.pdf (consulté le 10 décembre 2020) (cité : BÜTIKOFER/GERFIN/WANZENRIED, *Income pooling and the distribution*).

- CAGIANUT Francis, *Die Zukunft des Steuerrechtes in der Schweiz*, in : *Mélanges Henri Zwahlen*, Association Henri Zwahlen pour le développement du droit administratif et du droit fiscal (édit.), Lausanne, 1977, p. 553-567 (cité : CAGIANUT, *Die Zukunft*).
- CAGIANUT Francis, *Gerechte Besteuerung der Ehegatten, Ein Beitrag zur Harmonisierung des schweizerischen Steuerrechtes*, Berne, 1971 (cité : CAGIANUT, *Gerechte Besteuerung der Ehegatten*).
- CAMINADA Petra/BRAWAND Stephanie A., *Besteuerung Ehegatten im internationalen Verhältnis*, in : zsis 2019, n. 11 (cité : CAMINADA/BRAWAND, *Besteuerung Ehegatten im internationalen Verhältnis*).
- CANDRIAN Moritz, *Steuerrecht und Familiengemeinschaft: die Einheit der Familie in den Einkommens- und Vermögenssteuerrechten von Bund und Kantonen*, thèse, Aarau, 1949 (cité : CANDRIAN, *Steuerrecht und Familiengemeinschaft*).
- CASANOVA Hugo, *Recht und Unrecht der Familienbesteuerung*, in : RDS 2010, n. 129, p. 187-215 ss (cité : CASANOVA, *Recht und Unrecht*).
- CASANOVA Hugo, *Zur Besteuerung geldwerter Leistungen unter Konkubinatspartnern*, in : *Problèmes actuels de droit fiscal: mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson*, OBERSON Raoul (édit.), Bâle/Francfort-sur-le-Main, 1995, p. 29-41 (cité : CASANOVA, *Konkubinatspartnern*).
- CAVELTI Ulrich, *Systementscheid bei der Ehepaarbesteuerung*, in : IFF 2007/4 p. 292-298 (cité : CAVELTI, *Systementscheid*).
- CHAN Winnie, *Taxing the Female – as Woman or Wife?*, in : *Women and taxation*, SCOTT Claudia (édit.), Wellington, 1993, p. 53-73 (cité : CHAN, *Taxing the Female*).
- CHAN Winnie, *Women, Childcare, and Taxation*, in : Warwick School of Law Research, 11 novembre 2009, disponible à : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1504008 (consulté le 10 décembre 2020) (cité : CHAN, *Women, Childcare, and Taxation*).

- CHERCHYE Laurens/DE ROCK Bram/VERMEULEN Frederic, *Economic Well-Being and Poverty Among the Elderly: An Analysis Based on a Collective Consumption Model*, in : *European Economic Review*, 2012, vol. 56, n. 6, p. 985-1000 (cité : CHERCHYE/DE ROCK/VERMEULEN, *Economic Well-Being*).
- CHERLIN Andrew, *The Deinstitutionalization of American Marriage*, in : *Journal of Marriage and Family*, 2004, vol. 66, n. 4, p. 848-861 (cité : CHERLIN, *The Deinstitutionalization of American Marriage*).
- COLLAUD Jean-Jacques, *Le minimum vital selon l'article 93 LP*, in : RFJ 2012/4 p. 299-328 (cité : COLLAUD, *Le minimum vital*).
- COMBE Fanny, *La réduction de la charge fiscale comme vecteur d'intégration de la femme dans le milieu professionnel, Étude de droit suisse et de droit comparé*, mémoire, Neuchâtel, 2015 (cité : COMBE, *La réduction de la charge fiscale*).
- COONTZ Stephanie, *Marriage, a History: From Obedience to Intimacy, or How Love Conquered Marriage*, New York, 2005 (cité : COONTZ, *Marriage*).
- COPUR Eylem, *Gleichgeschlechtliche Partnerschaft und Kindeswohl*, thèse, Saint-Gall, 2008 (cité : COPUR, *Gleichgeschlechtliche Partnerschaft*).
- CORNU Laurence, *Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique, Les limites imposées par les principes généraux du droit*, Zurich/Genève/Bâle, 2014 (cité : CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*).
- COTTIER Michelle, *Nichteheliche Lebensgemeinschaften (Cohabitation), Neuere Rechtsentwicklungen in Australien, Neuseeland und Grossbritannien*, in : FamPra.ch, 2010, p. 109-131 (cité : COTTIER, *Neuere Rechtsentwicklungen*).
- COTTIER Michelle/CREVOISIER Cécile, *Die nichteheliche Lebensgemeinschaft als einfache Gesellschaft*, in : PJA 2012, vol. 21, n. 1, p. 33-43 (cité : COTTIER/CREVOISIER, *Die nichteheliche Lebensgemeinschaft*).
- COTTIER Michelle/WIDMER Eric/GIRARDIN Myriam/TORNARE Sandrine, *La garde alternée*, in : FamPra.ch, 2018, p. 297-332 (cité : COTTIER/WIDMER/GIRARDIN/TORNARE, *La garde alternée*).

- CURCHOD Pierre, Art. 167, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), 2^e éd., Bâle, 2017 (cité : CR LIFD-CURCHOD).
- DANON Robert, *Avis de droit, Conformité au droit supérieur de l'initiative cantonale « Pour une participation des grandes fortunes, limitée dans le temps »*, disponible à : http://www.ne.ch/autorites/GC/objets/Documents/Rapports/2007/07015_CE.pdf (consulté le 10 décembre 2020), Neuchâtel, 2007 (cité : DANON, Conformité au droit supérieur).
- DANON Robert, *Avis de droit, La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III)*, Berne, 2015 (cité : DANON, La constitutionnalité des mesures fiscales).
- DE BRUIN Ann, *Implications of the Welfare State and its Restructuring for New Zealand Women: A Feminist Critique*, in : *Women and taxation*, SCOTT Claudia (édit.), Wellington, 1993, p. 172-185 (cité : DE BRUIN, *Implications of the Welfare State*).
- DE LUZE Estelle/PAGE Anne-Catherine/STOUDMANN Patrick, *Droit de la famille : code annoté : mariage – divorce, filiation, mesures de protection de l'adulte : Art. 90-456 CC, LPart, Art. 271-327a CPC*, Lausanne, 2013 (cité : DE LUZE/PAGE/STOUDMANN, CA Famille).
- DE MONTESQUIEU Charles-Louis de Secondat, *De l'esprit des lois*, Œuvres Complètes II, texte présenté et annoté par Roger Caillois, Paris, 1951 (cité : MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*).
- DE PARIEU Esquirou, *Traité des impôts*, vol. II, Paris, 1866 (cité : DE PARIEU, *Traité*).
- DE VRIES REILINGH Daniel, *La double imposition intercantonale*, 2^e éd., Berne, 2013 (cité : DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*).
- DE VRIES REILINGH Daniel, *Les conséquences fiscales en cas de séparation et de divorce : mode d'emploi pour le praticien*, in : PJA 2010 p. 267 ss (cité : DE VRIES REILINGH D., *Les conséquences fiscales*).

- DE VRIES REILINGH Jeanine, *La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2011*, in : DANON Robert/OBRIST Thierry/DE VRIES REILINGH Jeanine/MARTINEZ Natassia/DE VRIES REILINGH Daniel/GUILLAUME Pierre-Alain (édit.), RJN 2011 p. 41 ss (cité : DE VRIES REILINGH J., *La jurisprudence fiscale*).
- DE WECK-IMMELÉ Céline, Art. 176, in : *Commentaire pratique, Droit matrimonial, fond et procédure*, BOHNET François/GUILLOD Olivier (édit.), Bâle, 2016 (cité : CPra Matrimonial-DE WECK-IMMELÉ).
- DEISS Joseph/GUILLAUME Marie-Luce/LÜTHI Ambros, *Revenu de la famille et coût de l'enfant : aspects théoriques et pratiques*, Fribourg, 1986 (cité : DEISS/GUILLAUME/LÜTHI, *Revenu de la famille et coût de l'enfant*).
- DELEZ Marie-Luce, *Le sens de la définition du coût de l'enfant*, in : Cahiers de l'EESP, 1999, n. 26, p. 73-84 (cité : DELEZ, *Coût de l'enfant*).
- DERKSEN Hans Peter/HEGETSCHWEILER Hans, *Responsabilité des conjoints pour les dettes fiscales*, in : TREX 4/2006 p. 228-231 (cité : DERKSEN/HEGETSCHWEILER, *Responsabilité des conjoints*).
- DESCHENAUX Henri/STEINAUER Paul-Henri/BADDELEY Margareta, *Les effets du mariage*, 3^e éd., Berne, 2017 (cité : DESCHENAUX/STEINAUER/BADDELEY, *Les effets*).
- DROIN Jacques, *Peut-il y avoir lieu à réparation d'un dommage qui trouve sa source dans une situation illicite ou immorale ? : le concubinage constitue-t-il une telle situation ?*, in : SJ, 101(1979), n. 7, p. 147-164 (cité : DROIN, *Concubinage*).
- DUBEY Jacques, *Droits fondamentaux, Volume II, Libertés, garanties de l'État de droit, droits sociaux et politiques*, Bâle, 2017 (cité : DUBEY, *Droits fondamentaux II*).
- DZAMKO-LOCHER Daniel/TEUSCHER Hannes, Art. 14, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, ZWEIFEL Martin/BEUSCH Michael (édit.), 3^e éd., Bâle, 2017 (cité : Komm. StHG-DZAMKO-LOCHER/TEUSCHER).

- ECKERT Jean-Blaise, Art. 33, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), 2^e éd., Bâle, 2017 (cité : CR LIFD-ECKERT).
- EICHENBERGER Olivier, *Individualbesteuerung der natürlichen Personen in der Schweiz: Modelle, Vor- und Nachteile sowie Alternativen*, thèse, Berne/Stuttgart/Vienne, 2008 (cité : EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*).
- EIGENMANN Antoine, Art. 23 CC, in : *Commentaire romand, Code civil I, Art. 1-359 CC*, PICHONNAZ Pascal/FOËX Bénédicte (édit.), Bâle, 2010 (cité : CR CC I-EIGENMANN).
- ELIZABETH Vivienne, *Managing money, managing coupledness: a critical examination of cohabitant's money management practices*, in : *The Sociological Review*, 2001, vol. 49, n. 3, p. 389-411 (cité : ELIZABETH, *Managing money*).
- EMMENEGGER Susan/TSCHENTSCHER Axel, Art. 1, in : *Berner Kommentar Band I, 1. Abteilung, Einleitung, Art. 1-9 ZGB*, AEBI-MÜLLER et al. (édit.), Berne, 2012 (cité : BK ZGB-EMMENEGGER/TSCHENTSCHER).
- ENGLER Monika, *Redistribution in Switzerland: Social Cohesion or Simple Smoothing of Lifetime Incomes?*, in : *SJES*, 2011, vol. 147, n. 2, p. 107-155 (cité : ENGLER, *Redistribution in Switzerland*).
- ERNST Ariane, *Das vereinfachte Abrechnungsverfahren im Einkommenssteuerrecht*, in : *ZStöR* 262/2018 p. 214-239 (cité : ERNST, *Abrechnungsverfahren*).
- FACER Luke, *The Introduction of Income Tax in New Zealand*, in : *Ten Years of Tax, A Celebration of Professor Michael Littlewood's First Decade at the University of Auckland Faculty of Law, 2003-2013*, BASRUR Aditya/JENKINS Christopher/RUDDLELL James/VATHER Sehj (édit.), Christchurch, 2016, p. 397 ss (cité : FACER, *The Introduction*).
- FAPOHUNDA Eleanor, *The Nonpooling Household: A Challenge to Theory*, in : *A Home Divided – Women and Income in the Third World*, DWYER/BRUCE (édit.), 1988, p. 143-154 (FAPOHUNDA, *The Nonpooling Household*).

- FISCHER Claudio/DAEPP Annemarie, *Digitalisierung am Beispiel der Steuerverwaltung des Kantons Bern*, in : EF 4/2019 p. 327-331 (cité : FISCHER/DAEPP, *Digitalisierung*).
- FOUNTOULAKIS Christiana, *Kindes- und Erwachsenenschutzrecht, Expertenwissen für die Praxis*, in : FHB – Fachhandbuch, FOUNTOULAKIS Christiana/AFFOLTER-FRINGELI Kurt/BIDERBOST Yvo/STECK Daniel (édit.), Zurich, 2016, p. 107-133 (cité : FOUNTOULAKIS, *Kindes- und Erwachsenenschutzrecht*).
- FOUNTOULAKIS Christiana, *Quelques réflexions sur la conception de l'entretien en droit de la famille*, in : FamPra.ch, 2014, p. 866-883 (cité : FOUNTOULAKIS, *Quelques réflexions*).
- FOUNTOULAKIS Christiana/D'ANDRES Joël, *Les effets patrimoniaux de la dissolution du concubinage*, in : *Patrimoine de la famille : entretien, régimes matrimoniaux, deuxième pilier et aspects fiscaux*, Genève/Zurich/Bâle, 2016, p. 1-36 (cité : FOUNTOULAKIS/D'ANDRES, *Les effets patrimoniaux*).
- FOUNTOULAKIS Christiana/PICHONNAZ Pascal, *Résumés des jurisprudences fédérale et cantonale en droit de la famille*, in : *Droit de la famille et nouvelle procédure, 6^e Symposium en droit de la famille*, FOUNTOULAKIS Christiana/PICHONNAZ Pascal/RUMO-JUNGO Alexandra (édit.), Genève, 2012 (cité : FOUNTOULAKIS/PICHONNAZ, *Résumés des jurisprudences*).
- FOURNIER Pascale/OUELLET Anne-Sophie, *Union, désunion et réunion : analyse fiscale de la famille au Canada*, in : REIDF 2/2018 p. 259-266 (cité : FOURNIER/OUELLET, *Union, désunion et réunion*).
- FRAGNIÈRE Jean-Pierre, *Quelle sécurité sociale pour les familles ?*, in : Cahiers de l'EESP, 2019, n. 26, p. 15-30 (cité : FRAGNIÈRE, *Sécurité sociale*).
- FREI Walter/KAUFMANN Stefan/RICHNER Felix, §§ 1-284 – *Vorbemerkungen zum Steuergesetz (vom 8. Juni 1997)*, in : *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, Berne, 1999, FREI Walter/KAUFMANN Stefan/RICHNER Felix (édit.), p. 1-23 (cité : FREI/KAUFMANN/RICHNER, *Vorbemerkungen*).

- GABELLA Marco, *L'imposition des revenus du couple et de la famille en droit fédéral et en droit vaudois*, mémoire, Neuchâtel, 2002 (cité : GABELLA, *L'imposition*).
- GABELLON Adrien, *Le contrat de concubinage et la planification patrimoniale des concubins*, in : FamPra.ch, 2015, p. 41-67 ss (cité : GABELLON, *Le contrat*).
- GALLMETZER Evelyn, *Ausgewählte rechtliche Folgen der Öffnung der Ehe (und eingetragenen Partnerschaft) unter besonderer Berücksichtigung des Kindesrechts*, in : Fampra.ch, 2019, p. 84-104 (cité : GALLMETZER, *Folgen der Öffnung der Ehe*).
- GANI Raphaël, *Aspects fiscaux des communautés de vie*, in : *Le droit de la famille dans tous ses états*, GUILLOD Olivier/LEUBA Audrey (édit.), 2014 Neuchâtel/Genève, 2014, p. 119-142 ss (cité : GANI, *Aspects fiscaux*).
- GERFIN Michael, *Evaluation der Richtlinien der SKOS*, Berne, 2014 (cité : GERFIN, *Evaluation der Richtlinien*).
- GIALOURIS Dimitrios, *Die rechtlichen Grundlagen der Steuern auf das Einkommen von Handelsgesellschaften in Deutschland und Griechenland*, Francfort-sur-le-Main, 2010 (cité : GIALOURIS, *Die rechtlichen Grundlagen*).
- GIANONCELLI Stefania, *Le système fiscal italien et la famille : principe d'égalité et poursuite des objectifs constitutionnels*, in : REIDF 2/2018 p. 204-210 (cité : GIANONCELLI, *Le système fiscal italien et la famille*).
- GLAUSER Pierre-Marie, *Apports et impôt sur le bénéfice : le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers*, Bruxelles/Genève/Zurich/Bâle, 2005 (GLAUSER, *Le principe de détermination*).
- GLEZER Helen/MILLS Eva, *Controlling the purse strings*, in : Family Matters, 1991, n. 29, p. 35 s. (cité : GLEZER/MILLS, *Controlling the purse strings*).
- GNAEGI Philippe, *Histoire et structure des assurances sociales en Suisse*, 3^e éd., Genève/Zurich/Bâle, 2012 (cité : GNAEGI, *Histoire et structure*).

- GRISEL Etienne, *Egalité – Les garanties de la Constitution fédérale du 18 avril 1999*, 2^e éd., Berne 2009 (cité : GRISEL, *Egalité*).
- GROSSBARD Shoshana, *The New Home Economics at Columbia and Chicago*, in : *Feminist Economics*, 2001, vol. 7, n. 3, p. 103-130 (cité : GROSSBARD, *The New Home Economics*).
- GUILLOD Olivier, Art. 199, Art. 202 CC, in : *Commentaire pratique, Droit matrimonial, fond et procédure*, BOHNET François/GUILLOD Olivier (édit.), Bâle, 2016, p. 906 ss (cité : CPra Matrimonial-GUILLOD).
- GUILLOD Olivier/BURGAT Sabrina, *Droit des familles*, 5^e éd., Bâle, 2018 (cité : GUILLOD/BURGAT, *Droit des familles*).
- GUPTA Ranjana, *Deductions*, in : *New Zealand Taxation 2017 – Principles, Cases and Questions*, Thomson Reuters (édit.), 14^e éd., Wellington, 2016, p. 309 ss (cité : GUPTA, *Deductions*).
- GUPTA Ranjana, *Income of Individuals*, in : *New Zealand Taxation 2017 – Principles, Cases and Questions*, Thomson Reuters (édit.), 14^e éd., Wellington, 2016, p. 203 ss (cité : GUPTA, *Income of Individuals*).
- GUTZWILLER Céline, *Le partenariat enregistré sous l'angle du droit de la nationalité : considérations sur une réforme timorée*, in : PJA, 2005, p. 1373-1388 (cité : GUTZWILLER, *Le partenariat enregistré*).
- GYSIN Charlotte, *Der Schutz des Existenzminimums in der Schweiz*, Bâle/Genève, 1999 (cité : GYSIN, *Der Schutz des Existenzminimums*).
- HÄFELIN Ulrich/HALLER Walter/KELLER Helen, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, 7^e éd., Zurich/Bâle/Genève, 2008 (cité : HÄFELIN/HALLER/KELLER, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*).
- HAMPLOVA Dana/LE BOURDAIS Céline, *One Pot or Two Pot Strategies? Income Pooling in Married and Unmarried Households in Comparative Perspective*, in : *Journal of Comparative Family Studies*, 2009, 40 (3), p. 355-385 (cité : HAMPLOVA/LE BOURDAIS, *One Pot or Two Pot Strategies*).

- HAUSER-SCHÖNBÄCHLER Gerhard, *Die Besteuerung von Alleinerziehenden und Konkubinatspaaren Bemerkungen zu BGE 131 II 697 und 131 II 710*, in : recht 2006 p. 102-111 (cité : HAUSER-SCHÖNBÄCHLER, *Besteuerung von Alleinerziehenden und Konkubinatspaaren*).
- HAUSER-SCHÖNBÄCHLER Gerhard, *Zu den steuerlichen Folgen des neuen Scheidungsrechts, insbesondere zur gemeinsamen elterlichen Sorge*, in : ASA/Archives, 68(1999-2000), p. 353-373 (cité : HAUSER, *Folgen des neuen Scheidungsrechts*).
- HAUSHEER Heinz/GEISER Thomas/AEBI MÜLLER Regina, *Das Familienrecht des Schweizerischen Zivilgesetzbuches – Eheschliessung, Scheidung, Allgemeine Wirkungen der Ehe, Güterrecht, Kindesrecht, Erwachsenenschutzrecht, eingetragene Partnerschaft, Konkubinat*, 6^e éd., Berne, 2018 (cité : HAUSHEER/GEISER/AEBI MÜLLER, *Das Familienrecht*).
- HAUSMAN Jerry, *Income and Payroll Tax Policy and Labor Supply*, in : National Bureau of Economic Research, 1980, Working Paper No. 610, p. 1-35 (cité : HAUSMAN, *Income and Payroll Tax Policy*).
- HECKLY Christophe, *Fiscalité et mondialisation*, Paris, 2006 (cité : HECKLY, *Fiscalité*).
- HEIL-FROIDEVAUX Adrienne, *Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten*, thèse, Berne, 2006 (cité : HEIL-FROIDEVAUX, *Steuerrechtliche Praktikabilität*).
- HEIMDAL Kristen/HOUSEKNECHT Sharon, *Cohabiting and Married Couples' Income Organization: Approaches in Sweden and the United States*, in : Journal of Marriage and Family, 2003, vol. 65, n. 3, p. 525-538 (cité : HEIMDAL/HOUSEKNECHT, *Cohabiting and Married Couples' Income Organization*).
- HELLE Noémie, Art. 133 CC, in : *Commentaire pratique, Droit matrimonial, fond et procédure*, BOHNET François/GUILLOD Olivier (édit.), Bâle, 2016, p. 2061 ss (cité : CPra Matrimonial-HELLE).

- HENAGHAN Mark, *Legally defining the family*, in : *Family Law Policy in New Zealand*, HENAGHAN Mark/ATKIN Bill (édit.), 4^e éd., Wellington, 2013, p. 1-56 (cité : HENAGHAN, *Legally defining the family*).
- HERLTH Alois/KAUFMANN Franz-Xaver, *Zur Einführung : Familiäre Probleme und sozialpolitische Intervention*, in : *Staatliche Sozialpolitik und Familie*, KAUFMANN Franz-Xaver (édit.), Munich/Vienne, 1982, p. 1-22 (cité : HERLTH/KAUFMANN, *Zur Einführung*).
- HERTIG RANDALL Maya, *Minorités Religieuses – Religious Minorities, La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de liberté religieuse sous le prisme de l’accommodement raisonnable*, in : *Les Minorités et le Droit / Minorities and the Law*, ZIEGLER Andreas/KUFFER Julie (édit.), Zurich, 2016, p. 263-288 (cité : HERTIG RANDALL, *Minorités Religieuses*).
- HERZ Nadja, *Zürcher Partnerschaftsgesetz – die häufigsten Fragen*, 2005, disponible à : https://www.herz-recht.ch/share/pdf/2005_Merkblatt_Zuercher_PartnerschaftsG.pdf, 2005 (consulté le 10 décembre 2020) (cité : HERZ, *Zürcher Partnerschaftsgesetz*).
- HIEKEL Nicole/LIEFBROER Aart/POORTMAN Anne-Rigt, *Income pooling strategies among cohabiting and married couples: A comparative perspective*, in : *Demographic Research*, 2014, vol. 30, n. 55, p. 1527-1559 (cité : HIEKEL/LIEFBROER/POORTMAN, *Income pooling strategies*).
- HÖHN Ernst, *Die Besteuerung der Ehepaare im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes*, in : ASA/Archives, 52(1983-1984), p. 113-132 (cité : HÖHN, *Die Besteuerung der Ehepaare*).
- HÖHN Ernst, *Fragen der Ehegattenbesteuerung*, in : ASA/Archives, 33(1964-1965), p. 465-476 (cité : HÖHN, *Fragen der Ehegattenbesteuerung*).
- HÖHN Ernst, *Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung*, in : *Aktuelle Probleme des Staatsund Verwaltungsrechts, Festschrift für Otto K. Kaufmann zum 75. Geburtstag*, CAGIANUT Francis/GEIGER Willi/HANGARTNER Yvo, HÖHN Ernst (édit.), Berne/Stuttgart, 1989, p. 125-138 (cité : HÖHN, *Verfassungsgrundsätze*).
- HÖHN Ernst, *Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung*, in : ZBl 80 (1979) p. 241-254 (cité : HÖHN, *Verfassungsmässige Schranken*).

- HONGLER Peter, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion*, In *Gedenken an Dr. Marcus Desax*, in : Jusletter 4 novembre 2019 (cité : HONGLER, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip*).
- HOTZ Sandra, *Selbstbestimmung im Vertragsrecht – Unter besonderer Berücksichtigung von Verträgen zu « Liebe », Sex und Fortpflanzung* *Rechtliche und kulturelle (Schweiz, Deutschland, Japan) sowie theoretische Perspektiven zu den Grenzen der Autonomie*, Berne, 2018 (cité : HOTZ, *Selbstbestimmung im Vertragsrecht*).
- HUBER Markus Frank, *Rechtsgleichheit und Progression : dargestellt anhand der konkreten Ausgestaltung der direkten Steuern der natürlichen Personen im Bund und im Kanton Zürich*, thèse, Zurich, 1988 (cité : Huber, *Rechtsgleichheit und Progression*).
- HÜMBELIN Oliver, *Income redistribution through taxation – how deductions undermine the effect of taxes*, Berne 2018 (cité : HÜMBELIN, *Income redistribution through taxation*).
- HUNZIKER Silvia/MAYER-KNOBEL Isabelle, Art. 9, Art. 13, Art. 23, Art. 24, Art. 33, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, ZWEIFEL Martin/BEUSCH Michael (édit.), 3^e éd., Bâle, 2017 (cité : Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL).
- HÜRZELER Donatus, *Gedanken zur Reform der Familienbesteuerung auf Bundesebene; insbesondere der Haushaltsabzug*, in : ASA/Archives, 70(2001-2002), p. 397-413 (cité : HÜRZELER, *Gedanken zur Reform*).
- HYMAN Prue, *Paid and Unpaid Work, Independence and Interdependence: Towards Gender-specific Analysis of Tax and Income Maintenance*, in : *Women and taxation*, SCOTT Claudia (édit.), Wellington, 1993, p. 156 ss (cité : HYMAN, *Paid and Unpaid Work*).
- IN-ALBON-SENNRICH Rebecca Martha, *Die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber unter besonderer Berücksichtigung der Teilbesteuerung*, in : LBR (92) 2014, p. 15-30 (cité : IN-ALBON-SENNRICH, *Die Milderung*).

- JAMES Jan/GLAZEBROOK Susan, *Objectives Behind the Recent Taxation Reforms*, in : *Women and taxation*, SCOTT Claudia (édit.), Wellington, 1993, p. 189 ss (cité : JAMES/GLAZEBROOK, *Objectives*).
- JAQUES Christine, Art. 9, Art. 13, Art. 23, Art. 24, Art. 25, Art. 33, Art. 35, Art. 36, Art. 113, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), 2^e éd., Bâle, 2017 (cité : CR LIFD-JAQUES).
- JAQUES Christine, *De divers aspects du régime de déduction et d'imposition des pensions alimentaires*, in : RDAF 2008 II p. 329 ss (cité : JAQUES, *De divers aspects*).
- JAQUES Christine, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant : de quelques développements sur les allègements fiscaux en vigueur dès 2011*, in : ASA/Archives, 80(2011-2012), p. 217 (cité : JAQUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*).
- JEANNERET Yvan/DROZ Gaétan, *La personne morale et l'entreprise en procédure pénale*, in : *La personne morale et l'entreprise en procédure*, Neuchâtel, 2014, p. 76 ss (cité : JEANNERET/DROZ, *La personne morale*).
- JONES Nicola, *A History of Taxing Married Women in New Zealand*, in : The Auckland University Law Review, 2005, vol. 11 (cité : JONES, *A History of Taxing Married Women*).
- JUNGO Alexandra, *Faktische Lebenspartner als Erben – de lege ferenda*, in : succession 2016 p. 5 ss (cité : JUNGO, *Faktische Lebenspartner*).
- JUNOD Simon, *Les opinions séparées des juges, Comparaison et perspectives relatives au Tribunal fédéral*, Lausanne, 2017 (cité : JUNOD, *Les opinions séparées des juges*).
- KETTIGER Daniel/OESCH Matthias, *Die Auswirkungen des internationalen Rechts auf die amtliche Vermessung in der Schweiz – Les conséquences du droit international sur la mensuration officielle en Suisse*, in : FDE, 2013, vol. 26, p. 109-134 (cité : KETTIGER/OESCH, *Die Auswirkungen*).
- KIENER Regina/KÄLIN Walter, *Grundrechte*, 2^e éd., Berne 2013 (cité : KIENER/KÄLIN, *Grundrechte*).

- KIENER Regina/MEDICI Gabriela, *Art. 13, Umsetzung Schweiz*, in : *CEDAW – Kommentar zum Übereinkommen der Vereinten Nationen zur Beseitigung jeder Form der Diskriminierung der Frau, Allgemeine Kommentierung – Umsetzung in der Schweiz – Umsetzung in Österreich*, SCHLÄPPI Erika/ULRICH Silvia/WYTENBACH Judith (édit.), Berne, 2015 (cité : KIENER/MEDICI, *Art. 13, Umsetzung Schweiz*).
- KIRCHHOF Paul, *Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen: zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im vergangenen Jahrzehnt*, in : *Archiv des öffentlichen Rechts* 128, 2003/1, p. 1 ss (cité : KIRCHHOF, *Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen*).
- KLETT Kathrin, *Der Gleichheitssatz Im Steuerrecht*, Bâle, 1992 (cité : KLETT, *Gleichheitssatz*).
- KLETT Kathrin, *Familienbesteuerung*, in : *AJP*, 1994, p. 857 ss (cité : KLETT, *Familienbesteuerung*).
- KLETT Kathrin, *Zivilstandsunabhängige Einkommens-Besteuerung*, in : *Gleichstellung von Frau und Mann als rechtspolitischer Auftrag – L'égalité entre hommes et femmes – Un mandat politique pour le législateur : Festschrift für Margrith Bigler-Eggenberger*, KLETT Kathrin/BIGLER-EGGENBERGER Margrith (édit.), Bâle/Francfort-sur-le-Main, 1993, p. 173 ss (cité : KLETT, *Zivilstandsunabhängige Einkommens-Besteuerung*).
- KNAPP Blaise, *Précis de droit administratif*, 4^e éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main, 1991 (cité : KNAPP, *Droit administratif*).
- KNÖPFEL Carlo/MATTES Christoph, *L'État social créancier : état de la recherche et perspectives de recherche*, in : *Sécurité sociale : Revue de l'Office fédéral des assurances sociales*, Berne, 2014, n. 1, p. 27 s. (cité : KNÖPFEL/MATTES, *L'État social créancier*).
- KOCHER Martin, *Art. 73*, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, ZWEIFEL Martin/BEUSCH Michael (édit.), 3^e éd., Bâle, 2017 (cité : *Komm. StHG-KOCHER*).

- KOCHER Martin, *Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen – Grundlagen, Anfechtungsobjekt, Streitgegenstand, Verfahren, Fallstudien*, Berne, 2018 (cité : KOCHER, *Kontrolle von Steuernormen*).
- KOCHER Martin, *Steuern in der Ehe, Aspekte der Steuerplanung unter Ehegatten, Insbesondere zur Gestaltung der Erwerbsverhältnisse bei Zuverdienerehegatten*, in : *Privatrecht im Spannungsfeld zwischen gesellschaftlichem Wandel und ethischer Verantwortung, Festschrift für Heinz Hausheer zum 65. Geburtstag*, GEISER Thomas/KOLLER Thomas/REUSER Ruth/WIEGAND Wolfgang/WALTER Hans Peter, p. 389-406, Berne, 2002 (cité : KOCHER, *Steuern in der Ehe*).
- KOLLER Thomas, *Die Besteuerung von Unterhaltsleistungen an Kinder im Lichte von BGE 118 Ia 277 ff. (= ASA/Archives, 61 s. 741 ff). und deren Auswirkungen auf das Zivilrecht*, in : ASA/Archives, 62(1993-1994), p. 289-336 (cité : KOLLER, *Die Besteuerung von Unterhaltsleistungen*).
- KUNDERT Hans-Jörg, *Die Besteuerung der Haushalte: ein Beitrag zur sachgerechten Besteuerung unter Einbezug des Teilsplittingverfahrens*, thèse, Bâle, 1977 (cité : KUNDERT, *Besteuerung der Haushalte*).
- KUNDERT Hans-Jörg, *Haushalt und Teilsplitting: ein Beitrag zur Besteuerung der Haushalte unter besonderer Berücksichtigung des Teilsplittingverfahrens*, thèse, Bâle, 1977 (cité : KUNDERT, *Haushalt und Teilsplitting*).
- LAFFELY MAILLARD Gladys, Art. 24, Art. 33, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), 2^e éd., Bâle, 2017 (cité : CR LIFD-LAFFELY MAILLARD).
- LAFFELY MAILLARD Gladys, *Le divorce et ses effets accessoires sous l'angle fiscal*, in : *Patrimoine de la famille : Entretien, régimes matrimoniaux, deuxième pilier et aspects fiscaux*, FOUNTOULAKIS Christiana/RUMOJUNGO Alexandra (édit.), Genève, 2016, p. 177-202 (cité : LAFFELY MAILLARD, *Le divorce*).
- LAMPERT Jean, *Prévoyance, famille, droit pénal : quelques points de la LIFD méritant discussion*, in : ASA/Archives, 62(1993-1994), p. 17-30 (cité : LAMPERT, *Prévoyance, famille, droit pénal*).

- LANG Joaquim, *Familienbesteuerung – Zur Tendenzwende der Verfassungsrechtsprechung durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 3.11.1982 und zur Reform der Familienbesteuerung*, in : *StuW* 1983 p. 103-125 (cité : LANG, *Familienbesteuerung*).
- LANZ-BAUR Regula, *Die Besteuerung der Ehegatten in der Schweiz: eine Übersicht*, in : *RF* 38(1983), p. 345-359 (cité : LANZ-BAUR, *Besteuerung der Ehegatten*).
- LAUER Sean/YODANIS Carrie, *Individualized Marriage and the Integration of Resources*, in : *Journal of Marriage and Family*, 73 (3), 2011, p. 669-683 (cité : LAUER/YODANIS, *Individualized Marriage*).
- LEISNER Walter Georg, *Existenzsicherung im Öffentlichen Recht*, Tübingen, 2007 (cité : LEISNER, *Existenzsicherung im Öffentlichen Recht*).
- LEVY René, *Inégalités dans et par la famille*, in : *Cahiers de l'EESP*, n. 26, Lausanne, 1999, p. 41 ss (cité : LEVY, *Inégalités dans et par la famille*).
- LEWBEL Arthur/PENDAKUR Krishna, *Estimation of Collective Household Models With Engel Curves*, in : *Journal of Econometrics*, 2008, vol. 14, n. 2, p. 350-358 (cité : LEWBEL/PENDAKUR, *Estimation of Collective Household Models*).
- LIEGEOIS Fabien, *La disponibilité du revenu : le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse*, Zurich, 2018 (cité : LIEGEOIS, *La disponibilité du revenu*).
- LOCHER Peter, *Bedauerlicher Rückschritt bei der Ehegattenbesteuerung*, in : *recht* 1995 p. 162 ss (cité : LOCHER, *Bedauerlicher Rückschritt*).
- LOCHER Peter, *Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts*, Berne, 2014 (cité : LOCHER, *Beiträge*).
- LOCHER Peter, *Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen*, in : *recht* 24/2006 p. 117 ss (cité : LOCHER, *Degressive Tarife*).

- LOCHER Peter, *Ehegattenbesteuerung im Umbruch? (Erweiterte Fassung eines an der Hauptversammlung des Bernischen Juristenvereins vom 27. Oktober 1984 gehaltenen Vortrages)*, in : ASA/Archives, 53(1984-1985), p. 305-337 (cité : LOCHER, *Ehegattenbesteuerung im Umbruch*).
- LOCHER Peter, *Einführung in das interkantonale Steuerrecht: unter Berücksichtigung des Steuerharmonisierungs- und des bernischen sowie des tessinischen Steuergesetzes*, 4^e éd., Berne, 2015 (cité : LOCHER, *Einführung*).
- LOCHER Peter, *Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung der natürlichen Personen*, Thewil/Bâle, 2001 (cité : LOCHER, *Kommentar DBG I*).
- LOCHER Peter, *Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG*, Bâle, 2015 (cité : LOCHER, *Kommentar DBG III*).
- LOCHER Peter, *Neues Eherecht und Ehegattenbesteuerung (formelle Aspekte)*, in : ASA/Archives, 56(1987-1988), p. 2-22 (cité : LOCHER, *Neues Eherecht und Ehegattenbesteuerung*).
- LOCHER Peter, *Praktikabilität im Steuerrecht (unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern)*, in : *Steuerrecht : ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts: Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn*, CAGIANUT Francis/VALLENDER Klaus (édit.), Berne, 2014, p. 189 ss (cité : LOCHER, *Praktikabilität*).
- LOCHER Peter, *Steuerrechtliche Qualifikation von Kinderbetreuungskosten*, in : ASA/Archives, 68(1999/2000), p. 375-383 (cité : LOCHER, *Kinderbetreuungskosten*).
- LOCHER Peter, *Wahlrechte bei der Familienbesteuerung*, in : ASA/Archives, 70(2001-2002), p. 435-449 (cité : LOCHER, *Wahlrechte*).
- LOCHER Peter, *Zur Kritik am Grundsatzentscheid des Bundesgerichts vom 13. April 1984 i.S. Hegetschweiler (Ehegattenbesteuerung)*, in : RF 40(1985), p. 569-579 (cité : LOCHER, *Zur Kritik*).

- LOHMANN Hans, *Die Praktikabilität des Gesetzesvollzugs als Auslegungstopos im Verwaltungsrecht*, in : AöR 1975 p. 415 ss (cité : LOHMANN, *Praktikabilität*).
- LÖTSCHER Cordula, *Besteuerung des gemeinschaftlichen Eigentums von Ehegatten nach Aufnahme des Getrenntlebens*, in : recht 2016 p. 1-13 (cité : LÖTSCHER, *Besteuerung des gemeinschaftlichen Eigentums von Ehegatten*).
- LUNDBERG Shelly/POLLAK Robert/WALES Terence, *Do Husbands and Wives Pool Their Resources? Evidence from the United Kingdom Child*, in : The Journal of Human Resources, 1997, vol. 32, n. 3, p. 463-479 (cité : LUNDBERG/POLLAK/WALES, *Do Husbands and Wives Pool Their Resources*).
- LÜTHI DRÜCK Caroline, *Ehe- und Familienbesteuerung auf der Zielgeraden: positive und negative Aspekte einer Neuordnung*, in : ASA/Archives, 72(2003-2004), p. 559-578 (cité : LÜTHI DRÜCK, *Ehe- und Familienbesteuerung*).
- LÜTHI DRÜCK Caroline, *Familienbesteuerung auf Abwegen, Plädoyer für ein zivilstandsunabhängiges Steuermodell*, in : NZZ du 22 avril 2002, p. 11 (cité : LÜTHI DRÜCK, *Familienbesteuerung auf Abwegen*).
- LÜTHI DRÜCK Caroline, *Teilsplitting*, in : ASA/Archives, 70(2001-2002), p. 415-433 (cité : LÜTHI DRÜCK, *Teilsplitting*).
- LÜTHI Caroline, *Individualbesteuerung: ein Vorschlag für ein schlankes, manipulationsresistentes und veranlagungsökonomisches Steuermodell*, thèse, Berne, 2009 (cité : LÜTHI, *Individualbesteuerung*).
- LYNGSTAD Torkild Hovde/NOACK Turid/TUFTE Per Arne, *Pooling of economic resources: A Comparison of Norwegian married and cohabiting couples*, in : European Sociological Review, 2011, vol. 27, n. 5, p. 624-635 (cité : LYNGSTAD/NOACK/TUFTE, *Pooling of economic resources*).
- MAHON Pascal, Art. 8, Art. 14, Art. 36, in : *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, Zurich/Bâle/Genève, 2003 (cité : PC Cst-MAHON).

- MAHON Pascal, *Droit constitutionnel, Volume II, Droits fondamentaux*, 3^e éd., Bâle, 2015 (cité : MAHON, *Droits fondamentaux*).
- MANN Fritz Karl, *The sociology of taxation*, in : *The Review of Politics*, 1943, vol. 5, n. 2, p. 225 ss (cité : MANN, *The sociology*).
- MANSER Marilyn/BROWN Murray, *Marriage and household decision-making: A bargaining analysis*, in : *International Economic Review*, 1980, vol. 21, n. 1, p. 31 ss (cité : MANSER/BROWN, *Marriage and household decision-making*).
- MARAIA Jean-Frédéric, Art. 14, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), 2^e éd., Bâle, 2017 (cité : CR LIFD-MARAIA).
- MARCH Christine, *Financial Assistance to Families in New Zealand*, in : *Women and taxation*, SCOTT Claudia (édit.), Wellington, 1993, p. 115 ss (cité : MARCH, *Financial Assistance to Families*).
- MARCHALL Tony, *Calculating Tax*, in : *New Zealand Taxation 2017 – Principles, Cases and Questions*, 14^e éd., Wellington, 2016, p. 463 ss (cité : MARCHALL, *Calculating Tax*).
- MARIOTT Lisa, *General Deductions*, in : *Foundations of New Zealand Taxation Law 2018*, Wolters Kluwer (édit.), Auckland, 2019, p. 205 ss (cité : MARIOTT, *General Deductions*).
- MARIOTT Lisa, *Social Assistance*, in : *New Zealand Taxation 2017 – Principles, Cases and Questions*, Thomson Reuters (édit.), 14^e éd., Wellington, 2016, p. 1087 ss (cité : MARIOTT, *Social Assistance*).
- MARIOTT Lisa, *Specific Deductions*, in : *Foundations of New Zealand Taxation Law 2018*, Wolters Kluwer (édit.), Auckland, 2019, p. 299 ss (cité : MARIOTT, *Specific Deductions*).
- MARR Emma, *Income Tax Liability*, in : *Foundations of New Zealand Taxation Law 2018*, Wolters Kluwer (édit.), Auckland, 2019, p. 137 ss (cité : MARR, *Income Tax Liability*).

- MARTENET Vincent, *Géométrie de l'égalité*, Bâle/Genève/Zurich, 2003 (cité : MARTENET, *Géométrie de l'égalité*).
- MARTI Peter J., *Ehegattenbesteuerung – in der Schweiz und im Ausland*, in : ASA/Archives, 41(1972-1973.), p. 545-570 (cité : MARTI, *Ehegattenbesteuerung*).
- MASMEJAN-FEY Lydia, *L'imposition des couples mariés et des concubins, Étude de droit suisse*, thèse Lausanne, 1992 (cité : MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*).
- MASSHARDT Heinz, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, Zurich, 1985 (cité : MASSHARDT, Komm. BdBST).
- MATTEOTTI René, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat nicht ausgedient – Zentrale ethische Leitlinie in der Steuerpolitik*, in : NZZ du 29 mars 2008, p. 31 (cité : MATTEOTTI, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip*).
- MATTEOTTI René, *Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax*, in : ASA/Archives, 73(2004-2005) p. 673-708 (cité : MATTEOTTI, *Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax*).
- MEIER Philippe, *Entretien de l'enfant majeur – Un état des lieux*, in : JdT 2019 II p. 4 ss (cité : MEIER, *Entretien de l'enfant majeur*).
- MEIER-MAZZUCATO Giorgio, *Steuern Schweiz, Grundriss zu den eidgenössischen und kantonalen Steuern mit Beispielen und Darstellungen*, Berne, 2015 (cité : MEIER-MAZZUCATO, *Steuern*).
- MESSMER Georg, *Die Rechtslage in der Schweiz*, in : *Die eheähnliche Gemeinschaft, Beihefte zur Zeitschrift für schweizerisches Recht*, 1986, n. 5, p. 51 ss (MESSMER, *Die Rechtslage*).
- MEYER Jacques, *Le traitement fiscal des travaux de construction que le contribuable exécute lui-même pour son usage personnel* Arrêt du Tribunal fédéral du 29 janvier 1982, in : DC 1983 p. 10 ss (cité : MEYER, *Le traitement fiscal des travaux de construction*).

- MILL John Stuart, *Principles of Political Economy*, édition établie par Project Gutenberg, 2009, disponible à : <http://www.gutenberg.org/files/30107/30107-h/30107-h.html> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : MILL, *Principles of Political Economy*).
- MILL John Stuart, *Utilitarianism*, in : *The Basic Writings of John Stuart Mill: On Liberty, the Subjection of Women, and Utilitarianism*, introduction Jérôme B. Schneewind, notes et commentaires Dale E. Miller, 2^e édition, 2012 (cité : MILL, *Utilitarianism*).
- MODRZEJEWSKI Matthias, *Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht: Eine Neuausrichtung des subjektiven Nettoprinzips*, Baden-Baden, 2018 (cité : MODRZEJEWSKI, *Existenzsicherung in Ehe und Familie*).
- MOIX Paul-Henri, *Le droit fondamental à la famille et à la vie familiale*, in : RVJ, 2001, p. 335-353 (cité : MOIX, *Le droit fondamental à la famille*).
- MONTAVON Pascal, *Abrégé de droit civil, Art. 1er à 640 CC / LPart*, Zurich, 2013 (cité : MONTAVON, *Abrégé de droit civil*).
- MOOR Pierre/FLÜCKIGER Alexandre/MARTENET Vincent, *Droit administratif, Volume I, Les fondements*, 3^e éd., Berne, 2012 (cité : MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*).
- MOSER Werner, *Problematische Familienbesteuerung: Bemerkungen zu den eidgenössischen Steuerharmonisierungsprojekten*, in : RDS 1983 I p. 539-550 (cité : MOSER, *Problematische Familienbesteuerung*).
- MUHEIM Johanna, *La prétention en entretien post-rupture dans le cadre des couples non mariés – Analyse des droits suisse, néo-zélandais et français*, in : *Le droit comparé et le droit suisse*, BAHAR Rashid/KADNER GRAZIANO Thomas (édit.), Zurich, 2018 (cité : MUHEIM, *La prétention en entretien post-rupture*).
- MÜLLER Georg/UHLMANN Felix, *Elemente einer Rechtssetzungslehre*, 3^e éd., Zurich, 2013 (cité : MÜLLER/UHLMANN, *Elemente einer Rechtssetzungslehre*).

- MÜLLER-STAHÉL Hans-Ulrich/RAUSCH Heribert, *Der Umweltschutzartikel der Bundesverfassung*, in : RDS 1975 I p. 35 ss (cité : MÜLLER-STAHÉL/RAUSCH, *Der Umweltschutzartikel*).
- MUNNELL Alicia, *The Couple versus the Individual under the Federal Personal Income Tax*, in : *The Economics of Taxation*, AARON Henri/BOSKIN Michael J. (édit.), Washington, 1980 (cité : MUNNELL, *The Couple versus the Individual*).
- NEUMARK Fritz, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, 1970 (cité : NEUMARK, *Grundsätze*).
- NICULESCU Barbu Mihai, *The McCaw report on tax reform*, in : New Zealand Economic Papers, 1982, vol. 16, n. 1, p. 28-40 (cité : NICULESCU, *The McCaw report on tax reform*).
- NOËL Yves, Art. 16, Art. 23, Art. 24, Art. 25, Art. 33, Art. 34, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), 2^e éd., Bâle, 2017 (cité : CR LIFD-NOËL).
- NOËL Yves, *Le domicile fiscal des personnes physiques dans la jurisprudence actuelle*, in : RDAF 2002 II p. 405 ss (cité : NOËL, *Le domicile fiscal*).
- OBERSON Raoul, *Le principe de la capacité contributive dans la jurisprudence fédérale*, in : *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag*, Berne, 1990, p. 125 ss (cité : OBERSON R., *Principe de la capacité contributive*).
- OBERSON Xavier, *Droit fiscal suisse*, 4^e éd., Bâle, 2012 (cité : OBERSON X., *Droit fiscal suisse*).
- OBERSON Xavier, *La nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques*, in : SJ 2001 II, p. 1-23 (cité : OBERSON X., *La nouvelle loi genevoise*).
- OBERSON Xavier, *Le principe de la légalité en droit des contributions publiques*, in : RDAF 1996, p. 265 (cité : OBERSON X., *Légalité*).

- OBRIST Thierry, *Annexe III, Aspects fiscaux*, in : *Commentaire pratique, Droit matrimonial, fond et procédure*, BOHNET François/GUILLOD Olivier (édit.), Bâle, 2016, p. 2061 ss (cité : CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*).
- OBRIST Thierry, *Introduction au droit fiscal suisse*, 2^e éd., Bâle/Neuchâtel, 2018 (cité : OBRIST, *Droit fiscal suisse*).
- OBRIST Thierry, *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse, Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et sur le bénéfice*, Bâle, 2012 (cité : OBRIST, *Le concept*).
- OBRIST Thierry/BORNICK Thierry, *La prise en compte de la jurisprudence lors de l'élaboration de la loi à la lumière du projet de loi pour une imposition équilibrée des couples et de la famille*, in : *Au carrefour des contributions – Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Molard*, OREF (édit.), p. 617-636 (cité : OBRIST/BORNICK, *La prise en compte de la jurisprudence*).
- OBRIST Thierry/BORNICK Thierry, *L'imposition confiscatoire sous l'angle du droit suisse*, in : REIDF 2/2017, p. 171 ss (cité : OBRIST/BORNICK, *L'imposition confiscatoire*).
- OBRIST Thierry/VAPAILLE Laurence/BORNICK Thierry, *Imposition de la famille : la difficile recherche de l'équilibre*, in : REIDF 2/2018 p. 173 ss (cité : OBRIST/VAPAILLE/BORNICK, *Imposition de la famille*).
- OCHNSER Michel, *Le minimum vital (art. 93 al. 1 LP)*, in : SJ 2012 II p. 119 ss (cité : OCHNSER, *Le minimum vital*).
- OESTERHELT Stefan/SEILER Moritz, Art. 3, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, 3^e éd., Bâle, 2017 (cité : Komm. DBG-OESTERHELT/SEILER).
- OPEL Andrea, *Corona-Sondersteuer für Profiteure?*, in : RF (75)2020, p. 497-512 (cité : OPEL, *Corona-Sondersteuer*).
- OPEL Andrea, *Ist Besteuerung von Unrecht rechtens? Zum Grundsatz der sog. Wertneutralität im Steuerrecht im Lichte aktueller Entwicklungen*, in : BJM 2016 p. 1 ss (cité : OPEL, *Besteuerung von Unrecht*).

- OROPESA R.S./LANDALE Nancy/KENKRE Tanya, *Income allocation in marital and cohabiting unions*, in : *Journal of Marriage and Family*, 2003, vol. 65, n. 4, p. 910–926 (cité : OROPESA/LANDALE/KENKRE, *Income allocation*).
- OSTIK Huigenia, *Exempt and Excluded Income*, in : *Foundations of New Zealand Taxation Law 2018*, Wolters Kluwer (édit.), Auckland, 2019, p. 279 ss (cité : OSTIK, *Exempt and Excluded Income*).
- OXLEY Prue, *Women and Paying Tax*, in : *Women and taxation*, SCOTT Claudia (édit.), Wellington, 1993, p. 31 ss (cité : OXLEY, *Women and Paying Tax*).
- PALLOT Marie, *Tax Relief for Childcare Expenses: Issues and Reform Proposal*, in : *Women and taxation*, SCOTT Claudia (édit.), Wellington, 1993, p. 123 ss (cité : PALLOT, *Tax Relief for Childcare Expenses*).
- PAPAUX VAN DELDEN Marie-Laure, *Mariage, partenariat enregistré, concubinage : évolutions récentes en matière de conclusion et validité*, in : *Fampra.ch*, 2017, p. 913-952 (cité : PAPAUX VAN DELDEN Marie-Laure, *Mariage*).
- PASCHOUD Jean-Blaise/DE VRIES REILINGH Daniel, Art. 3, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), 2^e éd., Bâle, 2017 (cité : CR LIFD-PASCHOUD/DE VRIES REILINGH D.).
- PATRY Robert, *Le problème des directives de l'Administration fédérale des contributions*, in : *ASA/Archives*, 59(1990-1991), p. 23 ss (cité : PATRY, *Directives*).
- PEDROLI Andreas, Art. 108, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), 2^e éd., Bâle, 2017 (cité : CR LIFD-PEDROLI).
- PERRENOUD Stéphanie, *La protection de la maternité, Étude de droit suisse, international et européen*, in : *Institut du droit des assurances et du travail (IDAT)*, 2015, n. 39 (cité : PERRENOUD, *La protection*).
- PERRENOUD Stéphanie/BURGAT Sabrina/MATTHEY Fanny, *L'affaire Di Trizio contre la Suisse*, in : *PJA* 2016, p. 1187 ss (cité : PERRENOUD/BURGAT/MATTHEY, *L'affaire Di Trizio*).

- PETERS Carmel/BURKE Brenda/CAPEL Marina, *Alternative Tax Bases*, in : *Women and taxation*, SCOTT Claudia (édit.), Wellington, 1993, p. 293 ss (cité : PETERS/BURKE/CAPEL, *Alternative Tax Bases*).
- PEZZER Heinz-Jürgen, *Verfassungsrechtliche Perspektiven der Familienbesteuerung*, in : *Festschrift für Wolfgang Zeidler*, FÜRST/HERZOG/UMBACH (édit.), vol. I, Berlin/New York, 1987, p. 757 ss (cité : PEZZER, *Verfassungsrechtliche Perspektiven*).
- PFAFFINGER Monika/HOFSTETTER Domino, *Art. 16, Umsetzung Schweiz*, in : *CEDAW – Kommentar zum Übereinkommen der Vereinten Nationen zur Beseitigung jeder Form der Diskriminierung der Frau, Allgemeine Kommentierung – Umsetzung in der Schweiz – Umsetzung in Österreich*, SCHLÄPPI Erika/ULRICH Silvia/WYTTEBACH Judith (édit.), Berne, 2015 (cité : PFAFFINGER/HOFSTETTER, *Art. 16, Umsetzung Schweiz*).
- PFISTER Alois, *Zehn Jahre Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Ehegatten-Besteuerung*, in : *ASA/Archives*, 63(1994-1995), p. 677-726 (cité : PFISTER, *Ehegatten-Besteuerung*).
- PICENONI, *Die Besteuerung der Familie im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht unter Berücksichtigung der Sozialversicherung*, thèse, Zurich, 1979 (cité : PICENONI, *Besteuerung der Familie*).
- PICHONNAZ Pascal, *Conventions et couples concubins*, in *FamPra.ch*, 2002, p. 670 ss (cité : PICHONNAZ, *Conventions*).
- PICHONNAZ Pascal/RUMO-JUNGO Alexandra, *La protection du minimum vital du débirentier en droit du divorce : évolution récente*, in : *RSJ* 2004, p. 81 ss (cité : PICHONNAZ/RUMO-JUNGO, *La protection du minimum vital*).
- PIGUET Camille, *Le commerce professionnel de titres : analyse critique de la jurisprudence récente et de la nouvelle circulaire de l'AFC*, Neuchâtel, 2015 (cité : PIGUET, *Commerce professionnel de titres*).
- PIKETTY Thomas, *Le capital au XXI^e siècle*, Paris, 2014 (cité : PIKETTY, *Le capital au XXI^e siècle*).

- PREISNER Klaus, *Familialer Wandel und Wandel von Familienrecht und -politik*, in : FamPra.ch, 2014, p. 784 ss (cité : PREISNER, *Familialer Wandel*).
- PROD'HOM Per, *La procédure spontanée en matière de taxe sur la valeur ajoutée*, in : *Les procédures en droit fiscal*, OREF (édit.), Berne 2015, p. 119 ss (cité : PROD'HOM, *La procédure spontanée*).
- PULVER Bernhard, *L'interdiction de la discrimination*, Bâle, 2003 (cité : PULVER, *L'interdiction de la discrimination*).
- RAAS Susanne, *Die Entstehung der Besteuerung der juristischen Personen im Kanton Zürich und im Bund – Eine rechtshistorische Studie zur Besteuerung insbesondere der Kapitalgesellschaften von der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts bis zur Mitte des 20. Jahrhunderts*, in : ZStRg, 2012, N. 65, p. 5-33 (cité : RAAS, *Die Entstehung der Besteuerung*).
- RAJOWER Felix/WEBER RAJOWER Ursula, *Ehegatten- und Erbenhaftung im Recht der direkten Steuern*, in : IFF 2009/3 p. 168-195 (cité : RAJOWER/WEBER RAJOWER, *Ehegatten- und Erbenhaftung*).
- RAMSEIER Thomas, *Anhang Steuerrechtliche Aspekte und Berechnung*, in : *Famkomm, Scheidung, Band II: Anhänge*, SCHWENZER/FANKHAUSER (édit.), Berne, 2017, p. 294 ss (cité : FamKomm Scheidung-RAMSEIER, *Anhang Steuerrechtliche Aspekte*).
- RAMSEIER Thomas, *Konflikt in der Familie: Harmonie in der Besteuerung?*, in : FamPra.ch, 2001, p. 500-510 (cité : RAMSEIER, *Konflikt in der Familie*).
- RAMSEIER Thomas/CASTELNOVI Laura, *Mündigenunterhalt: Der Fiskus profitiert zu Unrecht*, in : FamPra.ch, 2014, p. 138-149 (cité : RAMSEIER/CASTELNOVI, *Mündigenunterhalt*).
- RANKIN Keith, *Sustaining Personal Taxation: Use of Flat Taxes and Refundable Tax Credits to raise Equity and Labour Productivity*, in : *Taxation Issues: Existing and Emerging*, MAPLES Andrew/SAWYER Adrian (édit.), Christchurch, 2011, p. 67 ss (cité : RANKIN, *Sustaining Personal Taxation*).

- RANZANICI CIRESA Francesca, *La protection de la partie faible dans la communauté de vie non maritale – Convention et exemples pratiques*, Berne 2019 (cité : RANZANICI CIRESA, *Communauté de vie non maritale*).
- REICH Markus, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht*, in : ASA/Archives, 53(1984-1985), p. 5 ss (cité : REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*).
- REICH Markus, *Neuordnung der Familienbesteuerung*, in : IFF 2001/4 p. 251 ss (cité : REICH, *Neuordnung*).
- REICH Markus, *Steuerrecht*, 3^e éd., Zurich, 2020 (cité : REICH, *Steuerrecht*).
- REICH Markus, *Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression : am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden*, in : ASA/Archives, 74(2005-2006), p. 689 ss (cité : REICH, *Verfassungsrechtliche*).
- REICH Markus, *Von der normativen Leistungsfähigkeit der Verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien*, in : *Steuerrecht im Rechtsstaat : Festschrift Für Prof. Dr. Francis Cagianut Zum 65. Geburtstag*, BÖCKLI Peter/HÖHN Ernst/VALLENDER A. Klaus (édit.), Berne/Stuttgart, 1990, p. 97 ss (cité : REICH, *Von der normativen Leistungsfähigkeit*).
- REICH Markus, *Zur Frage der Ehegattenbesteuerung*, in : ZBl 86/1985 p. 233 ss (cité : REICH, *Ehegattenbesteuerung*).
- REICH Markus/HUNZIKER Silvia, Art. 25, Art. 34, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, ZWEIFEL Martin/BEUSCH Michael (édit.), 3^e éd., Bâle, 2017 (cité : Komm. DBG-REICH/HUNZIKER).
- REICH Markus/VON AH Julia/BRAWAND Stephanie, Art. 9, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, ZWEIFEL Martin/BEUSCH Michael (édit.), 3^e éd., Bâle, 2017 (cité : Komm. StHG-REICH/VON AH/BRAWAND).

- REICH Markus/WEIDMANN Markus, Art. 16, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, ZWEIFEL Martin/BEUSCH Michael (édit.), 3^e éd., Bâle, 2017 (cité : Komm. DBG-REICH/WEIDMANN)
- REICH Markus/WEIDMANN Markus, Art. 7, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, ZWEIFEL Martin/BEUSCH Michael (édit.), 3^e éd., Bâle, 2017 (cité : Komm. StHG-REICH/WEIDMANN).
- REIMANN August, *Die Besteuerung der Familie*, in : ASA/Archives, 38(1969-1970), p. 66-77 (cité : REIMANN, *Die Besteuerung der Familie*).
- REISER Anne, *1ère Partie : Un procès pas comme les autres / V. L'importance des conventions*, in : *La procédure matrimoniale – Regards croisés de praticiens sur la matière – Tome 1*, REISER Anne/GAURON-CARLIN Sabrina (édit.), Zurich 2019 (cité : REISER, *Un procès*).
- REIZE Elmar, *Die Ehegattenbesteuerung als verfassungsrechtliches und steuerrechtliches Problem*, thèse, Zurich 1976 (cité : REIZE, *Ehegattenbesteuerung*).
- RESCH Richard X., *Income splitting for spouses in Germany*, in : REIDF 2/2018 p. 227-237 (cité : RESCH, *Income splitting for spouses in Germany*).
- REUSSER Ruth, Art. 14, in : *Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar*, B. EHRENZELLER/B. SCHINDLER/R. J. SCHWEIZER/K. A. VALLENDER (édit.), 3^e éd., Zurich, 2014 (cité : St. Galler Komm. BV-REUSSER).
- RICHLI Paul, *Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft*, in : ASA/Archives, 54(1985-1986), p. 97 ss (cité : RICHLI, *Rechtsprobleme*).
- RICHNER Felix, *Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten*, Zürcher Steuerpraxis, 4/1995, p. 255-276 (cité : RICHNER, *Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten*).

- RICHNER Felix, *Steuertarifliche Besonderheiten für natürliche Personen in der Schweiz*, in : ASA/Archives, 77(2008-2009), p. 201 ss (cité : RICHNER, *Steuertarifliche*).
- RICHNER Felix/FREI Walter/KAUFMANN Stefan/MEUTER Hans Ulrich, *Handkommentar zum DBG*, 3^e éd., Zurich, 2016 (cité : RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*).
- RIVIER Jean-Marc, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^e éd., Neuchâtel, 1998 (cité : RIVIER, *L'imposition du revenu et de la fortune*).
- ROUILLER Claude, *Le principe de la légalité en droit public suisse*, in : *La légalité : un principe à géométrie variable*, Bâle/Francfort-sur-le-Main/Genève, 1992, p. 7 ss (cité : ROUILLER, *Le principe de la légalité*).
- ROUSSEAU Jean-Jacques, *Du contrat social, ou principes du droit politique*, édition établie par la bibliothèque numérique romande, disponible à : https://ebooks-bnr.com/ebooks/pdf4/rousseau_du_contrat_social.pdf (consulté le 10 décembre 2020), 1762 (cité : ROUSSEAU, *Du contrat social*).
- ROUSSEAU Jean-Jacques, *Discours sur l'économie politique*, édition établie par HIDALGO Pierre, Philosophie (édit.), disponible à : http://www.ac-grenoble.fr/PhiloSophie/old2/file/rousseau_economie_politique.pdf (consulté le 10 décembre 2020), 1755 (ROUSSEAU, *Discours sur l'économie politique*).
- RUFENER Adrian/MÄUSLI Peter, *Steuerfolgen beim Personenschaden*, in : KOLLER Alfred (édit.), *Responsabilité et assurance (cahiers spéciaux)*, Saint-Gall, 1995 (cité : RUFENER/MÄUSLI, *Steuerfolgen*).
- RUMO-JUNGO Alexandra, *Betreuungsunterhalt bei getrennt lebenden nicht verheirateten Eltern – ein Denkanstoss*, in : recht 2008 p. 27 ss (cité : RUMO-JUNGO, *Betreuungsunterhalt*).
- RUTZ Henri, *Human Ecology*, in : *Human ecology*, 9 (4), New York, 1981, p. 515 ss (cité : RUTZ, *Human Ecology*).

- RYSER Ulrich, *Die bäuerliche Familie: Besteuerung*, in : Communications de droit agraire, 2000, vol. 3, p. 199-209 (cité : RYSER, *Die bäuerliche Familie*).
- RYSER Walter/ROLLI Bernard, *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs)*, 4^e éd., Berne, 2002 (cité : RYSER/ROLLI, *Précis*).
- SAEZ Emmanuel/ZUCMAN Gabriel, *The Triumph of Injustice: How the Rich Dodge Taxes and How to Make Them Pay*, 2019 (cité : SAEZ/ZUCMAN, *The Triumph of Injustice*).
- SAHEED Rizwana, *Fringe Benefit Tax*, in : *Foundations of New Zealand Taxation Law 2018*, Wolters Kluwer (édit.), Auckland, 2019, p. 347 ss (cité : SAHEED, *Fringe Benefit Tax*).
- SAMBUC BLOISE Joëlle, *La situation juridique des Tziganes en Suisse, Analyse du droit suisse au regard du droit international des minorités et des droits de l'homme*, Genève, 2007 (cité : SAMBUC BLOISE, *La situation juridique*).
- SAMUELSON Paul, *Social Indifference Curves*, in : *The Quarterly Journal of Economics*, 1956, vol. 70, n. 1, p. 1-22 (cité : SAMUELSON, *Social Indifference Curves*).
- SANDOZ Suzette, *Quelques thèses sur le mariage et autres formes de ménage commun*, in : *FamPra.ch*, 2014, p. 809 ss (cité : SANDOZ, *Quelques thèses*).
- SAWYER Adrian, *Tax Returns, Assessments, Rulings, Appeals and Audits*, in : *Foundations of New Zealand Taxation Law 2018*, Wolters Kluwer (édit.), Auckland, 2019, p.759 ss (cité : SAWYER, *Tax Returns*).
- SCHERF Wolfgang, *Das Ehegattensplitting ist kein Steuervorteil*, in : *Wirtschaftsdienst – Zeitschrift für Wirtschaftspolitik*, 1999, vol. 79, n. 1, p. 27-34 (cité : SCHERF, *Ehegattensplitting*).
- SCHERRER Bruno, *Kreisschreiben, Rundschreiben, Merkblätter und andere Merkwürdigkeiten*, in : *IFF* 2001 p. 217 ss (cité : SCHERRER, *Kreisschreiben*).

- SCHMID Alfons, *Lückenlos erhobene Quellensteuern oder Abgeltungssteuern als Mittel zur Vermeidung von Steuerverkürzungen auf Vermögenserträgen?*, in : RF (65)2010, p. 742-748 (cité : SCHMID, *Lückenlos*).
- SCHODER Charlotte, *Die Bedeutung des Grundrechts auf Ehe für das Ehe- und Familienrecht Eine Untersuchung insbesondere im Hinblick auf die Verbesserung der rechtlichen Stellung gleichgeschlechtlicher Paare*, in : AJP, 2002, p. 1287-1296 (cité : SCHODER, *Die Bedeutung*).
- SCHULTZ Paul, *Testing the Neoclassical Model of Family Labor Supply and Fertility*, in : The Journal of Human Resources, 1990, vol. 25, n. 4, p. 559-634 (cité : SCHULTZ, *Testing the Neoclassical Model*).
- SCHWALLER Michael, *Der Begriff der Zahlungsunfähigkeit bei der solidarischen Haftung der Ehegatten*, in : ASA/Archives, 80(2011/2012), p. 659 (cité : SCHWALLER, *Der Begriff der Zahlungsunfähigkeit*).
- SCHWARTZ Jean-Jacques, *Haushaltsvorteile*, in : ASA/Archives, 70(2001-2002), p. 451-458 (cité : SCHWARTZ, *Haushaltsvorteile*).
- SCHWEIZER Rainer, Art. 8, in : *Die schweizerische Bundesverfassung – St. Galler Kommentar*, EHRENZELLER Bernhard/SCHINDLER Benjamin/SCHWEIZER Rainer (édit.), 3^e éd., Zurich/Saint-Gall/Bâle/Genève, 2014 (cité : SG Komm. BV-SCHWEIZER).
- SCHWENZER Ingeborg/BÜCHLER Andrea, Art. 125, in : *FamKomm, Scheidung, Band I: ZGB*, SCHWENZER Ingeborg/FANKHAUSER Roland (édit.), Berne, 2017 (cité : FamKomm ZGB-SCHWENZER/BÜCHLER).
- SCHWENZER Ingeborg/EGLI Isabelle, *Betreuungsunterhalt – Gretchenfrage des Unterhaltsrechts*, in : FamPra 2010 p. 18 ss (cité : SCHWENZER/EGLI, *Betreuungsunterhalt*).
- SCOTT Claudia, *Introduction*, in : *Women and taxation*, SCOTT Claudia (édit.), Wellington, 1993, p. 3 ss (cité : SCOTT, *Introduction*).
- SEILER Christian, *Das Grundrecht auf ein menschenwürdiges Existenzminimum: Zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 9. 2. 2010*, in : JZ 65/2010, n. 10, p. 500 ss (cité : SEILER, *Existenzminimum*).

- SIEBER Roman/MALLA Jasmin, Art. 180, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, ZWEIFEL Martin/BEUSCH Michael (édit.), 3^e éd., Bâle, 2017 (cité : Komm. DBG-SIEBER/MALLA).
- SIGLOCH Jochen, *Tricks in der Einkommensbesteuerung? Eine kritische Bestandsaufnahme*, in : *Betriebswirtschaftliche Fragen zu Steuern, Finanzierung, Banken und Management*, KALUZA Bernd/BRAUN Klaus Dieter/ BESCHORNER Harald/ ROLFES Bernd (éd.), 2017, p. 73 ss (cité : SIGLOCH, *Tricks in der Einkommensbesteuerung*).
- SIMONEK Madeleine, *Die Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen zwischen Ehegatten*, in : ASA/Archives, 65(1996-1997), p. 513-539 (cité : SIMONEK, *Die Abgrenzung*).
- SMITH Adam, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, MetaLibri Digital Library (éd.), Lausanne, 2007 (cité : SMITH, *Wealth of Nations*).
- SMITH Sandra, *Income Characteristics of Female Taxpayers*, in : *Women and taxation*, SCOTT Claudia (édit.), Wellington, 1993, p. 13 ss (cité : SMITH, *Income Characteristics*).
- SPYCHER Stefan/BAUER Tobias, *Existenz und Ausmass von Haushaltvorteilen bei Haushalten ohne Kinder, Eine Auswertung der theoretischen und empirischen Literatur zur Frage, in welchem Ausmass durch Zusammenlegung von Erwachsenenhaushalten Kosteneinsparungen entstehen, Im Auftrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Kommission Familienbesteuerung*, non publié (cité : SPYCHER/BAUER, *Haushaltvorteilen*).
- ST JOHN Susan, *The Tax/Benefit Interface*, in : *Women and taxation*, SCOTT Claudia (édit.), Wellington, 1993, p. 132 ss (cité : ST JOHN, *The Tax/Benefit Interface*).
- STECK Daniel/FANKHAUSER Roland, *Vorbemerkungen zu Art. 196-220*, in : *FamKomm, Scheidung, Band I: ZGB*, SCHWENZER Ingeborg/FANKHAUSER Roland (édit.), Berne, 2017 (cité : FamKomm ZGB-STECK/FANKHAUSER, *Vorbemerkungen zu Art. 196-220*).

- STEINMANN Gotthard, *Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung im Rahmen des Steuerpaketes 2001*, in : ASA/Archives, 70(2001-2002), p. 341-354 (cité : STEINMANN, *Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung*).
- STOYANOV Kaloyan, *L'extinction de la créance fiscale*, in : *Les procédures fiscales*, 3^e éd., Berne, 2015 (cité : STOYANOV, *L'extinction de la créance fiscale*).
- TANQUEREL Thierry, *Manuel de droit administratif*, Zurich, 2011 (cité : TANQUEREL, *Manuel*).
- THOMAS Duncan, *Intra-Household Resource Allocation: An Inferential Approach*, in : *The Journal of Human Resources*, 1990, vol. 25, n. 4, p. 635-664 (cité : THOMAS, *Intra-Household Resource Allocation*).
- TRIEBOLD Oliver, *Zwischenveranlagung und Rechtsgleichheit in den harmonisierten Bundessteuererlassen*, in : ASA/Archives, 64(1995-1996), p. 257-299 (cité : TRIEBOLD, *Zwischenveranlagung und Rechtsgleichheit*).
- UMPFENBACH Karl Friedrich, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, Erlangen, 1859 (cité : UMPFENBACH, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*).
- Université de Zurich/Dialogai, *Suicide et homosexualité en Suisse : des chiffres qui interpellent*, communiqué de presse du 21 février 2013 (cité : Université de Zurich/Dialogai, *Suicide et homosexualité en Suisse*).
- VEAL John/TURNER Therese/MACALISTER Craig, *Staples Tax Guide 2018*, Thomson Reuters (édit.), 79^e éd. (cité : VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*).
- VERNIORY Jean-Marc, *Législation et jurisprudence de droit public à Genève*, in : *LeGes* 2016/3, p. 421-430 (cité : VERNIORY, *Législation et jurisprudence*).
- VEZ Parisima, Art. 296 CC, in : *Commentaire romand, Code civil I, Art. 1-359 CC*, PICHONNAZ Pascal/FOËX Bénédict (édit.), Bâle, 2010 (cité : CR CC I-VEY).

- VIAL Peter, *Historical Background to the New Zealand Tax System*, in : *Foundations of New Zealand Taxation Law 2018*, Wolters Kluwer (édit.), Auckland, 2019, p. 45 ss (cité : VIAL, *Historical Background*).
- VIAL Peter, *Legislative Framework of the New Zealand Tax system*, in : *Foundations of New Zealand Taxation Law 2018*, Wolters Kluwer (édit.), Auckland, 2019, p. 75 ss (cité : VIAL, *Legislative Framework*).
- VIAL Peter, *Tax Policy, Politics and Reform*, in : *Foundations of New Zealand Taxation Law 2018*, Wolters Kluwer (édit.), Auckland, 2019, p. 59 ss (cité : VIAL, *Tax Policy*).
- VITALI Marco, 9. *Steuerdegression – Weder diskriminierend noch willkürlich, sondern sachlich begründet*, in : zsis 2006, n. 9 (cité : VITALI, *Steuerdegression*).
- VOGLER Carolyn/BROCKMANN Michaela/WIGGINS Richard, *Intimate relationships and changing patterns of money management at the beginning of the twenty-first century*, in : *British Journal of Sociology*, 2006, vol. 57, n. 3, p. 455–482 (cité : VOGLER/BROCKMANN/WIGGINS, *Intimate relationships*).
- VON FLIEDNER Isabelle/OBERSON Raoul, *L'assujettissement fiscal intercantonale des personnes occupant une situation dirigeante*, in : ASA/Archives, 55(1986-1987), p. 99 ss (cité : VON FLIEDNER/OBERSON R., *L'assujettissement fiscal*).
- VONTOBEL-LAREIDA Eva, *Umsetzung der Verhältnismässigkeitsprüfung im Gesetzes- und Verordnungsrecht*, in : ZfR, 2019, vol. 9, p. 57-65 (cité : VONTOBEL-LAREIDA, *Umsetzung der Verhältnismässigkeitsprüfung*).
- WALDBURGER Robert/SCHMID Martin, *Gewinnungskostencharakter von besonderen Leistungen des Arbeitgebers an Expatriates: Gutachten über die Zulässigkeit der Qualifikation von an Expatriates erbrachten Leistungen mit Lohncharakter als Gewinnungskosten*, Berne, 1999 (cité : WALDBURGER/SCHMID, *Gewinnungskostencharakter*).

- WALSER GIL, *L'imposition de la famille en droit suisse : plus particulièrement les conséquences de l'arrêt Hegetschweiler sur les lois neuchâteloise, vaudoise et genevoise ainsi que son application aujourd'hui*, mémoire, Neuchâtel, 2003 (cité : WALSER, *L'imposition de la famille*).
- WANG Jingjing, *Is it Fair to Share? Income Splitting for Families*, in : *Ten Years of Tax, A Celebration of Professor Michael Littlewood's First Decade at the University of Auckland Faculty of Law, 2003-2013*, BASRUR Aditya/JENKINS Christopher/RUDEL James/VATHER Sehj (édit.), Christchurch, 2016, p. 131 ss (cité : WANG, *Is it Fair to Share*).
- WEBER-DÜRLER Beatrice, *Rechtsgleichheit*, in : *Verfassungsrecht der Schweiz – Droit constitutionnel suisse*, THÜRER Daniel/AUBERT Jean-François/MÜLLER Jörg Paul (édit.), Zurich, 2001 (cité : WEBER-DÜRLER, *Rechtsgleichheit*).
- WEBER-DÜRLER Beatrice, *Verwaltungsökonomie und Praktikabilität im Rechtsstaat*, in : ZBl 87 (1986), p. 193 ss (cité : WEBER-DÜRLER, *Verwaltungsökonomie und Praktikabilität*).
- WIEDERKEHR René, *Kausalabgaben*, in : PCJ 2015, p. 49 ss. (cité : WIEDERKEHR, *Kausalabgaben*).
- WINKLER Anne, *Economic decision-making by cohabitators: findings regarding income pooling*, in : *Applied Economics*, 1997, vol. 29, n. 8, p. 1079–1090 (cité : WINKLER, *Economic decision-making*).
- WORTHANNEKATRIN, *Schutz und Förderung der Familie, Verfassungsrechtliche Vorgaben und Umsetzung im Sozialversicherungs- und Steuerrecht*, thèse, Zurich, 2016 (cité : WORTHANNEKATRIN, *Schutz und Förderung der Familie*).
- YERSIN Danielle, *Égalité de traitement : des principes et un projet pour le couple et la famille*, in : ASA/Archives, 70(2001-2002), p. 371-380 (cité : YERSIN, *Projet pour le couple et la famille*).
- YERSIN Danielle, *L'égalité de traitement en droit fiscal*, in : RDS 1992 II p. 145 ss (cité : YERSIN, *Égalité*).
- YERSIN Danielle, *Le domicile des époux et la double imposition intercantonale*, in : RF 43(1988), p. 341 ss (cité : YERSIN, *Domicile des époux*).

YERSIN Danielle, *Le nouveau droit matrimonial et ses conséquences fiscales*, in : RDAF 1987, p. 317 ss (cité : YERSIN, *Le nouveau droit matrimonial*).

YERSIN Danielle, *Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels*, in : *Steuerrecht im Rechtsstaat : Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag*, Berne/Stuttgart, 1990, p. 47 ss (cité : YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*).

YERSIN Danielle, *Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires*, in : *Rapports suisses présentés au XIIIe Congrès international de droit comparé : Montréal, 19-24 août 1990*, Zurich, 1990, p. 271 ss (cité : YERSIN, *Les protections*).

YERSIN Danielle, *L'impôt sur le revenu – Étendue et limites de l'harmonisation*, in : ASA/Archives, 61(1992-1993), p. 295-308 (cité : YERSIN, *Étendue et limites de l'harmonisation*).

YERSIN Danielle, *Réflexions sur l'arrêt Hegetschweiler et l'imposition du couple*, in : RDAF 1985, p. 425 ss (cité : YERSIN, *Réflexions sur l'arrêt Hegetschweiler*).

YERSIN Danielle/AUBRY GIRARDIN Florence, Remarques préliminaires, in : *Impôt fédéral direct : commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), 2^e éd., Bâle, 2017 (cité : CR LIFD-YERSIN/AUBRY GIRARDIN, Remarques préliminaires).

ZUPPINGER Ferdinand, *Die Besteuerung der Ehegatten in der Schweiz: einige Gedanken zu einem Bundesgerichtsentscheid*, in : *Festschrift für Cyril Hegnauer zum 65. Geburtstag*, RIEMER Hans Michael/WALDER Hans Ulrich/HEGNAUER Cyril (édit.), Berne, 1986, p. 657 ss (cité : ZUPPINGER, *Besteuerung der Ehegatten*).

ZUPPINGER Ferdinand, *Verfassungsentwurf und Finanzordnung*, in : ASA/Archives, 48(1979-1980), p. 449 ss (cité : ZUPPINGER, *Verfassungsentwurf und Finanzordnung*).

Autres documents

Projets de loi du Conseil fédéral

Projet de loi fédérale du 9 mai 2018 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) (Déduction fiscale des frais de garde des enfants par des tiers), FF 2018 p. 3167 ss (cité : Projet de loi déduction frais de garde).

Projet de modification de la loi fédérale du 21 mars 2018 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) (Imposition équilibrée des couples et de la famille), FF 2018 p. 2249 ss (cité : Projet de loi imposition équilibrée).

Projet de loi fédérale du 20 mai 2009 sur le dégrèvement des familles avec enfants (cité : Projet de loi dégrèvement des familles).

Projet de loi fédérale du 17 mai 2006 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) (Mesures immédiates concernant l'imposition des couples mariés), FF 2006 p. 4305 ss (cité : Projet de loi mesures immédiates).

Projet de loi fédérale du 28 février 2001 sur l'imposition du couple et de la famille, FF 2001 p. 2983 ss (cité : Projet de loi train de mesures fiscales).

Lois rejetées en votation populaire

Loi fédérale du 27 septembre 2019 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) (Déduction fiscale des frais de garde des enfants par des tiers), FF 2019 p. 6257 s. (cité : Loi fédérale du 27 septembre 2019 rejetée en votation populaire).

Loi fédérale du 20 juin 2003 sur la modification d'actes concernant l'imposition du couple et de la famille, l'imposition du logement et les droits de timbre, FF 2003 p. 4042 ss (cité : Loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire).

Messages du Conseil fédéral

Message additionnel du 14 août 2019 relatif à la modification de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (Imposition équilibrée des couples et de la famille), FF 2019 p. 5547 ss (cité : Message additionnel imposition équilibrée).

Message du 9 mai 2018 relatif à la modification de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (Déduction fiscale des frais de garde des enfants par des tiers), FF 2018 p. 3145 ss (cité : Message déduction frais de garde).

Message du 21 mars 2018 relatif à la modification de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (Imposition équilibrée des couples et de la famille), FF 2018 p. 2173 ss (cité : Message imposition équilibrée).

Message du 16 septembre 2016 relatif à la modification de la loi sur les prestations complémentaires (Réforme des PC), FF 2016 p. 7249 ss (cité : Message réforme des PC).

Message du 29 novembre 2013 concernant la révision du code civil suisse (Entretien de l'enfant), FF 2014 p. 511 ss (cité : Message entretien de l'enfant).

Message du 23 octobre 2013 concernant l'initiative populaire « Pour le couple et la famille – Non à la pénalisation du mariage », FF 2013 p. 7623 ss (cité : Message pénalisation du mariage).

Message du 23 octobre 2013 concernant la loi sur la remise de l'impôt, FF 2013 p. 7549 ss (cité : Message sur la remise de l'impôt).

Message du 4 juillet 2012 concernant l'initiative populaire « Initiative pour les familles : déductions fiscales aussi pour les parents qui gardent eux-mêmes leurs enfants », FF 2012 p. 6711 ss (cité : Message initiative pour les familles).

Message du 4 mars 2011 relatif à la loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, FF 2011 p. 2429 ss (cité : Message frais de formation).

Message du 20 mai 2009 sur la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants, FF 2009 p. 4237 ss (cité : Message dégrèvement des familles).

Message du 17 mai 2006 concernant les mesures immédiates applicables à l'imposition des couples mariés, FF 2006 p. 4259 ss (cité : Message mesures immédiates).

Message du 29 novembre 2002 sur la loi fédérale sur le partenariat enregistré entre personnes du même sexe, FF 2003 p. 1192 ss (cité : Message LPart).

Message du 28 février 2001 sur le train de mesures fiscales 2001, FF 2001 p. 2837 ss (cité : Message train de mesures fiscales).

Message du 20 novembre 1996 relatif à une nouvelle constitution fédérale, FF 1997 I p. 1 ss (cité : Message nouvelle constitution fédérale).

Message du 15 novembre 1995 concernant la révision du code civil suisse (état civil, conclusion du mariage, divorce, droit de la filiation, dette alimentaire, asiles de famille, tutelle et courtage matrimonial), FF 1996 I p. 1 ss (cité : Message sur l'état civil).

Message du 17 février 1993 concernant la révision du code civil suisse (abaissement de l'âge de la majorité civile et matrimoniale, obligation d'entretien des père et mère), FF 1993 I p. 1093 ss (cité : Message abaissement de l'âge de la majorité civile).

Message du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, FF 1983 III p. 1 ss (cité : Message harmonisation fiscale).

Message du 11 juillet 1979 concernant la révision du code civil suisse (Effets généraux du mariage, régimes matrimoniaux et successions), FF 1979 II p. 1179 ss (cité : Message effets généraux du mariage).

Documents administratifs

Administration fiscale bernoise, Déduction pour personne seule tenant ménage indépendant, version du 7 juillet 2019, disponible à : <http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfofr/D%C3%A9duction+pour+personne+seule+tenant+m%C3%A9nage+ind%C3%A9pendant> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : Administration fiscale bernoise, Déduction pour personne seule tenant ménage indépendant).

Administration fiscale vaudoise, Guide 2017 concernant la déclaration d'impôt, Impôt cantonal et communal, Impôt fédéral direct, disponible à : https://www.vd.ch/fileadmin/user_upload/organisation/dfin/aci/fichiers_pdf/21000_2017.pdf (consulté le 10 décembre 2020) (cité : Administration cantonale vaudoise des impôts, Guide 2017).

AFC, Bericht vom 31. August 2016 betreffend die Beseitigung der Heiratsstrafe und Erzielung ausgewogener Belastungsrelationen bei der Ehepaar- und Familienbesteuerung (uniquement en allemand) (cité : DFF, Bericht betreffend die Beseitigung der Heiratsstrafe).

AFC, Bericht der Expertenkommission zur Prüfung des Systems der direkten Steuern auf Lücken (Expertenkommission Steuerlücken), Berne 1998 (cité : Expertenkommission Steuerlücken).

AFC, Brochure fiscale pour la période fiscale 2019 concernant la déduction personnelle dans le contexte des déductions sociales de la fortune (cité : Brochure AFC, Déduction de la fortune personnelle).

AFC, Brochure fiscale pour la période fiscale 2019 concernant la déduction pour enfant dans le contexte des déductions sociales de la fortune (cité : Brochure AFC, Déduction de la fortune pour enfants).

AFC, Brochure fiscale pour la période fiscale 2019 concernant la déduction pour les rentiers AVS ou AI dans le contexte des déductions sociales de la fortune (cité : Brochure AFC, Déduction de la fortune pour rentiers).

AFC, Brochure fiscale pour la période fiscale 2019 concernant la déduction pour contribuables à revenus modestes (cité : Brochure AFC, Déduction pour contribuables à revenus modestes).

AFC, Brochure fiscale pour la période fiscale 2019 concernant la déduction pour couple à deux revenus (cité : Brochure AFC, Déduction pour couples à deux revenus).

AFC, Brochure fiscale pour la période fiscale 2019 concernant la déduction pour enfant (cité : Brochure AFC, Déduction pour enfant).

AFC, Brochure fiscale pour la période fiscale 2019 concernant la déduction pour frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles, frais de reconversion compris (cité : Brochure AFC, Déduction pour frais de formation).

AFC, Brochure fiscale pour la période fiscale 2019 concernant la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers (cité : Brochure AFC, Déduction pour frais de garde).

AFC, Brochure fiscale pour la période fiscale 2019 concernant la déduction personnelle pour personnes seules, pour personnes mariées et pour familles monoparentales ainsi que modération de la charge fiscale au moyen d'un double barème (cité : Brochure AFC, Déduction pour personnes seules).

AFC, Brochure fiscale pour la période fiscale 2019 concernant la déduction pour personnes nécessiteuses à charge du contribuable (cité : Brochure AFC, Déduction pour personnes nécessiteuses).

AFC, Brochure fiscale pour la période fiscale 2019 concernant la déduction pour rentiers AVS ou AI (cité : Brochure AFC, Déduction pour rentiers).

AFC, Brochure fiscale pour la période fiscale 2019 concernant la déduction pour primes d'assurances et intérêts de capitaux d'épargne (cité : Brochure AFC, Déduction pour primes d'assurances).

AFC, Brochure fiscale pour la période fiscale 2019 concernant les minimums imposables dans le contexte des déductions sociales de la fortune (Brochure AFC, Minimums imposables).

AFC, Circulaire n° 42 du 30 novembre 2017 sur le traitement fiscal des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles (cité : Circulaire AFC 42/2017).

AFC, Circulaire n° 30 du 21 décembre 2010 sur l'imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), 2^e éd., (cité : Circulaire AFC 30/2010).

AFC, Circulaire n° 7 du 20 janvier 2000 sur l'imposition de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) (cité : Circulaire AFC 7/2000).

AFC, Imposition des couples et de la famille à partir de 2004 (après le rejet du « Train de mesures fiscales » en votation populaire), disponible à : https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Aktuell/2_Direkte_Bundessteuer/vorstoesse_D_2_14.pdf.download.pdf/F_2_14.pdf (consulté le 10 décembre 2020) (cité : AFC, Imposition à partir de 2004).

AFC, Feuille cantonale Valais, État janvier 2018 (cité : AFC, Feuille cantonale Valais).

AFC, Projet de consultation de décembre 2006 en vue du choix d'un système d'imposition des couples mariés (cité : AFC, Projet de consultation 2006).

AFC, Rapport du 3 décembre 2004 sur l'introduction de l'imposition individuelle par la Confédération et les cantons en réponse au postulat Lauri (02.3549) (cité : AFC, Rapport imposition individuelle).

AFC, Représentation de la stratégie de l'AFC (strategy map) du 22 novembre 2016 (cité : AFC, Représentation stratégie).

Centre d'information AVS/AI, Mémento en collaboration avec l'Office fédéral des assurances sociales concernant les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI, État au 1^{er} janvier 2021, disponible à : <https://www.ahv-iv.ch/p/5.01.f> (consulté le 5 janvier 2021) (cité : CI AVS/AI, Mémento prestations complémentaires).

Chancellerie d'état vaudoise, Bulletin des séances du Grand Conseil du canton de Vaud, mai 2000, Séance du mardi après-midi du 30 mai 2000 (cité : GC/VD, Bulletin des séances de mai 2000).

Chancellerie fédérale, Résultat officiel provisoire pour la votation n. 633, Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) (Déduction fiscale des frais de garde des enfants par des tiers), disponible à <https://www.bk.admin.ch/ch/f/pore/va/20200927/can633.html> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : Chancellerie fédérale, Résultat officiel provisoire votation n. 633).

Chancellerie fédérale, Résultats dans les cantons pour la votation n. 596, Initiative populaire du 05 novembre 2012 « Pour le couple et la famille – Non à la pénalisation du mariage », disponible à : <https://www.bk.admin.ch/ch/f/pore/va/20160228/can596.html> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : Chancellerie fédérale, Résultats votation n. 596).

Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats, Rapport du 13 février 2006 sur l'initiative du canton du Jura pour la suppression des normes fiscales fédérales contraires à l'art. 6 CEDH, FF 2006 p. 3843 ss (cité : Rapport art. 6 CEDH).

Commission européenne, Income pooling and equal sharing within the household – What can we learn from the 2010 EU-SILC module?, Luxembourg 2013 (cité : Commission européenne, Income pooling and equal sharing).

Commission fédérale pour les questions féminines, La situation de la famille en Suisse, Deuxième partie : Biographies et rôles, Berne 1982 (cité : CFQF, Situation de la famille en Suisse).

Commission législative neuchâteloise, Rapport du 22 août 2003 à l'appui d'un projet de loi sur le partenariat enregistré (01.120) (cité : Rapport LPart/NE).

Conférence des préposés aux poursuites et faillites de Suisse, Lignes directrices pour le calcul du minimum vital du droit des poursuites selon l'article 93 LP (loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite), 2009, disponible à : https://www.fr.ch/pj/files/pdf10/minimum_vital_art_93_lp_juillet_2009.pdf (consulté le 10 décembre 2020) (cité : Lignes directrices pour le calcul du minimum vital).

Conseil d'État fribourgeois, Message du 6 octobre 2015 du Conseil d'État au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs ainsi que certaines dispositions dans le domaine fiscal, 2015-DFIN-43, p. 1 ss (cité : Message du Conseil d'État fribourgeois).

Conseil d'État vaudois, Consultation sur le projet de loi sur les impôts directs cantonaux, décembre 1999 (cité : CE/VD, Consultation sur le projet de loi).

Conseil d'État vaudois, Réponse du Conseil d'État à l'interpellation Dominique-Ella Christin intitulée « Récompenser, notamment par le biais d'outils fiscaux, les citoyens qui s'engagent en faveur du climat et de l'environnement », novembre 2016, n. réf. 16_INT_570 (cité : CE/VD, Réponse à l'interpellation Dominique-Ella Christin).

Conseil fédéral, Arrêté du 12 mai 2020 constatant le résultat de la votation populaire du 9 février 2020, FF 2020 p. 4293 ss (cité : Conseil fédéral, Arrêté du 12 mai 2020).

Conseil fédéral, Arrêté du 21 juin 2019 portant annulation de la validation du résultat de la votation populaire du 28 février 2016 sur l'initiative populaire « Pour le couple et la famille – Non à la pénalisation du mariage », FF 2019 p. 4421 ss (cité : Conseil fédéral, Arrêté du 21 juin 2019).

Conseil fédéral, Arrêté du 19 avril 2016 constatant le résultat de la votation populaire du 28 février 2016, FF 2016 p. 3557 ss (cité : Conseil fédéral, Arrêté du 19 avril 2016).

Conseil fédéral, Arrêté du 23 avril 2015 constatant le résultat de la votation populaire du 8 mars 2015, FF 2015 p. 3153 ss (cité : Conseil fédéral, Arrêté du 23 avril 2015).

Conseil fédéral, Arrêté du 20 février 2014 constatant le résultat de la votation populaire du 24 novembre 2013, FF 2014 p. 1693 ss (cité : Conseil fédéral, Arrêté du 20 février 2014).

Conseil fédéral, Arrêté du 29 juin 2004 constatant le résultat de la votation populaire du 16 mai 2004, FF 2004 p. 3727 ss (cité : Conseil fédéral, Arrêté du 29 juin 2004).

Conseil fédéral, Avis du 15 août 2018 sur l'initiative parlementaire « Lutter contre les discriminations basées sur l'orientation sexuelle », FF 2018 p. 5327 ss. (cité : Conseil fédéral, Avis du 15 août 2018).

Conseil fédéral, Avis du 30 août 2006 sur l'initiative parlementaire « Exonération fiscale du minimum vital dans la LHID », FF 2006 p. 7155 ss (cité : Conseil fédéral, Avis du 30 août 2006).

Conseil fédéral, Avis du 22 août 1997 sur la motion parlementaire « Minimum vital. Exonération de l'impôt » (cité : Conseil fédéral, Avis du 22 août 1997).

Conseil fédéral, Circulaire du 1^{er} juillet 2020 aux gouvernements cantonaux relative à la votation populaire du 27 septembre 2020, FF 2020 p. 5757 ss (cité : Conseil fédéral, Circulaire du 1^{er} juillet 2020).

Conseil fédéral, Communiqué du 29 janvier 2020 sur le mariage civil pour tous (Le Conseil fédéral tient à ouvrir rapidement le mariage à tous les couples), disponible à : <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-77927.html> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : Conseil fédéral, Communiqué du 29 janvier 2020).

Conseil fédéral, Communiqué du 15 janvier 2020 sur les objets de la votation populaire du 17 mai 2020, disponible à : <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-77779.html> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : Conseil fédéral, Communiqué du 15 janvier 2020).

Conseil fédéral, Communiqué du 31 août 2016 sur l'imposition des couples mariés (le Conseil fédéral est favorable au calcul alternatif de l'impôt), disponible à : <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-63593.html> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : Conseil fédéral, Communiqué du 31 août 2016).

Conseil fédéral, Communiqué du 29 août 2012 sur la suppression de la discrimination fiscale des couples mariés (ouverture de la procédure de consultation), disponible à : <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-45731.html> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : Conseil fédéral, Communiqué du 29 août 2012).

Conseil fédéral, Rapport final du 7 décembre 2018 sur l'initiative visant à combattre la pénurie de personnel qualifié (ci-après : Conseil fédéral, Rapport final initiative pénurie de personnel qualifié).

Conseil fédéral, Rapport du 26 avril 2017 sur les familles en réponse aux postulats 12.3144 Meier-Schatz du 14 mars 2012 et 01.3733 Fehr du 12 décembre 2001 (cité : Conseil fédéral, Rapport sur les familles).

Conseil fédéral, Rapport du 24 juin 2015 en réponse au postulat de la Commission des finances du Conseil national « Conséquences économiques et fiscales des différents modèles d'imposition individuelle » (14.3005) (cité : Conseil fédéral, Rapport imposition individuelle).

Conseil fédéral, Rapport du 25 mars 2015 sur la modernisation du droit de la famille suite au postulat Fehr (12.3607) (cité : Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille).

Conseil fédéral, Rapport du 8 octobre 2014 en exécution du postulat 12.3058 du 29 février 2012 (Examen des états civils) (cité : Conseil fédéral, Rapport examen des états civils).

Conseil fédéral, Rapport du 25 septembre 2014 sur le Programme national et donnant suite à la motion 14.3890 Groupe socialiste, Berne 2018 (cité : Conseil fédéral, Résultats lutte contre la pauvreté 2014-2018).

Conseil fédéral, Rapport du 2 septembre 2014 en réponse à la motion 10.3340 du 29 mars 2010 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États intitulée « Imposition des prestations de soutien et l'exonération du minimum vital : conséquences sur le revenu disponible (cité : Conseil fédéral, Rapport imposition des prestations de soutien) ».

CSIAS, Concepts et normes de calcul de l'aide sociale de la CSIAS, 4^e éd., Berne 2005 (cité : Normes CSIAS).

CSIAS, Document de base de la CSIAS concernant le minimum vital social de l'aide sociale, Berne 2016 (Document de base CSIAS).

- CSIAS, Rapport de la CSIAS de décembre 2012 concernant les incidences de l'imposition des prestations d'assistance sociale sur le revenu disponible libre à l'exemple des cantons de Berne et de Neuchâtel (cité : CSIAS, Rapport incidences de l'imposition).
- CSI, Informations fiscales sur la procédure de perception en matière d'impôts directs, État de la législation au 1^{er} janvier 2017, Berne 2017 (cité : CSI, Procédure de perception).
- CSI, Informations fiscales sur les impôts en vigueur, État de la législation au 1^{er} janvier 2020, Berne 2020 (cité : CSI, Impôts en vigueur).
- CSI, Informations fiscales sur l'imposition de la famille, État de la législation au 1^{er} janvier 2020, Berne 2020 (cité : CSI, Imposition de la famille).
- CSI, Informations fiscales sur l'impôt sur la fortune des personnes physiques, État de la législation au 1^{er} janvier 2018, Berne 2018, (cité : CSI, Impôt sur la fortune).
- CSI, Informations fiscales sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques, État de la législation au 1^{er} janvier 2018, Berne 2018, (cité : CSI, Impôt sur le revenu).
- CSI, Informations fiscales sur les dispositions pénales en matière d'impôts directs, État de la législation au 1^{er} janvier 2020, Berne 2020 (cité : CSI, Dispositions pénales).
- CSI, Informations fiscales sur taux et coefficients d'impôts, État de la législation au 1^{er} janvier 2017, Berne 2016 (cité : CSI, Taux et coefficients d'impôts).
- CSSS-CN, Rapport du 5 mai 2006 concernant l'initiative parlementaire « Exonération fiscale du minimum vital dans la LHID », FF 2006 p. 7143 ss (cité : CSSS-CN, Rapport exonération du minimum vital).
- Département fédéral de l'intérieur, Primes moyennes cantonales pour 2019/2020 de l'assurance oblig. des soins incl. franchises à option et modèles, septembre 2019 (cité : DFI, Tableau sur les primes moyennes cantonales 2019-2020).

Département fédéral des finances, Rapport de la commission d'experts chargée d'examiner le système suisse d'imposition de la famille (commission Imposition de la famille), remis au Département fédéral des finances, Berne 1998 (cité : Rapport d'experts de 1998).

Département fédéral des finances, Brochure d'information concernant le train de mesures fiscales soumis à votation le 16 mai 2004, Berne 2004 (cité : Brochure DFF sur le Paquet fiscal).

Département fédéral des finances, Résultats de la procédure de consultation sur l'imposition équilibrée du couple et de la famille, Berne 2013 (cité : DFF, Consultation imposition équilibrée).

Département fédéral des finances, Rapport du 12 juin 2015 sur la discrimination des couples mariés par rapport aux concubins dans le cadre de l'impôt fédéral direct et sur l'imposition des frais de garde des enfants par des tiers, dans le cadre de l'examen de l'initiative visant à combattre la pénurie de personnel qualifié (cité : Rapport du DFF sur la discrimination des couples mariés).

OCDE, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, 2014 (cité : OCDE, Projet OCDE/G20).

OFS, Bourses et prêts d'études cantonaux 2017, Neuchâtel, 2018 (cité : OFS, Bourses et prêts d'études cantonaux 2017).

OFS, Communiqué de presse du 31 janvier 2019 sur les inégalités salariales (les femmes ont gagné 19,6 % de moins que les hommes en 2016), disponible à : <https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/catalogues-banques-donnees/communiqués-presse.assetdetail.7206414.html> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : OFS, Communiqué de presse du 31 janvier 2019 sur les inégalités salariales).

OFS, Conditions d'études et de vie dans les hautes écoles suisses, Rapport principal de l'enquête 2016 sur la situation sociale et économique des étudiant-e-s, n. réf. 255-1600, Neuchâtel, 2017 (cité : OFS, Conditions d'études et de vie dans les hautes écoles suisses).

OFS, Contribution de la femme au revenu du travail du ménage, en 2014, Neuchâtel 2016, disponible à : <https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/situation-economique-sociale-population/egalite-femmes-hommes/conciliation-emploi-famille/contribution-revenu-travail-menage.assetdetail.255069.html> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : OFS, Contribution de la femme au revenu du travail du ménage 2014).

OFS, Divorces selon la durée du mariage, Période d'observation 1970-2015, Neuchâtel, 2016, disponible à : <https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/population/mariages-partenaires-divorces/divortialite.assetdetail.195160.html> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : OFS, Divorces selon la durée du mariage 1970-2015).

OFS, Enquête suisse sur la population active (ESPA), L'activité indépendante en Suisse en 2017, Neuchâtel, 2018 (cité : OFS, L'activité indépendante en Suisse en 2017).

OFS, Enquête sur les familles et les générations 2018 – Premiers résultats, Neuchâtel, 2019 (cité : OFS, Enquête sur les familles).

OFS, Enquête suisse sur la population active : « Conciliation de la vie professionnelle et de la vie familiale », Neuchâtel, 2014, disponible à : <https://www.bfs.admin.ch/bfsstatic/dam/assets/349765/master> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : OFS, Conciliation de la vie professionnelle et de la vie familiale).

OFS, Enquête sur le budget des ménages, 2012-2014, Revenus et dépenses des ménages selon la classe de revenu, Neuchâtel 2016, disponible à : <https://www.bfs.admin.ch/bfsstatic/dam/assets/1400496/master> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : OFS, Revenus et dépenses des ménages selon la classe de revenu 2012-2014).

OFS, Enquête sur le budget des ménages, 2012-2014, Revenus et dépenses des ménages selon le type de ménage, Neuchâtel 2016, disponible à : <https://www.bfs.admin.ch/bfsstatic/dam/assets/1400497/master> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : OFS, Revenus et dépenses des ménages selon le type de ménage 2012-2014).

- OFS, Indicateurs du marché du travail 2016, Neuchâtel 2016, disponible à : <https://www.bfs.admin.ch/bfsstatic/dam/assets/520093/master> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : OFS, Indicateurs du marché du travail 2016).
- OFS, Le coût de l'enfant en Suisse, Michael Gerfin (Université de Berne), Heidi Stutz, Thomas Oesch, Silvia Strub (Bureau BASS), Neuchâtel 2009 (cité : OFS, Le coût de l'enfant en Suisse).
- OFS, Les familles en Suisse, Rapport statistique 2017, Neuchâtel 2017 (cité : OFS, Les familles en Suisse 2017).
- OFS, Loyer moyen selon la distinction ville-campagne par nombre de pièces, Neuchâtel 2003, disponible à : <https://www.bfs.admin.ch/bfsstatic/dam/assets/137877/master> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : OFS, Loyer moyen selon la distinction ville-campagne 2003).
- OFS, Portrait de la Suisse, Résultats tirés des recensements de la population 2010-2014, Neuchâtel 2016, disponible à : <https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/population/enquetes/se.assetdetail.1021365.html> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : OFS, Portrait de la Suisse 2010-2014).
- OFS, Revenus et dépenses des ménages selon la classe d'âge de la personne de référence, Neuchâtel 2016, disponible à : <https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/situation-economique-sociale-population/revenus-consommation-et-fortune/budget-des-menages.assetdetail.1400489.html> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : OFS, Revenus et dépenses des ménages selon la classe d'âge).
- OFS, Revenus et dépenses des ménages selon le canton (seulement les cantons les plus peuplés), Neuchâtel 2016, disponible à : <https://www.bfs.admin.ch/bfsstatic/dam/assets/1400469/master> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : OFS, Revenus et dépenses des ménages selon le canton 2012-2014).
- OFS, Seuils de risque de pauvreté selon différents types de ménage, Neuchâtel 2016, disponible à : <https://www.bfs.admin.ch/bfsstatic/dam/assets/343775/master> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : OFS, Situation financière des ménages 2007).

OFS, Situation financière des ménages, Composition et distribution des revenus, Neuchâtel 2007, disponible à : <https://www.bfs.admin.ch/bfsstatic/dam/assets/343775/master> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : OFS, Situation financière des ménages 2007).

OFS, Taux de pauvreté, selon différentes caractéristiques, réf. OFS : je-f-20.03.02.01.01 (cité : OFS, Taux de pauvreté, selon différentes caractéristiques).

OFS, Vers l'égalité entre femmes et hommes, Situation et évolution, Neuchâtel 2013, disponible à : <https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/situation-economique-sociale-population/egalite-femmes-hommes/salaires.assetdetail.349120.html> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : OFS, Vers l'égalité entre femmes et hommes).

OFSP, Coûts de l'assurance-maladie : la prime moyenne augmentera de 0,2 % en 2020, communiqué du 24 août 2019 (cité : OFSP, Communiqué sur les coûts de l'assurance-maladie en 2020).

OFJ, Rapport de juin 1999 sur la situation juridique des homosexuels en droit suisse, disponible à : <https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/gesellschaft/gesetzgebung/archiv/partnerschaft/vn-ber-f.pdf> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : OFJ, La situation juridique des homosexuels en droit suisse).

Documents néo-zélandais

Child Poverty Action Group, Backgrounder July 2001 (revised), Financial Assistance 1986-2002 (CPAG, Financial Assistance 1986-2002).

Child Poverty Action Group, Submission : Taxation (Income-sharing Tax Credit) Bill, 2011 (cité : Child Poverty Action Group, Submission on Taxation).

Département des Finances néo-zélandais, Projet de loi du 16 août 2010 et intitulé « Taxation (Income-sharing Tax Credit) Bill 2010 », Bills Digest N. 1850 (cité : Taxation Bill 2010).

Département des Finances néo-zélandais, Regulatory Impact Statement : An income-sharing tax credit, 2010 (cité : DF/NZ, Regulatory Impact Statement).

Département des Finances néo-zélandais, Taxation (Income-sharing Tax Credit) Bill : Commentary on the Bill », 2010 (cité : DF/NZ, Commentary on the Bill).

Département des Finances néo-zélandais, The Families Package, décembre 2017 (cité : DF/NZ, The Families Package).

New Zealand Parliament, Parliamentary Debates (Hansard), Fourth Session, Thirty-second Parliament, Volume 323, Comprising the Period from 27 July to 26 August 1960 (cité : New Zealand Parliament, Parliamentary Debates from 27 July to 26 August 1960).

New Zealand Stats, Civil Unions and Marriages: September 2015 quarter (provisional) – tables, Table 1, disponible à : http://archive.stats.govt.nz/browse_for_stats/people_and_communities/marriages-civil-unions-and-divorces/CivilUnionsAndMarriages_HOTPSep15qtr.aspx (consulté le 10 décembre 2020) (cité : New Zealand Stats, Civil Unions and Marriages).

New Zealand Stats, Gender pay gap smallest since 2012, disponible à : <https://www.stats.govt.nz/news/gender-pay-gap-smallest-since-2012> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : New Zealand Stats, Gender pay gap).

New Zealand Stats, Household labour force survey: March 2019 quarter, disponible à : <https://www.stats.govt.nz/assets/Uploads/Labour-market-statistics/Labour-market-statistics-March-2019-quarter/Download-data/household-labour-force-survey-march-2019-quarter.xlsx> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : New Zealand Stats, Household labour).

New Zealand Stats, Marriages, civil unions, and divorces: Year ended December 2017, disponible à : <https://www.stats.govt.nz/information-releases/marriages-civil-unions-and-divorces-year-ended-december-2017> (consulté le 10 décembre 2020) (cité : New Zealand Stats, Marriages, civil unions, and divorces).

Task Force on Tax Reform, Report of the Task Force on Tax Reform (McCaw Report), Wellington 1982 (cité : McCaw Report).

Trésorerie néo-zélandaise, Average Marginal Income Tax Rates for New Zealand, 1907-2009, septembre 2012 (cité : TR/NZ, Average Marginal Income Tax Rates)

Trésorerie néo-zélandaise, Final Report – Tax Review 2001, octobre 2001 (cité : TR/NZ, Final Report – Tax Review 2001).

Trésorerie néo-zélandaise, Issues Paper – Tax Review 2001, 20 juin 2001 (cité : TR/NZ, Issues Paper – Tax Review 2001).

À mes parents, Yves et Dorothée
À Maëlle

*“The only thing that hurts more than paying an income tax
is not having to pay an income tax.”*

Thomas R. Dewar

Remerciements

La rédaction de cette thèse a été une expérience unique, intense et inoubliable. C'est naturellement avec une certaine émotion que j'écris ces quelques lignes pour remercier les personnes sans qui cette aventure n'aurait pas été possible.

Je tiens tout d'abord à remercier mon directeur de thèse, le Professeur Thierry Obrist, pour l'immense confiance qu'il m'a accordée et pour m'avoir transmis non seulement ses connaissances mais aussi, plus subtilement, sa passion pour la fiscalité. La grande autonomie qu'il m'a accordée durant ces années de thèse a été particulièrement appréciée. Je remercie aussi très sincèrement les Professeurs Pascal Mahon et Yves Noël qui ont accepté d'officier en tant que rapporteur interne, respectivement externe, dans le jury qui a validé cette thèse.

Ma gratitude va encore aux Professeurs Olivier Guillod et Pascal Mahon, ainsi qu'à mes chères collègues Fanny Matthey, Sabrina Burgat et Stéphanie Perrenoud, pour avoir mis leurs connaissances pointues et leur grand enthousiasme au profit du projet financé par le Fonds National Suisse (FNS) intitulé « L'avenir de la famille : analyse sous l'angle de l'égalité de traitement » dont la présente étude est issue.

Ayant eu le privilège d'organiser avec les personnes susmentionnées un colloque international sur le thème « Familles et égalité de traitement » les 19 et 20 octobre 2017, ma sympathie est adressée à tou·te·s les intervenant·e·s qui se sont rendu·e·s à Neuchâtel pour initier des discussions captivantes sur les perspectives juridiques en droit des familles. Parmi ces intervenant·e·s de qualité, je remercie en particulier le Professeur Mark Henaghan pour m'avoir chaleureusement invité trois mois à l'Université d'Auckland (Nouvelle-Zélande), ainsi que le Professeur Thierry Lambert, de l'Université d'Aix-Marseille (France), pour m'avoir accordé sa confiance dans le cadre d'un dossier portant sur la fiscalité des familles pour la Revue européenne et internationale de droit fiscal.

Mes remerciements vont encore à Monsieur Yvon Csonka, de l'Office fédéral de la statistique, pour m'avoir donné des outils indispensables à l'utilisation et à l'analyse des statistiques, et plus généralement pour sa grande disponibilité et pour son intérêt porté à notre projet FNS.

Mes meilleures pensées vont encore à mes collègues et amis de la Chaire de droit fiscal de l'Université de Neuchâtel, à savoir Martina Danz, Trésor-Gauthier Kalonji, Jérôme Blanco et Delphine Yerly, pour leur bonne humeur au bureau et pour les excellentes collaborations. Je remercie aussi Carine Magne et Sylvia Stähli, de l'Université de Neuchâtel également, pour leur aide indispensable dans la mise en page de cette thèse.

Last but not least, je ne saurais terminer ces quelques lignes sans signer mon immense gratitude aux personnes merveilleuses qui m'entourent, et en particulier à ma famille, à mes proches et au « G11 ». Votre soutien a été infiniment précieux et vous avez su rendre ces années de thèse magnifiques.

Neuchâtel, le 30 janvier 2021

Thierry Bornick

Introduction

I. Objet de la recherche

La présente recherche a pour objet d'étude la question juridique de l'imposition des revenus et de la fortune des familles en Suisse. Le rapport d'égalité entre les époux et les concubins constitue inévitablement une pierre angulaire de l'analyse. Pour autant, la concrétisation du principe de l'égalité de traitement en matière d'impôts directs se complexifie dès lors qu'il est question d'assurer également l'égalité de traitement entre les couples mariés à un et à deux revenus, et aussi à mesure que d'autres formes de communautés de vie sont considérées, telles les familles monoparentales et les familles recomposées. Alors que les possibilités législatives sont pléthoriques, il apparaît compromis dans le même temps d'établir un régime d'imposition qui respecte simultanément tous les rapports d'égalité.

Le philosophe et poète Friedrich Nietzsche concevait le mariage comme étant « la volonté de deux personnes de créer l'unique »¹. Si cette formule lyrique est appropriée à diverses cérémonies matrimoniales, elle s'aligne aussi sur le principe juridique de l'unité économique des couples mariés qui fonde l'imposition commune des époux et des partenaires enregistrés. Dans le cadre des impôts directs, ceux-ci constituent ainsi une communauté d'acquisition et d'utilisation du revenu ; tandis que les concubins demeurent des contribuables bien distincts aux yeux du fisc. Or, les évolutions sociétales récentes – notamment relatives à l'essor du concubinage – sont susceptibles d'ébranler cette conception. Alors que les autorités fédérales tentent depuis des décennies de trouver une solution providentielle qui permettrait de réaliser le principe de l'égalité de traitement dans ce contexte, la distinction opérée par le droit en vigueur entre époux et concubins est souvent incomprise, voire péniblement ressentie par les contribuables.

Compte tenu de notre volonté de faire des propositions législatives, il est apparu nécessaire d'inclure à la présente étude un examen détaillé du cadre

¹ Nietzsche Friedrich, *Also sprach Zarathustra*, Erster Teil, Von Kind und Ehe, texte original : « Ehe: so heisse ich den Willen zu Zweien, das Eine zu schaffen, das mehr ist, als die es schufen ».

constitutionnel et du droit fiscal fédéral et cantonal en vigueur, en tenant notamment compte des travaux législatifs des dernières décennies. Aussi, une considération du droit néo-zélandais permettra de prendre quelque distance avec le droit suisse et de découvrir une conception diamétralement différente de la fiscalité ; où s'entremêlent imposition individuelle, imposition à la source et crédits d'impôt. Sur la base du principe de l'imposition selon la capacité contributive, que nous interprétons notamment à la lumière de la garantie du minimum vital, un passage à une imposition individuelle sera examiné puis préconisé.

II. Délimitations

La présente recherche se limite à l'examen de l'imposition du revenu et de la fortune des familles en Suisse. Bien que des problématiques d'égalité de traitement soient également soulevées dans le cadre d'autres impôts, tels que ceux relatifs aux donations et aux successions, la présente thèse n'a pas pour ambition d'étendre l'analyse à cet égard. En outre, en raison de l'importance secondaire de l'impôt sur la fortune pour la présente étude, cet impôt sera examiné dans une moindre mesure. Notre recherche ne s'étend pas aux situations internationales, nonobstant le fait que la question de l'imposition des couples mariés soulève d'autres difficultés lorsque l'un des époux réside à l'étranger.

La question de la progressivité de l'impôt ne sera guère examinée par ailleurs. Pour autant, les diverses propositions présentées ne devraient pas être envisagées sans que soient entreprises des adaptations correspondantes du barème d'imposition. Aussi, nous conjecturons que le modèle d'imposition proposé demeure neutre pour les finances publiques dès lors que des adaptations adéquates sont effectuées à l'égard de la progressivité de l'impôt.

Enfin, bien qu'il ne s'agisse pas d'une « délimitation » souhaitée mais plutôt d'une implication directe des résultats de la présente étude, l'avertissement est donné que les modèles d'imposition commune ne seront pas considérés dans le cadre de l'élaboration de nos propositions législatives. Dès lors que nous constaterons en effet que l'imposition commune ne se justifie pas (compte tenu notamment de ce que nous appellerons la « relativité », la « variabilité » et « l'inconséquence législative » du principe de l'unité économique des couples mariés), nous considérerons que c'est avant tout le régime de l'imposition individuelle qui se conforme aux principes constitutionnels applicables.

III. Méthode

Deux approches principales peuvent être adoptées dans le dessein d'une réforme des impôts directs à l'égard des familles. Communément, un raisonnement déductif est adopté : des principes généraux sont admis puis retranscrits sous la forme de mécanismes fiscaux. Le principe de l'unité économique des couples mariés justifie ainsi l'imposition commune, tandis que le principe de l'égalité de traitement conduit subséquentement à un allègement de la charge fiscale des époux à deux revenus (eu égard à la situation fiscale avantageuse des concubins à deux revenus, induite par leur imposition séparée). Divers modèles d'imposition commune sont alors envisagés afin de concrétiser les prémisses préétablies. L'approche inductive concurrente, que nous tendons à préférer, consiste à partir des réalités sociétales et économiques pour parvenir à des constats généraux. Ainsi, il s'agit par exemple de se demander si – dans les faits – les couples mariés et les partenaires enregistrés fondent véritablement une communauté d'acquisition et d'utilisation du revenu ; et corollairement si aucun autre couple ne forme une telle unité économique. Dans ce cadre, en constatant que la réalité sociétale ne permet guère de confirmer le principe de l'unité économique des couples mariés, nous concluons à la nécessité d'un passage à une imposition individuelle.

Indépendamment de toute analyse comparative entre les différentes catégories de contribuables, il demeure impératif à notre sens d'examiner la proportionnalité de la charge fiscale pour tout contribuable compte tenu de sa situation personnelle et familiale. En d'autres termes, le seul fait que des époux et des concubins s'acquittent d'un impôt similaire ne permet pas de juger de la constitutionnalité de leurs charges fiscales respectives. Cette abstraction renvoie à la conception verticale du principe de l'égalité de traitement et peut être illustrée par les questions suivantes : quelle est la capacité contributive d'un contribuable qui perçoit tels revenus et qui effectue telles dépenses ? ; la capacité contributive est-elle altérée par le mariage du contribuable ? ; ou encore, de combien la capacité contributive diminue-t-elle pour un contribuable qui devient parent et qui subvient à l'entretien de son enfant ?

C'est à juste titre que les tribunaux et la doctrine reconnaissent la difficulté de concrétiser la conception verticale du principe de l'égalité de traitement. Incontestablement, cette démarche demeure en partie contextuelle et politique. Dans ce cadre, notre réflexion nous a conduit à analyser les implications fiscales de la garantie constitutionnelle du minimum vital. Alors que la doctrine suisse s'accorde sur le principe de l'exonération du minimum vital, il est également apparu que les implications concrètes dudit principe n'étaient pas systématiquement examinées. Notre approche consistera à ambitionner l'égalité de traitement entre les différentes formes de communautés de vie en établissant des

mécanismes fiscaux qui permettent conjointement de garantir le minimum vital de tous les contribuables.

Pour différentes questions abordées, les principes juridiques tendent fréquemment à s'enchevêtrer avec des arguments de nature plus politique. Notre analyse se limitera évidemment aux aspects strictement juridiques et nos diverses prises de position seront essentiellement fondées sur des principes constitutionnels. Pour autant, la concrétisation desdits principes implique souvent des pesées d'intérêts, lorsqu'il s'agit par exemple de tenir compte de la praticabilité de l'imposition ou des impératifs financiers du point de vue des collectivités publiques, ou encore lorsqu'il s'agit de préférer la concrétisation d'un rapport d'égalité aux dépens d'un autre. Dans ce cadre, nous ne doutons aucunement que de nombreuses approches et solutions alternatives respectent également tant le cadre constitutionnel que la logique du droit fiscal suisse.

IV. Plan

La première partie contextualise l'objet de notre recherche. Un portrait de la situation sociétale et de la politique familiale sera dressé et quelques aspects de droit civil seront évoqués (§ 1). Nous présenterons ensuite la fiscalité suisse sous un angle constitutionnel en relevant le contexte fédéraliste. Les garanties constitutionnelles et les droits fondamentaux qui encadrent l'objet de notre recherche seront examinés. Si le principe de l'égalité de traitement y occupe une place centrale, seront également examinés le principe de la légalité en matière fiscale, la portée du droit constitutionnel au mariage et à la famille et enfin les implications en matière fiscale de la garantie du minimum vital (§ 2). Il est encore apparu nécessaire, dans la première partie déjà, de présenter sommairement quelques modèles d'imposition ainsi que les instruments du droit d'option et du calcul alternatif de l'impôt (§ 3).

La deuxième partie sera le lieu d'une présentation des impôts directs aménagés en Suisse. Les questions d'assujettissement, les aspects procéduraux et les régimes de responsabilité solidaire des époux seront d'abord examinés. Nous présenterons ensuite les impôts sur le revenu et sur la fortune tels qu'ils sont prévus par les lois fédérales et cantonales (§ 4). Aussi, le droit en vigueur ne saurait être analysé sans une mise en perspective avec la jurisprudence et les travaux législatifs (§ 5).

L'impôt sur le revenu néo-zélandais fera l'objet de la troisième partie. Ce régime d'imposition est apparu pertinent à différents égards, mais avant tout du fait que l'imposition individuelle néo-zélandaise réalise le rapport d'égalité entre époux et concubins en demeurant indépendante de l'état civil. Alors qu'un

passage à une imposition individuelle a souvent été envisagé en Suisse, il est ainsi utile d'examiner un exemple de droit étranger (§ 6). Une analyse des sources administratives et doctrinales néo-zélandaises permettra aussi de comprendre les justifications de l'aménagement d'une imposition commune des époux au cours du 20^e siècle, puis les motivations sous-jacentes au retour à une imposition individuelle quelques décennies plus tard seulement (§ 7).

La quatrième partie, qui constitue le cœur de la présente recherche, sera le lieu d'une analyse et d'une tentative de concrétisation des principes qui régissent la question de l'imposition des familles. En premier lieu, les justifications de l'imposition commune seront examinées et discutées. Sur la base de travaux en sciences économiques et en sciences sociales, et en considérant également diverses statistiques officielles, il sera notamment constaté que le principe de l'unité économique des couples mariés ne correspond guère à la réalité sociale. Nous préconiserons en conséquence une imposition individuelle et indépendante de l'état civil, non sans répondre à diverses critiques qui sont communément adressées à ce régime d'imposition (§ 8). À la suite d'une analyse des implications fiscales de la garantie du minimum vital et de la portée des effets dits « de synergie », « de revenus cachés » et « d'engagement », une réforme législative sera proposée. Bien que conscient du caractère ardu et politisé de cet exercice, nous ambitionnerons de concrétiser l'ensemble des principes fiscaux analysés en propositions législatives quantifiées et retranscrites sous une forme légistique (§ 9). Enfin, une synthèse de nos propositions principales sera présentée, celle-ci devant permettre de rendre compte des grandes lignes des raisonnements poursuivis et de la réforme législative proposée (10 §).

Première partie :

Contextualisation : évolutions sociétales,
principes constitutionnels et
modèles d'imposition

§ 1. Aspects sociétaux, politiques familiales et droit civil

I. Remarques liminaires

La première section ambitionne de contextualiser notre objet d'étude. Il s'agit 1
en particulier de discerner les principales tendances sociétales ainsi que les contours des institutions de droit civil pertinentes. Nous effectuerons en premier lieu une présentation sommaire des évolutions sociétales (section II, A), avant de nous intéresser à la qualification et au rôle de la famille au sein de la société (section II, B) et de présenter la politique familiale en Suisse (section II, C). Nous examinerons ensuite la typologie et les contours juridiques des différentes formes de communautés de vie (section III), puis présenterons brièvement les institutions de droit civil qui interviennent dans le contexte de notre objet d'étude (section IV).

II. Tour d'horizon

A. Évolutions sociétales

La famille dite traditionnelle – hétérosexuelle et fondée sur l'institution du ma- 2
riage – fait aujourd'hui face à la forte concurrence des autres formes de communautés de vie. La famille typique du début du 20^e siècle a ainsi cédé son quasi-monopole. Cette évolution sociétale est relativement récente et ne remonte pas à plus de quatre ou cinq décennies². Comme le formulent GUILLOD et BURGAT, « les modèles familiaux ont éclaté, sous les coups de boutoir conjugués de la laïcisation, du développement des libertés individuelles, des mouvements migratoires et de l'évolution des mœurs »³. Corollairement, tout

² PREISNER, *Familialer Wandel*, p. 785 s.

³ GUILLOD/BURGAT, *Droit des familles*, N. 1.

en relevant que la famille telle que conçue par le Code civil demeure une réalité courante, le Conseil fédéral constate que « de vastes pans de la population vivent en dehors du cadre formé par ces normes juridiques et des représentations qu'elles véhiculent »⁴.

- 3 Il est incontestable que l'institution du mariage s'est progressivement effacée au profit d'autres formes de communautés de vie⁵ et différentes statistiques peuvent mettre cette évolution en exergue. En Suisse, entre 1971 et 2015, la proportion des personnes célibataires qui se marient avant leur 50^e anniversaire a baissé approximativement de 85 % à 55 %⁶. Quelque peu paradoxalement, le nombre de mariages par habitant est resté relativement stable⁷. Pour autant, les mariages se terminent aujourd'hui plus fréquemment par un divorce : tandis que l'indicateur de divortialité était de 16,8 % en 1971, il a été mesuré à 41,4 % en 2015⁸. PREISNER remarque ainsi que « la communauté conjugale n'est plus la communauté solidaire et durable qu'elle était autrefois »⁹. En sus du fait que les divorces sont devenus plus fréquents avec le temps, il faut noter que les motifs ont graduellement évolué. En 1996, le Conseil fédéral constatait ainsi que « la volonté commune des époux de mettre un terme à leur mariage est aujourd'hui la cause la plus répandue de divorce [et que] le divorce « bagarre » avec un vainqueur et un vaincu est ainsi largement remplacé par une séparation à l'amiable »¹⁰. Corollairement, de 1970 à 2000, la proportion des ménages à une seule personne est passée de 20 % à 35 %¹¹.
- 4 Inévitablement, ces évolutions ont une influence certaine sur la proportion des enfants nés hors mariage : plus de 21 % des naissances en 2014 étaient le fait de mères non mariées, alors que ce taux avoisinait 4 % en 1970¹². Les résultats des recensements suisses effectués entre 2010 et 2014 ont néanmoins montré que plus de huit enfants sur dix vivaient avec leurs deux parents (83 %), et que seuls 5 % de ceux-ci vivaient en concubinage¹³. Pour le reste, 14 % des autres

⁴ Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, N. 2.1.

⁵ PREISNER, *Familialer Wandel*, p. 786 ; Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, N. 2.1.1.

⁶ OFS, Divorces selon la durée du mariage 1970-2015.

⁷ Conseil fédéral, Rapport sur les familles, p. 13.

⁸ OFS, Divorces selon la durée du mariage 1970-2015.

⁹ PREISNER, *Familialer Wandel*, p. 786, texte original : « Die Ehegemeinschaft ist nicht mehr die dauerhaft verlässliche Solidargemeinschaft, die sie einmal war ».

¹⁰ Message sur l'état civil, p. 131.

¹¹ Message dégrèvement des familles, p. 4246.

¹² OFS, Naissances vivantes selon l'état civil de la mère, Période d'observation 1970-2014.

¹³ OFS, Portrait de la Suisse, p. 12.

enfants vivent avec un seul de leurs parents – avec leur mère quatre fois sur cinq – et 3 % dans des familles recomposées¹⁴. Au sein de ces familles recomposées, seuls 43 % des couples sont mariés¹⁵.

D'autres évolutions sociétales peuvent encore être relevées : une modification 5
continue de la pyramide des âges correspondant à un vieillissement constant de la population, un fort recul de l'indice de fécondité, une augmentation de l'âge des mères au moment de la naissance de leur premier enfant et une augmentation constante du nombre de femmes mariées exerçant une activité lucrative sont autant d'évolutions qui sont propres à altérer les équilibres sociétaux à long terme¹⁶. Corollairement à l'évolution des modes de vie, un changement singulier dans les mœurs peut aussi être constaté. À titre d'illustration, un auteur publiait en 1979 une contribution scientifique intitulée : « Peut-il y avoir lieu à réparation d'un dommage qui trouve sa source dans une situation illicite ou immorale ? : le concubinage constitue-t-il une telle situation ? »¹⁷. Dans ce contexte, il sied aussi de garder à l'esprit que le concubinage constituait une infraction pénale dans le canton d'Uri jusqu'en 1988¹⁸.

Certaines constantes indiquent toutefois que la mutation de la société n'est pas 6
telle qu'elle est parfois représentée dans l'imaginaire collectif. À titre d'illustration, certains modes de vie communautaires n'ont pas connu l'essor qui leur était pronostiqué. Ainsi, les colocations demeurent aujourd'hui pour la plupart estudiantines¹⁹. En outre, les Suisses semblent subir – plus que désirer – le statut du célibat permanent²⁰ et une certaine « retraditionalisation » semble marquer les rapports familiaux contemporains²¹. Enfin, bien que plusieurs évolutions sociétales aient été constatées lors des dernières décennies, il apparaît que celles-ci ne découlent pas tant de l'apparition d'aspirations nouvelles de la population que d'une plus grande tolérance de la société vis-à-vis des nouveaux modes de vie et modèles familiaux²².

¹⁴ OFS, Portrait de la Suisse, p. 12.

¹⁵ OFS, Portrait de la Suisse, p. 12.

¹⁶ Message dégrèvement des familles, p. 4246.

¹⁷ Cf. DROIN, *Concubinage*, p. 147 ss.

¹⁸ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 32 et réf. citées ; sur cette question, cf. aussi ATF 71 IV 46 consid. 1 p. 48.

¹⁹ Conseil fédéral, Rapport sur les familles, p. 27.

²⁰ Conseil fédéral, Rapport sur les familles, p. 27.

²¹ Conseil fédéral, Rapport sur les familles, p. 27.

²² Conseil fédéral, Rapport sur les familles, p. 25.

B. Qualification et rôle de la famille

1. Remarques générales

- 7 La représentation de la famille est variable et relative. Étant forgée par les mœurs et la culture avant tout²³, sa forme est soumise à des variations dans le temps et dans l'espace. Au sein des sociétés occidentales néanmoins, le mariage demeure ordinairement le fondement de la famille et, inversement, la famille constitue encore aujourd'hui le but principal du mariage²⁴.
- 8 De très nombreux critères antithétiques, notamment d'ordre génétique, social ou spatial, sont susceptibles d'être retenus dans une définition de la famille²⁵. Le choix du critère a évidemment une implication directe sur la qualification de famille pour une communauté de vie donnée. Une préférence accordée de manière absolue à l'aspect génétique conduit par exemple à ne pas reconnaître une famille recomposée en tant que famille. Au contraire, un critère social – tel que la notion de la communauté de table, de toit et de lit qui est, d'après le Tribunal fédéral, « d'usage entre les membres d'une famille »²⁶ – implique de reconnaître un panel plus large de communautés de vie au titre de famille. Enfin, l'application exclusive du critère spatial conduirait, dans l'absolu, à accorder le statut de famille à des colocataires.
- 9 L'existence d'une définition légale explicite de la famille permet évidemment de garantir une certaine prévisibilité juridique, dans la mesure où il est dès lors plus aisé de déterminer quels groupes de personnes constituent des familles au sens de la loi. Pour autant, il sied de demeurer attentif au fait qu'une telle garantie de la prévisibilité du droit peut simultanément porter atteinte à la légitimité de l'application du droit. Ainsi, une définition trop précise de la famille est susceptible de ne pas refléter la vie sociétale et son évolution²⁷.

²³ SANDOZ, *Quelques thèses*, p. 809.

²⁴ DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 2486.

²⁵ PREISNER, *Familialer Wandel*, p. 788.

²⁶ Arrêt TF 5A_760/2012 du 27 février 2013, consid. 5.1.2.1 ; cf. aussi ATF 138 III 157, consid. 2.3.3, p. 161.

²⁷ HENAGHAN, *Legally defining the family*, p. 9.

2. Notion juridique de la famille

La famille est notamment définie à l'art. 16 de la Déclaration universelle des droits de l'homme de 1948. Le premier alinéa dudit article transpire d'une conception traditionnelle de la famille, en garantissant le droit de « se marier et de fonder une famille » et en précisant que l'homme et la femme « ont des droits égaux au regard du mariage, durant le mariage et lors de sa dissolution ». Au sein du droit interne suisse, la notion de famille n'a pas été précisément définie et il y a lieu de se demander si l'ordre juridique suisse consacre toujours la conception traditionnelle de la famille telle qu'elle ressort de la Déclaration universelle des droits de l'homme de 1948. Dans ce contexte, comme le formulent GUILLOD et BURGAT, il apparaît que « si le législateur d'autrefois avait probablement trouvé la définition trop évidente, à l'heure actuelle, son silence exprime plutôt une volonté de laisser la société redéfinir constamment la notion »²⁸. 10

Ainsi, tant l'art. 14 Cst. féd. que les art. 12 CEDH²⁹ et 23 al. 2 du Pacte ONU II³⁰ garantissent très sobrement « le droit au mariage et à la famille ». Du reste, l'art. 12 CEDH est intitulé « Droit au mariage », ce qui renforce d'autant le lien entre le mariage et la famille³¹. Dans le droit civil également, certaines dispositions viennent renforcer cette conception traditionnelle, tel que l'art. 264a CC qui réserve l'adoption conjointe aux seuls couples mariés. 11

A contrario, l'art. 41 al. 1 let. c Cst. féd. commande que « les familles en tant que communautés d'adultes et d'enfants soient protégées et encouragées » et se démarque de la conception traditionnelle. Les familles sont ici constituées par toutes les relations mettant aux prises des parents et leurs enfants, indépendamment des questions de savoir s'il s'agit de parents biologiques, adoptifs ou nourriciers³², si les parents entretiennent une relation hétérosexuelle ou homosexuelle et si la famille est constituée d'un ou de deux parents³³. 12

²⁸ GUILLOD/BURGAT, *Droit des familles*, N. 3 s.

²⁹ Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (RS 0.101).

³⁰ Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 (RS 0.103.2).

³¹ ATF 126 II 425, JdT 2002 I 362 consid. 4b/bb p. 368.

³² WORTHHA, *Schutz und Förderung der Familie*, N. 22.

³³ WORTHHA, *Schutz und Förderung der Familie*, N. 22 *in fine* et réf. citée.

- 13 D'une manière générale, il appert qu'une définition étendue de la famille tend à prévaloir en droit suisse³⁴. Du reste, la doctrine relève à juste titre que les constitutions cantonales sont fréquemment plus progressistes que les normes précitées³⁵. À titre d'illustration, si les constitutions vaudoise et neuchâteloise garantissent en premier lieu le droit au mariage, elles précisent également toutes deux que « la liberté de choisir une autre forme de vie en commun est reconnue »³⁶. Dans le même ordre d'idée, la Constitution genevoise garantit la liberté de choisir librement la forme de communauté de vie en disposant que « toute personne a le droit de se marier, de conclure un partenariat enregistré, de fonder une famille ou de choisir une autre forme de vie, seule ou en commun »³⁷.
- 14 Ainsi, la famille n'est pas définie de manière générale en droit suisse³⁸ et les approches adoptées par les constituants suisses varient fortement. Dès lors, il appartient aux tribunaux de retenir une définition plus ou moins étroite en fonction des problèmes juridiques à résoudre. GUILLOD et BURGAT³⁹ retiennent à ce titre que la définition de la famille s'articule toujours autour de deux grands axes. D'une part, une approche formaliste consiste à considérer que la famille « est comprise comme le cercle plus ou moins large des personnes unies entre elles par des liens juridiques formels, tels que la parenté, l'alliance ou le mariage ». D'autre part, une approche réaliste implique de comprendre la famille « comme le cercle, plus ou moins large aussi, des personnes formant une communauté de vie, sans égard aux liens formels qui peuvent exister entre elles »⁴⁰. La confrontation entre ces deux approches est palpable au sein même de la Constitution fédérale. Comme cela a été relevé, tandis que l'art. 14 Cst. féd. effectue un rapprochement entre la famille et le mariage, le constituant fédéral a adopté une approche plus réaliste à l'endroit de l'art. 41 al. 1 let. c Cst. féd. qui vise « les familles en tant que communautés d'adultes et d'enfants ».

³⁴ PC Cst-MAHON, N. 8 s. ad art. 14 ; GUILLOD/BURGAT, *Droit des familles*, N. 4 ; ZIEGLER, *Droit des gays*, 56 ss.

³⁵ DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 2499 ; GUILLOD/BURGAT, *Droit des familles*, N. 4.

³⁶ Art. 14 al. 1 et 2 Cst./VD ; art. 12 al. 1 et 2 Cst./NE. Une telle précision était également à l'ordre du jour au niveau fédéral, dans le cadre des travaux parlementaires relatifs à la Réforme de la Constitution fédérale de 1999 (FF 1998 I 286, p. 295 ; cf. DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 2499).

³⁷ Art. 22 Cst./GE.

³⁸ WORTHHA, *Schutz und Förderung der Familie*, N. 14.

³⁹ GUILLOD/BURGAT, *Droit des familles*, N. 8.

⁴⁰ GUILLOD/BURGAT, *Droit des familles*, N. 8.

3. Rôle de la famille

L'art. 16 al. 3 de la Déclaration universelle des droits de l'homme de 1948 reconnaissait déjà un rôle cardinal à la famille, en disposant qu'elle « est l'élément naturel et fondamental de la société et a droit à la protection de la société et de l'État ». L'anthropologue et ethnologue LEVI-STRAUSS remarquait en 1983 que « la famille, fondée sur l'union plus ou moins durable, mais socialement approuvée de deux individus de sexes différents qui fondent un ménage, procréent et élèvent des enfants, apparait comme un phénomène pratiquement universel, présent dans tous les types de sociétés »⁴¹. La doctrine s'accorde pour dresser le même constat, en qualifiant notamment la famille de « noyau de la société » (« *Kernzelle der Gesellschaft* »)⁴² ou de « cellule de base de la société »⁴³ et considère qu'elle constitue une unité centrale de toute vie sociale⁴⁴. 15

Corollairement, l'enfant tend à devenir le personnage central de la famille⁴⁵ : alors qu'il constituait pendant longtemps une valeur productive, ou une « main-d'œuvre gratuite », l'enfant a progressivement acquis une valeur affective⁴⁶. Cette évolution conduit également à attacher une importance particulière à la protection des familles, celles-ci constituant un pilier fondamental du développement de l'enfant. 16

C. La politique familiale en Suisse

1. Remarques générales

La politique familiale se définit comme étant l'ensemble des instruments et des mesures qui ont pour objectif de soutenir et de promouvoir la famille, étant rappelé que celle-ci constitue un élément fondamental de la société⁴⁷. 17

⁴¹ LÉVI-STRAUSS, *Le regard éloigné*, cité in : FRAGNIÈRE, *Sécurité sociale*, p. 16.

⁴² Cf. WORTH, *Schutz und Förderung der Familie*, N. 6.

⁴³ FRAGNIÈRE, *Sécurité sociale*, p. 15 ; cf. aussi PREISNER, *Familialer Wandel*, p. 788 ss.

⁴⁴ Cf. FRAGNIÈRE, *Sécurité sociale*, p. 15 et réf. citée.

⁴⁵ Cf. WORTH, *Schutz und Förderung der Familie*, N. 7, 8 et 12.

⁴⁶ FRAGNIÈRE, *Sécurité sociale*, p. 19.

⁴⁷ PERRENOUD, *La protection*, p. 237 et réf. citées.

Intrinsèquement, la politique familiale s'étend inévitablement à de nombreux domaines et constitue une véritable tâche transversale⁴⁸.

- 18 La politique familiale fédérale a été menée de manière relativement disparate⁴⁹. Ainsi, la Confédération a adopté plusieurs lois sur la base de l'ancien article 34^{quinquies} al. 1 Cst. féd. qui lui attribuait le devoir de tenir compte des besoins de la famille. La loi fédérale du 19 mars 1965 sur les subventions pour la construction de logements, la loi fédérale du 9 octobre 1981 sur les centres de consultation en matière de grossesse ou encore la loi fédérale du 4 octobre 2002 sur les aides financières à l'accueil extra-familial pour enfants répondaient ainsi à autant de besoins variés et déconnectés les uns des autres des familles⁵⁰.
- 19 Dans le droit constitutionnel en vigueur, au sein du chapitre relatif aux buts sociaux, la Constitution fédérale confère à la Confédération et aux cantons le devoir de s'engager à ce que « les familles en tant que communautés d'adultes et d'enfants soient protégées et encouragées »⁵¹.

2. Objectifs sous-tendant la politique familiale

- 20 La politique familiale tend à octroyer une protection particulière aux familles, respectivement à leur allouer certaines prestations. Il s'agit dans ce contexte de s'interroger précisément sur les motivations qui aboutissent à ladite politique familiale. Pour l'essentiel, il est reconnu que les familles accomplissent une tâche qui est bénéfique à l'ensemble de la société⁵². Les mesures contemporaines de politiques familiales découlent de différentes motivations⁵³. Quatre d'entre elles peuvent surtout être évoquées.
- 21 En premier lieu, certaines mesures sont fondées sur des considérations d'ordre démographique. Ainsi, la protection de la famille – au sens large – permet d'encourager la procréation et d'assurer la pérennisation de la population, voire

⁴⁸ PERRENOUD, *La protection*, p. 238 et réf. citées. L'auteure cite à ce propos les domaines de la politique de la sécurité sociale, de la politique fiscale et de la politique liée au droit du travail (p. 239 s.).

⁴⁹ GUILLOD/BURGAT, *Droit des familles*, N. 20.

⁵⁰ Pour une présentation plus détaillée des différentes concrétisations législatives de la politique familiale au niveau fédéral, cf. GUILLOD/BURGAT, *Droit des familles*, N. 20 ss.

⁵¹ Art. 41 al. 1 let. c Cst. féd.

⁵² PERRENOUD, *La protection*, p. 238 et réf. citées.

⁵³ Cf. HERLTH/KAUFMANN, *Zur Einführung*, p. 14 ss ; FRAGNIÈRE, *Sécurité sociale*, p. 25 ss.

même son accroissement⁵⁴. *A contrario*, une politique familiale contrariante peut tendre à dissuader la procréation et à freiner la croissance démographique, voire à la renverser⁵⁵. En deuxième lieu, des mesures peuvent être fondées sur des considérations de politiques sociales. Dans ce sens, le système de sécurité sociale repose en partie sur le principe de la subsidiarité⁵⁶ et, dans ce contexte, le cadre familial constitue intrinsèquement le lieu de la première redistribution des revenus et doit être protégé à ce titre⁵⁷. En troisième lieu, des mesures peuvent être fondées sur une volonté spécifique du législateur de garantir et de protéger la vie familiale et l'intimité familiale⁵⁸. En quatrième et dernier lieu, des mesures peuvent découler d'une intention de garantir l'autonomie et la personnalité des différents membres d'une cellule familiale⁵⁹. Dans ces deux derniers contextes, l'appréhension des typologies familiales par le droit permet de respecter au mieux l'application des principes constitutionnels aux familles et aux membres qui les composent.

3. Nécessité d'adaptations législatives ponctuelles

Les récentes évolutions sociétales ne sont pas sans incidence sur la politique familiale à poursuivre et elles impliquent certaines adaptations juridiques. En matière fiscale, il est nécessaire que les différentes formes de communauté de vie soient prises en compte de manière adéquate par le législateur dans le dessein d'adopter des règles juridiques générales et abstraites qui s'alignent au mieux sur les caractéristiques intrinsèques de la société⁶⁰. Cette démarche est particulièrement essentielle eu égard à la concrétisation du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Le législateur doit veiller au respect du principe de l'égalité de traitement entre les différentes communautés de vie et

22

⁵⁴ Notamment, il apparaît que la politique familiale allemande reposait à l'origine – c'est-à-dire dès la fin du 19^e siècle – sur cette motivation. Des raisons économiques mais également militaires sous-tendaient ainsi directement la politique familiale (cf. HERLTH/KAUFMANN, *Zur Einführung*, p. 15 s.).

⁵⁵ La politique de l'enfant unique (« *Ein-Kind-Familienpolitik* ») qui a été menée en Chine entre 1979 et 2015 constitue une bonne illustration des tenants et aboutissants d'une politique familiale contrariante. Voir à ce propos : HOTZ, *Selbstbestimmung im Vertragsrecht*, p. 364 ss, en part. p. 370 s.

⁵⁶ FRAGNIÈRE, *Sécurité sociale*, p. 25.

⁵⁷ HERLTH/KAUFMANN, *Zur Einführung*, p. 16.

⁵⁸ FRAGNIÈRE, *Sécurité sociale*, p. 25.

⁵⁹ FRAGNIÈRE, *Sécurité sociale*, p. 25.

⁶⁰ Dans le même sens : LÜTHI, *Individualbesteuerung*, p. 165.

doit, dans cette optique, se faire une représentation adéquate de leurs caractéristiques. Dans le cadre de leur mandat de protéger et de promouvoir la famille, les autorités restreignaient originellement leur attention à la seule famille traditionnelle. Aujourd'hui, il s'agit de prendre en compte la variété des modèles familiaux et de reconsidérer la définition de la famille au regard de la société contemporaine.

- 23 Le Conseil fédéral reconnaît la nécessité de réformer le droit de la famille afin d'aligner le droit et la politique familiale sur la société contemporaine. Son rapport sur la modernisation de la famille dénote un grand intérêt des autorités quant à différentes questions liées aux récentes évolutions sociétales⁶¹. Bien plus, il transparaît dans ce rapport que les autorités prennent véritablement la mesure du clivage contemporain entre les différentes formes de communautés de vie qui coexistent dans la société et le droit en vigueur qui les méconnaît souvent. En soulignant que le législateur s'était déjà efforcé de tenir compte de toutes les formes de communautés de vie, le Conseil fédéral a notamment relevé que les différences entre les enfants nés de parents mariés ou non mariés n'existent plus ; en saluant aussi l'entrée en vigueur de la loi du 18 juin 2004 sur le partenariat enregistré.
- 24 Le Conseil fédéral se montre circonspect quant à l'approche « ponctuelle » du Parlement lors de la dernière décennie et souligne que « le danger est que le système perde sa cohérence et que certains domaines soient laissés de côté »⁶². Tout à la fois, sous la coupole fédérale, l'approche ponctuelle conserve la préférence des autorités car « les petites révisions ont l'avantage de pouvoir être réalisées rapidement et de se heurter à une moindre résistance sur le plan politique »⁶³. Le Conseil fédéral soutient aussi que si une mise à jour globale du droit suisse devait être préférée, « il [ne serait] pas certain qu'un grand projet d'ensemble ne perdrait pas son unité au cours des délibérations parlementaires à force de modifications de détails »⁶⁴.
- 25 En matière d'imposition des familles, l'approche ponctuelle préconisée par le Conseil fédéral est à notre sens satisfaisante. La concrétisation du principe de l'imposition selon la capacité contributive peut en effet permettre la neutralité de l'imposition quant à l'état civil, sans qu'une réforme plus globale ne soit nécessaire. Dans ce contexte, il s'agit essentiellement de fonder l'impôt sur la

⁶¹ Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, p. 1 ss.

⁶² Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, p. 13.

⁶³ Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, p. 13.

⁶⁴ Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, p. 13.

réalité économique, respectivement sur la situation personnelle et familiale des contribuables⁶⁵. Par conséquent, des problématiques étrangères à la fiscalité ne seront que rarement soulevées dans la présente étude. En tout état de cause, la concrétisation du principe de l'égalité de traitement sera ambitionnée sur le strict plan fiscal. Corollairement, il ne sera pas question de se demander si une discrimination fiscale peut être compensée par la jouissance de privilèges dans un autre domaine juridique.

D. Évolution juridique afférente à l'égalité des genres

La problématique de l'imposition des familles ne peut être abordée sans que soit prise en considération la place de la femme au sein de la société et au sein du ménage. À la suite de l'évolution des mœurs au cours du 20^e siècle, il est rapidement devenu nécessaire et légitime d'amorcer des réformes dans différents domaines juridiques. 26

La conception patriarcale de notre ordre juridique, qui transparaît notamment du Code civil suisse de 1907, s'est estompée au cours du siècle dernier. Quelques vestiges purement terminologiques sont néanmoins encore disséminés parmi diverses normes juridiques et témoignent de l'ancienne conception de notre société conduisant à une inégalité des genres⁶⁶. Le statut juridique des femmes a longtemps été négligé par le Code civil ; et ce n'est par ailleurs qu'en 1988 que les épouses ont obtenu les mêmes droits que leurs maris⁶⁷. En effet, l'épouse perdait auparavant le plein exercice des droits civils à la suite du mariage et se trouvait placée sous la tutelle de son époux, l'art. 160 du Code civil suisse disposant que le mari était le « chef de l'union conjugale ». Plusieurs de ces régimes juridiques et formulations législatives ont récemment été réformés, notamment pour les domaines du droit du nom et du droit de cité en date du 1^{er} janvier 2013⁶⁸. 27

En somme, le droit suisse est aujourd'hui formellement globalement neutre quant à l'égalité des genres. Néanmoins, cette neutralité formelle ne suffit pas 28

⁶⁵ Pour notre appréciation et nos propositions, cf. *infra*, N. 938 ss.

⁶⁶ Cf. not. art. 209 CC et la distinction qui est opérée entre « époux » et « épouse ».

⁶⁷ Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, N. 2.1.2.

⁶⁸ Comparer not. l'ancien art. 161 CC (« La femme acquiert le droit de cité cantonal et communal de son mari sans perdre le droit de cité cantonal et communal qu'elle possédait lorsqu'elle était célibataire ») avec l'art. 161 CC (« Chacun des époux conserve son droit de cité cantonal et communal »).

systématiquement à éliminer toutes les discriminations de la gent féminine dans les faits. En droit fiscal notamment, compte tenu du fait que les épouses travaillent souvent dans une mesure moindre que leurs maris, le régime de l'imposition commune est susceptible de les dissuader de s'insérer sur le marché du travail, respectivement d'augmenter leur taux d'activité⁶⁹. D'une manière générale, il apparaît que les femmes sont sujettes à des discriminations systémiques et persistantes malgré la neutralité formelle du droit suisse. Ainsi, la plus forte proportion du travail ménager effectué par les femmes⁷⁰, les salaires moindres qu'elles perçoivent par rapport aux hommes encore aujourd'hui⁷¹, ou le fait que les familles monoparentales sont le plus souvent constituées d'une mère et de ses enfants⁷² constituent autant de discriminations qui touchent les femmes en Suisse. LEVY résume habilement cet état de fait en constatant que les familles sont « insérées dans la structure inégalitaire de la société »⁷³.

III. Typologie et terminologie des communautés de vie

A. Institutions juridiques

1. Couples mariés, séparés et divorcés

- 29 Les couples mariés fondent l'union conjugale sur un contrat de mariage par lequel un homme et une femme majeurs et capables de discernement manifestent leur volonté de créer une union conjugale régie par la loi⁷⁴. Le mariage est réservé aux couples hétérosexuels, la législation suisse proposant en marge un régime analogue pour les couples de même sexe⁷⁵. Il faut néanmoins relever

⁶⁹ Cf. *infra*, N. 129 ss.

⁷⁰ OFS, Enquête sur les familles, p. 17 ss.

⁷¹ OFS, Communiqué de presse du 31 janvier 2019 sur les inégalités salariales.

⁷² OFS, Portrait de la Suisse, p. 12.

⁷³ LEVY, *Inégalités dans et par la famille*, p. 42.

⁷⁴ Art. 94 al. 1 CC et 159 CC.

⁷⁵ Cf. *infra*, N. 31.

que l'ouverture du mariage aux couples de même sexe a été actée par le Parlement le 1^{er} décembre 2020 et que cette question sera selon toute vraisemblance conduite devant le peuple⁷⁶.

On entend par « couples séparés » les époux qui sont séparés – sous l'angle du droit civil – de fait ou de droit⁷⁷. Un couple est considéré comme divorcé dès le jour de la dissolution du mariage⁷⁸. 30

2. Partenaires enregistrés au niveau fédéral

Depuis le 1^{er} janvier 2007 et l'entrée en vigueur de la LPart⁷⁹, deux personnes de même sexe bénéficient de la possibilité de formaliser leur relation et de bénéficier d'un régime équivalent au mariage. Tandis que le mariage est impossible pour deux personnes du même sexe, le partenariat enregistré n'est corollairement pas ouvert à deux personnes de sexes différents⁸⁰ de telle sorte que ces deux institutions se complètent. 31

3. Partenaires enregistrés au niveau cantonal

a. Remarques générales

Avant l'entrée en vigueur de la LPart, les cantons de Genève, Neuchâtel et Zurich avaient entrepris de légiférer afin de mettre en place un régime cantonal reconnaissant officiellement des unions non maritales. 32

33

⁷⁶ Cf. Dépêche ATS du 1^{er} décembre 2020, Le mariage doit également être accessible aux couples homosexuels ; cf. aussi Conseil fédéral, Communiqué du 29 janvier 2020 ; GALLMETZER, *Folgen der Öffnung der Ehe*, p. 84 ss.

⁷⁷ Pour l'impact de la séparation de fait et de droit pour les impôts directs, cf. *infra*, N. 312 ss.

⁷⁸ Art. 111 ss CC.

⁷⁹ Loi fédérale du 18 juin 2004 sur le partenariat enregistré entre personnes du même sexe (RS 211.231).

⁸⁰ Message LPart, p. 1213 ; DESCHENAUX/STEINAUER/BADDELEY, *Les effets*, N. 65.

Si les lois cantonales genevoise⁸¹ et neuchâteloise⁸² ont subsisté suite à l'entrée en vigueur de la LPart, la loi cantonale zurichoise⁸³ a été abrogée le 1^{er} janvier 2008. Contrairement aux lois romandes susmentionnées, cette loi était uniquement destinée aux couples de même sexe et l'entrée en vigueur de la loi fédérale l'a par conséquent substantiellement vidée de son contenu⁸⁴. Cette loi aménageait notamment une égalité de traitement entre les partenaires enregistrés et les couples mariés sur le plan de l'impôt sur les successions et les donations⁸⁵.

- 34 Ces partenariats enregistrés cantonaux n'ont pas été aménagés sans que des critiques leur soient adressées. Ces partenariats enregistrés permettent, certes, de reconnaître officiellement des unions non maritales et confèrent des droits aux partenaires qui choisissent de ne pas se marier. On leur reproche toutefois d'affaiblir l'institution concurrente du mariage, du fait qu'ils proposent une union officielle dont la protection est moins élevée que celle garantie par le mariage⁸⁶.
- 35 En raison des conséquences juridiques minimales des partenariats enregistrés cantonaux, respectivement de leur neutralité dans le contexte des impôts directs, nous ne reviendrons pas sur ceux-ci ultérieurement. Dès lors, les termes « partenariat enregistré » et « partenaires enregistrés » qualifieront les seuls couples qui ont conclu un partenariat enregistré au sens du droit fédéral.

b. Dans le canton de Genève

- 36 La LPart/GE est entrée en vigueur en 2001 et est destinée aux couples de même sexe et de sexe différent qui souhaitent faire reconnaître leur vie commune et leur statut de couple auprès de l'état civil du domicile de l'un des partenaires⁸⁷.

⁸¹ Loi sur le partenariat du canton de Genève du 15 février 2001 (LPart/GE ; RS/GE E 1 27).

⁸² Loi sur le partenariat enregistré du canton de Neuchâtel du 27 janvier 2004 (LPart/NE ; RS/NE 212.120.10).

⁸³ Loi sur le partenariat enregistré pour les couples de même sexe du canton de Zurich du 21 janvier 2002. À l'instar des partenariats enregistrés neuchâtelois et genevois, le recours à cette institution a été relativement marginal : seuls quelques centaines de couples – majoritairement des couples de deux hommes – se sont enregistrés jusqu'à l'abrogation de la loi (COPUR, *Gleichgeschlechtliche Partnerschaft*, p. 33).

⁸⁴ HERZ, *Zürcher Partnerschaftsgesetz*, N. 12.

⁸⁵ § 4 al. 1 de la loi sur le partenariat enregistré pour les couples du même sexe du canton de Zurich.

⁸⁶ Cf. not. Rapport LPart/NE, p. 6.

⁸⁷ Art. 1 al. 1 LPart/GE.

Pour conclure ce partenariat, il faut que les partenaires soient majeurs et capables de discernement, qu'ils ne soient pas mariés ou liés par un partenariat enregistré fédéral, et enfin qu'au moins l'un d'entre eux soit domicilié dans le canton⁸⁸.

Ce partenariat enregistré a une valeur essentiellement symbolique et sa portée est limitée aux relations entre les partenaires et l'administration cantonale⁸⁹. Ainsi, sur les neuf articles de la LPart/GE, deux seulement déploient des effets pour les partenaires. L'art. 6 al. 1 LPart/GE dispose qu'un partenaire ne peut être entendu qu'à titre de renseignement dans la procédure judiciaire dans le cadre de laquelle son partenaire est partie. L'art. 7 LPart/GE concerne les droits des membres de la fonction publique, en accordant aux partenaires les mêmes droits qu'aux couples mariés.

Sur le plan fiscal, la loi sur le partenariat genevoise ne change aucunement la situation juridique des partenaires, à l'exception de la réglementation particulière concernant l'audition des partenaires dans le cadre d'une procédure administrative⁹⁰.

c. Dans le canton de Neuchâtel

La LPart/NE est également destinée aux couples de sexe différent et de même sexe⁹¹ et est entrée en vigueur quelques années après la loi genevoise sur le partenariat. Le législateur neuchâtelois a souhaité parvenir à une égalité de traitement entre les couples mariés et les couples non mariés dans tous les domaines relevant du droit cantonal⁹². En conséquence, le législateur neuchâtelois a adopté une disposition générale qui établit une application par analogie du régime applicable aux couples mariés pour les partenaires. L'art. 14 al. 1, 2^e phrase, LPart/NE dispose ainsi que « les partenaires sont traités de manière identique à des personnes mariées dans tous les domaines ressortissant au droit

⁸⁸ Art. 2 LPart/GE.

⁸⁹ BONETTI, *Les concubins hétérosexuels*, p. 458.

⁹⁰ Art. 6 al. 2 LPart/GE.

⁹¹ Art. 2 al. 1 LPart/NE.

⁹² Art. 1 LPart/NE. À ce titre, la commission législative a préféré, après délibérations, utiliser les termes « réaliser l'égalité » à l'article 1 LPart/NE, plutôt que de disposer seulement – de manière moins contraignante – que la loi « tend à réaliser l'égalité » (Rapport LPart/NE, p. 11).

cantonal, qu'il s'agisse des droits ou des obligations ». Malgré cette clause générale, les effets du partenariat enregistré neuchâtelois sont fortement limités du fait que l'essentiel des effets typiques d'une telle union relèvent du droit fédéral⁹³. Par rapport au concubinage, le partenariat enregistré cantonal a néanmoins l'avantage de permettre plus facilement la démonstration de la relation de fait pour les partenaires de vie⁹⁴.

- 40 Sur le plan fiscal, les partenaires enregistrés neuchâtelois sont exonérés de l'impôt cantonal sur les successions et les donations entre vifs pour les biens qui leur sont dévolus, pour autant que le partenariat ait duré au moins deux ans⁹⁵.

B. Autres communautés de vie

1. Concubinage

a. Remarques générales

- 41 Au sens commun du terme, on entend par concubinage la vie de couple de deux personnes qui ne sont pas mariées ou liées par un partenariat enregistré⁹⁶. Ainsi, la relation de concubinage est purement factuelle et la volonté des partenaires de fonder réciproquement des droits et des devoirs fait *a priori* défaut⁹⁷. La reconnaissance du concubinage, en dehors du domaine purement fiscal, mérite une attention particulière et fera l'objet d'un examen au sein de la présente section. Nous constaterons que, bien que le concubinage ne soit pas défini dans la loi⁹⁸, les tribunaux suisses ont reconnu aux concubins un besoin de protection

⁹³ Dans le même sens, voir les avis du Conseil d'État neuchâtelois et du professeur GUILLOD lors de l'élaboration de la loi : Rapport LPart/NE, p. 6 et 8.

⁹⁴ Rapport LPart/NE, p. 9.

⁹⁵ Art. 9 al. 1 let. b de la loi neuchâteloise instituant un impôt sur les successions et sur les donations entre vifs du 1^{er} octobre 2002 (LSucc/NE ; RS/NE 633.0).

⁹⁶ GABELLON, *Le contrat*, p. 43.

⁹⁷ BOENTE, *Familienrecht*, p. 249.

⁹⁸ BONETTI, *Les concubins hétérosexuels*, p. 458.

particulier⁹⁹ et se sont attelés à soumettre leur relation à certaines règles¹⁰⁰. Dans ce contexte, ils ont subordonné à sa reconnaissance des conditions spécifiques qui outrepassent parfois la notion de concubinage au sens commun du terme.

b. Absence de prise en compte légale

Le statut juridique des concubins n'a pas été prévu dans la loi, contrairement à celui des époux et des partenaires enregistrés¹⁰¹. Cette absence de réglementation générale découle d'un silence qualifié du législateur¹⁰² et il est exclu selon la jurisprudence et la doctrine majoritaire d'appliquer aux concubins les dispositions sur le mariage par analogie¹⁰³. Dès lors, si les concubins veulent se soumettre aux règles régissant le mariage, ils doivent le prévoir expressément dans une convention. Dans une certaine mesure, ils peuvent également renvoyer subsidiairement au droit matrimonial en prévoyant que les lacunes de la convention soient comblées dans le sens du droit civil¹⁰⁴. 42

Les concubins, contrairement aux couples mariés et aux couples liés par un partenariat enregistré, n'ont manifesté aucune intention de se lier juridiquement l'un à l'autre¹⁰⁵. Les motifs conduisant les concubins à opter pour cette union informelle sont multiples. En 1986, MESSMER, assistant à ce fait de société relativement nouveau, synthétisait déjà – de manière relativement exhaustive – 43

⁹⁹ Voir en particulier l'ATF 108 II 204, JdT 1982 I 570 consid. 3a p. 571 : « Pour certains auteurs, le pseudo-mariage ne mériterait aucune protection juridique [...]. Cette condamnation en bloc est inadmissible [...]. On ne saurait – dans l'intérêt supposé de l'institution du mariage – refuser toute protection juridique à l'union libre ».

¹⁰⁰ Cf. not. ATF 141 I 153 (sur la constitutionnalité de la prise en compte de contributions d'entretien entre concubins dans le budget de l'aide sociale) ; ATF 130 III 765, JdT 2006 II 134 et ATF 106 III 11, JdT 1981 II 145 (sur le calcul du minimum vital de l'art. 93 LP pour les concubins).

¹⁰¹ GABELLON, *Le contrat*, p. 45 ; FOUNTOLAKIS/D'ANDRÈS, *Les effets patrimoniaux*, p. 3.

¹⁰² Plus rarement, des vides juridiques peuvent constituer de véritables lacunes que la jurisprudence comble à juste titre (cf. ATF 124 III 52 consid. 2a/aa p. 54 s. ; BOSSHARDT/HRUBESCH-MILLAUER, *Gemeinschaftliches Eigentum*, p. 104 s. ; BK ZGB-EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, N. 355 ad art. 1).

¹⁰³ ATF 108 II 204, JdT 1982 I 570 consid. 3 p. 571 ; BOSSHARDT/HRUBESCH-MILLAUER, *Gemeinschaftliches Eigentum*, p. 105 ; PICHONNAZ, *Conventions*, p. 677 et réf. citées ; A MARCA, *Couple et entreprise*, p. 207 ; GABELLON, *Le contrat*, p. 46 ; MESSMER, *Die Rechtslage*, p. 57.

¹⁰⁴ PICHONNAZ, *Conventions*, p. 677.

¹⁰⁵ PICHONNAZ, *Conventions*, p. 677.

ces différents motifs : alors que certains concubins envisagent le mariage et conçoivent le concubinage comme un test (« *Probeehe* »), d'autres ne peuvent pas se marier en raison d'obstacles juridiques, et d'autres encore ne veulent pas se marier en raison d'un rejet de l'institution même du mariage ou parce qu'ils n'adhèrent pas aux conséquences légales de celui-ci (soit en raison des conséquences financières, soit par peur de se lier juridiquement)¹⁰⁶. Compte tenu de ces différents motifs, il peut apparaître délicat de leur appliquer par analogie le régime juridique prévu pour les couples mariés. COTTIER et CREVOISIER¹⁰⁷ soutiennent toutefois que le postulat au sens duquel les concubins ne se marient pas en raison d'un rejet des conséquences juridiques du mariage n'est pas nécessairement fondé. Regrettant un manque de données statistiques sur les motifs qui conduisent au concubinage en Suisse, elles avancent des indices qui démontreraient que les conséquences juridiques du mariage ne sont pas nécessairement évitées.

- 44 Le Conseil fédéral considère que, parmi les discussions relatives à la modernisation du droit de la famille, c'est la question de la place à octroyer aux familles de fait dans la loi qui est la plus débattue¹⁰⁸. En d'autres termes, il s'agit fondamentalement de se demander si celles-ci doivent être reconnues légalement et, le cas échéant, de s'interroger sur les contours juridiques à attribuer aux relations entre leurs membres. Le Conseil fédéral retient que la question est connexe à celle de l'appréciation du mariage par la loi en lien avec la portée du droit constitutionnel au mariage et à celles de l'autonomie privée et du libre choix du mode de vie. Il pose en définitive la question ouverte suivante : « jusqu'à quel point le législateur peut-il ou doit-il respecter le choix d'un couple, peut-être réfléchi et consensuel, de ne pas contracter mariage ? ».
- 45 La reconnaissance d'effets juridiques au concubinage est ainsi particulièrement problématique, en ce sens qu'elle est fortement susceptible de porter atteinte à l'autonomie des concubins¹⁰⁹. Néanmoins, il est approprié d'opposer à ce risque le fait que les partenaires manquent de garanties juridiques et que leur situation peut être mise en danger en cas de crise, notamment si devait survenir une grave maladie, un décès ou une rupture de la relation¹¹⁰. La majorité de la doctrine soutient que la possibilité pour les concubins de passer une convention ne suffit

¹⁰⁶ MESSMER, *Die Rechtslage*, p. 52 s ; cf. aussi GABELLON, *Le contrat*, p. 46.

¹⁰⁷ COTTIER/CREVOISIER, *Die nichteheliche Lebensgemeinschaft*, p. 35.

¹⁰⁸ Pour ce paragraphe : Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, N. 4.4.1.

¹⁰⁹ Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, N. 4.4.3.

¹¹⁰ Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, N. 4.4.3.

pas à pallier ces risques de crises¹¹¹. Nous rejoignons la doctrine majoritaire et doutons en particulier que les couples de concubins soient communément suffisamment prévoyants pour anticiper de telles crises. Il est incontestable que le droit en vigueur n'est souvent d'aucune aide pour les concubins qui font face à des difficultés, et c'est bien la partie la plus faible financièrement au sein du couple qui en pâtit le plus souvent.

Dans la règle, le législateur suisse prend en compte les relations de concubinage de manière indirecte, en prévoyant par exemple la possibilité que des parents non mariés puissent détenir l'autorité parentale conjointe sur leurs enfants (art. 298a CC)¹¹². En matière fiscale, le concubinage a aussi été indirectement appréhendé par l'élaboration d'allègements fiscaux en faveur des couples mariés suite à l'arrêt Hegetschweiler¹¹³, lesquels visaient à limiter les inégalités de traitement entre couples mariés et concubins¹¹⁴. 46

c. Concubinage simple et concubinage qualifié

i. Distinction et concubinage simple

La jurisprudence différencie le concubinage simple du concubinage qualifié (ou concubinage stable ; « *qualifiziertes Konkubinat* »)¹¹⁵ ; chacune de ces notions ayant essentiellement été développée dans le domaine des contributions d'entretien entre ex-époux¹¹⁶. Le concubinage simple est admis dès lors que les concubins se soutiennent financièrement¹¹⁷. Ce statut a avant tout une influence quant aux créances d'entretien entre ex-époux ; celles-ci pouvant être diminuées 47

¹¹¹ Cf. not. BÜCHLER, *Vermögensrechtliche Probleme*, p. 68 ss ; COTTIER, *Neuere Rechtsentwicklungen*, p. 129 ; RUMO-JUNGO, *Betreuungsunterhalt*, p. 36 ss ; SCHWENZER/EGLI, *Betreuungsunterhalt*, p. 27 ss.

¹¹² PICHONNAZ, *Conventions*, p. 674.

¹¹³ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37.

¹¹⁴ PICHONNAZ, *Conventions*, p. 674.

¹¹⁵ ATF 134 I 313 consid. 5.5 p. 318 ; ATF 118 II 235 consid. 3a p. 237 ; ATF 114 II 295 consid. 1a p. 297 ; arrêt TF 5A_373/2015 du 2 juin 2016, consid. 4.3.2 ; arrêt TF 5A_86/2013 du 12 mars 2014, consid. 2.3. FOUNTOULAKIS et D'ANDRÈS relèvent que le Tribunal fédéral distingue parfois également le concubinage simple de la communauté de toit et de table, dans laquelle les concubins ne se soutiennent pas mutuellement mais réalisent des économies par rapport au coût de la vie (*Les effets patrimoniaux*, p. 3 s.).

¹¹⁶ FOUNTOULAKIS/D'ANDRÈS, *Les effets patrimoniaux*, p. 4 s.

¹¹⁷ FOUNTOULAKIS/D'ANDRÈS, *Les effets patrimoniaux*, p. 4 s.

lorsque la situation financière de l'un des ex-époux s'est améliorée à la suite d'un concubinage subséquent au divorce¹¹⁸.

ii. Concubinage qualifié

- 48 Le concubinage qualifié, au sens de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, est « une communauté de vie d'une certaine durée, voire durable, entre deux personnes, à caractère en principe exclusif, qui présente une composante tant spirituelle que corporelle et économique, et qui est parfois désignée comme une communauté de toit, de table et de lit »¹¹⁹. L'aspect de la communauté de toit et de table permet de distinguer les concubins des simples relations amoureuses sans ménage commun, tandis que la condition de la communauté de lit écarte les colocations du champ d'application¹²⁰. De cette définition découlent trois conditions cumulatives : l'existence d'un ménage commun, la présence d'une relation exclusive et stable entre les concubins et l'absence de tout lien nuptial ou découlant d'un partenariat enregistré entre eux¹²¹. Le Tribunal fédéral avait dans un premier temps ajouté la condition que les concubins devaient être de sexes différents¹²², avant de revenir sur sa jurisprudence¹²³. Les caractéristiques du concubinage ont été relativisées à mesure que ce mode de vie s'est popularisé et les conditions ont été assouplies au fil des affaires portées devant les tribunaux¹²⁴. Aucune forme ne doit être respectée pour fonder un concubinage et, en l'absence d'une convention par laquelle les concubins font référence

¹¹⁸ Arrêt TF 5A_593/2013 du 20 décembre 2013 : « Lorsque l'époux créancier vit en concubinage avec un nouveau partenaire, il y a lieu d'examiner si, dans le cas concret, il est soutenu financièrement par cette personne. Le cas échéant, sa créance d'entretien est réduite dans la mesure des prestations réellement fournies par le concubin » (consid. 3.3.1) ; cf. FOUNTOULAKIS/D'ANDRÈS, *Les effets patrimoniaux*, p. 4.

¹¹⁹ ATF 138 III 157 consid. 2.3.3 p. 160 s. ; cf. aussi ATF 124 III 52 consid. 2a/bb p. 54 s. ; ATF 118 II 235, JdT 1994 I 331 consid. 3b p. 333 et réf. citées ; arrêt TF 5A_760/2012 du 27 février 2013, consid. 5.1.2.1 ; arrêt TF 5A_613/2010 du 3 décembre 2010, consid. 2.

¹²⁰ MESSMER, *Die Rechtslage*, p. 51 s.

¹²¹ A MARCA, *Couple et entreprise*, p. 206 s. ; GABELLON, *Le contrat*, p. 44.

¹²² ATF 118 II 235 consid. 3b p. 238 ; cf. MESSMER, *Die Rechtslage*, p. 51 s. et réf. citées.

¹²³ ATF 134 V 369 consid. 6.3.1 : « *der Begriff der Lebensgemeinschaft zweier Personen differenziert nicht nach deren Geschlecht. Darunter ist somit eine Gemeinschaft von Personen verschiedenen oder gleichen Geschlechts zu verstehen, was auch dem in der Gesellschaft heute üblichen Sprachgebrauch entspricht* » ; cf. GABELLON, *Le contrat*, p. 43 s.

¹²⁴ FOUNTOULAKIS/D'ANDRÈS, *Les effets patrimoniaux*, p. 5 et réf. citées.

audit statut, les autorités se déterminent en procédant à une analyse de l'ensemble des circonstances¹²⁵.

La condition du ménage commun ne doit pas être appréciée de manière trop restrictive. Si les concubins ne peuvent pas habiter ensemble, pour des raisons professionnelles par exemple, la condition peut être remplie s'il ressort des circonstances concrètes du cas d'espèce que les concubins se prêtent assistance et soutien économique de manière similaire à des couples mariés¹²⁶. Aussi, l'existence de relations sexuelles n'est pas une caractéristique essentielle du concubinage¹²⁷. Une appréciation de l'ensemble des circonstances doit également être opérée dans ce contexte¹²⁸. 49

La deuxième condition impose que la relation soit exclusive et stable. Le premier aspect exprime la nécessité que la relation se limite à deux personnes¹²⁹, mais il ne requiert pas que les concubins ne soient pas liés à une personne tierce par un mariage ou par un partenariat enregistré (pour autant que la vie commune soit suspendue)¹³⁰. La condition de la stabilité de la relation ne se quantifie pas précisément dans le temps, mais exige bien plutôt des concubins qu'ils aient une intention partagée de vivre ensemble durant une certaine durée¹³¹. Le Tribunal fédéral a toutefois établi la présomption réfragable que le concubinage est stable lorsqu'il a duré au moins cinq ans¹³². Une durée moindre peut également être retenue. Ainsi, le Tribunal cantonal fribourgeois a considéré – à juste titre selon le Tribunal fédéral – qu'un concubinage de trois ans pouvait être qualifié de stable en raison des autres circonstances¹³³. Les enjeux de l'affaire litigieuse ont également une influence sur l'appréciation de la durée du concubinage par les tribunaux¹³⁴. 50

¹²⁵ JUNGO, *Faktische Lebenspartner*, p. 7.

¹²⁶ ATF 118 II 235, JdT 1994 I 331 consid. 3b p. 333 ; A MARCA, *Couple et entreprise*, p. 207 ; PICHONNAZ, *Conventions*, nbp 6 p. 672.

¹²⁷ GABELLON, *Le contrat*, p. 43.

¹²⁸ ATF 134 V 369 consid. 7.1 p. 380 ; GABELLON, *Le contrat*, p. 44 et réf. citées.

¹²⁹ GABELLON, *Le contrat*, p. 44.

¹³⁰ A MARCA, *Couple et entreprise*, p. 207 ; GABELLON, *Le contrat*, p. 44 ; PICHONNAZ, *Conventions*, p. 673.

¹³¹ A MARCA, *Couple et entreprise*, p. 207 ; GABELLON, *Le contrat*, p. 44.

¹³² ATF 138 III 97 consid. 3.4.2 p. 104 ; ATF 134 I 313 consid. 5.5 p. 318 ; ATF 118 II 235 consid. 3a p. 237 ; ATF 114 II 295 consid. 1a p. 297 ; arrêt TF 5A_373/2015 du 2 juin 2016, consid. 4.3.2 ; arrêt TF 5A_593/2013 du 20 décembre 2013, consid. 3.3.2 ; FOUNTOLA-KIS/D'ANDRÈS, *Les effets patrimoniaux*, p. 4.

¹³³ Arrêt TF 5A_593/2013 du 20 décembre 2013, consid. 3.4.

¹³⁴ ATF 138 III 157 consid. 2.3.3 p. 161 ; A MARCA, *Couple et entreprise*, p. 207 et réf. citées.

- 51 Enfin, les partenaires de vie ne doivent pas être unis par les liens d'un mariage ou d'un partenariat enregistré¹³⁵, auxquels cas on leur appliquera inévitablement les régimes légaux concurrents.

d. Qualification de société simple

- 52 En l'absence d'une intention commune des concubins de l'exclure expressément¹³⁶, la jurisprudence considère que la relation de concubinage est régie par un contrat de société simple (art. 530 ss CO)¹³⁷. Ce contrat peut être conclu par actes concluants¹³⁸, ce qui est admis dès lors que les partenaires, consciemment, s'engagent économiquement au-delà de ce qui serait attendu d'une simple relation personnelle, dans la volonté de poursuivre un but commun¹³⁹.
- 53 À l'origine, cette qualification n'a pas été accordée par les tribunaux sans une certaine réticence¹⁴⁰. Le caractère insolite de cette solution est du reste révélateur de la carence de réglementation concernant les relations concubines. Comme le remarquent FOUNTOULAKIS et D'ANDRÈS, l'application singulière des dispositions régissant les sociétés simples aux concubins n'est pas aisée et « implique d'analyser les problèmes juridiques des couples non mariés et les enjeux de protection qui les concernent [...] et d'en tenir compte lors de l'application d'un droit qui ne leur est originellement pas destiné »¹⁴¹. Ces auteurs concluent par ailleurs leur contribution par une critique, pertinente à notre sens, du caractère paradoxal de cette solution :

« Alors que les juges fédéraux refusent d'appliquer par analogie aux concubins les règles du droit matrimonial des époux, prétextant que les couples non mariés n'ont justement pas souhaité être liés par un régime juridique particulier, ils n'hésitent pas

¹³⁵ A MARCA, *Couple et entreprise*, p. 207 ; GABELLON, *Le contrat*, p. 44

¹³⁶ Cf. en particulier FOUNTOULAKIS/D'ANDRÈS, *Les effets patrimoniaux*, p. 10 ss.

¹³⁷ Cf. arrêt TF 5A_62/2015 du 28 avril 2015, consid. 3.2.1 ; ATF 109 II 228, JdT 1984 I 482 consid. 2b p. 484 ; ATF 108 II 204, JdT 1982 I 570 consid. 6 p. 572 ; GABELLON, *Le contrat*, p. 47 ; PICHONNAZ, *Conventions*, p. 675 et réf. citées ; FOUNTOULAKIS/D'ANDRÈS, *Les effets patrimoniaux*, p. 2.

¹³⁸ A MARCA, *Couple et entreprise*, p. 216.

¹³⁹ ATF 108 II 204 consid. 4 p. 208 s. ; BOSSHARDT/HRUBESCH-MILLAUER, *Gemeinschaftliches Eigentum*, p. 107 ; MUHEIM, *La prétention en entretien post-rupture*, p. 160.

¹⁴⁰ Cf. not. arrêt du Tribunal cantonal fribourgeois du 16 mars 1982, in : RSJ 1984 p. 358 s. ; arrêt du Tribunal cantonal vaudois du 3 décembre 1975, in : RSJ 1979 p. 132 ; FOUNTOULAKIS/D'ANDRÈS, *Les effets patrimoniaux*, p. 2.

¹⁴¹ FOUNTOULAKIS/D'ANDRÈS, *Les effets patrimoniaux*, p. 2.

à retenir entre eux l'existence d'une société simple qui, à défaut de précision contraire, crée un régime légal proche de celui du régime matrimonial de la communauté des biens non réduite »¹⁴².

Alors que le Tribunal fédéral soutient que l'application du droit de la société simple « apporte une part de solution aux inégalités sociales qui découlent de la rupture du couple »¹⁴³, PICHONNAZ¹⁴⁴ est d'avis que l'on devrait plutôt qualifier le concubinage de contrat *sui generis* de durée. D'après cet auteur, cette qualification plus souple – qui renverrait largement au pouvoir d'appréciation du juge – permettrait d'obtenir les solutions juridiques les plus appropriées aux circonstances des cas particuliers. Bien que le régime juridique de la société simple soit jalonné de normes de nature dispositive¹⁴⁵ et qu'il demeure globalement flexible (le contrat pouvant notamment être passé par actes concludants et le juge étant conduit à examiner les circonstances concrètes du concubinage afin de déterminer le contenu du contrat¹⁴⁶), son application peut en effet s'avérer parfois inappropriée pour le concubinage. Par exemple, l'art. 537 al. 3 CO dispose qu'aucune indemnité n'est accordée pour le travail personnel, et la personne s'occupant du ménage peut ainsi être désavantagée au moment de la dissolution de la société simple.

2. Familles monoparentales

Les familles monoparentales sont composées d'une personne seule vivant en commun avec au moins un enfant dont elle assume l'entretien. Cette situation familiale peut résulter d'un événement non désiré, tel qu'un divorce ou le décès

¹⁴² FOUNTOULAKIS/D'ANDRÈS, *Les effets patrimoniaux*, p. 34.

¹⁴³ FOUNTOULAKIS/D'ANDRÈS, *Les effets patrimoniaux*, p. 7.

¹⁴⁴ PICHONNAZ, *Conventions*, p. 675.

¹⁴⁵ Cf. par ex. : art. 532 al. 2, 533, 535 al. 1 et 540 al. 1 CO. Pour un exposé détaillé, cf. FOUNTOULAKIS/D'ANDRÈS, *Les effets patrimoniaux*, p. 25 ss.

¹⁴⁶ Cf. not. arrêt TF 4A_441/2007 du 17 janvier 2008, consid. 4 (concernant les contributions d'entretien entre concubins après leur séparation) : « La demanderesse expose que les parties vivaient une union en tous points semblable à un mariage, jusqu'à décider de mettre au monde un enfant et de l'éduquer ensemble ; elle insiste sur le fait qu'en cessant d'exercer sa profession, selon le désir de son compagnon, elle a perdu toute autonomie financière. Elle affirme qu'une femme bénéficiant d'une formation supérieure, instruite et intelligente, ne saurait avoir accepté cette situation sans qu'une « protection adéquate » ait été convenue en prévision d'une hypothétique séparation ». Après avoir analysé le comportement du défendeur, le Tribunal fédéral juge que les concubins n'ont pas conclu de convention pour l'entretien post-séparation et que l'application de l'art. 18 al. 1 CO ne permet pas de constater un accord de droit entre les parties.

du conjoint, ou découler de la volonté du parent. La plupart de ces ménages sont constitués d'une mère et de ses propres enfants¹⁴⁷. Statistiquement enfin, il est utile de relever que les familles monoparentales se trouvent plus souvent dans des situations de précarité financière que les autres formes de communauté de vie¹⁴⁸.

3. Familles recomposées

- 56 Une famille dite « recomposée » est constituée d'un couple vivant avec au moins un enfant issu d'un premier lit. Si cette forme de communauté de vie s'apparente à un concubinage, l'appréhension légale peut toutefois différer en raison des liens de parenté particuliers qui caractérisent les familles recomposées. Ainsi, en droit fiscal, l'attribution de la déduction pour enfant¹⁴⁹ et du barème parental suit une logique toute différente¹⁵⁰. Plus généralement, la situation particulière des familles recomposées n'est que très rarement expressément appréhendée par la loi¹⁵¹.
- 57 Dans le présent travail et sauf indication expresse du contraire, les familles recomposées sont englobées dans les terminologies relatives au mariage et au concubinage (selon l'état civil des parents).

4. Parents nourriciers

- 58 On entend par parents nourriciers les parents qui élèvent un ou plusieurs enfants en l'absence de tout lien de filiation juridique¹⁵². Pour cette définition, il n'importe pas de distinguer si les parents légaux versent ou non aux parents nourriciers une compensation financière afin de prendre en charge les frais d'entretien de l'enfant, bien que de telles contributions d'entretien engendrent néanmoins des conséquences fiscales¹⁵³.

¹⁴⁷ OFS, Portrait de la Suisse, p. 12.

¹⁴⁸ OFS, Portrait de la Suisse, p. 12.

¹⁴⁹ Cf. *infra*, N. 501 ss.

¹⁵⁰ Cf. *infra*, N. 591 ss.

¹⁵¹ Cf. néanmoins : art. 299 CC et 27 LPart ; Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, p. 34.

¹⁵² Art. 252 CC.

¹⁵³ Cf. not. *infra*, N. 501 ss et 591 ss.

5. Colocataires

Les colocataires sont des personnes qui – sans être mariées, concubines ou partenaires enregistrés et à l'exclusion également des familles monoparentales – vivent ensemble dans un ménage commun. Le statut des colocataires ne fait pas l'objet d'une réglementation particulière en Suisse, et les règles relatives aux sociétés simples leur sont usuellement appliquées¹⁵⁴. Pour l'essentiel, la loi dispose tout au plus que les colocataires peuvent signer conjointement le contrat de bail ou peuvent passer un contrat de sous-location entre eux¹⁵⁵. 59

En présence de situations mixtes (lorsque par exemple deux concubins partagent leur logement avec une personne célibataire), le terme de colocation demeure adéquat pour désigner l'ensemble des rapports qu'entretiennent ces personnes. 60

C. Précisions terminologiques

1. Couples mariés

Sur le plan terminologique et dans le cadre du présent travail, les termes « époux » et « conjoints » ainsi que ceux relatifs à leur union et à leur désunion se réfèrent aux couples mariés et aux partenaires enregistrés (mais à l'exclusion des concubins). Cette approche terminologique se justifie pour des raisons de lisibilité du fait que les caractéristiques de ces couples sont largement similaires, respectivement que les partenaires enregistrés sont imposés comme les époux. 61

2. Partenaires de vie

La terminologie « partenaires de vie » renvoie à tous les couples indépendamment de l'état civil. Elle concerne ainsi les époux, les partenaires enregistrés ainsi que les concubins. Cette terminologie sera notamment reprise dans le contexte de la déduction pour partenaire de vie que nous proposerons¹⁵⁶. 62

¹⁵⁴ Cf. not. RANZANICI CIRESA, *Communauté de vie non maritale*, N. 1188 ss.

¹⁵⁵ Art. 262 CO.

¹⁵⁶ Cf. *infra*, N. 1458 ss.

3. Couples à un revenu et couples à deux revenus

- 63 Dans le contexte de l'impôt sur le revenu, la structure des revenus du couple a fréquemment une influence sur la charge fiscale. En conséquence, les couples à un revenu seront fréquemment distingués des couples à deux revenus. Dans un souci de lisibilité et selon le contexte, les termes « couples à un revenu » englobent également les couples pour lesquels la majorité des revenus est perçue par l'un des partenaires de vie¹⁵⁷. En fonction du contexte également, notamment en lien avec la déduction pour double activité lucrative, il s'agira aussi de comprendre que les termes « couples à deux revenus » ne visent que les couples qui perçoivent deux revenus provenant d'activités lucratives.
- 64 Les termes « couples à un revenu » et « couples à deux revenus » se rapportent tant aux couples de personnes de sexes différents qu'aux couples de personnes de même sexe. Cette terminologie se veut enfin indépendante de l'état civil des contribuables.

4. Familles monoparentales

- 65 Les dégrèvements fiscaux élaborés à l'attention des familles monoparentales visent ordinairement aussi les concubins avec enfants et les familles recomposées¹⁵⁸. Bien que la portée de ces dégrèvements soit parfois différente, il demeure néanmoins usuel de les rapporter à la question juridique de l'imposition des familles monoparentales¹⁵⁹.
- 66 À l'instar de l'approche suivie pour les personnes seules, il est assumé que la contextualisation suffit à l'interprétation de la terminologie relative aux familles monoparentales. Ainsi, à défaut de toute précision, cette terminologie devra être entendue largement dans le contexte du droit fédéral en vigueur (englobant toute personne imposée séparément et subvenant à l'essentiel de l'entretien d'un enfant ou d'une personne nécessiteuse). À l'inverse, cette terminologie se rapportera aux seuls contribuables vivant effectivement seuls ou avec des enfants dans le contexte – par exemple – de la déduction bernoise pour ménage indépendant¹⁶⁰. En tout état de cause, les questions juridiques abordées seront adéquatement introduites afin d'écarter toute confusion terminologique.

¹⁵⁷ Pour une délimitation similaire, cf. not. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 16.

¹⁵⁸ Cf. not. art. 36 al. 2 LIFD.

¹⁵⁹ Cf. not. Message dégrèvement des familles, p. 4261.

¹⁶⁰ Cf. *infra*, N. 563 ss.

5. Personnes seules

Les qualificatifs « personnes seules » et « personnes vivant seules » visent, par définition, les contribuables qui tiennent un ménage indépendamment du concours de toute autre personne. Un quiproquo découle néanmoins du fait que le droit fiscal ne reconnaît ordinairement ni le concubinage ni la colocation, et que la terminologie juridique relative aux personnes seules englobe dès lors souvent des personnes vivant dans de véritables communautés de vie¹⁶¹. Les époux imposés séparément sont parfois également visés par cette terminologie dans la loi¹⁶². 67

Nous renonçons à établir une distinction terminologique propre et estimons que les qualificatifs susmentionnés peuvent être adéquatement compris par le lecteur selon le contexte. Généralement, lorsqu'il est question du droit en vigueur et à défaut de précision, il s'agit d'entendre par « personnes seules » tout contribuable sans enfant à charge et qui ne vit pas en ménage commun avec son époux ou son partenaire enregistré¹⁶³. À l'inverse, les mêmes termes ne se réfèrent qu'aux personnes qui vivent effectivement seules ou avec leurs enfants lorsqu'il est question d'élaborer une déduction pour ménage indépendant ; cette déduction visant précisément à tenir compte de l'effet de synergie manqué par ces seuls contribuables (comparativement notamment aux concubins)¹⁶⁴. 68

6. Enfants et enfants majeurs

Sans exception, les normes fiscales suisses prévoient des dégrèvements pour les enfants des contribuables à la condition que ceux-ci subviennent à tout ou partie de leur entretien¹⁶⁵. Dans ce sens et sauf indication du contraire, l'utilisation de toute terminologie relative aux enfants induit que leur entretien est assuré par les parents. À titre d'illustration, les termes « couples mariés avec enfants » définissent les couples mariés qui assurent l'entretien d'au moins un enfant (mineur ou majeur en formation). Souvent, une précision sera néanmoins apportée pour souligner le caractère impératif de l'existence d'un entretien. Dans 69

¹⁶¹ Comparer par exemple le titre de l'art. 38 LCdir/NE avec la lettre de l'alinéa 2.

¹⁶² Cf. not. art. 40 al. 3 LI/BE. *A contrario*, cf. art. 36 al. 2 LIFD.

¹⁶³ Cf. *infra*, N. 307 ss.

¹⁶⁴ Cf. *infra*, N. 1338 ss.

¹⁶⁵ En lien avec la déduction pour enfant, cf. *infra*, N. 486 ss.

ce cadre, les termes « enfants à charge » et « enfants entretenus » ont la même signification.

- 70 Aussi, les lois fiscales suisses permettent la déductibilité de l'entretien des enfants majeurs à la condition supplémentaire qu'ils poursuivent un apprentissage ou des études¹⁶⁶. Dans ce contexte, les termes « enfants majeurs » désignent ces seuls enfants en formation.

D. Discussion

- 71 La question de la reconnaissance légale des communautés de vie renvoie intrinsèquement à la problématique de la conformité du droit par rapport à la société et aux mœurs. Comme le résume SANDOZ, « pour que le droit soit utile, il doit pouvoir être obéi et pour qu'il le soit, il faut que les règles élaborées soient ressenties comme légitimes » et « cela implique une exigence particulière : la conformité aux mœurs et à la culture dominantes »¹⁶⁷.
- 72 Or, le droit suisse n'a suivi l'évolution des modes de communautés de vie que par des adaptations ponctuelles. Aussi, le pouvoir judiciaire joue souvent un rôle crucial et pallie les carences légales quant au traitement juridique des différentes formes de communautés de vie. À ce jour, de nombreux domaines n'ont pas encore entièrement assimilé les évolutions sociétales et les tribunaux sont, faut-il le rappeler, fortement limités par le principe de la séparation des pouvoirs dans ce contexte. A notre sens, des réformes législatives sont aujourd'hui inéluctables afin que le système juridique suisse appréhende convenablement les différentes formes de communautés familiales, dont notamment celle du concubinage¹⁶⁸.

¹⁶⁶ Cf. not. art. 35 al. 1 let. a LIFD.

¹⁶⁷ SANDOZ, *Quelques thèses*, p. 811.

¹⁶⁸ Cf. not. BÜCHLER, *Vermögensrechtliche Probleme*, p. 84 ss ; RUMO-JUNGO, *Betreuungsunterhalt*, 22 ss (concernant les contributions d'entretien entre concubins) ; COTTIER/CREVOISIER, *Die nichteheliche Lebensgemeinschaft*, p. 37 s. (concernant la liquidation patrimoniale en présence d'une relation concubine).

IV. Contours de différentes institutions de droit civil

A. Remarques liminaires

Les questions fiscales relatives à l'imposition des personnes physiques sont souvent dépendantes de plusieurs notions de droit civil. À titre d'illustrations, l'imposition commune est notamment fonction de l'état civil des contribuables¹⁶⁹, tandis que l'autorité parentale conjointe constitue une condition pour le partage de la déduction pour enfant¹⁷⁰. 73

Sans prétendre à l'exhaustivité, cette section ambitionne de dresser les contours essentiels de plusieurs institutions de droit civil utiles à l'appréhension de la problématique de l'imposition des familles en Suisse. 74

B. États civils

Les états civils sont régis par l'ordonnance sur l'état civil du 28 avril 2004 (ci-après : OEC)¹⁷¹. Parmi les données saisies dans le registre, l'art. 7 al. 2 OEC liste notamment le mariage, la dissolution du mariage, le partenariat et la dissolution du partenariat. Par voie de conséquence, les statuts civils suivants sont attribués aux citoyens : célibataire ; marié/divorcé/veuf/non marié ; lié par un partenariat enregistré/partenariat dissous (judiciairement/par décès/ensuite de déclaration d'absence)¹⁷². 75

La législation lie parfois certains droits et obligations à l'état civil des citoyens, respectivement à l'existence d'une relation réglée dans la loi¹⁷³. Dans le cadre de la présente étude, l'état civil conserve une importance déterminante dans la mesure où il influence encore aujourd'hui lourdement l'imposition des personnes physiques en Suisse¹⁷⁴. 76

¹⁶⁹ Cf. not. art. 36 al. 2 LIFD.

¹⁷⁰ Cf. art. 35 al. 1 let. a, 2^e partie, LIFD.

¹⁷¹ RS 211.112.2.

¹⁷² Art. 8 let. f OEC.

¹⁷³ Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, ch. 4.5.2, p. 30.

¹⁷⁴ Pour un approfondissement des questions relatives à l'état civil et à l'opportunité de réformes, voir en particulier : Conseil fédéral, Rapport examen des états civils, p. 1 ss.

C. Régimes matrimoniaux

1. Remarques générales

- 77 Le droit matrimonial détermine le statut des époux quant à leurs biens et « comprend les règles par lesquelles s'exprime l'influence que le mariage exerce de quelque façon sur le sort du patrimoine des époux, aussi bien en ce qui concerne les rapports juridiques entre les époux que pour leurs rapports avec des tiers »¹⁷⁵. Les biens concernés sont de natures très variées, et peuvent constituer des droits de propriété, des droits réels limités, des droits de la propriété intellectuelle, des créances (indépendamment de leur nature), ou encore des droits accessoires de créances. Le droit matrimonial régit tant la propriété des biens que la gestion, la jouissance et la disposition de ces biens par les époux. Il régit également le régime de responsabilité des conjoints pour leurs dettes ainsi que les droits des époux en cas d'exécution forcée contre l'un d'eux. Enfin, et il s'agit ici de l'élément le plus notoire, le régime matrimonial règle les intérêts des époux à la fin du régime¹⁷⁶.
- 78 Depuis le 1^{er} janvier 1988¹⁷⁷, le droit civil suisse propose aux époux trois régimes matrimoniaux (exhaustivement¹⁷⁸), à savoir le régime ordinaire (ou subsidiaire) de la participation aux acquêts et les régimes conventionnels de la communauté de biens et de la séparation de biens¹⁷⁹. L'art. 181 CC dispose que le régime ordinaire des époux est le régime de la participation aux acquêts, les conjoints pouvant opter pour un autre régime matrimonial par contrat de mariage. Les époux peuvent subséquentement modifier le régime matrimonial avec effets rétroactifs à la date du mariage¹⁸⁰.
- 79 Les partenaires enregistrés sont quant à eux soumis à un régime équivalent à celui de la séparation de biens, par application des art. 18 ss LPart¹⁸¹. En vertu de l'art. 25 al. 1 LPart, ils demeurent libres – sous certaines conditions d'ordre

¹⁷⁵ DESCHENAUX/STEINAUER/BADDELEY, *Les effets*, N. 751 ; cf. aussi HAUSHEER/GEISER/AEBI MÜLLER, *Das Familienrecht*, N. 11.01 ad § 11.

¹⁷⁶ Pour ce § : DESCHENAUX/STEINAUER/BADDELEY, *Les effets*, N. 751 ss.

¹⁷⁷ RO 1986 122 ; cf. Message effets généraux du mariage, p. 1179 ss.

¹⁷⁸ DESCHENAUX/STEINAUER/BADDELEY, *Les effets*, N. 761 et réf. citées.

¹⁷⁹ HAUSHEER/GEISER/AEBI MÜLLER, *Das Familienrecht*, N. 11.04 ad § 11 ; FamKomm ZGB-STECK/FANKHAUSER, *Vorbemerkungen zu Art. 196-220*, N. 4 s.

¹⁸⁰ Cf. not. ATF 141 III 49 ; DE LUZE/PAGE/STOUDMANN, CA Famille, N. 1.1 ad art. 181.

¹⁸¹ DESCHENAUX/STEINAUER/BADDELEY, *Les effets*, N. 769 ; GUILLOD/BURGAT, *Droit des familles*, N. 538.

formel – de convenir d’une réglementation spéciale pour le partage de leurs biens. Dans ce cadre, ils peuvent par exemple opter pour l’application de la réglementation relative au régime de la participation aux acquêts¹⁸².

2. Catalogue des régimes matrimoniaux

a. Participation aux acquêts

Si les époux n’ont pas opté pour un autre régime matrimonial par contrat de mariage, ils sont soumis au régime matrimonial ordinaire de la participation aux acquêts (« *Errungenschaftsbeteiligung* »)¹⁸³. Par l’application de ce régime, les biens des époux sont répartis en quatre masses distinctes, chaque époux ayant des biens propres d’une part et des acquêts d’autre part¹⁸⁴. La loi fournit une liste exemplative des biens attribués aux acquêts et définit également les biens propres légaux¹⁸⁵. Dans une certaine mesure¹⁸⁶, les époux peuvent conventionnellement définir une autre répartition¹⁸⁷. 80

Constituent exhaustivement des biens propres légaux les effets d’un époux exclusivement affectés à son usage personnel, les biens qui lui appartiennent au début du régime ou qui lui échoient ensuite par succession ou à un autre titre gratuit, les créances en réparation d’un tort moral et les biens acquis en remploi des biens propres¹⁸⁸. Les acquêts d’un époux englobent notamment le produit de son activité lucrative, les sommes versées par des institutions d’assurance ou de prévoyance et les dommages-intérêts dus à raison d’une incapacité de travail, les revenus de ses biens propres et les biens acquis en remploi de ses acquêts¹⁸⁹. 81

Durant le mariage, chaque époux est propriétaire de ses biens propres et de ses acquêts et en a l’administration, la jouissance et la disposition¹⁹⁰. À la dissolution du régime, chaque époux reprend ses biens propres ainsi que ses acquêts. 82

¹⁸² GUILLOD/BURGAT, *Droit des familles*, N. 538 et 545 s.

¹⁸³ Art. 181 CC.

¹⁸⁴ Art. 196 CC ; cf. DESCHENAUX/STEINAUER/BADDELEY, *Les effets*, N. 758.

¹⁸⁵ Art. 197-198 CC.

¹⁸⁶ Concernant les limites de cette liberté conventionnelle, cf. not. CPra Matrimonial-GUILLOD, N. 4 ad art. 199.

¹⁸⁷ Art. 199 CC.

¹⁸⁸ Art. 198 CC.

¹⁸⁹ Art. 197 al. 2 CC.

¹⁹⁰ Art. 201 al. 1 CC.

Pour les acquêts toutefois, l'époux devient débiteur envers son conjoint d'une somme correspondant à la moitié du bénéfice qu'il a réalisé pendant la durée du régime¹⁹¹.

b. Communauté des biens

- 83 Le régime de la communauté de biens (« *Güterverbindung* ») distingue trois masses de biens, à savoir celle des biens communs – qui appartient indivisément aux deux époux – et celles des biens propres de chaque époux¹⁹². Les biens propres comprennent uniquement les effets exclusivement destinés à l'usage personnel de chacun des époux et des éventuelles créances en réparation d'un tort moral et tous les autres biens appartiennent dès lors à la masse des biens communs¹⁹³.
- 84 Le partage des biens est régi par des règles distinctes en fonction de la cause de la fin du régime. Ainsi, l'art. 241 al. 1 et 2 CC dispose que, à défaut de dispositions particulières dans le contrat de mariage, la communauté de biens se partage par moitié entre les époux ou leurs héritiers lorsque la communauté de biens prend fin par le décès d'un époux ou par l'adoption d'un autre régime. En présence d'un divorce (ou d'une fin du régime équivalente telle qu'une séparation de corps), le législateur a considéré que le régime ne devait pas déployer des effets aussi importants¹⁹⁴. Dans ce contexte, l'art. 242 al. 1 et 2 CC dispose ainsi que chacun des époux reprend ceux des biens communs qui auraient formé ses biens propres sous le régime de la participation aux acquêts.

c. Séparation de biens

- 85 Le régime matrimonial de la séparation de biens (« *Gütertrennung* ») laisse à chaque époux l'administration, la jouissance et la disposition de ses biens¹⁹⁵, à l'instar de ce qui prévaut dans le régime de la participation aux acquêts¹⁹⁶. Le

¹⁹¹ Art. 215 CC ; DESCHENAUX/STEINAUER/BADDELEY, *Les effets*, N. 760.

¹⁹² Art. 222 CC ; HAUSHEER/GEISER/AEBI MÜLLER, *Das Familienrecht*, N. 13.03 ss ad § 13.

¹⁹³ Art. 222 al. 1 et 225 al. 2 CC.

¹⁹⁴ DESCHENAUX/STEINAUER/BADDELEY, *Les effets*, N. 762.

¹⁹⁵ Art. 247 CC.

¹⁹⁶ DESCHENAUX/STEINAUER/BADDELEY, *Les effets*, N. 763.

partage des biens à la dissolution du régime demeure néanmoins diamétralement différent, dans la mesure où aucun partage du bénéfice n'est alors effectué¹⁹⁷.

D. Autorité parentale et garde des enfants

En l'absence d'une définition légale de l'autorité parentale, la doctrine l'appréhende comme étant « la responsabilité et le pouvoir légal des parents de prendre les décisions nécessaires pour l'enfant mineur »¹⁹⁸. Depuis le 1^{er} juillet 2014, l'autorité parentale est dans la règle attribuée aux deux parents indépendamment de leur état civil¹⁹⁹. L'introduction de l'autorité parentale conjointe repose, d'après le message du Conseil fédéral, essentiellement sur l'idée que le divorce ne concerne pas la relation des parents avec leurs enfants mais celle des parents entre eux²⁰⁰. En se démarquant d'une partie de la doctrine qui était défavorable à l'attribution d'une autorité parentale conjointe, car elle doutait de l'aptitude des parents divorcés à collaborer de façon durable à l'éducation des enfants²⁰¹, le législateur a préféré ce régime en considérant notamment le bien-être des enfants ainsi que les évolutions sociétales²⁰². 86

En cas de divorce, l'autorité parentale est attribuée dans la règle aux deux parents par le juge, à moins que le bien de l'enfant commande une autorité parentale exclusive²⁰³. L'autorité parentale exclusive doit toutefois demeurer une « exception strictement limitée » au sens de la jurisprudence fédérale²⁰⁴. Ainsi, le maintien purement formel de l'autorité parentale conjointe aux dépens du bien de l'enfant doit être absolument évité. 87

L'autorité parentale ne peut pas être attribuée à des tiers. Pour autant, les art. 299 CC et 27 LPart disposent que le beau-parent a le droit et le devoir d'assister son conjoint – respectivement son partenaire – de façon appropriée dans 88

¹⁹⁷ DESCHENAUX/STEINAUER/BADDELEY, *Les effets*, N. 763.

¹⁹⁸ CR CC I-VEY, N. 1 ad art. 296.

¹⁹⁹ Art. 296 al. 2 CC.

²⁰⁰ Message sur l'état civil, p. 128.

²⁰¹ ATF 133 II 305 consid. 7.2 p. 314 ; Message sur l'état civil, p. 130 et réf. citées.

²⁰² Message sur l'état civil, p. 131 s.

²⁰³ Art. 298 al. 1 CC.

²⁰⁴ ATF 141 III 472, JdT 2016 II 360, consid. 4.6 s. p. 135 s.

l'exercice de l'autorité parentale à l'égard des enfants et de le représenter lorsque les circonstances l'exigent²⁰⁵.

- 89 À la fin de la vie commune et en cas d'autorité parentale conjointe des parents, la garde des enfants peut être confiée à un des parents (garde exclusive) ou aux deux parents (garde alternée)²⁰⁶. Sur demande des parents, le juge examine la possibilité d'une garde alternée selon le bien de l'enfant²⁰⁷. Bien que le mode de la garde alternée ait la préférence du législateur, les parents conservent ainsi le soin d'aménager librement la garde des enfants²⁰⁸.

E. Contributions d'entretien

1. Remarques générales

- 90 À la suite d'un divorce ou d'une séparation de droit ou de fait, les obligations de verser des contributions d'entretien trouvent leur fondement dans le droit à la réparation des dommages résultant du divorce, dans la solidarité post-matrimoniale et enfin dans la nécessité de compenser les désavantages qui ont découlé du mariage²⁰⁹. Le droit du divorce poursuit la logique du *clean break* et vise à permettre aux ex-conjoints de recouvrer le plus rapidement possible leur indépendance financière²¹⁰.
- 91 Les contributions d'entretien versées à l'attention des enfants majeurs font l'objet d'un traitement fiscal particulier. Quand bien même lesdites contributions seraient versées à la suite d'un divorce ou d'une séparation de droit ou de fait²¹¹, celles-ci ne sont pas déductibles auprès du parent débirentier et sont exonérées

²⁰⁵ On peut parler dans ce contexte de « forme mineure d'autorité » (cf. Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, ch. 5.2.2, p. 33 s.).

²⁰⁶ COTTIER/WIDMER/GIRARDIN/TORNARE, *La garde alternée*, p. 299.

²⁰⁷ Art. 285 al. 2 et 298 al. 2^{ter} CC (pour les parents mariés), 17 al. 3^{bis} et 27a LPart (pour les partenaires enregistrés) et 298b al. 3, 3^{bis} et 3^{ter} et 298d al. 3 CC (pour les parents non mariés) ; cf. REISER, *Un procès*, p. 123.

²⁰⁸ COTTIER/WIDMER/GIRARDIN/TORNARE, *La garde alternée*, p. 300 s.

²⁰⁹ Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, ch. 6.2, p. 42.

²¹⁰ FOUNTOULAKIS, *Quelques réflexions*, p. 870 ; Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, ch. 6.2.1, p. 43.

²¹¹ Voir à titre d'illustration : arrêt TF 5A_57/2007 du 16 août 2007.

auprès de l'enfant majeur²¹². Du point de vue de l'enfant majeur, le droit d'obtenir de ses parents qu'ils continuent de pourvoir à son entretien jusqu'à la fin de sa formation ne dépend aucunement de l'état civil des parents²¹³. Dans ce contexte, il se justifiera d'analyser séparément le régime juridique qui encadre les prétentions des enfants majeurs.

2. Contributions d'entretien post-ruptures

a. Pour le conjoint séparé ou l'ex-conjoint

Lors d'une suspension de la vie commune, les contributions d'entretien sont fixées par le juge à la requête d'un conjoint en vertu de l'art. 176 al. 1 ch. 1 CC. Les contributions d'entretien octroyées dans ce cadre reposent sur le fondement des art. 163 et 164 CC, qui régissent respectivement l'entretien de la famille et le montant conféré à la libre disposition de l'époux qui voue ses soins au ménage ou aux enfants²¹⁴. 92

À la suite d'un divorce, une contribution d'entretien équitable est due d'après l'art. 125 al. 1 CC si on ne peut attendre d'un conjoint qu'il pourvoie lui-même à son entretien convenable et à celui des enfants dont il assume la charge. Cette contribution d'entretien prend généralement la forme d'une rente²¹⁵, mais peut également être allouée sous la forme d'une prestation en capital²¹⁶. Si le juge civil considère que les conditions du versement d'une contribution d'entretien sont remplies, il fixe le montant de la rente et le moment à partir duquel celle- 93

²¹² Dans la LIFD : l'art. 33 al.1 let. c et 24 let. e LIFD. Dans la LHID : art. 7 al. 4 let. g et 9 al. 2 let. c LHID. Ces articles prévoient expressément que seules les contributions d'entretien visant les enfants qui demeurent sous l'autorité parentale du parent crédientier sont déductibles, respectivement imposées.

²¹³ Art. 277 al. 2 CC : « Si, à sa majorité, l'enfant n'a pas encore de formation appropriée, les père et mère doivent, dans la mesure où les circonstances permettent de l'exiger d'eux, subvenir à son entretien jusqu'à ce qu'il ait acquis une telle formation, pour autant qu'elle soit achevée dans les délais normaux ».

²¹⁴ CPra Matrimonial-DE WECK-IMMELÉ, N. 44 ad art. 176.

²¹⁵ JAQUES, *De divers aspects*, p. 336.

²¹⁶ La contribution d'entretien sous forme de prestation en capital n'est néanmoins possible que lorsque des circonstances particulières le justifient (art. 126 al. 2 CC). Sur l'influence fiscale de la forme des contributions d'entretien, cf. *infra*, N. 442 ss.

ci est due²¹⁷. La rente peut être prévue pour une durée déterminée ou indéterminée et, dans la règle, l'époux de moins de 45 ans n'a droit qu'à un entretien limité dans le temps²¹⁸.

- 94 Si la situation du débirentier ou du crédientier change notablement et durablement, la rente peut être diminuée ou supprimée, voire suspendue pour une durée déterminée²¹⁹. L'art. 130 al. 2 CC dispose en outre que le remariage du créancier met fin à son droit à la rente. Dans ce contexte, le concubinage est assimilé au remariage lorsqu'il provoque des effets analogues à ceux du mariage²²⁰. Le Tribunal fédéral conçoit que la durée du concubinage n'est pas déterminante, mais qu'il faut au contraire considérer les avantages économiques retirés de la relation²²¹. En d'autres termes, il s'agit de vérifier si « les intéressés forment une communauté de toit et de table ayant pour but de partager les frais et les dépenses »²²².

b. Pour les enfants mineurs

- 95 Dans le cadre d'une séparation, l'art. 176 CC prévoit le versement de contributions d'entretien pour les enfants mineurs. Cette disposition se fonde sur les articles relatifs à la filiation²²³ et les obligations correspondantes sont inconditionnelles²²⁴. La doctrine majoritaire soutient que le juge doit distinguer la part des contributions d'entretien qui est versée aux enfants de celle versée à l'époux²²⁵.
- 96 Dans le cadre du procès en divorce, le parent détenteur de l'autorité parentale fait valoir les prétentions en contributions d'entretien des enfants mineurs en

²¹⁷ Art. 126 al. 1 CC.

²¹⁸ MONTAVON, *Abrégé de droit civil*, p. 283 ; concernant la durée des contributions d'entretien, cf. en particulier FamKomm ZGB-SCHWENZER/BÜCHLER, N. 48 ss.

²¹⁹ Art. 129 al. 1 CC.

²²⁰ MONTAVON, *Abrégé de droit civil*, p. 285.

²²¹ Arrêt TF 5A_625/2007 du 26 mars 2008, consid. 2.3.

²²² Arrêt TF 5A_625/2007 du 26 mars 2008, consid. 2.3 et réf. citées.

²²³ Cf. art. 285 ss CC.

²²⁴ CPra Matrimonial-DE WECK-IMMELÉ, N. 44 ad art. 176.

²²⁵ Cf. art. 282 al. 1, let. b, CPC ; arrêt TF 5A_743/2012 du 6 mars 2013, consid. 6.2.2 ; CPra Matrimonial-HELLE, N. 75 ad art. 133 ; CPra Matrimonial-DE WECK-IMMELÉ, N. 42 ad art. 176 et réf. citées ; Message entretien de l'enfant, p. 560 s.

son propre nom et à la place de ceux-ci²²⁶. À la suite d'une séparation de concubins, des contributions d'entretien peuvent également être fixées sur la base des articles 285 ss CC.

3. Contributions d'entretien pour les enfants majeurs

L'obligation d'entretien cesse en principe avec l'atteinte de la majorité civile par l'enfant²²⁷. Cet entretien se situe en relation étroite avec le devoir parental d'éducation qui comprend l'obligation de donner à l'enfant une formation générale et professionnelle correspondant à ses goûts et à ses aptitudes²²⁸. Au-delà, ladite obligation revêt un caractère conditionnel dans la mesure où l'art. 277 al. 2 CC dispose que si l'enfant n'a pas encore de formation appropriée, les parents doivent subvenir à son entretien dans la mesure du possible. Avec l'abaissement de la majorité de 20 ans à 18 ans au 1^{er} janvier 1996, la plupart des enfants n'ont pas terminé leur formation avant l'obtention de leur majorité²²⁹. 97

L'obtention par un enfant d'un certificat de fin d'études secondaires ou d'un diplôme d'aptitudes professionnelles ne signifie pas nécessairement la fin de sa formation, respectivement du devoir parental d'entretenir l'enfant, et l'enfant est au contraire reconnu en formation tant que sa formation ne le rend pas indépendant et qu'elle ne lui permet pas d'exploiter pleinement ses capacités²³⁰. Au surplus, le Tribunal fédéral défend que l'enfant est légitimé à obtenir un soutien de ses parents s'il abandonne momentanément une activité lucrative afin d'entreprendre sérieusement des études appropriées quand bien même cette activité lucrative lui permettrait d'ores et déjà de gagner sa vie²³¹. Le caractère approprié des études s'apprécie ainsi en fonction des goûts et des aptitudes de 98

²²⁶ CPra Matrimonial-HELLE, N. 76 ad art. 133.

²²⁷ Art. 277 al. 2 CC en lien avec l'art. 14 CC ; MEIER, *Entretien de l'enfant majeur*, p. 7 et réf. citées.

²²⁸ Selon l'art. 302 al. 2 CC ; ATF 129 III 375, JdT 2003 I 357 consid. 3.3 p. 360 ; MEIER, *Entretien de l'enfant majeur*, p. 7.

²²⁹ MEIER, *Entretien de l'enfant majeur*, p. 8.

²³⁰ ATF 114 II 205 consid. 3a s. p. 207 s. ; ATF 107 II 406 consid. 2a p. 409 ; MEIER, *Entretien de l'enfant majeur*, p. 9.

²³¹ ATF 107 II 406 consid. 2a p. 409.

- l'enfant²³², les possibilités financières des parents entrant néanmoins dans la pesée des intérêts²³³.
- 99 Les enfants majeurs peuvent requérir de leurs parents qu'ils subviennent à leur entretien sur la base de l'art. 277 al. 2 CC. Pour éviter que des enfants majeurs ne doivent agir contre leurs parents au moment de l'atteinte de leur majorité²³⁴, l'art. 133 al. 3 CC laisse au juge la possibilité de fixer la contribution d'entretien pour une période allant au-delà de la majorité de l'enfant. En tout état de cause, l'enfant devient le récipiendaire des contributions d'entretien dès sa majorité.
- 100 L'abaissement de la majorité a engendré un revirement de jurisprudence quant à l'admissibilité des prétentions relatives à l'entretien des enfants majeurs. En effet, tandis que la jurisprudence reconnaissait originellement un caractère exceptionnel auxdites prestations, le Tribunal fédéral a remis en cause la pertinence de cette approche en 2003²³⁵ et s'est aligné sur la doctrine²³⁶. Désormais, il s'agit ainsi d'examiner « de manière générale si l'entretien peut ou non être imposé aux père et mère, sans s'arrêter à un rapport de règle à exception »²³⁷.
- 101 En vertu de l'art. 276a al. 1 CC, l'obligation d'entretien envers un enfant mineur prime les autres obligations d'entretien du droit de la famille, dont notamment les obligations à l'égard d'enfants majeurs en formation. Dans son message, alors que certains proposaient que les enfants mineurs et les enfants majeurs soient mis sur un pied d'égalité, le Conseil fédéral a statué que cette égalité tendrait à affaiblir la position de l'enfant mineur et qu'il convenait de rappeler que « l'enfant majeur a la possibilité de pourvoir lui-même à son entretien, par exemple en travaillant à temps partiel pendant sa formation ou en demandant une bourse d'études, alors que l'enfant mineur dépend entièrement des parents »²³⁸. Dans une certaine mesure, le droit de l'enfant majeur à des contributions d'entretien est ainsi relativisé.

²³² ATF 114 II 205 consid. 3a s. p. 207 ; ATF 107 II 406 consid. 2a p. 409.

²³³ MEIER, *Entretien de l'enfant majeur*, p. 9.

²³⁴ CPra Matrimonial-HELLE, N. 103 ad art. 133 ; arrêt TF 5A_808.

²³⁵ ATF 129 III 375, JdT 2003 I 357 consid. 3.1 p. 359.

²³⁶ ATF 129 III 375, JdT 2003 I 357 consid. 3.3 p. 360 et réf. citées.

²³⁷ MEIER, *Entretien de l'enfant majeur*, p. 8.

²³⁸ Message entretien de l'enfant, p. 555. A ce titre, la possibilité pour l'enfant majeur d'exercer une activité lucrative peut également être avancée pour limiter le montant de la contribution d'entretien (arrêt TF 5A_57/2007 du 16 août 2007, consid. 8.2).

V. Constats intermédiaires

L'intérêt des évolutions sociétales et juridiques susmentionnées réside notamment dans le fait que celles-ci se sont largement produites au cours des dernières décennies. Corollairement, bien que le droit au mariage ne se soit absolument pas effacé, il a été constaté que l'ordre juridique tend toujours plus à protéger les familles²³⁹. De concert avec l'émancipation des femmes, les questions juridiques relatives à l'égalité des genres ont également acquis une importance certaine. 102

Dans ce contexte, il sied de demeurer attentif au fait que les références jurisprudentielles et doctrinales les plus anciennes sont susceptibles de se trouver en décalage avec les faits sociétaux contemporains et avec les principes juridiques qui sont aujourd'hui reconnus. Ainsi, en 1978 et en 1985, BÖCKLI et REICH qualifiaient encore la question de l'imposition des communautés de vies alternatives de « *Marginalproblem* »²⁴⁰ et de « *Nebenproblem* »²⁴¹, en raison notamment de la faible proportion des concubins dans la société²⁴². REICH soutenait aussi que ladite question concentrait l'attention tant des politiciens que des juristes en raison « de son explosivité socio-politique » (« *gesellschaftspolitischen Brisanz* »)²⁴³. 103

Si les autorités législatives – en particulier fédérales – sont toujours autant concernées par la question de l'égalité entre les époux et les concubins en matière d'impôts directs²⁴⁴, il apparaît aussi que la doctrine tend aujourd'hui à accorder plus d'importance à cette question juridique²⁴⁵. Les évolutions sociétales susmentionnées, notamment celles relatives à l'essor du concubinage et à 104

²³⁹ Cf. *supra*, N. 10 ss.

²⁴⁰ BÖCKLI, *Von Schatteneinkommen*, p. 101 : « *Ausgeklammert wird hier die Frage, ob steuerlich der ehelichen Familie die nicht formalisierte Lebensgemeinschaft (Konkubinat, Wohngemeinschaft) gleichzustellen sei. Dies ist ein Marginalproblem, das vor allem mit erhebungswirtschaftlichen Überlegungen separat zu entscheiden ist* ».

²⁴¹ REICH, *Ehegattenbesteuerung*, p. 244 : « *Zunehmend in den Mittelpunkt des Interesses rückte jedoch in den letzten Jahren das Vergleichsproblem Verheiratete und andere Haushaltsgemeinschaften. Obwohl zahlenmässig klar ein Nebenproblem, wird dieser Frage aufgrund ihrer gesellschaftspolitischen Brisanz sowohl in der Literatur wie auch in den politischen Tarifaufmarchungen grosse Beachtung geschenkt* ».

²⁴² Cf. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 31.

²⁴³ REICH, *Ehegattenbesteuerung*, p. 244.

²⁴⁴ Cf. *infra*, N. 1013 ss.

²⁴⁵ Cf. not. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 5 ; KIENER/MEDICI, *Art. 13, Umsetzung Schweiz*, N. 8 ; LÜTHI, *Individualbesteuerung*, p. 133 ss ; PFAFFINGER/HOFSTETTER, *Art. 16, Umsetzung Schweiz*, N. 52.

l'accroissement du taux de divortialité, permettent sans doute d'expliquer en partie le regain d'intérêt pour cette problématique d'égalité.

§ 2. Aspects de droit constitutionnel

I. Remarques liminaires

À deux égards en particulier, le droit constitutionnel encadre très nettement la question de l'imposition des familles en matière d'impôts directs. En premier lieu, il sera constaté que l'environnement fédéraliste suisse restreint largement la latitude législative cantonale (section II). En second lieu, divers droits fondamentaux et autres garanties constitutionnelles s'immiscent inévitablement dans notre objet d'étude et seront examinés en conséquence. Dans ce contexte, seront en particulier analysés le principe de l'égalité de traitement, le principe de la légalité, le droit au mariage et à la famille et le droit à des conditions minimales d'existence (section III). Les implications de ces principes en matière fiscale seront évoquées, même si des analyses plus détaillées seront subséquentement effectuées pour différentes problématiques propres à l'impôt sur le revenu²⁴⁶. 105

II. Organisation fiscale en Suisse

A. Répartition des compétences en matière fiscale

Dans le système fédéral suisse, en vertu de l'art. 3 Cst. féd., les cantons sont souverains dans la mesure où la Constitution fédérale n'attribue pas de compétence à la Confédération. Les cantons peuvent dès lors percevoir tous les impôts qui ne sont pas attribués exclusivement à la Confédération²⁴⁷. Ils disposent dans cette optique d'une autonomie étendue dans le choix et l'aménagement de leur système fiscal²⁴⁸. En matière fiscale, la Confédération dispose d'une compétence exclusive sur la taxe sur la valeur ajoutée, les impôts à la consommation 106

²⁴⁶ Cf. not. *infra*, N. 1016 ss.

²⁴⁷ MÄUSLI-AlLENSPACH/OERTLI, p. 64 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 6 ad § 2.

²⁴⁸ AUER/MALIVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse I*, N. 1237 ; ATF 130 II 65, consid. 5.1 p. 72 ; ATF 128 III 50, consid. 3b p. 56.

spéciaux, les droits de timbre, l'impôt anticipé et les droits de douane²⁴⁹. En outre, l'art. 128 al. 1 Cst. féd. attribue à la Confédération la compétence parallèle de prélever des impôts sur les revenus des personnes physiques et sur le bénéfice net des personnes morales. Cette compétence est concrétisée par la perception de l'impôt fédéral direct, prévu par la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD)²⁵⁰. Cet impôt est calculé et perçu par les cantons²⁵¹ et constitue ainsi un cas typique de fédéralisme d'exécution²⁵². Les cantons reversent subséquemment 83 % des recettes fiscales à la Confédération²⁵³.

- 107 Les communes peuvent percevoir des impôts dans les limites fixées par le droit cantonal²⁵⁴. Bien que le système fiscal varie ainsi d'un canton voire d'une commune à l'autre, ceux-ci prélèvent principalement des impôts directs sur le revenu et la fortune des personnes physiques, le bénéfice et le capital des personnes morales, ainsi que des taxes foncières, des droits de mutation immobiliers et des impôts sur les successions et les donations²⁵⁵. Tous les cantons et toutes les communes prélèvent les impôts sur le revenu et sur la fortune²⁵⁶.

B. Harmonisation fiscale des impôts directs

1. Mandat constitutionnel

- 108 En vertu de l'art. 129 al. 1 Cst. féd., « la Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes ». Il est question ici d'une compétence concurrente, les cantons conservant leur autonomie dans la mesure où le législateur fédéral ne traite pas

²⁴⁹ Art. 133 s. Cst. féd. ; AUER/MALIVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse I*, N. 1181 ss.

²⁵⁰ RS 642.11.

²⁵¹ Art. 128 al. 4 Cst. féd.

²⁵² Cf. art. 46 al. 1 Cst. féd. ; AUER/MALIVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse I*, N. 1180 ss.

²⁵³ GANI, *Aspects fiscaux*, p. 120.

²⁵⁴ Cf. art. 50 al. 1 Cst. féd.

²⁵⁵ YERSIN, *Les protections*, N. 2.

²⁵⁶ CSI, *Impôts en vigueur*, p. 29.

de la question²⁵⁷. L'harmonisation porte sur l'assujettissement des contribuables, sur l'objet et sur la période de calcul de l'impôt, sur la procédure et sur le droit pénal en matière fiscale²⁵⁸. Cette harmonisation est prévue tant sur le plan horizontal (entre les cantons d'une part et, dans le canton, entre les communes d'autre part) que sur le plan vertical (entre la Confédération et les cantons et entre les cantons et les communes)²⁵⁹.

2. Concrétisation par la LHID

La délégation de compétence de l'art. 129 al. 1 Cst. féd. a été concrétisée par le biais de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)²⁶⁰. Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993, la LHID n'a déployé ses effets qu'à partir du 1^{er} janvier 2001 en raison d'un délai d'adaptation de huit ans qui était accordé aux cantons pour s'y conformer²⁶¹. 109

La LHID porte sur les impôts sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques, les impôts sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales et l'impôt sur les gains immobiliers²⁶². Il a été relevé que l'art. 129 Cst. féd. ne confère à la Confédération que la possibilité de légiférer sur les principes. Comme l'affirme AUBERT, force est toutefois de constater que « le législateur fédéral a entendu très largement le mot « principes » [et qu'il] n'a laissé aux cantons qu'un nombre limité de choix »²⁶³. Dès lors, il est vrai que les lois cantonales diffèrent principalement sur les questions des barèmes, des taux et des montants exonérés de l'impôt²⁶⁴ qui sont expressément exclues de la compétence d'harmonisation fédérale²⁶⁵. 110

²⁵⁷ Art. 196 LIFD ; cf. BV Komm-BIAGGINI, N. 2 ad art. 129 Cst. féd.

²⁵⁸ Art. 129 al. 2 Cst. féd.

²⁵⁹ ATF 130 II 65, consid. 5.2 p. 73 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 15 ad § 2.

²⁶⁰ Cf. PC Cst-AUBERT, N. 1 ad art. 129 Cst. féd.

²⁶¹ OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 18 ad § 2.

²⁶² Art. 2 al. 1 LHID.

²⁶³ PC Cst-AUBERT, N. 5 ad art. 129 Cst. féd.

²⁶⁴ OBRIST/BORNICK, *L'imposition confiscatoire*, p. 172.

²⁶⁵ Art. 129 al. 2, 2^e phrase, Cst. féd.

III. Garanties constitutionnelles et droits fondamentaux

A. Besoin de protection du contribuable et notion de justice

- 111 Le droit fiscal est généralement rattaché à l'administration restrictive (« *Eingriffsverwaltung* »)²⁶⁶, c'est-à-dire qu'il est caractérisé par une forte ingérence de l'activité administrative qui restreint les droits et les libertés de ses destinataires²⁶⁷. Le contribuable est considéré comme la partie faible dans ses rapports avec l'État²⁶⁸ et il sied dans cette optique de s'assurer de l'application conforme des principes constitutionnels et des droits fondamentaux qui garantissent sa protection. Notamment, le principe de la proportionnalité acquiert une importance particulière dans ce contexte²⁶⁹. En matière fiscale, ces principes ont ainsi une importance accrue par rapport aux autres domaines dans la mesure où il est communément reconnu que l'imposition constitue « l'une des atteintes les plus graves au droit de propriété de l'administré »²⁷⁰.
- 112 Le Tribunal fédéral reconnaît que la notion de justice est relative et qu'elle « évolue au gré des circonstances politiques, sociales et économiques »²⁷¹. Dans le domaine fiscal, il affirme que cette considération vaut en particulier pour la répartition des charges fiscales et l'aménagement des impôts²⁷². À l'aune de ce constat, le Tribunal fédéral a considéré, dans une affaire portant sur la constitutionnalité d'un impôt bâlois sur la richesse, qu'il ne fallait pas se fonder sur des critères formels mais examiner en définitive si la loi est équitable²⁷³. Il convient ainsi « d'éviter la tendance naturelle à n'examiner le respect d'un principe constitutionnel qu'isolément sans prendre en considération la pluralité des principes exprimés par la Constitution, qui ne valent jamais sans exception et entrent souvent en contradiction les uns avec les autres »²⁷⁴. Comme nous le verrons²⁷⁵, la

²⁶⁶ OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 1 ad § 3.

²⁶⁷ KETTIGER/OESCH, *Die Auswirkungen*, p. 122.

²⁶⁸ CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 175.

²⁶⁹ Cf. VONTOBEL-LAREIDA, *Umsetzung der Verhältnismässigkeitsprüfung*, p. 60.

²⁷⁰ CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 174 ; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, p. 694.

²⁷¹ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 2b p. 40 ; ATF 99 Ia 638, JdT 1975 I 290 consid. 9 p. 299 ss.

²⁷² ATF 99 Ia 638, JdT 1975 I 290 consid. 9 p. 299 ss.

²⁷³ ATF 99 Ia 638, JdT 1975 I 290 consid. 9 p. 299 ss ; cf. aussi ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 2b p. 40.

²⁷⁴ ATF 140 II 157 consid. 7.2 p. 161.

²⁷⁵ Cf. *infra*, N. 170 ss.

pondération entre les différents principes constitutionnels ne peut par ailleurs pas être effectuée sans l'intervention de quelque jugement de valeur.

B. Principe de l'égalité de traitement

1. En général

a. Principe

L'art. 8 Cst. féd. consacre le principe de l'égalité de traitement en disposant que tous les êtres humains sont égaux devant la loi. Ce principe impose aux autorités de traiter de la même manière les situations semblables et de différencier le traitement des situations différentes²⁷⁶. D'après les termes du Tribunal fédéral, une décision viole le principe de l'égalité de traitement « lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente »²⁷⁷. Le principe de l'égalité est ainsi intimement lié au principe de l'interdiction de l'arbitraire, celui-ci prohibant les décisions qui ne reposent sur aucun motif sérieux et objectif ou qui n'ont ni sens ni but²⁷⁸. 113

Le Tribunal fédéral admet que le motif raisonnable sur lequel repose une distinction juridique peut varier selon les époques et suivant les conceptions et les situations du moment²⁷⁹. Cette formulation peut paraître insatisfaisante en raison du flou juridique qu'elle est susceptible d'induire. Dans le contexte fiscal, YERSIN relève que des différences de traitement ne sauraient reposer sur des 114

²⁷⁶ ATF 141 I 235 consid. 7.1 p. 239 s. ; ATF 125 I 173 consid. 6b p. 178 ; ATF 122 II 221 consid. 5c p. 227 ; ATF 117 Ia 97 consid. 3 p. 101 ; ATF 114 Ia 221 consid. 2b p. 223 s. ; CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 193 ; SG Komm. BV-SCHWEIZER, N. 19 ad art. 8 ; WEBER-DÜRLER, *Rechtsgleichheit*, N. 11.

²⁷⁷ ATF 141 I 235 consid. 7.1 p. 239 s. et réf. citées ; cf. aussi ATF 122 II 221 consid. 5c p. 227 ; ATF 118 Ia 1 consid. 3a p. 2.

²⁷⁸ ATF 141 I 235 consid. 7.1 p. 239 s. ; ATF 112 Ia 311 consid. 2 p. 312 ; cf. PC Cst-MAHON, N. 7 ad art. 8 ; MARTENET, *Géométrie de l'égalité*, N. 396.

²⁷⁹ ATF 118 Ia 1 consid. 3 p. 3 ; ATF 116 Ia 321 consid. 3c p. 323 ; ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 2b p. 40 ; YERSIN, *Égalité*, N. 10 ; SG Komm. BV-SCHWEIZER, N. 19 ad art. 8 ; WEBER-DÜRLER, *Rechtsgleichheit*, N. 13.

considérations trop relatives, rappelant qu'il est important que le contribuable soit toujours en mesure de prévoir l'impôt qui lui sera réclamé pour des raisons évidentes de sécurité du droit²⁸⁰.

- 115 Le principe de l'égalité de traitement doit d'abord être respecté par le législateur, celui-ci ne pouvant pas opérer des distinctions juridiques qui ne sont pas raisonnablement fondées²⁸¹. On parle alors, dans ce contexte, d'égalité *dans* la loi²⁸². Aussi, la notion d'égalité *devant* la loi commande aux autorités exécutives²⁸³ d'appliquer le droit uniformément²⁸⁴. Dans ce cadre, une décision ne peut en principe violer le principe de l'égalité de traitement que si elle contredit une autre décision émanant de la même autorité²⁸⁵. MARTENET²⁸⁶ ajoute une troisième facette au principe de l'égalité de traitement, qu'il désigne l'« égalité *au-delà* de la loi » (ou « dans le rayonnement de la loi ») et qui se rapporte largement à la question de l'interdiction de la discrimination indirecte.

b. Égalité de traitement horizontale et verticale

i. Notions

- 116 Il sied de distinguer les deux composantes, horizontale et verticale, du principe de l'égalité de traitement. La première de ces notions renvoie à l'égalité de traitement entre les justiciables qui se trouvent dans des situations semblables, les autorités législatives et d'exécution devant prévoir des traitements similaires. La seconde notion commande aux autorités de différencier le traitement des contribuables se trouvant dans des situations différentes²⁸⁷. En matière fiscale, la comparaison s'effectue essentiellement sous l'angle de la capacité contributive.

²⁸⁰ YERSIN, *Égalité*, N. 82.

²⁸¹ PC Cst-MAHON, N. 7 ad art. 8 ; YERSIN, *Égalité*, N. 10.

²⁸² Cf. not. AUER/MALIVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse II*, N. 1033 ss ; PC Cst-MAHON, N. 7 ad art. 8.

²⁸³ PC Cst-MAHON, N. 7 ad art. 8 ; YERSIN, *Égalité*, N. 11.

²⁸⁴ Cf. en particulier MARTENET, *Géométrie de l'égalité*, N. 291 et réf. citées.

²⁸⁵ ATF 96 I 199 consid. 2 p. 201 ; ATF 91 I 169 consid. 1 p. 171 s. ; ATF 90 I 8 consid. 2 p. 12 ; arrêt TF 2C_586/2016 du 8 mai 2017, consid. 4.

²⁸⁶ MARTENET, *Géométrie de l'égalité*, N. 226.

²⁸⁷ Arrêt TF 2C_534/2014 du 7 août 2015, consid. 3.2.

Ainsi, la notion de l'égalité de traitement horizontale concerne les seules constellations de faits dans lesquelles les contribuables ont une capacité contributive semblable ; tandis que la notion verticale vise les comparaisons entre des contribuables qui ont une capacité contributive différente²⁸⁸. Avant d'appliquer l'une ou l'autre de ces composantes du principe de l'égalité de traitement, il sied ainsi de déterminer la capacité contributive par le biais d'une juste prise en compte de la situation particulière des contribuables²⁸⁹. Ainsi, il doit être question d'un rapport d'égalité horizontal entre un couple marié et un couple de concubins qui perçoivent des revenus identiques²⁹⁰. Compte tenu du fait que seule la capacité contributive est déterminante dans ce contexte, une comparaison entre un couple marié et une famille monoparentale disposant de la même capacité contributive – après une considération adéquate de leurs situations respectives et l'octroi des dégrèvements appropriés – relève également d'un cas d'application de l'égalité de traitement horizontale²⁹¹. Au contraire, à titre d'illustration, le principe s'applique dans sa conception verticale pour la comparaison de deux couples mariés sans enfant qui perçoivent des revenus différents. La composante verticale du principe de l'égalité de traitement permet dès lors en particulier de juger de la constitutionnalité de la courbe de progressivité d'un impôt²⁹².

117

ii. Catégorisation des critères de différenciation

La concrétisation du principe de l'égalité de traitement induit que soit effectuée une comparaison, respectivement que soit déterminé le caractère semblable ou dissemblable des situations comparées. Dans ce cadre, la comparaison met souvent simultanément en exergue des similitudes et des dissimilitudes²⁹³. Il s'agit dès lors de se demander si les « situations de fait sont tellement semblables qu'elles requièrent un traitement identique » ou si elles « sont tellement dissemblables qu'elles requièrent un traitement différent »²⁹⁴.

118

²⁸⁸ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 119 s. ; YERSIN, *Projet pour le couple et la famille*, p. 372.

²⁸⁹ Dans le même sens : ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 7.2 p. 515 s.

²⁹⁰ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 123.

²⁹¹ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 122 s.

²⁹² ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 7.2 p. 515 s.

²⁹³ MARTENET, *Géométrie de l'égalité*, N. 41.

²⁹⁴ MARTENET, *Géométrie de l'égalité*, N. 41.

- 119 Dans ce contexte, il sied de s'appuyer sur des critères valables. À ce titre, il est possible de distinguer trois cas de figure, respectivement trois types de critères, qui permettent de déterminer si les situations comparées sont semblables ou différentes²⁹⁵. On parle de critère non pertinent lorsque le critère de différenciation ne permet pas de faire une distinction et de critère impératif lorsque le critère impose une distinction. Dans le premier cas de figure, les deux situations sont à tel point semblables qu'un traitement identique s'impose tandis que, dans le deuxième cas de figure, une différenciation est requise au regard des différences qui caractérisent les deux situations. Entre ces deux cas de figure, on parle de critère pertinent lorsque le critère permet un traitement différent à titre facultatif. L'autorité dispose alors d'une grande latitude de jugement pour déterminer si les deux situations doivent ou non être assimilées.
- 120 À titre d'illustrations, le critère de la capacité contributive des personnes physiques constitue un critère impératif²⁹⁶ alors que, dans le contexte de l'impôt sur les successions, la norme fiscale qui différencie l'impôt du concubin survivant par rapport à celle du conjoint survivant se fonderait plutôt sur un critère pertinent selon la jurisprudence fédérale²⁹⁷. En effet, le Tribunal fédéral a jugé que les obligations légales mutuelles d'entretien et d'assistance qui prévalent pour les couples mariés²⁹⁸ justifient un traitement fiscal différencié²⁹⁹.

iii. Implications

- 121 La distinction entre égalité de traitement horizontale et égalité de traitement verticale n'est pas sans incidence sur la marge de manœuvre des législateurs. Les exigences du principe de l'égalité de traitement sont en effet d'autant plus strictes lorsque les états de fait sont aisément comparables³⁰⁰. Par conséquent,

²⁹⁵ Pour ce § : MAHON, *Droits fondamentaux*, N. 144. Pour une autre approche, cf. GRISEL, *Égalité*, N. 101 : « Suivant les cas [...] l'analyse factuelle objective ne conduit pas toujours à un résultat objectif sûr. Lorsque le doute surgit, il faut avoir recours à des critères secondaires ».

²⁹⁶ Cf. not ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 6.1 p. 513 s. ; MAHON, *Droits fondamentaux*, N. 145.

²⁹⁷ ATF 123 I 241 consid. 4 p. 244 s.

²⁹⁸ Cf. not. art. 159 al. 2 et 3 et 163 CC.

²⁹⁹ ATF 123 I 241 consid. 4b p. 245. Pour autant, MAHON s'interroge sur l'admissibilité de l'assimilation des concubins à des personnes complètement étrangères au défunt (MAHON, *Droits fondamentaux*, N. 145).

³⁰⁰ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 2b p. 40 ; arrêt TF 2C_534/2014 du 7 août 2015, consid. 3.2.

le Tribunal fédéral reconnaît aux autorités législatives une moins grande marge d'appréciation pour les cas relatifs à l'égalité de traitement horizontale, les situations étant plus facilement comparables³⁰¹. Toutefois, même dans ce cadre, une égalité absolue n'est pas prescrite et une certaine retenue est exigée lors du contrôle constitutionnel par les autorités judiciaires³⁰². Dans ce sens, le juge ne peut pas s'écarter à la légère des dispositions légales³⁰³ et il s'agit notamment de ne pas permettre aux contribuables de prétexter la présence de différences mineures afin de justifier une différence lors de la taxation³⁰⁴. Lorsqu'il est question de l'application du principe de l'égalité de traitement verticale, le Tribunal fédéral accordera une marge de manœuvre étendue au législateur³⁰⁵, en particulier en l'absence de données statistiques probantes³⁰⁶.

c. Égalité formelle et égalité matérielle

L'égalité formelle (ou égalité en droit³⁰⁷) impose aux autorités de respecter le principe de l'égalité de traitement lors de l'établissement et l'application des normes juridiques³⁰⁸. Elle doit être opposée à l'égalité matérielle (ou égalité en fait) qui se rapporte au résultat de l'application du droit³⁰⁹. Cette seconde facette du principe de l'égalité est développée ci-après en lien avec le principe de l'interdiction de la discrimination.

122

³⁰¹ En matière fiscale, cf. ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 2b p. 40 s. : « la liberté du législateur d'aménager les impôts est donc grande dans le sens vertical; elle est plus restreinte lorsqu'il s'agit de répartir horizontalement la charge fiscale, c'est-à-dire vis-à-vis des contribuables ayant la même capacité fiscale » ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 122 ; YERSIN, *Égalité*, N. 16 ; YERSIN, *Projet pour le couple et la famille*, p. 272.

³⁰² ATF 140 II 157 consid. 7.3 p. 162.

³⁰³ ATF 140 II 157 consid. 7.3 p. 162 ; ATF 132 I 157 consid. 4.1 et 4.2 p. 162 s. ; ATF 128 I 240 consid. 2.3 p. 243 ; ATF 126 I 76 consid. 2a p. 78.

³⁰⁴ LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 303.

³⁰⁵ Cf. en particulier ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 8.2 p. 521 s. et réf. citées.

³⁰⁶ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3e p. 45.

³⁰⁷ Cf. MARTENET, *Géométrie de l'égalité*, N. 268.

³⁰⁸ DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 3180.

³⁰⁹ DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 3180 ; MARTENET, *Géométrie de l'égalité*, N. 236.

d. Interdiction de la discrimination

i. Contours

123 L'art. 8 al. 2 Cst. féd. dispose que « nul ne doit subir de discrimination du fait notamment de son origine, de sa race, de son sexe, de son âge, de sa langue, de sa situation sociale, de son mode de vie, de ses convictions religieuses, philosophiques ou politiques ni du fait d'une déficience corporelle, mentale ou psychique ». Le troisième alinéa de cet article précise la garantie constitutionnelle à l'égard de l'égalité entre hommes et femmes en exigeant notamment que la loi pourvoie à l'égalité de droit et de fait, et notamment que l'homme et la femme aient un salaire égal pour un travail de valeur égale. L'art. 14 CEDH confère une protection largement analogue³¹⁰.

124 D'après le Tribunal fédéral, est avérée une discrimination selon l'art. 8 al. 2 Cst. féd. « lorsqu'une personne est traitée différemment en raison de son appartenance à un groupe particulier qui, historiquement ou dans la réalité sociale actuelle, souffre d'exclusion ou de dépréciation »³¹¹. Le rattachement de la personne discriminée à un groupe de personnes déterminé est essentiel dans ce contexte. Bien qu'elle soit exemplative, la liste de critères de l'art. 8 al. 2 Cst. féd. conserve néanmoins une importance certaine au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral :

« Le principe de non-discrimination n'interdit toutefois pas toute distinction basée sur l'un des critères énumérés à l'art. 8 al. 2 Cst., mais fonde plutôt le soupçon d'une différenciation inadmissible. Les inégalités qui résultent d'une telle distinction doivent dès lors faire l'objet d'une justification particulière »³¹².

125 Sur le plan de la systématique de la Constitution fédérale, l'ancrage de la garantie au sein de l'art. 8 Cst. féd. démontre que le principe de l'interdiction de la discrimination fait partie intégrante du principe de l'égalité de traitement. Ainsi, l'interdiction de la discrimination de l'art. 8 al. 2 Cst. féd. constitue le corollaire du principe de l'égalité de traitement³¹³ et il ne peut y avoir de violation de ce principe sans que le principe de l'égalité de traitement – au sens de l'art. 8 al. 1

³¹⁰ La CEDH se distingue toutefois de la Constitution fédérale suisse en cataloguant la fortune au sein de sa liste exemplative (cf. art. 14 CEDH).

³¹¹ ATF 138 I 205 consid. 5.4 p. 213.

³¹² ATF 138 I 205 consid. 5.4 p. 213 ; cf. aussi ATF 137 V 334 consid. 6.2.1 p. 348 ; ATF 135 I 49 consid. 4.1 p. 53

³¹³ MARTENET, *Géométrie de l'égalité*, N. 2.

Cst. féd. – soit également enfreint³¹⁴. MARTENET formule ainsi que l’interdiction de la « discrimination » correspond à l’expression particulière et densifiée de la garantie générale de l’égalité³¹⁵.

ii. Discrimination directe et indirecte

Le principe de l’interdiction de la discrimination indirecte – qui est également posé par l’art. 8 al. 2 Cst. féd.³¹⁶ – se rapporte à l’égalité matérielle (ou égalité en fait)³¹⁷. Il y a ainsi discrimination indirecte dès lors qu’une réglementation, bien que ne prévoyant aucune mesure apparemment désavantageuse pour un groupe spécifiquement protégé contre la discrimination³¹⁸, déploie néanmoins des effets négatifs à l’égard de celui-ci dans ses applications concrètes, sans que cela puisse se justifier objectivement³¹⁹. Le principe de l’interdiction de la discrimination indirecte ne peut toutefois servir qu’à corriger les effets négatifs les plus flagrants d’une réglementation³²⁰.

La concrétisation du principe de l’interdiction de la discrimination indirecte, respectivement de l’égalité en fait, induit une obligation de « mettre en œuvre [l’égalité] dans le monde réel »³²¹. Dans ce contexte, elle suppose en principe « un choix et une intervention du législateur »³²², tandis que la concrétisation de l’égalité en droit est souvent réalisée par un comportement passif (en l’occurrence par l’absence de distinction discriminatoire).

³¹⁴ PULVER, *L’interdiction de la discrimination*, N. 185 et N. 189.

³¹⁵ MARTENET, *Géométrie de l’égalité*, N. 93.

³¹⁶ ATF 138 I 205 consid. 5.5 *ab initio* p. 213 s.

³¹⁷ Arrêt TF 1C_184/2018 du 26 juillet 2018, consid. 3.2 ; DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 3180 ; MARTENET, *Géométrie de l’égalité*, N. 236 ; cf. aussi SAMBUC BLOISE, *La situation juridique*, N. 290 s. ; HERTIG RANDALL, *Minorités Religieuses*, p. 287.

³¹⁸ WEBER-DÜRLER, *Rechtsgleichheit*, N. 34. Les personnes appartenant à des groupes minoritaires au sein de la société sont évidemment particulièrement concernées par la protection de l’art. 8 al. 2 Cst. Toutefois, il n’est pas exclu qu’une personne appartenant à un groupe dominant puisse se prévaloir de cette garantie (cf. not. PULVER, *L’interdiction de la discrimination*, N. 217).

³¹⁹ Arrêt TF 2C_489/2017 du 28 juillet 2017, consid. 5.4 ; ATF 139 I 292, consid. 8.2.1 p. 303 ; ATF 126 II 377, consid. 6c p. 393 s. ; ATF 124 II 409 consid. 7 p. 424 s. ; arrêt TF 2C_723/2015 du 18 juillet 2016, consid. 3.2.

³²⁰ ATF 138 I 205 consid. 5.5 p. 213 s.

³²¹ DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 3180 *in fine*.

³²² MARTENET, *Géométrie de l’égalité*, N. 263.

- 128 L'arrêt di Trizio c. Suisse de la CourEDH constitue une illustration notoire d'inégalité matérielle³²³. Dans cette affaire, Madame di Trizio saisit cette instance européenne pour faire reconnaître une discrimination indirecte dans le contexte des méthodes de calcul des rentes d'invalidité. Compte tenu du fait que la méthode de calcul utilisée à son égard est désavantageuse et qu'elle est appliquée très majoritairement à des femmes (dans 98 % des cas)³²⁴, la CourEDH a jugé que le principe de l'interdiction de la discrimination indirecte n'était pas respecté³²⁵.

iii. Discrimination en raison du sexe

(1) Égalité formelle

- 129 Le critère du sexe est reconnu comme « classique »³²⁶ et « particulièrement important »³²⁷ dans le contexte de la concrétisation du principe de l'interdiction de la discrimination. Le Tribunal fédéral a statué que le principe de l'égalité des sexes consacrait « un droit constitutionnel subjectif directement applicable, interdisant toute différenciation juridique à raison du sexe, sous réserve de distinctions justifiées par des différences biologiques ou fonctionnelles excluant de manière absolue un traitement identique (égalité de droit ou formelle) »³²⁸. Parmi les distinctions justifiées, la réglementation relative à la maternité est parfois mentionnée dans la mesure où seules les femmes portent et mettent au monde des enfants³²⁹. Pour autant, on peut se demander s'il s'agit ici réellement d'une discrimination directe fondée sur le sexe ou si, alternativement, l'appréhension légale de la maternité conduirait à une discrimination indirecte des femmes.

³²³ Arrêt CourEDH, Di Trizio contre Suisse du 2 février 2016, N. 7186/09 (faisant suite à l'ATF 136 I 65).

³²⁴ CourEDH, Di Trizio contre Suisse du 2 février 2016, N. 7186/09, § 88 ss.

³²⁵ CourEDH, Di Trizio contre Suisse du 2 février 2016, N. 7186/09, § 103 s. ; PERRENOUD/BURGAT/MATTHEY, *L'affaire Di Trizio*, p. 1187 ss.

³²⁶ PC Cst-MAHON, N. 16 ad art. 8.

³²⁷ DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 3280.

³²⁸ ATF 131 III 361 consid. 5.2 p. 374 ; cf. aussi ATF 140 I 305 consid. 3.1 p. 308 ; ATF 129 I 265, consid. 3.2 p. 269 ; ATF 125 I 21 consid. 3a p. 24 ; ATF 123 I 152 consid. 3a p. 156 ; ATF 120 V 312 consid. 2a p. 314.

³²⁹ Cf. ATF 140 I 305 consid. 3.1 p. 308 ; AUER/MALIVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse II*, N. 1115 ; DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 3303 ss ; PERRENOUD, *La protection*, p. 278 s. ; WEBER-DÜRLER, *Rechtsgleichheit*, N. 29.

Cet aspect du principe ne sera pas analysé plus en détail dans cet ouvrage, le droit fiscal étant d'ores et déjà formellement neutre à l'égard du genre. 130

(2) Égalité matérielle

(a) Aspects conventionnels et constitutionnels

Sur le plan international, la Suisse est liée par l'art. 5 de la Convention du 18 décembre 1979 sur l'élimination de toutes les formes de discriminations à l'égard des femmes. La première *littera* de cet article oblige la Suisse à prendre toutes les mesures appropriées pour « modifier les schémas et modèles de comportement socio-culturel de l'homme et de la femme en vue de parvenir à l'élimination des préjugés et des pratiques coutumières, ou de tout autre type, qui sont fondés sur l'idée de l'infériorité ou de la supériorité de l'un ou l'autre sexe ou d'un rôle stéréotypé des hommes et des femmes ». En vertu de cette disposition, on ne saurait dès lors admettre qu'un régime légal encourage les hommes ou les femmes à adopter un comportement prédéterminé en raison de leur genre. 131

L'art. 8 al. 3 Cst. féd. précise le principe de l'égalité de traitement en disposant que l'homme et la femme sont égaux en droit. Aux termes de cet alinéa, la loi doit pourvoir « à l'égalité de droit et de fait, en particulier dans les domaines de la famille, de la formation et du travail » et les hommes et les femmes doivent percevoir un salaire égal pour un travail de valeur égale. Le Tribunal fédéral a statué que cette disposition contient un mandat visant à réaménager les rapports sociaux par la suppression des discriminations structurelles existantes³³⁰. L'art. 8 al. 3 Cst. féd. exige dès lors du législateur qu'il prenne des mesures ciblées « pour éradiquer la conception stéréotypée du rôle de l'homme et de la femme et les modèles de comportement socialement institutionnalisés »³³¹. 132

(b) Quelques éléments statistiques

Le législateur doit demeurer particulièrement conscient de la situation sociétale afin de réaliser l'égalité matérielle entre les hommes et les femmes. Diverses 133

³³⁰ ATF 137 I 305 consid. 3.1 p. 317 s.

³³¹ ATF 137 I 305 consid. 3.1 p. 317 s., trad. in : Message imposition équilibrée, p. 2234.

statistiques permettent de rendre compte des phénomènes sociétaux contemporains qui distinguent la situation des femmes de celle des hommes au sein de la société et de la famille.

- 134 Statistiquement, les femmes sont largement moins occupées professionnellement que les hommes³³² et, au sein d'un ménage, les femmes s'occupent plus souvent des tâches ménagères³³³. Ainsi, parmi les couples sans enfant de personnes âgées de 25 à 54 ans, les tâches domestiques sont essentiellement effectuées par l'homme au sein de 7,9 % des ménages, respectivement par la femme au sein de 42,1 % des ménages³³⁴. En présence d'un enfant de moins de 25 ans dans le ménage, la proportion des femmes s'occupant principalement des tâches ménagères du couple augmente à 68,8 %³³⁵.
- 135 Il est ainsi également nécessaire de saisir les implications concrètes qui découlent de la présence d'un enfant dans le ménage quant à l'activité professionnelle des parents. D'après une autre enquête de l'OFS, les femmes sont beaucoup plus nombreuses que les hommes à réduire leur taux d'activité ou à interrompre leur activité professionnelle en raison de la garde des enfants : 41 % des femmes dont le plus jeune enfant a moins de 9 ans ont indiqué avoir réduit leur temps de travail pendant au moins un mois pour s'en occuper, contre seulement 9 % des hommes³³⁶. Ces éléments corroborent le dernier rapport de l'OFS sur les familles en Suisse, d'après lequel 52,2 % des couples sans enfant de moins de 25 ans travaillent tous deux à temps plein alors que seuls 11,1 % des couples avec des enfants de moins de 25 ans se trouvent dans cette situation.
- 136 En conséquence, au sein des ménages avec enfants, environ 75 % des pères et 15 % des mères travaillent à temps plein³³⁷. Par ailleurs, celles-ci augmentent sensiblement leur taux d'activité à mesure que les enfants grandissent³³⁸.

³³² OFS, Indicateurs du marché du travail 2016, p. 72 s. ; OFS, Les familles en Suisse 2017, p. 36 ; OFS, Vers l'égalité entre femmes et hommes, p. 13.

³³³ OFS, Les familles en Suisse 2017, p. 40.

³³⁴ OFS, Enquête sur les familles, p. 13 s.

³³⁵ OFS, Enquête sur les familles, p. 13 s.

³³⁶ OFS, Conciliation de la vie professionnelle et de la vie familiale, p. 4. Quant à l'impact du coût des crèches sur le taux de travail des mères en Suisse, cette même enquête a relevé que 23,2 % des femmes s'occupant de leur(s) enfant(s) souhaiteraient augmenter leur taux d'occupation si les problèmes liés à la prise en charge des enfants étaient résolus.

³³⁷ OFS, Les familles en Suisse 2017, p. 36.

³³⁸ OFS, Les familles en Suisse 2017, p. 36. Ainsi, seuls 9,8 % des mères travaillent à temps plein lorsque le plus jeune enfant a moins de 4 ans, contre 18,3 % lorsque le plus jeune enfant a entre 18 et 24 ans (G. 5.7 ad p. 36).

iv. Discrimination en raison du mode de vie

Le critère du mode de vie est particulier à deux égards. D'une part, il n'était pas prévu dans le projet initial de révision de la Constitution et a été introduit dans le cadre des débats à l'Assemblée fédérale³³⁹. D'autre part, ce critère n'est pas expressément mentionné à l'art. 14 CEDH³⁴⁰. 137

D'après le Tribunal fédéral, le critère du mode de vie permet en particulier de distinguer « les groupes de personnes qui, par leur comportement ou leur forme de vie distincts, possèdent une identité propre »³⁴¹. Ainsi, le principe de l'interdiction de la discrimination opère également pour les caractéristiques personnelles et familiales qui découlent d'un choix³⁴². La portée du critère du mode de vie est particulièrement étendue et permet de distinguer de nombreuses catégories de contribuables tels que les couples mariés et les concubins, les personnes vivant seules et celles vivant dans une communauté de vie, ou encore les couples de même sexe et ceux de sexe différent. 138

2. En matière fiscale

a. Remarques générales

Le principe de l'égalité de traitement est matérialisé dans le domaine de l'impôt par l'art. 127 al. 2 Cst. féd.³⁴³. Il doit être strictement appliqué en matière fiscale³⁴⁴. Le principe est concrétisé par les trois sous-principes de la généralité de l'imposition, de l'égalité de l'imposition et de l'imposition selon la capacité 139

³³⁹ Message nouvelle constitution fédérale, p. 144 s. *a contrario* ; cf. not. BO 1998 p. 692.

³⁴⁰ Pour autant, en protégeant les relations entre les individus, la CEDH intègre une garantie contre les discriminations en raison du mode de vie par le biais de son art. 8 (cf. not. arrêt CourEDH, Nada contre Suisse du 12 septembre 2012, requête N. 10593/8).

³⁴¹ ATF 138 I 205 consid. 5.4 p. 213.

³⁴² Cf. MARTENET, *Géométrie de l'égalité*, N. 883 s.

³⁴³ LOCHER, *Dégressive Tarife*, p. 120 ; PC Cst-AUBERT, N. 9 ad. art. 127 Cst. féd. Cet article constitue une reprise de l'art. 4 aCst. féd. et des principes doctrinaux et jurisprudentiels s'y référant (arrêt TF 2C_162/2010 du 21 juillet 2010, consid. 2.3).

³⁴⁴ Cf. REICH, *Steuerrecht*, N. 2 s. ad § 2 ; YERSIN, *Projet pour le couple et la famille*, p. 372.

contributive³⁴⁵. Ces trois sous-principes avaient déjà été posés par notre jurisprudence sur la base de l'article 4 aCst. féd.³⁴⁶. Il sera constaté que le principe de l'imposition selon la capacité contributive est défini largement par nos tribunaux et qu'il semble, pour le moins en partie, couvrir le champ d'application des autres principes³⁴⁷.

- 140 Le Tribunal fédéral admet qu'il est impossible de parvenir à une imposition parfaitement équitable³⁴⁸. Par conséquent, il s'impose une certaine retenue lorsqu'il doit examiner les imperfections d'une législation³⁴⁹. Il suffit ainsi « que la réglementation légale n'entraîne pas de manière générale une charge notablement plus élevée ou désavantage de manière systématique des groupes déterminés de contribuables »³⁵⁰. Dans ce contexte, YERSIN formule que le législateur est « placé devant un dilemme » et qu'il doit trouver un équilibre entre l'objectif « d'assurer la meilleure justice à relativement peu de contribuables en tenant compte de manière affinée de leur différence » et l'objectif antagoniste de « garantir une justice moyenne à chacun en privilégiant principalement ce qui est commun aux contribuables et en renonçant à tenir compte de certaines différences de leurs situations »³⁵¹.

b. Généralité de l'imposition

- 141 Le principe de la généralité de l'imposition (ou universalité de l'imposition ; « *Allgemeinheit der Besteuerung* ») commande qu'une même réglementation

³⁴⁵ ATF 141 I 235 consid. 7.1 p. 239 s. ; ATF 136 I 49 consid. 5.2 p. 60 ; ATF 134 I 248 consid. 2 p. 251 s. ; ATF 118 Ia 1 consid. 3a p. 3 ; ATF 116 Ia 321 consid. 3d p. 323 ; ATF 112 Ia 240 consid. 4b p. 244 ; CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 193 ss ; YERSIN, *Égalité*, N. 17.

³⁴⁶ ATF 99 Ia 638, JdT 1975 I 290 consid. 9 p. 299 ss ; CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 193 ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 27.

³⁴⁷ Cf. *infra*, N. 172 ss.

³⁴⁸ ATF 124 I 193 consid. 3e p. 197.

³⁴⁹ Arrêt TF 2P.233/2004 du 20 avril 2005, in : RDAF 2005 II 275 consid. 3.2.1.

³⁵⁰ Arrêt TF 2P.233/2004 du 20 avril 2005, in : RDAF 2005 II 275 consid. 3.2.1 *in fine* ; ATF 128 I 240 consid. 2.3 p. 243 ; ATF 126 I 76 consid. 2a p. 78 ; cf. YERSIN, *Projet pour le couple et la famille*, p. 372.

³⁵¹ YERSIN, *Égalité*, N. 9.

juridique régit l'imposition de toutes les personnes physiques³⁵², sans considération de leur appartenance nationale, sociale ou encore confessionnelle³⁵³. Il concerne donc l'aspect subjectif du rapport fiscal³⁵⁴. Les exceptions au principe doivent impérativement reposer sur un motif objectif³⁵⁵, « c'est-à-dire sur des différences de fait objectives et précises »³⁵⁶. Généralement, ces différenciations sont commandées par des considérations de politique économique, sociale, culturelle et sanitaire, ou par des raisons de technique fiscale³⁵⁷. Dans ce cadre, toute dérogation au principe doit enfin évidemment respecter le principe de la proportionnalité³⁵⁸.

Le principe de la généralité de l'imposition interdit en premier lieu les exonérations d'impôt de contribuables ou de groupes de contribuables sans motifs objectifs et, par conséquent, prohibe en principe la conclusion d'arrangements individuels entre contribuables et autorités fiscales (interdiction des privilèges ; « *Privilegierungsverbot* »)³⁵⁹. Les charges financières de la collectivité doivent en effet être supportées par l'ensemble des citoyens³⁶⁰. Le cercle des contribuables doit être défini de manière objective et adaptée à l'impôt en cause³⁶¹, d'après son objet et sa finalité³⁶². Ce principe interdit notamment de favoriser excessivement les contribuables les plus indigents ou les plus fortunés en l'absence de motifs objectifs³⁶³.

142

-
- ³⁵² MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 13 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 18 ad § 3 ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 29 ; YERSIN, *Égalité*, N. 22.
- ³⁵³ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 67 ; REIZE, *Ehegattenbesteuerung*, p. 58 s. ; ZUPPINGER, *Verfassungsentwurf und Finanzordnung*, p. 456.
- ³⁵⁴ DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 33 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 18 ad § 3.
- ³⁵⁵ ATF 114 Ia 221 consid. 2c p. 223 s. ; ATF 114 Ia 321 consid. 3b p. 323 s. ; cf. DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 33.
- ³⁵⁶ YERSIN, *Égalité*, N. 26.
- ³⁵⁷ ATF 99 Ia 638, JdT 1975 I 290 consid. 9 p. 299 ; cf. YERSIN, *Égalité*, N. 27.
- ³⁵⁸ DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 33.
- ³⁵⁹ ATF 99 Ia 638, JdT 1975 I 290 consid. 9 p. 299 ss ; YERSIN, *Égalité*, N. 22 et 25 ; REICH, *Von der normativen Leistungsfähigkeit*, p. 100.
- ³⁶⁰ ATF 141 I 235 consid. 7.1 p. 239 s. ; ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 s. ; ATF 132 I 153 consid. 3.1 p. 154 s. ; ATF 122 I 305 consid. 6 p. 313 ss ; arrêt TF 2P.286/2005 du 4 avril 2006, consid. 3.1 ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 29 ; KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 57 ; REICH, *Von der normativen Leistungsfähigkeit*, p. 100.
- ³⁶¹ ATF 100 Ia 60 consid. 4b/aa ; ATF 99 Ia 351 consid. 2 ; YERSIN, *Égalité*, N. 25 ; KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 58.
- ³⁶² REICH, *Von der normativen Leistungsfähigkeit*, p. 100.
- ³⁶³ REICH, *Von der normativen Leistungsfähigkeit*, p. 101.

- 143 Symétriquement, le principe de la généralité de l'imposition prohibe dans la règle la perception d'impôts qui ne touchent qu'une partie de la population (interdiction de la discrimination, « *Diskriminierungsverbot* »)³⁶⁴. Le principe de la généralité de l'imposition vise ainsi à assurer la protection des minorités³⁶⁵. Le Tribunal fédéral considère dans ce cadre que l'aménagement d'un impôt ne doit pas conduire à frapper en priorité les contribuables les plus aisés, car il s'agirait dès lors d'un impôt spécial³⁶⁶. L'imposition de chaque catégorie de contribuables doit respecter le principe de la proportionnalité et il est défendu d'infliger à certains contribuables des charges fiscales excessives³⁶⁷, comparativement aux autres contribuables assujettis à l'impôt³⁶⁸. Toutefois, certains impôts spéciaux, tels que les impôts professionnels, peuvent être légalement perçus quand bien même ils ne concerneraient qu'une partie des contribuables³⁶⁹.
- 144 En dernier lieu, afin de mettre en perspective la relativité du principe de la généralité de l'impôt, peut être soulevée la réflexion menée par BLUMENSTEIN et LOCHER sur les exceptions au principe du devoir fiscal objectif (« *Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht* »)³⁷⁰. Ces auteurs énumèrent quatre groupes principaux de motifs qui conduisent à ne pas prélever d'impôt : les motifs relatifs à la technique fiscale (« *steuertechnische Gründen* »)³⁷¹, les motifs

³⁶⁴ OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 29 ; KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 58 ; REICH, *Von der normativen Leistungsfähigkeit*, p. 100.

³⁶⁵ ATF 99 Ia 638, JdT 1975 I 290 consid. 9 p. 299 ss ; REICH, *Von der normativen Leistungsfähigkeit*, p. 101.

³⁶⁶ ATF 99 Ia 638, JdT 1975 I 290 consid. 9 p. 299 ss. Ainsi, les montants exonérés et les déductions ne doivent pas être élevés au point de ne viser qu'une minorité des contribuables, au risque que l'impôt ne soit qualifié d'impôt de classe (« *Klassensteuer* ») (CAGIANUT, *Die Zukunft*, p. 558 ; REICH, *Von der normativen Leistungsfähigkeit*, p. 102).

³⁶⁷ REICH, *Von der normativen Leistungsfähigkeit*, p. 102.

³⁶⁸ Dans ce cadre, le Tribunal fédéral a jugé qu'une contribution lausannoise servant au financement du Service de secours et d'incendie de la commune était contraire au principe de l'égalité de traitement dans la mesure où elle ne frappait que les propriétaires immobiliers et que cet assujettissement était dénué de motifs objectifs et raisonnables (ATF 122 I 305 consid. 6b/bb p. 315).

³⁶⁹ YERSIN, *Égalité*, N. 25. Bien que ces impôts affectent par définition un cercle de contribuables plus restreint, la détermination de celui-ci doit être fondée sur des motifs objectifs et le cercle des contribuables concernés doit être conçu de manière relativement large afin d'éviter toute discrimination (N. 101).

³⁷⁰ Cf. BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 274 ss.

³⁷¹ L'art. 36 al. 3 LIFD, d'après lequel les montants d'impôt inférieurs à 25 francs ne sont pas perçus, en constitue un exemple.

économiques (« *wirtschaftliche Gründen* »)³⁷², les motifs éthiques (« *ethische Gründen* »)³⁷³ et les motifs sociaux (« *soziale Gründen* »)³⁷⁴. D'après ces auteurs, sont ici déterminantes « la nature de l'objet de l'impôt ou certaines de ses composantes particulières, qui rendent leur inclusion dans la taxation objectivement infondée »³⁷⁵.

c. Égalité de l'imposition

Le principe de l'égalité de l'imposition (« *Gleichmässigkeit der Besteuerung* ») 145 commande que les contribuables se trouvant dans une situation économique similaire soient imposés de manière semblable et qu'une imposition différenciée soit effectuée à l'égard des contribuables qui sont dans des situations différentes³⁷⁶. L'objet, la base imposable et l'assiette de l'impôt doivent ainsi être fixés en fonction de la situation concrète des contribuables³⁷⁷. Ce principe concerne la composante objective du rapport fiscal³⁷⁸. L'égalité visée est une égalité de résultat, c'est-à-dire que le moyen utilisé par le législateur n'importe pas³⁷⁹.

D'après certains auteurs, le principe de l'égalité de l'imposition vise à réaliser 146 l'égalité de traitement dans sa conception horizontale uniquement³⁸⁰, l'égalité

³⁷² Par exemple, l'exemption de droits de douane sur les marchandises en petites quantités d'une valeur insignifiante ou grevées d'un droit de douane minime (art. 8 LD).

³⁷³ Ainsi, l'État ne devrait pas profiter de la malchance d'un contribuable. L'exonération des versements à titre de réparation du tort moral en constitue un exemple (art. 24 let. g LIFD et art. 7 al. 4 let. i LHID).

³⁷⁴ Par exemple, l'exonération des revenus perçus en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité (art. 24 let. h LIFD et 7 al. 4 let. k LHID). Les auteurs ne mettent néanmoins pas dans cette catégorie les déductions permettant la détermination de la capacité contributive et qui constituent une base de calcul (« *Bemessungsgrundlage* ») de l'impôt (BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 274).

³⁷⁵ BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 274, texte original : « *Massgebend ist vielmehr die Beschaffenheit des einzelnen Objekts oder bestimmter Bestandteile desselben, die ihre Einbeziehung in die Besteuerung aus objektiven Gründen als unzweckmässig erscheinen lässt* ».

³⁷⁶ CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 195 ; ZUPPINGER, *Verfassungsentwurf und Finanzordnung*, p. 456.

³⁷⁷ OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 21 ad § 3 ; CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 195.

³⁷⁸ DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 34.

³⁷⁹ DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 34.

³⁸⁰ OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 21 ad § 3 ; CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 195.

de traitement verticale étant assurée par le biais de l'application du principe de l'imposition selon la capacité contributive. À notre sens, d'une part le principe de l'égalité de l'imposition vise également les situations verticales – ce que le Tribunal fédéral a aussi soutenu³⁸¹ – et, d'autre part, ce principe ne peut en aucun cas être appliqué indépendamment du principe de l'imposition selon la capacité contributive ; ledit principe servant en effet de base pour son application. En effet, afin de déterminer si les situations données sont semblables ou différentes, c'est bien la capacité contributive qui doit être considérée. Il sera ainsi constaté que la portée distincte du principe de l'égalité de l'imposition est difficilement déterminable, tant le principe de l'imposition selon la capacité contributive semble couvrir le principe de l'égalité de l'imposition³⁸².

d. Imposition selon la capacité contributive

i. Principe

- 147 Le principe de l'imposition selon la capacité contributive (ou principe de la capacité contributive ; « *Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit* » ou « *Leistungsfähigkeitsprinzip* »³⁸³) est d'une importance cardinale dans la présente étude. D'après ce principe, chaque contribuable doit participer à la couverture des dépenses publiques en fonction de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens³⁸⁴. Ce principe est garanti par l'art. 127 Cst. féd. qui emploie la terminologie équivalente³⁸⁵ de « capacité économique ».

³⁸¹ ATF 137 I 145 consid. 2.1 p. 147 : « *Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen* ». Cf. aussi ATF 114 Ia 221 consid. 2c p. 223 s. ; CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, N. 20.

³⁸² Cf. *infra*, N. 172 ss.

³⁸³ La doctrine alémanique utilise également les termes : « *Verhältnismässigkeit der Besteuerung* », « *persönlich-individuelle Leistungsfähigkeit* », ou encore « *wirtschaftliche Leistungsfähigkeit* » (EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 74 et réf. citées).

³⁸⁴ ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 161 ; ATF 136 I 49 consid. 5.2 p. 60 ; ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 6.1 p. 513 s. ; ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 2 b/aa p. 186 ; ATF 122 I 305 consid. 6a p. 313 ; ATF 114 Ia 321 consid. 3b p. 323 s. ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 78 et réf. citées ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 27.

³⁸⁵ Cf. not. ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 s.

Ce principe vaut en particulier dans le cadre de l'impôt sur le revenu³⁸⁶, où la capacité contributive peut être le plus justement estimée d'après l'ensemble de la situation du contribuable et où une concrétisation des plus aboutie du principe est dès lors possible³⁸⁷. Par conséquent, comme l'affirme HECKLY, une imposition respectant le principe de la capacité contributive suppose que « soit établie et admise une hiérarchie des besoins en fonction des revenus et compte tenu des facteurs qui peuvent la modifier, tels que l'âge ou la situation familiale, et donc que l'imposition soit personnalisée »³⁸⁸. Ce principe met ainsi intimement en relation le postulat de l'égalité avec la notion de la justice fiscale³⁸⁹ et repose dès lors intrinsèquement sur des considérations d'ordre moral³⁹⁰. 148

Le principe de l'imposition selon la capacité contributive prévoit que les contribuables qui disposent de la même capacité économique doivent supporter une charge fiscale identique ; tandis qu'une différenciation dans l'imposition doit être opérée lorsque les contribuables n'ont pas la même capacité économique³⁹¹. En outre, il est unanimement admis par la doctrine que le droit constitutionnel à des conditions minimales d'existence constitue la limite inférieure de la capacité contributive. Cette limite, qui sera traitée plus loin dans le contexte de l'impôt sur le revenu³⁹², constitue d'après LIEGEOIS la troisième règle générale qui se dégage du principe de la capacité contributive, aux côtés des exigences verticale et horizontale du principe³⁹³. 149

L'application du principe de l'imposition selon la capacité contributive requiert une prise en considération des exigences imposées par le principe de l'interdiction de l'arbitraire³⁹⁴ et de celui de la proportionnalité. En effet, afin de respecter le principe de l'imposition selon la capacité contributive, les autorités doivent 150

³⁸⁶ Arrêt TF du 22 décembre 1978, in : RDAF 1980 p. 104, consid. 3b p. 106. Dans le même sens, en Allemagne, cf. PEZZER, *Verfassungsrechtliche Perspektiven*, p. 761.

³⁸⁷ Dans ce sens : EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 71 et 83 ss et réf. citées.

³⁸⁸ HECKLY, *Fiscalité*, p. 55.

³⁸⁹ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 7.4 p. 517 s.

³⁹⁰ RICHLI, *Rechtsprobleme*, p. 108.

³⁹¹ ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 s.

³⁹² Cf. *infra*, N. 1116 ss.

³⁹³ LIEGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 314.

³⁹⁴ À notre sens, le principe de l'arbitraire englobe le principe de l'égalité de traitement (dans le même sens: YERSIN, *Égalité*, N. 44). Il ne se justifie néanmoins pas ici d'exposer ce principe plus en détail selon nous, la distinction entre les principes de l'égalité de traitement et de l'interdiction de l'arbitraire n'ayant pas de grande portée pratique pour le présent sujet d'étude.

veiller à ce que le traitement fiscal des contribuables soit en toute situation objectivement fondé et situé dans un rapport raisonnable³⁹⁵.

- 151 Dans un arrêt datant de 1978, le Tribunal fédéral semblait exclure l'application de ce principe aux impôts indirects en affirmant que « la Confédération elle-même prélève aussi, à côté des impôts directs fixés surtout en fonction de la capacité économique des contribuables, des impôts indirects (impôt sur le chiffre d'affaires, droits de timbre, impôt anticipé) qui ne peuvent pas être déterminés en fonction de la capacité contributive de celui qui doit finalement les supporter »³⁹⁶. Cette jurisprudence a été critiquée par la doctrine³⁹⁷ et, aujourd'hui, force est de constater que le principe de l'imposition selon la capacité contributive entre également en ligne de compte dans le cadre des impôts indirects, notamment au sein de la LTVA à l'endroit de l'application de taux réduits pour les biens et services de première nécessité³⁹⁸.
- 152 Il est enfin utile de mettre en exergue la distinction entre la capacité contributive objective et la capacité contributive subjective. La première de ces notions renvoie à la détermination de l'assiette de l'impôt ; son application impliquant que tous les revenus du contribuable d'abord soient pris en compte³⁹⁹ puis réduits des frais liés à l'acquisition du revenu⁴⁰⁰. La considération de la capacité contributive subjective implique de tenir compte subséquemment de la situation personnelle et familiale des contribuables⁴⁰¹. Pour les impôts directs, il sied ainsi de prévoir des dégrèvements fiscaux qui tiennent compte de l'ensemble de la situation économique des contribuables⁴⁰². Les déductions générales et sociales sont notamment utiles dans cette optique⁴⁰³.

³⁹⁵ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 8.2 p. 521.

³⁹⁶ Arrêt TF du 22 décembre 1978, in : RDAF 1980 p. 104, consid. 3b p. 106.

³⁹⁷ PROD'HOM, *La procédure spontanée*, p. 293 et réf. citée.

³⁹⁸ Art. 25 al. 2 LTVA ; cf. PC Cst-AUBERT, N. 10 ad. art. 127 Cst. féd.

³⁹⁹ LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 297 et réf. citées.

⁴⁰⁰ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 88 ; LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 279 ss ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 5 ad art. 25.

⁴⁰¹ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 88 ; LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 284.

⁴⁰² Cf. ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3 p. 41 ss ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 89 ; HÖHN, *Verfassungsgrundsätze*, p. 128.

⁴⁰³ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 89.

ii. Considérations historiques

L'idée d'imposer les contribuables en fonction de leur capacité contributive n'est pas nouvelle. Ainsi, sous l'Empire romain déjà, les citoyens étaient imposés en fonction du nombre de portes et de fenêtres de leur habitation par le biais de l'*ostiarium*⁴⁰⁴. Ce type d'impôt particulier a été remis au goût du jour par la Première République française en 1798. Le Directoire avait en effet aménagé un impôt similaire dans la Loi sur l'impôt sur les portes et fenêtres ; impôt qui différenciait en outre l'imposition en fonction de la taille de la commune et qui alourdissait la charge fiscale des établissements commerciaux⁴⁰⁵. Cet impôt était suffisamment lourd pour que les contribuables français évitent les habitations comportant un trop grand nombre de portes et de fenêtres afin d'alléger leur charge fiscale⁴⁰⁶. 153

Dans le même sens, en l'an 594, les citoyens athéniens furent répartis en quatre classes d'impôts en fonction de leurs revenus de la terre⁴⁰⁷. MONTESQUIEU l'évoquait ainsi : 154

« On avait divisé, à Athènes, les citoyens en quatre classes. Ceux qui retiraient de leurs biens cinq cents mesures de fruits liquides ou secs, payaient au public un talent ; ceux qui en retiraient trois cents mesures devaient un demi-talent ; ceux qui en avaient deux cents mesures payaient dix mines, ou la sixième partie du talent ; ceux de la quatrième classe ne donnaient rien »⁴⁰⁸.

⁴⁰⁴ DE PARIEU, *Traité*, p. 4.

⁴⁰⁵ Art. 3 de la loi française du 24 novembre 1798 sur l'impôt sur les portes et fenêtres : « Les portes et fenêtres, dans les communes au-dessous de cinq mille âmes, payeront 0 fr 20 ; de cinq à dix mille, 0 fr 25 ; de dix à vingt-cinq mille, 0 fr 30 ; de vingt-cinq à cinquante mille, 0 fr 40 ; de cinquante à cent mille, 0 fr 50 ; de cent mille et au-dessus, 0 fr 60. Les portes-cochères et celles de magasins, de marchands en gros, commissionnaires et courtiers, payeront double contribution ».

⁴⁰⁶ L'écrivain Victor HUGO avait par ailleurs très notoirement critiqué cet impôt : « Mes très chers frères, mes bons amis, il y a en France treize cent vingt mille maisons de paysans qui n'ont que trois ouvertures, dix-huit cent dix-sept mille qui ont deux ouvertures, la porte et une fenêtre, et enfin trois cent quarante-six mille cabanes qui n'ont qu'une ouverture, la porte. Et cela, à cause d'une chose qu'on appelle l'impôt des portes et fenêtres. Mettez-moi de pauvres familles, des vieilles femmes, des petits enfants, dans ces logis-là, et voyez les fièvres et les maladies. Hélas ! Dieu donne l'air aux hommes, la loi le leur vend. » (Les misérables, Première partie, Paris 1875, p. 17).

⁴⁰⁷ FOUCHARD Alain, *Aristocratie et démocratie : idéologies et sociétés en Grèce ancienne*, 1997, p. 160.

⁴⁰⁸ MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, p. 462, cité in : LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 259 s.

- 155 L'écrivain des Lumières estimait ainsi que cette taxe était « *juste* » bien qu'elle ne fût pas proportionnelle. Il justifiait du reste l'imposition athénienne en soutenant que « *l'utile* » devait être moins taxé que le « *superflu* »⁴⁰⁹.

iii. Justifications du principe

(1) Impôt solidaire et sentiment de justice

- 156 Le principe de l'imposition selon la capacité contributive s'inscrit en rupture de la théorie de l'impôt-échange (ou de l'impôt-prix) au profit de celle de l'impôt solidaire⁴¹⁰. Tandis que la première théorie, qui se concrétise naturellement par le biais des contributions causales⁴¹¹, suit une conception libérale classique selon laquelle l'impôt représente le prix à payer pour les services rendus par l'État⁴¹², la seconde émane intrinsèquement d'une conception morale d'après laquelle l'impôt représente un sacrifice nécessaire à l'entretien du lien social. Dans ce sens, le principe de l'imposition selon la capacité contributive n'exclut pas qu'une partie des ressources fasse l'objet d'une certaine redistribution des richesses⁴¹³.
- 157 Le bien-fondé du principe a notamment été soutenu par le philosophe et économiste Adam SMITH, pour lequel il est raisonnable que tous les membres de la société contribuent au bénéfice général de la société en proportion de leurs capacités respectives :

« *The expense of defending the society, and that of supporting the dignity of the chief magistrate, are both laid out for the general benefit of the whole society. It is reasonable, therefore, that they should be defrayed by the general contribution of the*

⁴⁰⁹ MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, p. 462, cité in : LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 259 s.

⁴¹⁰ BARKOCZY, *Taxation Principles*, p. 20 ; LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 257.

⁴¹¹ Cf. *infra*, N. 232 ss.

⁴¹² LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 250.

⁴¹³ BARKOCZY, *Taxation Principles*, p. 20 ; LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 263. Bien que la théorie de l'impôt solidaire se soit nettement imposée dans le contexte des impôts directs, il sied de remarquer que la théorie concurrente peut aussi légitimement être défendue. Le philosophe britannique John Stuart MILL soutenait ainsi qu'une imposition égale en termes absolus pour tous les contribuables ne contrevenait en rien à la justice naturelle dans la mesure où chacun profite des mêmes prestations de l'État. Il relevait néanmoins qu'une telle acception heurtait le sentiment de justice (MILL, *Utilitarianism*, p. 295, cité in : LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 269).

whole society, all the different members contributing, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities »⁴¹⁴.

La doctrine suisse n'est pas indifférente au sentiment de justice que défendait SMITH. Elle soutient ainsi que le principe de la capacité contributive constitue un principe objectif et fondamental correspondant à une conscience juridique générale⁴¹⁵. Aussi, elle met ce principe en lien avec le principe du consentement à l'impôt, celui-ci légitimant l'imposition et participant à éviter que l'impôt ne soit perçu comme le « produit odieux et arbitraire de l'exercice du pouvoir »⁴¹⁶. La légitimité naturelle du principe de la capacité contributive est telle que REICH affirmait, en 1984, qu'une imposition qui se fonderait uniquement sur l'usage effectif des prestations de l'État serait inimaginable dans la conception actuelle de l'ordre juridique⁴¹⁷. 158

(2) Théories du sacrifice et de l'utilité marginale du revenu

Le principe de l'imposition selon la capacité contributive se fonde également sur les théories du sacrifice (*Opfertheorien*⁴¹⁸)⁴¹⁹, au sens desquelles l'imposition doit être aménagée de manière à ce que chacun des contribuables doive supporter le même sacrifice⁴²⁰. Cette conception est attribuée à Jean-Jacques 159

⁴¹⁴ SMITH, *The Wealth of Nations*, p. 630.

⁴¹⁵ Cf. not. LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 244 ; REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 10 ; ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 7.1 p. 515 et réf. citées.

⁴¹⁶ LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 244. En soulevant un changement de paradigme au moment des révolutions américaine et française, l'auteur soutient que l'impôt n'est dès lors « plus prélevé sous la menace de l'autorité, mais sur le principe d'un consentement exprès ou tacite » (N. 245).

⁴¹⁷ REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 10. Pour autant, ce même auteur a défendu en 2006 la constitutionnalité des barèmes d'imposition dégressifs des cantons de Schaffhouse et d'Obwald (cf. REICH, *Verfassungsrechtliche*, p. 689 ss).

⁴¹⁸ Cf. not. MATTEOTTI, *Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax*, p. 703.

⁴¹⁹ Trois théories ont été distinguées par le Tribunal fédéral et sont relatives à la nature de la comparabilité des sacrifices des contribuables (ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 7.3 p. 516 : « Selon les théories du sacrifice, l'imposition doit avoir lieu de façon à ce que chacun [...] doive supporter le même sacrifice (relatif, absolu ou marginal) ». Pour les caractéristiques des trois théories, cf. en particulier BERGER, *Steuerprogression*, p. 588 ss ; HONGLER, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip*, N. 89 ss.

⁴²⁰ Cf. notamment : ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 7.2 p. 516 ; BERGER, *Steuerprogression*, p. 584 ; IN-ALBON-SENNRICH, *Die Milderung*, p. 20 s. ; MATTEOTTI, *Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax*, p. 703. Pour une approche économique contemporaine des théories du sacrifice, cf. PICKETTY, *Le capital au XXI^e siècle*, p. 193 ss.

ROUSSEAU⁴²¹ et à John Stuart MILL⁴²². Celui-ci avançait, dans son *Principles of Political Economy*, les considérations suivantes :

« *A government ought to make no distinction of persons or classes in the strength of their claims on it. If any one bears less than his fair share of the burden, some other person must suffer more than his share. Equality of taxation, therefore, as a maxim of politics, means equality of sacrifice. It means apportioning the contribution of each person toward the expenses of government, so that he shall feel neither more nor less inconvenience from his share of the payment than every other person experiences from his* »⁴²³.

- 160 La conception induite par les théories du sacrifice demeure éminemment subjective, dans la mesure où celles-ci ambitionnent de quantifier le sacrifice qui est provoqué par l'acquittement de l'impôt. Ces théories sont souvent examinées à la lumière de la théorie de l'utilité marginale du revenu (« *Grenznutzentheorie* »)⁴²⁴ d'après laquelle lorsque le revenu augmente, l'utilité du revenu supplémentaire décroît⁴²⁵. En d'autres termes, chaque franc d'impôt constitue un sacrifice variable en fonction de la situation économique du contribuable concerné.

(3) Justice distributive aristotélicienne

- 161 Enfin, le Tribunal fédéral suisse a relevé que la justice en matière fiscale demeure « avant tout une question de justice distributive au sens aristotélicien » et qu'elle exige dans ce sens une juste répartition des charges et des besoins entre les contribuables membres d'une communauté⁴²⁶. D'après le Tribunal fédéral, il s'ensuit notamment « que l'évolution d'un barème ne doit pas seulement respecter les droits fondamentaux que sont la garantie de la propriété et la liberté économique, mais, conformément à la justice distributive (« *justitia*

⁴²¹ Cf. not. LOCHER, *Beiträge*, p. 265.

⁴²² Cf. not. BERGER, *Steuerprogression*, p. 584.

⁴²³ MILL, *Principles of Political Economy*, p. 539 s.

⁴²⁴ Cf. not. IN-ALBON-SENNRICH, *Die Milderung*, nbp 130 ad p. 20.

⁴²⁵ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 7.2 p. 517 : « Ce n'est qu'avec les développements théoriques relatifs à l'utilité marginale qu'il a été possible de tirer des conclusions des théories du sacrifice en matière d'imposition du revenu ».

⁴²⁶ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 7.2 p. 517 s. D'après ARISTOTE, la première espèce de la justice particulière et du juste qui y correspond « est celle qui intervient dans la distribution des honneurs, ou des richesses, ou des autres avantages qui se répartissent entre les membres de la communauté politique » (ARISTOTE, *Éthique à Nicomaque*, p. 109).

distributiva »), doit aussi satisfaire un aspect social »⁴²⁷. Dans ce cadre, l'égalité doit être comprise en termes de proportions et non en termes arithmétiques⁴²⁸.

(4) Synthèse

En somme, correspondant à une conscience juridique générale et permettant notamment le consentement à l'impôt des contribuables, le principe de l'imposition selon la capacité contributive a des implications sous deux angles distincts. D'une part, du point de vue de l'égalité fiscale entre les contribuables, il exige que chaque contribuable consente à un sacrifice fiscal équivalent. Cette égalité de traitement s'apprécie au regard de la capacité économique et exige en principe que l'imposition soit progressive – et non dégressive ni même proportionnelle – afin d'être alignée sur les théories du sacrifice et de l'utilité marginale du revenu. D'autre part, sur le plan de l'équité et de la solidarité sociale, le principe de l'imposition selon la capacité contributive impose que les recettes fiscales profitent dans une plus grande mesure aux contribuables les plus indigents. *A fortiori*, l'impôt ne devrait pas constituer la source de l'indigence des citoyens ni exacerber des inégalités préexistantes.

162

iv. Indicateurs de la capacité contributive

(1) Principes

Le principe de la capacité contributive étant un concept juridique indéterminé⁴²⁹, il ne peut être appliqué correctement sans l'élaboration préalable d'indicateurs adaptés à l'appréciation de la capacité contributive⁴³⁰. Il faut ainsi considérer non seulement les ressources dont les contribuables disposent, mais également leur situation personnelle et familiale⁴³¹. Afin d'assurer l'égalité de traitement, l'assiette de l'impôt doit d'abord contenir l'ensemble des éléments qui constituent la capacité contributive (capacité contributive objective)⁴³². D'après le Tribunal fédéral, celle-ci doit ainsi être élaborée de manière large et

163

⁴²⁷ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 7.4 p. 518.

⁴²⁸ BÜRGISSER, *L'interventionnisme fiscal*, p. 119 et réf. citées.

⁴²⁹ Arrêt TF 2C_534/2014 du 7 août 2015, consid. 3.2.

⁴³⁰ REICH, *Von der normativen Leistungsfähigkeit*, p. 105.

⁴³¹ ATF 99 Ia 638, JdT 1975 I 290 consid. 9 p. 299 ss ; CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 195.

⁴³² YERSIN, *Égalité*, p. 170 ; DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 37.

« avec le moins de lacunes possibles »⁴³³. Dans le cadre des impôts directs et dans l'optique de permettre une égalité de traitement entre les contribuables qui ont des situations personnelles différentes, leur situation doit ensuite être prise en compte par le biais d'abattements, de déductions et d'un taux d'imposition adapté⁴³⁴.

- 164 Le revenu imposable, c'est-à-dire la somme de tous les revenus qu'un individu perçoit durant une période fiscale et après déductions⁴³⁵, constitue un indicateur typique de l'appréciation de la capacité contributive⁴³⁶. D'autres éléments sont parfois pris en compte au titre d'indicateurs tels que la propriété foncière, la dépense ainsi que les donations et les successions⁴³⁷. S'il est incontestable que les indicateurs du revenu imposable et de la fortune imposable sont déterminants dans le cadre des impôts sur le revenu et sur la fortune, encore faut-il préciser leurs contours conformément au principe de l'imposition selon la capacité contributive. En particulier, concernant le premier indicateur cité, il s'agit de déterminer quelles déductions il sied d'accorder au contribuable afin d'imposer celui-ci conformément à sa situation personnelle et familiale, respectivement quel modèle d'imposition est le plus à même de respecter les exigences constitutionnelles.

(2) Règles régissant l'élaboration des indicateurs

- 165 Plusieurs principes régissent l'élaboration des indicateurs de la capacité contributive. Afin de respecter le principe de la légalité⁴³⁸ et en application du principe de la généralité de l'imposition⁴³⁹, les indicateurs doivent figurer dans une loi au sens formel et s'appliquer uniformément à tous les contribuables concernés par l'impôt. Émanant de normes générales et abstraites et influençant directement l'imposition des contribuables, il est enfin crucial que les indicateurs soient fondés sur des motifs objectifs et qu'ils soient déterminés de manière précise.

⁴³³ ATF 140 II 157 consid. 7.4 p. 162 s.

⁴³⁴ YERSIN, *Égalité*, p. 170 ; DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 37.

⁴³⁵ RICHLI, *Rechtsprobleme*, p. 107.

⁴³⁶ YERSIN, *Égalité*, N. 32.

⁴³⁷ YERSIN, *Égalité*, N. 32.

⁴³⁸ Cf. *infra*, N. 236 ss.

⁴³⁹ Cf. *supra*, N. 141 ss.

Dans cet ordre d'idée et afin de synthétiser les règles régissant l'élaboration d'un indicateur, YERSIN⁴⁴⁰ a formulé trois conditions cumulatives que doivent respecter les autorités législatives. L'indicateur doit tout d'abord être représentatif de la capacité contributive des assujettis en permettant de l'apprécier sur un plan statistique du moins. Il doit aussi tenir compte des éléments vitaux lorsqu'il s'agit d'apprécier une capacité économique réduite, et inversement considérer les éléments non-vitaux lorsque la capacité économique est étendue. Il faut enfin que l'indicateur ait un caractère général. L'auteure relève en outre que le degré de précision de l'indicateur doit être plus élevé si l'impôt assujettit les contribuables à une forte charge fiscale. Dans ce cadre, HECKLY, en fournissant l'exemple d'un ancien impôt californien sur les biens immobiliers qui pouvait s'élever jusqu'à 2,6 % de leur valeur vénale, ne s'étonne pas que cet impôt ait été contesté et résume que « lorsqu'un impôt crée des distorsions graves et a peu de rapport avec la capacité contributive des assujettis, il est très difficile de l'appliquer à un taux élevé »⁴⁴¹. Enfin, YERSIN met en garde quant au recours à un certain schématisme qui, s'il est autorisé dans certaines circonstances, ne doit pas être excessif. Il est incontestable que tout schématisme, bien que permettant usuellement une meilleure praticabilité de l'imposition, implique nécessairement des dérogations au principe de l'égalité de traitement⁴⁴².

166

La première condition se rapporte ainsi à la représentativité de l'indicateur. Inévitablement, un indicateur repose sur des considérations relatives qui évoluent au travers des époques, de concert avec la société. À titre d'illustration, le législateur vaudois accordait auparavant aux communes la compétence de prélever un impôt de trois pourcents au maximum sur les loyers⁴⁴³. Cet impôt se justifiait par le fait que l'on considérait qu'un loyer élevé était un signe de l'aisance de son débiteur⁴⁴⁴. Aujourd'hui, le législateur vaudois prévoit une solution diamétralement opposée : les locataires (et les propriétaires qui occupent eux-mêmes leur logement) peuvent déduire de leur revenu le loyer (respectivement la valeur locative) qui excède 20 % de leur revenu net et jusqu'à concurrence d'un montant de CHF 5'700⁴⁴⁵. Pour résumer, si un loyer élevé était auparavant considéré comme un indicateur d'une capacité contributive élevée, la tendance est aujourd'hui d'affirmer qu'un loyer élevé ne

167

⁴⁴⁰ YERSIN, *Égalité*, N. 33 et 98.

⁴⁴¹ HECKLY, *Fiscalité*, p. 40.

⁴⁴² Cf. *infra*, N. 195 ss.

⁴⁴³ Art. 30 aLIC/VD.

⁴⁴⁴ YERSIN, *Égalité*, N. 99.

⁴⁴⁵ Art. 39 al. 1 LI/VD ; cf. *infra*, N. 560 ss.

relève pas nécessairement de la volonté du contribuable, mais qu'il grève au contraire sa capacité contributive.

- 168 La seconde condition commande que l'indicateur tienne compte des besoins vitaux des contribuables. Cette condition est notamment déterminante pour l'aménagement des impôts sur la consommation. Ainsi, il est approprié dans ce cadre d'établir un taux réduit sur les biens de consommation courants et c'est à juste titre que l'art. 25 al. 2 LTVA dispose d'un taux réduit – de 2,5 % en lieu et place de 7,7 % – sur certaines denrées alimentaires ou encore sur les médicaments. Dans le contexte de l'impôt sur le revenu, cette condition fait sens à l'égard des dégrèvements fiscaux qui couvrent les dépenses nécessaires à la vie⁴⁴⁶.
- 169 Enfin, la condition du caractère général de l'indicateur consiste à l'élaborer de sorte qu'il se fonde sur des caractéristiques suffisamment générales et qu'il puisse être appliqué de manière uniforme à un nombre élevé de contribuables. Cette condition n'a, à notre sens, pas de portée singulière qui outrepasserait celle du principe de la généralité de l'imposition⁴⁴⁷.

(3) Concrétisation non exempte de jugements de valeur

- 170 Comme l'a formulé le Tribunal fédéral dans l'arrêt Hegetschweiler, « le point de savoir si une loi fiscale satisfait aux exigences constitutionnelles ne peut pas être tranché sur la base de critères formels, mais se confond finalement avec celui de savoir si la loi est équitable ; mais l'équité est une notion relative, qui se modifie en fonction des circonstances politiques, sociales et économiques »⁴⁴⁸. Il s'agit par conséquent, d'après le Tribunal fédéral, d'agencer une concordance pratique entre les différentes exigences constitutionnelles en les aménageant de manière à parvenir à un résultat équitable⁴⁴⁹.
- 171 Le législateur ne se voit pas confier une tâche aisée, puisqu'il est tenu « d'arbitrer les conflits de valeurs et de concrétiser les principes d'imposition de façon à conférer précision, prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale »⁴⁵⁰. La notion de la capacité contributive est, somme toute, extrêmement relative et

⁴⁴⁶ Cf. *infra*, N. 1123 s.

⁴⁴⁷ Cf. *supra*, N. 141 ss.

⁴⁴⁸ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 2b p. 40.

⁴⁴⁹ ATF 140 II 157 consid. 7.2 p. 161 ; ATF 139 I 16 consid. 4.2.2.

⁴⁵⁰ Arrêt TF 2C_585/2012 du 6 mars 2014, consid. 7.3.

Raoul OBERSON ne manque pas de relever qu'elle « ne peut échapper aux approximations dictées par l'évènement ou le contexte de temps et de lieu »⁴⁵¹.

v. Relation avec les autres principes

La doctrine est partagée quant à la portée et au contenu qu'il sied d'attribuer au principe de l'imposition selon la capacité contributive par rapport aux autres principes fiscaux dérivant du principe de l'égalité. OBRIST affirme que le principe de l'imposition selon la capacité contributive « représente plutôt une concrétisation du principe de la proportionnalité »⁴⁵². CORNU soutient également que ce principe sert à réaliser la proportionnalité de l'impôt⁴⁵³ et ajoute que les trois sous-principes sont « largement assimilables dans leurs conséquences »⁴⁵⁴. HÖHN adopte une position similaire en disant que le principe de l'égalité de l'imposition et celui de la généralité de l'imposition ne sont rien de plus que ce qui peut être déduit du principe de l'imposition selon la capacité contributive⁴⁵⁵. LOCHER soutient que le principe de l'égalité de l'imposition fait avant tout référence à l'objet de l'impôt contrairement au principe de l'imposition selon la capacité contributive ; le premier faisant ainsi référence à l'application horizontale du principe de l'égalité de traitement alors que le second renverrait avant tout à son application verticale⁴⁵⁶. 172

Enfin, s'appuyant notamment sur la jurisprudence fédérale⁴⁵⁷, EICHENBERGER et MASMEJAN-FEY soutiennent que le principe de l'égalité de l'imposition n'a pas de portée propre et qu'il se confond avec le principe – plus général – de 173

⁴⁵¹ OBERSON R., *Principe de la capacité contributive*, p. 125.

⁴⁵² OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 27. Dans le même sens, le Tribunal fédéral évoque parfois « le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique » (cf. ATF 141 I 235 consid. 7.1 p. 239 ; ATF 132 I 153 consid. 3.1 p. 154 ; ATF 122 I 305 consid. 6a p. 313 s.). Aussi, cette approche s'aligne sur la terminologie alémanique « *Verhältnismässigkeit der Besteuerung* » (cf. not. KOCHER, *Kontrolle von Steuernormen*, N. 1622 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 192).

⁴⁵³ CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 195.

⁴⁵⁴ CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 197.

⁴⁵⁵ HÖHN, *Verfassungsgrundsätze*, p. 129.

⁴⁵⁶ LOCHER, *Degressive Tarife*, p. 120.

⁴⁵⁷ Cf. ATF 99 Ia 638, JdT 1975 I 290 consid. 9 p. 299 ss (sur la constitutionnalité de l'impôt sur la fortune du canton de Bâle-Campagne) et ATF 112 Ia 240 consid. 4b p. 244 (sur une initiative saint-galloise visant à la suppression de l'imposition sur la valeur locative du logement).

l'égalité de traitement⁴⁵⁸. Dans sa pratique, le Tribunal fédéral suit souvent cette conception, en appliquant généralement les deux principes conjointement⁴⁵⁹. Le principe de l'imposition selon la capacité contributive semble dès lors couvrir entièrement le principe de l'égalité de l'imposition, celui-ci étant privé de toute portée propre. Pour autant, le principe de l'imposition selon la capacité contributive n'est pas similairement couvert par le principe de l'égalité de l'imposition, dans le sens où l'imposition peut être inconstitutionnelle sans qu'une comparaison avec d'autres contribuables ne soit effectuée. Ainsi, dans l'ATF 118 Ia 1, le Tribunal fédéral a estimé que le principe de l'égalité de traitement n'était pas violé – le concubin recourant n'étant pas plus lourdement imposé qu'un couple marié d'après une analyse globale des circonstances – mais a toutefois jugé que l'imposition violait le principe de l'imposition selon la capacité contributive à l'égard du recourant⁴⁶⁰.

- 174 À notre sens, la définition particulièrement étendue qui est attribuée au principe de l'imposition selon la capacité contributive remet en question la portée propre des deux autres sous-principes de l'égalité de traitement en droit fiscal (que sont le principe de la généralité de l'imposition et le principe de l'égalité de l'imposition). En premier lieu, le principe de l'imposition selon la capacité contributive impose de répartir la charge fiscale entre tous les citoyens, recoupant ainsi largement le contenu du principe de la généralité de l'imposition qui impose de ne pas discriminer ni de favoriser certains groupes de contribuables sans motifs objectifs. Surtout, en second lieu, le principe de l'imposition selon la capacité contributive couvre selon nous le champ d'application du principe de l'égalité de l'imposition. En effet, le principe de l'égalité de l'imposition commande d'imposer de manière semblable les contribuables qui se trouvent dans une situation équivalente et de procéder à une imposition différente dans le cas contraire. Or, la capacité contributive sert de fondement lors de l'application du principe de l'égalité de l'imposition. En d'autres termes, il est impossible de déterminer si les contribuables se trouvent dans des situations

⁴⁵⁸ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 70 ; MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 12 ; cf. aussi, pour une position plus nuancée, BÜRGISSER, *L'interventionnisme fiscal*, p. 144 ss.

⁴⁵⁹ Cf. not. ATF 132 I 153 consid. 3.1 p. 154 s. : « En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans une situation économique équivalente 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 » ; cf. aussi ATF 114 Ia 321 consid. 3b p. 323 s.

⁴⁶⁰ ATF 118 Ia 1 consid. 3d et 4c p. 5 ss.

semblables ou différentes sans recourir au principe de l'imposition selon la capacité contributive.

Nous nous alignons ainsi sur la conception de l'économiste et fiscaliste allemand NEUMARK, d'après laquelle le principe de l'imposition selon la capacité contributive ne peut être réalisé que si les principes de la généralité de l'imposition et de l'égalité de l'imposition sont également respectés⁴⁶¹. À l'inverse, comme nous le verrons par l'analyse de l'ATF 118 Ia 1⁴⁶², le respect du principe de l'égalité de l'imposition n'implique pas nécessairement la réalisation concomitante du principe de l'imposition selon la capacité contributive. 175

e. Problématiques d'égalité matérielle

i. À l'égard des femmes

(1) Influence de l'impôt sur le revenu

En l'absence de correctif et pour autant que le barème d'imposition soit progressif, toute imposition commune alourdit la charge fiscale des couples mariés à deux revenus. L'accroissement de la charge fiscale est ainsi surtout perceptible lorsqu'un second revenu est perçu par le couple marié, celui-ci provenant généralement des épouses. En effet, compte tenu du fait que le mari exerce généralement d'ores et déjà une activité lucrative⁴⁶³, c'est lorsque son épouse commence une activité lucrative – respectivement qu'elle accroît son taux d'activité – que le taux d'imposition moyen du couple augmente de manière perceptible⁴⁶⁴. Cet alourdissement de la charge fiscale peut dissuader les épouses d'exercer une activité lucrative ou d'augmenter leur taux d'activité⁴⁶⁵. 176

Une dissuasion similaire peut aussi être décelée à l'endroit de dégrèvements particuliers, lorsque ceux-ci sont jugés insuffisants et qu'ils sont essentiellement 177

⁴⁶¹ NEUMARK, *Grundsätze*, p. 69 s. ; cf. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 71.

⁴⁶² Cf. *infra*, N. 692 ss.

⁴⁶³ OFS, Communiqué de presse du 31 janvier 2019 sur les inégalités salariales.

⁴⁶⁴ KLETT, *Zivilstandsabhängige Einkommens-Besteuerung*, p. 178 ; REIZE, *Ehegattenbesteuerung*, p. 54.

⁴⁶⁵ CHAN, *Taxing the Female*, p. 66 ; HYMAN, *Paid and Unpaid Work*, p. 162 ss ; ST JOHN, *The Tax/Benefit Interface*, p. 133 ; WANG, *Is it Fair to Share*, p. 138.

octroyés aux femmes. À titre d'illustration, le plafonnement de la déduction relative aux frais de garde des enfants implique une perte d'attractivité potentielle de l'exercice d'une activité professionnelle pour les mères⁴⁶⁶.

(2) Pénurie de main-d'œuvre qualifiée

- 178 En plus de la question d'inconstitutionnalité qui sera traitée ci-après, la discrimination fiscale des épouses est également problématique dans le contexte de la pénurie de main-d'œuvre qualifiée que connaît actuellement la Suisse et que les autorités fédérales ambitionnent de combattre. Alors que l'on dénombre environ 50 000 femmes au foyer disposant d'un diplôme universitaire en Suisse⁴⁶⁷, le droit en vigueur discrimine essentiellement les couples mariés à revenus moyens ou élevés au sein desquels les deux conjoints exercent une activité lucrative⁴⁶⁸. La discrimination touche dès lors particulièrement les épouses bien formées et sa suppression est souhaitée dans l'optique de combattre la pénurie de main-d'œuvre qualifiée.
- 179 Corollairement à une augmentation continue de la demande en spécialistes hautement qualifiés, le Département fédéral de l'économie, de la formation et de la recherche a lancé une initiative visant à combattre la pénurie de personnel qualifié⁴⁶⁹. L'initiative poursuit notamment l'objectif d'améliorer la conciliation entre vie professionnelle et vie familiale. Alors que la participation des femmes au marché du travail est, en Suisse, comparativement élevée par rapport à d'autres pays, le Conseil fédéral perçoit un potentiel d'amélioration certain en relevant que la participation des femmes au marché du travail ne s'élève qu'à 60 % en équivalents temps plein⁴⁷⁰. Il déplore, dans ce cadre, que « le système existant d'imposition des couples mariés constitue une incitation défavorable à l'emploi (effet dissuasif) des femmes mariées, par ailleurs souvent hautement qualifiées »⁴⁷¹. Le Conseil fédéral soutient à juste titre qu'une réforme de l'imposition des familles qui supprime la pénalisation fiscale des couples mariés réduira l'effet dissuasif que les impôts exercent quant à l'exercice d'une activité

⁴⁶⁶ Cf. COMBE, *La réduction de la charge fiscale*, p. 20 ss.

⁴⁶⁷ Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, p. 8.

⁴⁶⁸ Message pénalisation du mariage, p. 7646.

⁴⁶⁹ Cf. <https://www.personnelqualifie-suisse.ch/fr/> (consulté le 10 décembre 2020).

⁴⁷⁰ Conseil fédéral, Rapport final initiative pénurie de personnel qualifié, p. 4.

⁴⁷¹ Conseil fédéral, Rapport final initiative pénurie de personnel qualifié, p. 51

lucrative par les épouses⁴⁷². Il estime en outre que, avec près de 40 % des mariages qui se terminent aujourd'hui par un divorce, le régime fiscal doit encourager l'autonomie financière des femmes afin qu'elles ne deviennent pas dépendantes de l'aide sociale⁴⁷³. À ce titre, les contributions d'entretien se révèlent souvent insuffisantes ; un seul revenu moyen ne permettant pas de subvenir aux besoins de deux ménages⁴⁷⁴.

(3) Considérations jurisprudentielles

Dans l'arrêt Hegetschweiler, le Tribunal fédéral exclut d'emblée toute violation de l'égalité des genres⁴⁷⁵. Au sens de cette jurisprudence, maris et femmes seraient touchés similairement par l'accroissement du taux marginal d'imposition induit par l'imposition commune. Surtout, le fait que les épouses soient – dans les faits – le plus souvent susceptibles de renoncer à un emploi n'est pas jugé déterminant⁴⁷⁶. 180

Dans un arrêt non publié du 3 mars 2010⁴⁷⁷, le Tribunal fédéral pondère quelque peu la jurisprudence Hegetschweiler sur ce point. Le contexte est certes différent : l'arrêt non publié porte sur l'octroi de la déduction pour frais de garde aux couples à un revenu qui gardent eux-mêmes leurs enfants, alors que l'arrêt Hegetschweiler s'est plus généralement intéressé aux effets de l'imposition commune pour les couples à deux revenus. En conséquence, le premier arrêt concerne avant tout le rapport d'égalité entre époux et concubins, tandis que c'est le rapport d'égalité entre les couples à un et à deux revenus qui sous-tend le raisonnement du second arrêt. 181

Par cet arrêt de 2010, le Tribunal fédéral rappelle que l'art. 8 al. 3 Cst. féd. commande que l'exercice d'une activité lucrative et la poursuite d'une carrière soient possibles tant pour les hommes que pour les femmes. Dans ce cadre, il juge toutefois qu'il n'est pas évident (« *nicht ersichtlich* ») de déterminer dans quelle mesure le droit constitutionnel autorise le législateur fiscal à octroyer un traitement préférentiel aux couples mariés à un seul revenu. 182

⁴⁷² Message imposition équilibrée, p. 2190.

⁴⁷³ Message imposition équilibrée, p. 2190 et réf. citée ; Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, ch. 6.2.3, p. 42.

⁴⁷⁴ Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, ch. 6.2.3, p. 42.

⁴⁷⁵ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 1b p. 11.

⁴⁷⁶ ATF 110 Ia 7 consid. 1b p. 11 (consid. partiellement résumé au JdT 1986 I 37).

⁴⁷⁷ Arrêt TF 1C_161/2009 du 3 mars 2010, consid. 5.6.2.

(4) Positions doctrinales

- 183 Une partie de la doctrine minimise l'influence du principe de l'égalité des genres à l'égard du choix du modèle d'imposition. Rappelant que l'impôt ne doit en principe pas être utilisé dans un but extra-fiscal, MASMEJAN-FEY⁴⁷⁸ semble s'accommoder du fait que l'impôt puisse décourager les femmes à travailler. D'après cette auteure, les effets découlant des régimes d'imposition commune et individuelle ne constituent pas des « arguments objectifs » dans ce contexte. Elle soutient aussi que seuls de grands écarts d'imposition pourraient avoir un réel effet sur l'expansion du travail des femmes⁴⁷⁹. Dans sa thèse portant sur l'imposition individuelle, EICHENBERGER choisit d'écarter la problématique en soulignant également son caractère extra-fiscal⁴⁸⁰.
- 184 Une autre partie de la doctrine confère à l'égalité des genres une importance centrale dans le même contexte. En 1976, REIZE constatait déjà les évolutions sociétales liées à l'accession des femmes au marché du travail⁴⁸¹ et considérait que celles-ci devaient être considérées dans le cadre de l'art. 4 aCst. féd.⁴⁸². Selon MOSER, cette même ancienne disposition pouvait induire une obligation pour le législateur de combattre la perte d'attractivité de l'activité lucrative de l'épouse causée par l'imposition commune⁴⁸³. D'après KIENER et MEDICI, à propos de l'arrêt Hegetschweiler et en lien avec l'interdiction de la discrimination indirecte des femmes, il est délicat de soutenir que l'augmentation de la charge fiscale résultant d'une double activité lucrative touche similairement les hommes et les femmes ; et ce d'autant plus alors que le Tribunal fédéral reconnaît que les femmes sont plus susceptibles d'être dissuadées d'exercer une activité lucrative⁴⁸⁴. Dans le même sens, PFAFFINGER et HOFSTETTER soutiennent qu'un régime fiscal qui encourage le modèle traditionnel de la famille n'est pas compatible avec l'égalité des genres⁴⁸⁵.

⁴⁷⁸ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 98.

⁴⁷⁹ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 99.

⁴⁸⁰ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 61 *in fine*.

⁴⁸¹ REIZE, *Ehegattenbesteuerung*, p. 54.

⁴⁸² REIZE, *Ehegattenbesteuerung*, p. 55.

⁴⁸³ MOSER, *Problematische Familienbesteuerung*, p. 545 s. Cet auteur fonde notamment son approche sur la jurisprudence allemande (cf. BVerfGE 6, 55, p. 82). Cette approche peut aujourd'hui être appuyée par l'art. 8 al. 3 Cst. féd. qui fait expressément référence à l'égalité « de fait » (contrairement à l'art. 4 al. 2 aCst. féd. ; cf. PC Cst-MAHON, N. 18 ad art. 8).

⁴⁸⁴ KIENER/MEDICI, *Art. 13, Umsetzung Schweiz*, N. 7 ; cf. ATF 110 Ia 7 Ib p. 11 (consid. partiellement résumé au JdT 1986 I 37).

⁴⁸⁵ PFAFFINGER/HOFSTETTER, *Art. 16, Umsetzung Schweiz*, N. 52.

(5) Postulat

À notre sens, la contingence jurisprudentielle et les controverses doctrinales émergent essentiellement de l'importance à géométrie variable qui est accordée à la réalisation de l'égalité matérielle. Dès lors que l'arrêt Hegetschweiler et une partie de la doctrine souscrivent expressément à une société au sein de laquelle les femmes peuvent être dissuadées indirectement d'exercer une activité lucrative, toute considération de l'égalité matérielle est invariablement exclue dans ce contexte et il s'agit uniquement de se questionner sur l'opportunité de poursuivre un but d'ordre extra-fiscal à cet égard, respectivement de se demander si des mesures fiscales peuvent permettre d'encourager les épouses à exercer une activité lucrative. 185

Si on ambitionne en revanche de concrétiser l'égalité matérielle entre les genres, il devient nécessaire d'éviter tout mécanisme fiscal qui discrimine indirectement les femmes de façon systémique. Par ce nouveau paradigme, il ne s'agit plus d'une simple question d'opportunité (la fiscalité doit-elle encourager les épouses à travailler ?), mais bien d'une implication concrète du principe de l'égalité de traitement (la fiscalité ne doit pas discriminer les épouses en les dissuadant – dans les faits – d'exercer une activité lucrative). 186

Nous adoptons cette seconde approche et soutenons que le système fiscal doit concrétiser autant que possible l'égalité matérielle entre les genres. Dans ce cadre, nous retenons que le Tribunal fédéral a reconnu que l'imposition commune est propre à dissuader les épouses d'exercer une activité lucrative⁴⁸⁶. Sous l'angle notamment de l'art. 8 al. 3 Cst. féd., il demeure ainsi hautement délicat de justifier les inégalités matérielles émanant du droit fiscal en vigueur. 187

À l'instar d'une partie de la doctrine suisse⁴⁸⁷ mais également de la conception néo-zélandaise unanime⁴⁸⁸, nous soutenons également que l'application des normes fiscales à l'égard des épouses ne saurait – dans les faits – les placer dans une situation désavantageuse par rapport à leurs maris⁴⁸⁹. 188

⁴⁸⁶ ATF 110 Ia 7 1b p. 11 (consid. partiellement résumé au JdT 1986 I 37).

⁴⁸⁷ Cf. not. KIENER/MEDICI, *Art. 13, Umsetzung Schweiz*, N. 8 ; PFAFFINGER/HOFSTETTER, *Art. 16, Umsetzung Schweiz*, nbp 146 ad N. 52.

⁴⁸⁸ Cf. *infra*, N. 920 ss.

⁴⁸⁹ Dans le même sens mais dans le contexte des rentes d'invalidité, cf. PERRENOUD/BURGAT/MATTHEY, *L'affaire Di Trizio*, p. 1210.

ii. À l'égard des couples de même sexe

- 189 Depuis l'entrée en vigueur de la LPart, les personnes de même sexe ont la possibilité d'officialiser, si elles le souhaitent, leur union devant l'État et de se soumettre à un régime analogue à celui applicable aux couples mariés⁴⁹⁰. Le législateur a ainsi supprimé la plupart des discriminations qui visaient les couples de même sexe. Sera néanmoins examinée une récente jurisprudence en matière fiscale au sein de laquelle une discrimination indirecte de ces couples a été avancée ; les contribuables soutenant avoir été dissuadés de fonder un ménage commun, respectivement de conclure un partenariat enregistré, en raison des comportements à caractère homophobe présents dans la société.
- 190 Dans cette affaire, le Tribunal fédéral doit se prononcer sur une potentielle discrimination indirecte qui toucherait les personnes de même sexe vivant en concubinage⁴⁹¹. Après le décès de son compagnon, un contribuable bâlois demande de bénéficier du taux d'imposition réduit applicable aux personnes vivant en union libre avec le *de cujus*⁴⁹². Pour le legs dont il est récipiendaire, ce contribuable invoque le principe de l'interdiction de la discrimination, en soutenant que les conditions d'application dudit article sont plus facilement remplies pour les couples de sexe différent que pour les couples de même sexe. D'après ce contribuable en effet, les couples de même sexe souffriraient d'une discrimination, car ils vivraient, par rapport aux couples hétérosexuels, plus souvent de manière séparée par crainte de stigmatisation sociale ; ce qui restreint leur droit à l'application du taux réduit du § 130 al. 3 StG/BS. Le Tribunal fédéral rejette ce grief en soutenant notamment que, à notre époque, diverses formes de communautés de vie sont d'usage et que celles-ci sont largement acceptées par la société⁴⁹³.
- 191 La lutte contre les comportements homophobes attise l'attention des autorités fédérales. Le parlementaire socialiste REYNARD a ainsi déposé, en 2013, une initiative parlementaire ambitionnant d'étendre le champ d'application de

⁴⁹⁰ Cf. *supra*, N. 31.

⁴⁹¹ Arrêt TF 2C_489/2017 du 28 juillet 2017. Pour notre résumé et notre commentaire de cette jurisprudence, cf. BORNICK, *Succession d'un couple de concubins*, p. 69 ss.

⁴⁹² Cf. § 130 al. 3 StG/BS.

⁴⁹³ Arrêt TF 2C_489/2017 du 28 juillet 2017, consid. 5.5 : « *Es ist auch nicht ersichtlich, weshalb die Regelung gleichgeschlechtliche gegenüber heterosexuellen Paaren benachteiligen sollte, zumal in der heutigen Zeit eine Vielzahl von Wohn- und Lebensformen gebräuchlich und gesellschaftlich breit akzeptiert sind* ».

l'art. 261^{bis} CP à la discrimination homophobe⁴⁹⁴. Avant que la modification légale ne soit acceptée en votation populaire le 9 février 2020⁴⁹⁵, le Conseil fédéral a légitimé la lutte contre les comportements homophobes et a reconnu leur survenance⁴⁹⁶. Quant aux éventuels corollaires de la stigmatisation des personnes homosexuelles, de récentes statistiques suisses ont évalué à 20 % la proportion des personnes homosexuelles qui auraient déjà commis une tentative de suicide (ce taux étant entre 2 et 5 fois plus élevé qu'au sein de la population hétérosexuelle)⁴⁹⁷.

Dans sa propension à relativiser les stigmatisations dont peuvent souffrir les couples de même sexe en Suisse, le jugement du Tribunal fédéral apparaît hautement malheureux. Alors que le Parlement et le Conseil fédéral s'entendent pour combattre les comportements homophobes, le postulat du Tribunal fédéral tend selon nous à oblitérer une triste réalité. Pour autant, nous le rejoignons dans ses conclusions. Au regard de la jurisprudence, il apparaît en effet que les administrés du cas d'espèce ne vivaient pas en ménage commun⁴⁹⁸. L'interdiction de la discrimination indirecte protège les contribuables contre des différenciations inadmissibles de leur traitement fiscal et les inégalités provoquées doivent au surplus faire l'objet d'une justification particulière⁴⁹⁹. En tout état de cause, la détermination du domicile fiscal fait l'objet d'un examen éminemment casuistique⁵⁰⁰. Aussi, lorsque les autorités doivent déterminer le lieu avec lequel le contribuable entretient les rapports les plus étroits, elles doivent tenir compte de toutes les circonstances du cas d'espèce. C'est ici que la stigmatisation à l'encontre des couples de même sexe pourrait être prise en compte à notre sens : si des contribuables démontrent que leur intention de vivre en ménage commun est altérée par des difficultés émanant de leur orientation sexuelle, il se justifierait de relativiser dans une certaine mesure l'insuffisance des critères d'ordre temporel, fréquentiel ou organisationnel.

Dans l'ensemble, nous estimons que l'imposition des couples de même sexe n'induit que difficilement des discriminations fiscales indirectes (compte tenu

⁴⁹⁴ Initiative parlementaire déposée le 7 mars 2013 au Conseil national par Mathias REYNARD et intitulée « Lutter contre les discriminations basées sur l'orientation sexuelle » (13.407).

⁴⁹⁵ Cf. Conseil fédéral, Arrêté du 12 mai 2020, p. 4293 ss.

⁴⁹⁶ Conseil fédéral, Avis du 15 août 2018, p. 5332.

⁴⁹⁷ Université de Zurich/Dialogai, Suicide et homosexualité en Suisse, p. 1.

⁴⁹⁸ Cf. notamment : ATF 125 I 54 consid. 3 p. 58 ss.

⁴⁹⁹ ATF 142 V 316, consid. 6.1.1 p. 323 ; ATF 137 V 334 consid. 6.2.1 p. 348 s. ; ATF 135 I 49 consid. 4.1 p. 53 s.

⁵⁰⁰ Cf. arrêt TF 2C_918/2011 du 12 avril 2012, consid. 3.2 ; arrêt TF 2C_854/2013 du 12 février 2014, consid. 5.1 ; ATF 132 I 29 consid. 4.1 ss p. 35 ss ; ATF 131 I 145 consid. 4.1 p. 149 s.

en particulier du fait que les couples mariés et les partenaires enregistrés font l'objet d'un traitement fiscal identique). Un approfondissement de cette thématique particulière sera ainsi écarté.

3. Limites à l'application du principe de l'égalité

a. Remarques générales

- 194 Diverses raisons peuvent justifier des dérogations au principe de l'égalité de traitement. Dans le cadre de la présente étude, il est en particulier pertinent de relever les motifs qui relèvent de la praticabilité de l'imposition (section b) et des dérogations qui sont induites de la poursuite de buts extra-fiscaux assignés aux impôts (section c). Au titre d'*excursus*, seront aussi relevés les principes particuliers qui s'appliquent dans le contexte des contributions causales (section d).

b. Praticabilité de l'imposition

i. Principe

- 195 D'après le principe de la praticabilité de l'imposition (ou principe de la praticabilité), chaque norme juridique doit être conçue de manière à être praticable ; c'est-à-dire qu'elle doit pouvoir être mise en œuvre facilement par les autorités compétentes⁵⁰¹. Concrètement, les normes juridiques doivent être « *kurz, klar und eindeutig* » afin de permettre une procédure à la fois « *einfach, rasch und billig* »⁵⁰². Il est possible de distinguer la praticabilité technique (« *verwaltungstechnischer* ») de la praticabilité économique (« *verwaltungsökonomischer* »)⁵⁰³. La première de ces notions renvoie à la réalisabilité objective de la norme, tandis que la seconde élargit la question en incluant également la problématique des conséquences financières qui découlent de l'application de

⁵⁰¹ LOCHER, *Beiträge*, p. 229 ; CR LIFD-YERSIN/AUBRY GIRARDIN, Remarques préliminaires, N. 107.

⁵⁰² MÜLLER/UHLMANN, *Elemente einer Rechtssetzungslehre*, N. 295.

⁵⁰³ LOHMANN, *Praktikabilität*, p. 421 ss. Selon la définition de l'auteur allemand, la notion de la praticabilité d'une norme fait référence à sa « faisabilité optimale » (« *optimale Durchführbarkeit* »).

ladite norme⁵⁰⁴. En tout état de cause, les deux notions doivent selon nous faire l'objet d'une analyse globale.

Le principe de la praticabilité est particulièrement déterminant dans le contexte de l'élaboration de la loi. Tout d'abord, le législateur doit privilégier des normes qui s'insèrent dans des procédures préexistantes et administrées par des autorités qui sont déjà en place, ainsi que celles qui requièrent des aménagements minimes à cet égard⁵⁰⁵. Aussi, le législateur peut recourir à des techniques législatives telles que la forfaitisation, l'instauration de seuils et de plafonds ou encore la renonciation à des contrôles ou leur simplification⁵⁰⁶. Le législateur peut déléguer certaines simplifications aux autorités exécutives ou à l'administration⁵⁰⁷. 196

En matière fiscale, la question de la praticabilité d'une norme s'apprécie tant du point de vue du contribuable que de celui de l'administration⁵⁰⁸. Les distinctions opérées entre les contribuables sont ordinairement coûteuses pour le contribuable ou pour l'administration⁵⁰⁹ et il est parfois préférable de s'éloigner d'une application stricte du principe de l'égalité de traitement dans un souci de praticabilité⁵¹⁰. 197

Du point de vue du contribuable, le législateur doit ainsi veiller à ce que les démarches fiscales qui lui sont imposées ne soient pas trop lourdes⁵¹¹. La déductibilité forfaitaire de certains frais – qui demeure un instrument de schématisation indispensable⁵¹² et qui prend typiquement la forme de déductions sociales ou d'une franchise d'impôt⁵¹³ – va dans ce sens⁵¹⁴. Il est incontestable en effet que la détermination de la capacité contributive subjective (qui est notamment fonction des dépenses liées à la subsistance du contribuable 198

⁵⁰⁴ LOHMANN, *Praktikabilität*, p. 421 ss ; LOCHER, *Beiträge*, p. 229.

⁵⁰⁵ MÜLLER/UHLMANN, *Elemente einer Rechtssetzungslehre*, N. 296.

⁵⁰⁶ MÜLLER/UHLMANN, *Elemente einer Rechtssetzungslehre*, N. 296 ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 133.

⁵⁰⁷ CR LIFD-YERSIN/AUBRY GIRARDIN, Remarques préliminaires, N. 107 *in fine*.

⁵⁰⁸ DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 37 s.

⁵⁰⁹ MÜLLER/UHLMANN, *Elemente einer Rechtssetzungslehre*, N. 98.

⁵¹⁰ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 20.

⁵¹¹ DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 37.

⁵¹² LOCHER, *Beiträge*, p. 240 ; Rapport d'experts de 1998, p. 17.

⁵¹³ LOCHER, *Praktikabilität*, p. 209 s. ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 135. Par franchise d'impôt, nous entendons exclusivement le dégrèvement induit par le taux d'imposition nul de la première tranche d'impôt (le cas échéant).

⁵¹⁴ Par exemple : art. 32 al. 4 LIFD.

et des personnes à sa charge) ne saurait être effectuée exclusivement sur la base des dépenses effectives⁵¹⁵.

- 199 Quant à la praticabilité de l'impôt du point de vue de l'administration fiscale, il peut notamment apparaître délicat d'imposer les concubins plus lourdement que les contribuables vivant seuls, car le contrôle de ce statut par les autorités est malaisé et entre potentiellement en conflit avec la protection de la sphère privée⁵¹⁶. Corollairement, il sied de ne pas imposer aux autorités des démarches trop onéreuses. Nous constaterons dans ce cadre que le passage à une imposition individuelle est souvent critiqué, car celui-ci augmenterait dans une grande mesure le nombre de déclarations d'impôts adressées aux autorités fiscales et que le traitement de ces dossiers engendrerait supposément un surcoût excessif⁵¹⁷.

ii. Conflits avec le principe de l'égalité

- 200 Les implications de ce principe peuvent évidemment contrarier le principe de l'égalité de traitement : la simplification de la loi, pour des raisons de praticabilité, induit souvent une appréhension imparfaite de la complexité qui caractérise toute situation de fait individuelle⁵¹⁸. Afin de déterminer la constitutionnalité d'une dérogation au principe de l'égalité de traitement au profit du principe de la praticabilité, il sied de procéder à une pesée des intérêts entre, d'une part, les effets positifs de la simplification et, d'autre part, l'ampleur de la surimposition ou des privilèges engendrés par la mesure tout en tenant compte de la proportion des contribuables touchés⁵¹⁹. Pourra ainsi être jugée anticonstitutionnelle la mesure qui, étant trop orientée sur le principe de la praticabilité, contrarie dans une trop grande mesure le principe de l'égalité de traitement⁵²⁰.
- 201 Le Tribunal fédéral admet largement les dérogations au principe de l'égalité de traitement dans ce contexte. À titre d'illustration, cette pesée des intérêts l'a notamment conduit à affirmer que la praticabilité de la perception de l'impôt à

⁵¹⁵ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 135.

⁵¹⁶ Sur cette question, cf. Message imposition équilibrée, p. 2213.

⁵¹⁷ Cf. *infra*, N. 1084 ss.

⁵¹⁸ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 136 ; HEIL-FROIDEVAUX, *Steuerrechtliche Praktikabilität*, p. 250.

⁵¹⁹ WORTH, *Schutz und Förderung der Familie*, N. 397 ; YERSIN, *Égalité*, N. 106.

⁵²⁰ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 136 ; MÜLLER/UHLMANN, *Elemente einer Rechtssetzungslehre*, N. 289 ss.

la source des étrangers non établis en Suisse justifiait une différence de traitement avec les contribuables établis en Suisse⁵²¹. Dans ce contexte, il a notamment admis que le revenu soit prélevé selon une technique simplifiée si les deux époux exercent une activité lucrative⁵²².

Comme pour les problématiques d'égalités soulevées dans les autres domaines juridiques, le Tribunal fédéral reconnaît ainsi que le recours à un certain schématisation est parfois inévitable en matière fiscale et que celui-ci doit être admis⁵²³. Il autorise dans ce cadre le législateur à « s'inspirer très largement de considérations pratiques et d'économies administratives lors de l'élaboration des normes fiscales »⁵²⁴ et il admet le recours aux solutions qui poursuivent les buts de la praticabilité de l'impôt et des économies administratives « aussi longtemps qu'elles ne sont pas invoquées simplement afin d'aménager un privilège fiscal (ou une surimposition) incompatible avec le principe d'une imposition égale »⁵²⁵. En outre, le recours à de tels régimes « ne doit pas aboutir à des résultats insoutenables, injustifiables et créant des différences ne reposant pas sur des motifs raisonnables »⁵²⁶. Force est ainsi de constater que le cadre fixé par la jurisprudence fédérale est relativement étendu et que les autorités législatives disposent d'une marge d'appréciation certaine dans ce contexte.

La doctrine tente néanmoins de minimiser l'influence du principe de la praticabilité. KLETT et LÜTHI DRÜCK soutiennent ainsi que la poursuite du principe de la praticabilité de l'impôt ne saurait en aucun cas empêcher l'élaboration appropriée d'une réglementation, respectivement d'un modèle fiscal⁵²⁷. Quoi qu'il en soit, la concrétisation du principe de la praticabilité ne doit pas déroger à l'idée de base d'une législation, au risque d'être disproportionnée⁵²⁸. La commission

⁵²¹ ATF 91 I 81 consid. 3 à 5 p. 85 ss.

⁵²² ATF 96 I 45 consid. 3 et 4 p. 49 ss ; YERSIN, *Égalité*, N. 104.

⁵²³ ATF 133 II 305 consid. 5.1 p. 309 ; ATF 124 I 193 consid. 3e p. 197 ; ATF 112 Ia 240 consid. 4b p. 244 ; arrêt TF 2A.683/2004 du 25 juillet 2005, in : RDAF 2005 II 502 consid. 3.4 ; arrêt TF 2P.233/2004 du 20 avril 2005, in : RDAF 2005 II 275 consid. 3.2.1 ; arrêt TF 2C_834/2015 du 15 février 2016, consid. 2.4 ; arrêt TF 2C_161/2016 du 26 septembre 2016, consid. 3.4.

⁵²⁴ ATF 125 I 1 consid. 2b/bb p. 4 s.

⁵²⁵ ATF 114 Ia 221 consid. 6a p. 231 s. ; ATF 125 I 1 consid. 2b/bb p. 4 s. ; arrêt TF 2C_834/2015 du 15 février 2016, consid. 2.4.

⁵²⁶ ATF 106 Ia 241 consid. 3b p. 244 ; ATF 125 I 1 consid. 2b/bb p. 5.

⁵²⁷ KLETT, *Zivilstandsunabhängige Einkommens-Besteuerung*, p. 187 ; LÜTHI DRÜCK, *Familienbesteuerung auf Abwegen*, p. 11.

⁵²⁸ WEBER-DÜRLER, *Verwaltungsökonomie und Praktikabilität*, p. 214 ; cf. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 137.

d'experts chargée en 1998 d'examiner le système suisse d'imposition de la famille l'a formulé de la manière suivante :

« Le souci de praticabilité ne doit cependant jamais avoir le pas sur les principes constitutionnels de l'égalité de droit et de l'imposition selon la capacité contributive. Il faut toujours donner la priorité aux questions de l'égalité de droit et de la capacité contributive. Ce n'est qu'ensuite qu'il faut se demander s'il est indispensable de travailler avec des forfaits pour des raisons pratiques »⁵²⁹.

- 204 Tant pour la question de la forfaitisation de certaines déductions que pour celle – plus vaste – du choix du modèle d'imposition, il sied d'attribuer un rôle secondaire au principe de la praticabilité de l'impôt. Ainsi, il s'agira toujours de déterminer d'abord l'orientation législative qui est la plus conforme à la Constitution fédérale. C'est ensuite, seulement, que seront examinés les potentiels aménagements utiles à la praticabilité de l'impôt. En tout état de cause, au détour d'une pesée des intérêts, ces aménagements ne sauraient apparaître disproportionnés ou vider le système légal de sa substance.
- 205 Pour autant, il sied enfin de relever que le recours au schématisme peut parfois conduire à une perception plus égalitaire des impôts et non à une dérogation au principe de l'égalité de traitement⁵³⁰. HEIL-FROIDEVAUX formule à ce titre que le principe de la praticabilité joue un double jeu (« *Doppelspiel* »)⁵³¹. À titre d'illustration, une procédure de déclaration fiscale inutilement compliquée peut entraîner une imposition qui dépendra dans une plus grande mesure des aptitudes des contribuables à déclarer leur situation économique, aux dépens de la situation économique en elle-même.

c. Buts extra-fiscaux assignés aux impôts

i. Remarques générales

- 206 Si la fiscalité est intrinsèquement un outil assigné au financement de l'État⁵³², elle peut également être utilisée dans l'optique de réguler les comportements et

⁵²⁹ Rapport d'experts de 1998, p. 17.

⁵³⁰ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 137 ; HEIL-FROIDEVAUX, *Steuerrechtliche Praktikabilität*, p. 250 ; LOCHER, *Praktikabilität*, p. 197 ; YERSIN, *Égalité*, N. 106.

⁵³¹ HEIL-FROIDEVAUX, *Steuerrechtliche Praktikabilität*, p. 250.

⁵³² REICH, *Verfassungsrechtliche*, p. 724.

de réaliser des objectifs économiques et de politique sociale⁵³³. Il faut alors différencier les impôts d'orientation (« *Lenkungssteuern* »)⁵³⁴ tels que l'impôt sur le tabac⁵³⁵ et les mesures fiscales d'incitation⁵³⁶.

MANN a énuméré trois formes de contrôle social que la taxation peut exercer⁵³⁷. Tout d'abord, la fiscalité peut être agencée de manière à annihiler les comportements jugés socialement indésirables en offrant « *a sugar coated pill* » aux contribuables qui adoptent le comportement désiré par l'État⁵³⁸, ou en les pénalisant dans le cas contraire. En outre, les instruments fiscaux peuvent servir à réajuster la répartition de la puissance économique entre les groupes sociaux. D'après cet auteur, si la fiscalité était auparavant utilisée par les classes gouvernantes dans l'optique de s'enrichir encore plus, elle aurait par la suite institué une « autre forme de discrimination » qui vise à réduire la « distance économique » entre les contribuables. Enfin, la troisième utilisation possible de la fiscalité énumérée par MANN consiste à « combattre les abus sociaux du capitalisme et à faciliter la transition à un nouvel ordre économique ». Si cette considération était contemporaine à la contribution, l'ouvrage ayant été rédigé alors que les idées marxistes se propageaient, force est de constater qu'elle apparaît aujourd'hui désuète. Cet exemple conserve tout du moins le mérite d'illustrer la forte interaction qui existe entre la fiscalité et les enjeux – voire les idéaux – politiques.

En Suisse, la fiscalité constitue un instrument qui permet à la Confédération de réaliser des mandats variés attribués par la Constitution fédérale, tels que la protection de l'environnement⁵³⁹ ou encore la promotion de la prévoyance⁵⁴⁰. Du reste, la Constitution fédérale mentionne parfois expressément la fiscalité dans ces contextes. À titre d'illustration, l'art. 111 al. 3 Cst. féd. dispose que la Confédération « peut obliger les cantons à accorder des exonérations fiscales aux institutions relevant de l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité fédérale

⁵³³ REICH, *Steuerrecht*, N. 2 ss ad § 2 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 7 ; REICH, *Verfassungsrechtliche*, p. 703.

⁵³⁴ Selon une partie de la doctrine fiscaliste la plus récente, les impôts d'orientation constitueraient, aux côtés des impôts et des contributions causales, rien de moins qu'une nouvelle catégorie d'impôt (BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 7 ss ; REICH, *Steuerrecht*, N. 8 ss ad. § 2 ; cf. OPEL, *Corona-Sondersteuer*, p. 498 et réf. citées).

⁵³⁵ Loi fédérale sur l'imposition du tabac du 21 mars 1969 (LTab ; RS 641.31).

⁵³⁶ Par exemple : art. 32 al. 2, 2^e phrase, LIFD ; cf. YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 47.

⁵³⁷ Pour ce paragraphe : MANN, *The sociology*, p. 225 ss.

⁵³⁸ MANN, *The sociology*, p. 226.

⁵³⁹ Art. 74 Cst. féd.

⁵⁴⁰ Art. 111 Cst. féd.

ou de la prévoyance professionnelle, ainsi que des allègements fiscaux aux assurés et à leurs employeurs sur les cotisations versées et les sommes qui sont l'objet d'un droit d'expectative ».

- 209 Les buts extra-fiscaux (« *ausserfiskalische Ziele* ») assignés à un impôt peuvent être prédominants ou secondaires par rapport au but financier⁵⁴¹. La taxe sur le CO₂ poursuit ainsi le but principal de réduire les émissions de gaz à effet de serre⁵⁴². À l'inverse, l'impôt sur le revenu est avant tout prélevé dans un but financier⁵⁴³, même si des buts extra-fiscaux jouent des rôles sous-jacents. C'est dans ce cadre, par exemple, que l'art. 32 al. 2, 2^e phrase, LIFD prévoit la déductibilité des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement⁵⁴⁴.

ii. Compétence de poursuivre des buts extra-fiscaux

- 210 Afin d'instituer une mesure fiscale d'incitation, l'activité des autorités doit reposer sur une compétence matérielle dans le domaine en cause⁵⁴⁵. Les normes permettant de telles mesures ne relevant pas matériellement du droit fiscal, il faudra par conséquent rechercher la base légale dans d'autres domaines juridiques⁵⁴⁶. Comme le relève YERSIN, la question du fondement juridique des normes poursuivant des buts extra-fiscaux a fait couler beaucoup d'encre dans la doctrine fiscaliste, plusieurs auteurs ajoutant d'autres conditions à l'exigence de la base légale⁵⁴⁷. À titre d'illustration, certains auteurs estiment que les contributions en question doivent impérativement être des contributions causales⁵⁴⁸.
- 211 Si la Confédération entend instaurer une mesure d'incitation pour l'impôt fédéral direct, elle doit respecter les limites de l'art. 127 Cst. féd. et être compétente

⁵⁴¹ REICH, *Steuerrecht*, N. 4 ad § 2.

⁵⁴² Art. 1 de la loi fédérale sur la réduction des émissions de CO₂ du 23 décembre 2011 (RS 641.71) : « La présente loi vise à réduire les émissions de gaz à effet de serre, en particulier les émissions de CO₂ dues à l'utilisation énergétique des agents fossiles (combustibles et carburants) ; l'objectif est de contribuer à ce que la hausse de la température mondiale soit inférieure à 2 °C ».

⁵⁴³ Message harmonisation fiscale, p. 48 ; REICH, *Verfassungsrechtliche*, p. 703.

⁵⁴⁴ Cf. art. 73 ss Cst. féd. ; RO 2017 6839, p. 6873.

⁵⁴⁵ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 21.

⁵⁴⁶ REICH, *Verfassungsrechtliche*, p. 703.

⁵⁴⁷ YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 52 et réf. citées.

⁵⁴⁸ Cf. not. MÜLLER-STAEHL/RAUSCH, *Der Umweltschutzartikel*, p. 37.

dans le domaine extra-fiscal concerné⁵⁴⁹. A l'inverse, les cantons étant souverains dès lors que la Constitution fédérale n'en dispose pas autrement⁵⁵⁰, leur activité ne requiert pas de mandat exprès de la Constitution fédérale⁵⁵¹ et, en principe, seul le droit cantonal sera déterminant quant à la question de la compétence⁵⁵².

iii. Conflits avec le principe de l'égalité

(1) Remarques générales

La poursuite de buts extra-fiscaux a ordinairement pour conséquence de déroger au principe de l'imposition selon la capacité contributive⁵⁵³. En effet, les contribuables sont alors traités différemment en fonction du comportement qu'ils adoptent et non en fonction de leur capacité contributive. Il a déjà été relevé que la détermination des indicateurs de la capacité contributive n'était pas exempte de tout jugement de valeur⁵⁵⁴. À plus forte raison, les mesures visant des buts extra-fiscaux souffrent du même constat⁵⁵⁵. 212

La délimitation entre la poursuite de buts extra-fiscaux et l'application de critères permettant l'appréciation de la capacité contributive est parfois relativement floue. Ainsi, d'après le Conseil fédéral, les déductions organiques « sont accordées pour des dépenses particulières qui constituent en fait une consommation du revenu, mais qui sont prises en compte fiscalement dans une certaine mesure pour des raisons extra-fiscales »⁵⁵⁶. 213

Sous le régime de l'ancienne Constitution déjà, une partie non négligeable de la doctrine soutenait que la poursuite d'objectifs extra-fiscaux était limitée de manière absolue par le principe de l'égalité de traitement⁵⁵⁷. Le Tribunal fédéral a par ailleurs lui-même tenu cette position dans un arrêt qui portait sur l'imposition de la valeur locative, en jugeant l'inconstitutionnalité d'une initiative 214

⁵⁴⁹ RICHLI, *Rechtsprobleme*, p. 102 ; YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 53.

⁵⁵⁰ Cf. art. 3 Cst. féd.

⁵⁵¹ RICHLI, *Rechtsprobleme*, p. 102 ; YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 54.

⁵⁵² YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 54

⁵⁵³ REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 21 ; REICH, *Verfassungsrechtliche*, p. 703.

⁵⁵⁴ Cf. *supra*, N. 170 ss.

⁵⁵⁵ YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 51.

⁵⁵⁶ Message dégrèvement des familles, p. 4257.

⁵⁵⁷ Voir les auteurs référencés in : LOCHER, *Degressive Tarife*, nbp 103 et 105 ad p. 126.

populaire saint-galloise qui tendait à promouvoir l'accèsion à la propriété aux dépens du principe de l'égalité de traitement⁵⁵⁸. Cette conception est rejetée par la doctrine majoritaire contemporaine⁵⁵⁹ et n'est plus suivie par le Tribunal fédéral⁵⁶⁰.

- 215 La réalisation d'objectifs extra-fiscaux par des mesures d'ordre fiscal qui dérogent au principe de l'imposition selon la capacité contributive ne peut toutefois s'accomplir que dans le respect des conditions de la base légale, de la proportionnalité et de l'intérêt public⁵⁶¹. Si ces conditions sont similaires à celles posées par l'art. 36 Cst. féd., la doctrine ne fait généralement pas référence à cet article⁵⁶². Les principes de la base légale, de l'intérêt public et de la proportionnalité étant également énoncés à l'art. 5 al. 1 et 2 Cst. féd. au titre de garanties de l'État de droit, il n'est pas nécessaire de se demander si l'art. 36 Cst. féd. s'applique fondamentalement aux restrictions du principe de l'égalité de traitement⁵⁶³. Aussi, les incitations poursuivant des buts extra-fiscaux doivent assurer une égalité de traitement « en interne », c'est-à-dire entre les bénéficiaires de la mesure et entre ceux-ci et les autres contribuables.

(2) Condition de la base légale

- 216 Sur la base notamment de l'ATF 112 Ia 240, YERSIN soutient que des objectifs extra-fiscaux ne sauraient justifier des dérogations au principe de l'égalité de traitement à moins de respecter des conditions très strictes en termes de base légale⁵⁶⁴. Selon cette auteure, la Constitution doit ainsi expressément prévoir que le but extra-fiscal concerné peut être atteint par le biais d'instruments fiscaux et « une clause générale, autorisant le législateur à prendre des mesures d'encouragement, ne saurait constituer une base suffisante pour introduire un

⁵⁵⁸ ATF 112 Ia 240 consid. 6 p. 246 ; LOCHER, *Degressive Tarife*, p. 126.

⁵⁵⁹ LOCHER, *Degressive Tarife*, p. 126 ; DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 46 ss.

⁵⁶⁰ Cf. not. ATF 133 II 206, RDAF 2007 II 505 consid. 11.1 p. 527 ; arrêt TF 1C_161/2009 du 3 mars 2009, consid. 5.6.3 ; arrêt TF 2C_1194/2013 et 2C_645/2014 du 30 mars 2015, consid. 9.5.2.

⁵⁶¹ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 21.

⁵⁶² Voir notamment : DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 39 ss.

⁵⁶³ Cette question est débattue, la doctrine majoritaire refusant l'idée de restreindre le principe de l'égalité de traitement par l'application des conditions de l'art. 36 Cst. féd., tandis que le Tribunal fédéral applique ces conditions de manière plus ou moins implicite (cf. PC Cst-MAHON, N. 4 ad art. 36 et réf. citées).

⁵⁶⁴ YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 59.

régime d'imposition faisant exception à l'article 4 [a]Cst. »⁵⁶⁵. Elle défend du reste que l'art. 34^{quater} al. 6 de l'ancienne Constitution fédérale, qui faisait référence à des mesures fiscales dans le but d'encourager la prévoyance, ne pouvait constituer une base légale justifiant des dérogations au principe de l'égalité de traitement⁵⁶⁶. Au regard des exigences strictes du principe de la légalité en matière fiscale combinées avec le rôle cardinal joué par le principe de l'imposition selon la capacité contributive en matière d'impôts directs, cette position n'est à notre sens pas dénuée de tout fondement. Le postulat de YERSIN n'est toutefois pas suivi par le Tribunal fédéral, qui se restreint à l'examen de l'existence ou non d'une base légale⁵⁶⁷. En somme, pour déroger aux garanties de l'art. 127 al. 2 Cst. féd., le législateur doit se fonder sur une base légale de rang constitutionnel⁵⁶⁸ et il suffit que l'intérêt public visé soit mentionné dans la Constitution⁵⁶⁹.

Selon la doctrine, l'exigence de la base légale est par ailleurs amoindrie si la poursuite du but extra-fiscal conduit à une diminution de la charge fiscale des contribuables concernés par des mesures d'encouragement⁵⁷⁰. Une partie de la doctrine soutient aussi que la base constitutionnelle utile au fondement de buts extra-fiscaux peut être dégagée par la voie de l'interprétation⁵⁷¹. 217

(3) Condition de l'intérêt public

La condition de l'intérêt public suppose intrinsèquement une pesée des intérêts ; l'intérêt public devant l'emporter sur la nécessité de concrétiser le principe de 218

⁵⁶⁵ YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 59.

⁵⁶⁶ YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 60.

⁵⁶⁷ ATF 133 II 206, RDAF 2007 II 505 consid. 11.1 p. 527. Cf. ég. Message harmonisation fiscale, p. 50.

⁵⁶⁸ Arrêt TF 1C_161/2009 du 3 mars 2010, consid. 5.6.3 ; Message harmonisation fiscale, p. 49 ; DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 47 ; YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 59 ; RICHLI, *Rechtsprobleme*, p. 111 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 8 ; LOCHER, *Degressive Tarife*, p. 126. Il sied de relever que la jurisprudence du Tribunal fédéral faisait d'abord référence à « une base légale claire ou même un fondement constitutionnel » (ATF 133 II 206, RDAF 2007 II 505 consid. 11.1 p. 527).

⁵⁶⁹ Message harmonisation fiscale, p. 50 ; DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 48.

⁵⁷⁰ RICHLI, *Rechtsprobleme*, p. 111 ; YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, nbp 49 ad p. 59 ;

⁵⁷¹ BEHNISCH/OPEL, *Degressiver Steuertarif*, N. 30 ; DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 50.

l'imposition selon la capacité contributive⁵⁷². La jurisprudence du Tribunal fédéral est très restrictive quant à l'admission d'intérêts publics prévalant sur le principe de l'égalité de traitement⁵⁷³ et de telles restrictions au principe de l'égalité de traitement ne sont admises que dans des domaines ponctuels⁵⁷⁴. La dérogation doit avoir un champ d'application limité et doit s'appliquer à des situations bien précises correspondant à des intérêts publics déterminés⁵⁷⁵.

- 219 Le Tribunal fédéral admet plus facilement que la condition de l'intérêt public est respectée lorsque la Constitution fédérale mentionne expressément que le législateur peut recourir à des mesures d'ordre fiscal afin d'atteindre un but extra-fiscal⁵⁷⁶. Ainsi, plus le mandat constitutionnel confié au législateur est précis, plus la poursuite de l'intérêt public est légitime⁵⁷⁷. Tel est le cas en matière de prévoyance vieillesse, survivants et invalidité de l'art. 111 al. 3 Cst. féd.⁵⁷⁸. En lien avec l'imposition de la valeur locative, le Tribunal fédéral a aussi admis que l'accès à la propriété pouvait être encouragé dans une certaine mesure par des mesures fiscales⁵⁷⁹.

(4) Condition du principe de la proportionnalité

- 220 Toute dérogation au principe de l'imposition selon la capacité contributive doit respecter le principe de la proportionnalité⁵⁸⁰. Il sied alors de procéder à une pesée des intérêts afin de déterminer si une dérogation au principe de l'égalité

⁵⁷² DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 50 ; MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 21.

⁵⁷³ Arrêts TF 2C_1194/2013 et 2C_645/2014 du 30 mars 2015, in : RDAF 2015 II 229 consid. 9.5.2 p. 242.

⁵⁷⁴ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 11.3 p. 528.

⁵⁷⁵ Arrêts TF 2C_1194/2013 et 2C_645/2014 du 30 mars 2015, in : RDAF 2015 II 229 consid. 9.5.2 p. 242.

⁵⁷⁶ Cf. not. ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 11.2 p. 528 ; ATF 125 I 65 consid. 3c p. 68.

⁵⁷⁷ YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 59 ; DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 50.

⁵⁷⁸ ATF 125 I 65 consid. 3c p. 68 (sous le régime de l'art. 34^{quater} al. 6 aCst. féd. qui correspondait à l'art. 111 al. 3 Cst. féd.).

⁵⁷⁹ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 11.2 p. 527 s. et réf. citées.

⁵⁸⁰ REICH, *Steuerrecht*, N. 5 ad § 2 ; MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 21.

de l'imposition se justifie au regard du but extra-fiscal visé⁵⁸¹. Le Tribunal fédéral pose des exigences plus strictes en matière d'intérêt public si le principe de la capacité contributive est particulièrement atteint⁵⁸².

Le principe de la proportionnalité se décline en trois règles distinctes⁵⁸³. La règle de l'aptitude contraint le législateur à s'assurer que la mesure d'incitation est apte à parvenir au but extra-fiscal qui lui est assigné. En outre, la règle de la nécessité implique que la mesure soit la moins incisive de toutes les mesures envisageables. Enfin, la règle de la proportionnalité au sens strict exige une pesée des intérêts entre les résultats escomptés de la mesure et l'ampleur de l'atteinte au principe de l'égalité de traitement. L'examen du juge constitutionnel doit se limiter à ces trois éléments qui découlent du principe de la proportionnalité. En particulier, le juge ne peut pas se prononcer sur la question de l'opportunité de la mesure litigieuse, celle-ci relevant de la liberté d'appréciation du législateur⁵⁸⁴. 221

(5) Égalité de traitement en interne

Lorsqu'il poursuit des buts extra-fiscaux, le législateur doit enfin respecter le principe de l'égalité de traitement en interne. Afin de déterminer si l'égalité de traitement en interne est respectée, il sied de l'apprécier à la lumière de l'objectif extra-fiscal poursuivi⁵⁸⁵. D'après DANON, l'exigence de l'égalité de traitement entre les bénéficiaires comporte un double aspect⁵⁸⁶. Le législateur doit d'abord éviter d'exclure des contribuables du champ d'application de la mesure sans motifs objectifs. À titre d'illustration, dans le contexte de l'imposition des familles, un dégrèvement poursuivant le but extra-fiscal de soutenir les familles ne saurait être réservé aux seuls couples mariés. Ensuite, lorsqu'il définit les conditions d'accès à une incitation fiscale, le législateur doit veiller à ne pas favoriser cet accès à l'égard d'une certaine catégorie de contribuables. 222

⁵⁸¹ REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 23 s.

⁵⁸² ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 11.2 p. 527.

⁵⁸³ DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 52.

⁵⁸⁴ ATF 141 I 20 consid. 5.2 p. 26 s. ; DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 52 ; TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, N. 521

⁵⁸⁵ DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 51 ; YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 56.

⁵⁸⁶ Pour ce paragraphe : DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 48 ss.

- 223 L'égalité de traitement en interne commande également que le rapport entre les bénéficiaires de la mesure et les autres contribuables soit équitable⁵⁸⁷. À ce titre, notamment sur le plan quantitatif de l'avantage fiscal accordé, les non-bénéficiaires ne sauraient devoir supporter une charge fiscale disproportionnellement plus lourde que les contribuables qui profitent de l'allégement fiscal. Les avantages fiscaux doivent ainsi permettre d'inciter les contribuables à adopter un certain comportement tout en répartissant *in fine* équitablement la charge fiscale totale entre tous les contribuables.

iv. Variabilité de l'avantage accordé

- 224 Il sied enfin de s'assurer que tous les bénéficiaires obtiennent les mêmes avantages pour un comportement déterminé. La problématique se pose en particulier en relation avec le caractère progressif des barèmes d'imposition. Comme le formule YERSIN, de l'octroi d'un allégement fiscal peut s'ensuivre que, pour une même déduction, « plus le contribuable est aisé, plus l'avantage qu'il obtient est grand »⁵⁸⁸. D'après cette auteure, il est ainsi évident qu'aucune subvention ne saurait être octroyée selon un tel critère sans que soit violé le principe de l'égalité de traitement⁵⁸⁹ et les avantages doivent au contraire s'élever au même montant pour tous les contribuables concernés par l'allégement en question⁵⁹⁰. Afin d'accorder à tous les contribuables le même allégement fiscal, il s'agirait ainsi d'aménager un rabais d'impôt plutôt qu'une déduction par exemple⁵⁹¹.
- 225 Nous rejoignons cette auteure dans ses constats et dans ses conclusions. Il sied d'abord de souligner que les dégrèvements fiscaux accordés en raison de buts extra-fiscaux dérogent intrinsèquement au principe de l'imposition selon la capacité contributive. Dans la mesure où ils tendent à attacher une conséquence fiscale à une certaine situation, l'avantage ou le désavantage fiscal alloué n'est pas fonction de la capacité économique des contribuables. Une nuance importante doit toutefois être apportée. Ce postulat ne vaut, à notre sens, que pour les

⁵⁸⁷ DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 48 ss ; YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 56.

⁵⁸⁸ YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 56.

⁵⁸⁹ YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 56.

⁵⁹⁰ YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 56.

⁵⁹¹ Par définition, le rabais d'impôt diminue directement le montant de la charge fiscale (cf. not. *infra*, N. 584 ss), tandis que la déduction diminue le montant imposable (cf. not. *infra*, N. 486 ss).

allègements fiscaux qui, dérogeant au principe de l'imposition selon la capacité contributive, se justifient par des buts extra-fiscaux. À l'opposé, si le dégrèvement fiscal n'a pas été aménagé à des fins extra-fiscales mais qu'il sert à déterminer la capacité contributive, il serait contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive de chercher à accorder *in fine* un avantage identique à toutes les classes de revenus pour une déduction donnée⁵⁹². Ainsi, il se justifie de ne pas différencier l'imposition de deux contribuables qui perçoivent des revenus différents mais qui, après déductions, ont des revenus imposables identiques, respectivement la même capacité contributive⁵⁹³.

v. Inopportunité des mesures poursuivant des buts extra-fiscaux

Le Conseil fédéral a, en 1983 déjà, formulé des mises en garde quant à la poursuite de buts extra-fiscaux en matière fiscale et a incité le législateur à une grande retenue⁵⁹⁴. Tout d'abord, il a rappelé que tout allègement fiscal conduit à une diminution des recettes fiscales qu'il faut compenser. Dans ce cadre, il retient que les mesures incitatives obéissent souvent au « principe de l'arrosoir » et considère que beaucoup de dégrèvements n'ont, concrètement, pas de portée incitative particulière. Enfin, le Conseil fédéral soutient que ces mesures compromettent généralement la praticabilité de l'imposition, les administrations fiscales n'étant pas dotées des moyens nécessaires à leur mise en œuvre.

La doctrine rejoint dans une large mesure le Conseil fédéral dans ces postulats⁵⁹⁵. REICH formule ainsi que la poursuite d'une politique sociale ou

⁵⁹² Dans le même sens, concernant le rabais d'impôt de l'art. 36 al. 2^{bis} LIFD, cf. not. Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 36g ad art. 36 et réf. citées ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 23 ad art. 36.

⁵⁹³ Dans ce cadre, il sied de bien distinguer les deux étapes distinctes que sont, en premier lieu, la détermination de la capacité contributive et, en second lieu, la détermination de la charge fiscale (en lien avec l'exonération du minimum vital, cf. *infra*, N. 1193 ss). Ainsi, les déductions doivent permettre de déterminer la capacité contributive. À cet endroit, la prise en compte de tous les revenus imposables ainsi que l'octroi des différentes déductions font partie d'une seule et même étape dont la finalité consiste en la détermination de la capacité contributive. C'est alors, dans un second temps, qu'il sied de s'intéresser à la détermination de la charge fiscale. Ladite détermination devant être effectuée sur la base de la capacité contributive, il est dès lors légitime qu'une déduction ait un effet qui varie en fonction du revenu imposable des contribuables (dans le même sens : OPEL, *Besteuerung von Unrecht*, p. 3).

⁵⁹⁴ Pour ce paragraphe : Message harmonisation fiscale, p. 51.

⁵⁹⁵ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 60 et réf. citées ; REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 24 ; YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 59.

économique par des mesures fiscales coûte habituellement très cher aux États, sans que des résultats correspondants puissent être mesurés directement⁵⁹⁶. YERSIN soutient également que le caractère incitatif de ces mesures est très faible, voire nul, notamment en raison de la survenance ultérieure de l'encouragement par rapport aux investissements consentis par le contribuable⁵⁹⁷. CAVELTI affirme que la poursuite d'une politique sociale ne constitue pas une tâche du droit fiscal et que la fiscalité ne saurait influencer les comportements⁵⁹⁸. Enfin, plusieurs auteurs affirment que la poursuite de buts extra-fiscaux est particulièrement inadaptée dans le contexte des impôts directs⁵⁹⁹. Le Tribunal fédéral s'est fait l'écho des critiques adressées par la doctrine, en soutenant que de telles mesures faussent le principe de la capacité contributive et « qu'il existe souvent d'autres possibilités, meilleures, pour atteindre de tels objectifs »⁶⁰⁰. Ces considérations ne sont pas sans incidence lors de l'examen de la constitutionnalité des mesures, le législateur devant respecter le principe de la proportionnalité (et notamment les conditions de l'aptitude et de la nécessité des mesures) lorsqu'il déroge au principe de l'égalité de traitement.

vi. Dans le cadre de l'imposition des familles

- 228 Essentiellement, trois buts extra-fiscaux peuvent être discernés dans le contexte de l'imposition des familles. En premier lieu, on peut se demander s'il est du ressort du droit fiscal de favoriser l'institution du mariage, dont le droit est expressément garanti par l'art. 14 Cst. féd. Comme nous le verrons⁶⁰¹, le Tribunal fédéral estime que les impôts ne doivent – dans l'absolu – ni encourager ni décourager les couples à se marier⁶⁰². Dans le même sens, une commission d'experts a conclu en 1998 qu'aucun but extra-fiscal ne devait être poursuivi à cet endroit. D'après elle, le droit fiscal doit en effet « être construit de manière à ne pas influencer les décisions privées »⁶⁰³. Il s'agit dès lors d'exclure tout

⁵⁹⁶ REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 24 : « *Wirtschafts- und Sozialpolitik durch Steuerpolitik kosten den Staat gewöhnlich sehr viel Geld, ohne dass sich der Erfolg unmittelbar messen liesse* ».

⁵⁹⁷ YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 63 ss.

⁵⁹⁸ CAVELTI, *Systementscheid*, p. 295.

⁵⁹⁹ BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 7 et réf. citées ; REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 24 et les réf. citées.

⁶⁰⁰ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 11.1 p. 527.

⁶⁰¹ Cf. *infra*, N. 664 ss.

⁶⁰² ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3d p. 44.

⁶⁰³ Rapport d'experts de 1998, p. 19.

concours d'un but extra-fiscal lié au droit au mariage ; nonobstant le fait que le Tribunal fédéral estimait en 1984 que, si aucune solution législative égalitaire ne peut être obtenue, le législateur doit avantager les couples mariés en raison de « la situation juridique et l'importance sociale du mariage »⁶⁰⁴.

Un deuxième but extra-fiscal peut potentiellement être décelé à l'endroit du droit à la famille⁶⁰⁵, garanti par la même disposition constitutionnelle ainsi que par l'art. 41 al. 1 let. c Cst. féd. Dans le contexte des impôts directs, cette garantie peut surtout être appréhendée en lien avec la lutte contre la pauvreté des familles (qui constitue un objectif important d'après le Conseil fédéral⁶⁰⁶). Dans ce contexte, il est utile de rappeler que les impôts ne sont aujourd'hui pas étrangers au phénomène de paupérisation d'une partie de la population suisse : une personne sur deux recourant à l'aide sociale en Suisse a une dette fiscale⁶⁰⁷. Pour autant, il n'est nul besoin de poursuivre des buts extra-fiscaux pour lutter contre la pauvreté des familles. Le principe de l'imposition selon la capacité contributive commande en effet qu'aucun impôt ne soit prélevé lorsque la capacité contributive fait défaut ; la garantie du minimum vital servant de fondement dans ce contexte⁶⁰⁸. La stricte application du principe de l'égalité de traitement suffit ainsi largement à la réalisation de ce mandat constitutionnel.

Enfin, en troisième et dernier lieu, les réflexions de réforme actuelles intègrent les objectifs de l'initiative fédérale contre la pénurie de personnel qualifié⁶⁰⁹. Intrinsèquement, l'incitation des épouses à augmenter leur offre de travail pourrait constituer un but d'ordre extra-fiscal. À nouveau toutefois, le principe de l'égalité de traitement et la concrétisation de l'égalité matérielle entre les genres suffisent à notre sens amplement à annihiler les freins à l'emploi à l'égard des épouses.

vii. Synthèse

En résumé, alors que la doctrine, le Conseil fédéral et le Tribunal fédéral émettent de nombreuses réserves quant au recours à des mesures incitatives qui dérogent au principe de l'imposition selon la capacité contributive⁶¹⁰, il apparaît

⁶⁰⁴ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3d p. 44.

⁶⁰⁵ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 62.

⁶⁰⁶ Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, ch. 6.1.1, p. 42.

⁶⁰⁷ Conseil fédéral, Résultats lutte contre la pauvreté 2014-2018, p. 37.

⁶⁰⁸ Cf. *infra*, N. 1135 ss.

⁶⁰⁹ Message imposition équilibrée, p. 2190.

⁶¹⁰ Cf. *supra*, N. 226 s.

qu'une application rigoureuse de ce principe suffit amplement à réaliser les objectifs que le législateur serait tenté de réaliser par le biais de mesures incitatives dans le contexte de l'imposition des familles. Ainsi, notre analyse exclura toute intervention de buts extra-fiscaux.

d. Dans le cadre des contributions causales (*excursus*)

- 232 Le principe de l'égalité de traitement fait l'objet d'une concrétisation différente dans le cadre des contributions causales, c'est-à-dire lorsque le contribuable reçoit de l'État une prestation en contrepartie de sa contribution. Il sied dans ce contexte de prêter attention à l'application du principe de la couverture des frais (« *Kostendeckungsprinzip* ») et du principe de l'équivalence (« *Äquivalenzprinzip* »). Ces principes assurent la protection des justiciables contre des décisions arbitraires et concrétisent également le principe de la proportionnalité⁶¹¹. Ils ont une double fonction : ils permettent d'abord de fixer une limite maximale aux contributions réclamées aux contribuables et servent également à assouplir l'exigence de la base légale pour les contributions causales⁶¹². En effet, les autorités exécutives sont ici compétentes pour la fixation des contributions et il n'est pas nécessaire que soit édictée une base légale au sens formel⁶¹³.
- 233 Le principe de la couverture des frais interdit à l'État de percevoir des redevances qui, au total, excèdent le montant total des dépenses correspondantes du secteur administratif concerné⁶¹⁴. Cette limite générale s'applique à l'ensemble des frais qui proviennent de la contribution en cause⁶¹⁵ et peuvent comprendre « les frais généraux, en particulier ceux de port, de téléphone, les salaires du personnel, le loyer ainsi que les intérêts et l'amortissement des capitaux investis »⁶¹⁶. Les recettes et les frais étant ici considérés globalement, ce principe n'impose aucune correspondance particulière entre la redevance fournie par le contribuable et la valeur de la prestation correspondante⁶¹⁷.

⁶¹¹ Arrêt TF 4A_207/2016 du 19 mai 2016, consid. 6 ; arrêt TF 2C_717/2015 du 13 décembre 2015, consid. 7.1.

⁶¹² WIEDERKEHR, *Kausalabgaben*, p. 49.

⁶¹³ WIEDERKEHR, *Kausalabgaben*, p. 49.

⁶¹⁴ ATF 139 III 334 consid. 3.2.3 p. 337 ; ATF 126 I 180 consid. 3a/aa p. 188 ; ATF 120 Ia 171 consid. 2a p. 174 ; arrêt TF 2C_1061/2015 du 9 janvier 2017, consid. 2.2.2.

⁶¹⁵ YERSIN, *Égalité*, N. 35.

⁶¹⁶ ATF 120 Ia 171 consid. 2a p. 174.

⁶¹⁷ YERSIN, *Égalité*, N. 35.

D'après le principe de l'équivalence, le montant de tout émolument perçu par l'État doit être en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie et rester dans des limites raisonnables⁶¹⁸. Dans la mesure où la contribution se trouve dans un rapport d'échange avec une prestation de l'État, il s'agit de procéder à une comparaison de la valeur des prestations échangées⁶¹⁹. La valeur se mesure soit en fonction de son utilité pour le contribuable, soit en fonction de son coût par rapport à l'ensemble des dépenses de l'activité administrative concernée⁶²⁰. La jurisprudence n'exclut toutefois pas que les autorités recourent à un certain schématisme dans la fixation des contributions⁶²¹. Les autorités peuvent ainsi fixer ces contributions sur la base d'une estimation des coûts moyens de la prestation⁶²² et il n'est pas nécessaire que chaque contribution perçue corresponde exactement au coût de l'opération administrative⁶²³. La portée de ce principe est néanmoins grandement amoindrie par le principe que l'usage d'une institution publique ne doit, en aucun cas, être rendu impossible ou excessivement plus difficile en raison du coût de la contribution⁶²⁴. 234

Dans le cadre des contributions causales, les deux principes susmentionnés relativisent le principe de l'imposition selon la capacité contributive ; étant rappelé que celui-ci ne s'applique que dans la mesure où la nature de l'impôt le permet⁶²⁵. Il intervient ainsi de manière variable dans le contexte des contributions causales. Concernant la fixation des émoluments judiciaires par exemple, la valeur litigieuse – qui constitue un indicateur de la capacité contributive du justiciable – joue un rôle essentiel⁶²⁶. 235

⁶¹⁸ ATF 120 Ia 171 consid. 2a p. 174 ; ATF 118 Ib 349 consid. 5 p. 352 ; arrêt TF 2C_1061/2015 du 9 janvier 2017, consid. 2.3.1.

⁶¹⁹ WIEDERKEHR, *Kausalabgaben*, p. 51.

⁶²⁰ ATF 120 Ia 171 consid. 2a p. 174 ; ATF 118 Ib 349 consid. 5 p. 352 ; ATF 109 Ib 308 consid. 5b p. 314 ; WIEDERKEHR, *Kausalabgaben*, p. 52.

⁶²¹ ATF 120 Ia 171 consid. 2a p. 174 ; YERSIN, *Égalité*, N. 36.

⁶²² ATF 106 Ia 241 consid. 3b p. 244.

⁶²³ ATF 120 Ia 171 consid. 2a p. 174.

⁶²⁴ ATF 103 Ia 85 consid. 5b p. 89 ; YERSIN, *Égalité*, N. 33. Ce principe trouve une portée singulière en lien avec l'accès à la justice, celui-ci faisant l'objet d'une garantie constitutionnelle spécifique à l'art. 29a Cst. féd. (cf. WIEDERKEHR, *Kausalabgaben*, p. 59).

⁶²⁵ Arrêt TF 2P.229/2006 du 14 mai 2007, in : RDAF 2007 II 497, consid. 5.2 p. 503.

⁶²⁶ ATF 130 III 225 consid. 2.3 p. 228.

C. Principe de la légalité

1. En général

a. Contours du principe

- 236 Le principe de la légalité établit le rapport de correspondance entre normes et décisions⁶²⁷. Ce principe est traditionnellement réputé se composer des deux sous-principes complémentaires de la suprématie de la loi (« *Gesetzesvorrang* ») et de la réserve de la loi (« *Gesetzesvorbehalt* »)⁶²⁸. Hormis en matière pénale et fiscale, ce principe n'est pas invocable par le citoyen si ce n'est en relation avec d'autres principes tels que ceux de la séparation des pouvoirs, de l'égalité de traitement, de l'interdiction de l'arbitraire ou encore d'un droit fondamental spécial⁶²⁹.
- 237 Le principe de la suprématie de la loi (ou principe de la primauté de la loi) prescrit d'une part que les normes de rang supérieur ont la priorité sur les normes de rang inférieur,⁶³⁰ et commande d'autre part à l'administration de respecter « l'ensemble des règles de droit en vigueur, quel que soit leur auteur, pour autant que celui-ci ait agi dans les limites de sa compétence »⁶³¹. Le principe de la réserve de la loi (ou principe de la base légale) dispose que les activités étatiques

⁶²⁷ AUER/MALIVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse I*, N. 1788.

⁶²⁸ AUER/MALIVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse I*, N. 1824. Cette conception apparaît toutefois simpliste aux yeux de certains auteurs. Ainsi, ROUILLER critique qu'elle ne rend pas justement compte de la « mosaïque de règles générales aux fondements et aux buts divers » qui caractérise le principe de la légalité (*Le principe de la légalité*, p. 7).

⁶²⁹ Arrêt TF 2C_683/2015 du 2 février 2016, consid. 5.1 ; ATF 140 I 381 consid. 4.4 p. 386 ; ATF 134 I 322 consid. 2.1 p. 326.

⁶³⁰ OBRIST, *Le concept*, p. 109.

⁶³¹ ROUILLER, *Le principe de la légalité*, p. 8. Cette conception est aujourd'hui considérée comme désuète par certains auteurs. AUER, MALIVERNI et HOTTELIER affirment ainsi que le principe de la suprématie de la loi a été remplacé par le principe de la primauté de la constitution, qui est lui-même relativisé par celui de la primauté du droit international sur le droit interne (AUER/MALIVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse I*, N. 1824). Nous ne rejoignons pas cette conception, à l'instar de MOOR, FLÜCKIGER et MARTENET qui relèvent que « le terme de loi doit être compris ici dans son sens matériel » (MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, p. 625). Ainsi, le principe de la suprématie de la loi ne peut pas être considéré indépendamment du principe de la hiérarchie des normes (MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, p. 622).

doivent reposer sur une base légale quand elles produisent des effets à l'égard des particuliers⁶³².

b. Exigence de la densité normative

L'exigence de la densité normative (« *Erfordernis der Bestimmtheit* ») concrétise le principe de la réserve de la loi⁶³³. D'après cette exigence, les règles de droit générales et abstraites sur lesquelles se fondent les actes administratifs doivent être suffisamment déterminées⁶³⁴. En effet, il est nécessaire que l'administré dispose de normes légales et que celles-ci soient suffisamment explicites afin qu'il « puisse adapter son comportement en connaissance de cause »⁶³⁵. Cette exigence est ainsi intimement liée avec le principe de la sécurité juridique qui vise notamment la prévisibilité du droit⁶³⁶. 238

L'exigence de la densité normative n'est pas absolue et il sied évidemment que les autorités d'application disposent d'une certaine marge de manœuvre lors de la concrétisation de la norme⁶³⁷. Ainsi, le degré d'exigence ne peut être déterminé de manière abstraite et dépend des circonstances entourant la norme en question⁶³⁸. Il faut donc tenir compte du cercle des destinataires de la norme et de la gravité des atteintes aux droits fondamentaux qu'elle implique⁶³⁹. Aussi, les exigences requises sont notamment moins élevées en matière de fourniture de prestations, respectivement dans le contexte des contributions causales⁶⁴⁰. 239

⁶³² ATF 105 Ia 134, JdT 1981 I 550 consid. 5a p. 557 ; CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 178 ; ROUILLER, *Le principe de la légalité*, p. 8.

⁶³³ ATF 131 II 13 consid. 6.5.1 p. 29 s. ; OBRIST, *Le concept*, p. 109.

⁶³⁴ CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 180.

⁶³⁵ OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 24.

⁶³⁶ ATF 131 II 13 consid. 6.5.1 p. 29 s. ; ATF 128 I 327 consid. 4.2 p. 339 s. ; CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 181 (pour une présentation détaillée du principe de la sécurité du droit dans le domaine fiscal, cf. p. 188 ss).

⁶³⁷ Arrêt TF 8C_897/2014 du 22 octobre 2015, consid. 4.2.2 ; ATF 131 II 13 consid. 6.5.1 p. 29 s.

⁶³⁸ ATF 105 Ia 134, JdT 1981 I 550, consid. 5a p. 558.

⁶³⁹ ATF 141 V 688 consid. 4.2.2 p. 692 ; ATF 131 II 13 consid. 6.5.1 p. 29 s.

⁶⁴⁰ ATF 141 V 688 consid. 4.2.2 p. 692 ; ATF 138 I 378 consid. 7.2 p. 391 s.

2. En matière fiscale

a. Remarques générales

- 240 Lorsqu'il perçoit des impôts, l'État doit respecter strictement le principe de la légalité⁶⁴¹. À ce titre, le droit fiscal et le droit pénal⁶⁴² demeurent les uniques domaines au sein desquels ce principe est érigé au rang de droit constitutionnel indépendant⁶⁴³. Le principe de la réserve de la loi ainsi que l'exigence corollaire de la densité normative sont en particulier cruciaux en droit fiscal. Le principe de la réserve de la loi tire par ailleurs en grande partie son origine de la fiscalité, avant de s'être étendu aux autres domaines⁶⁴⁴. Le prélèvement de l'impôt implique intrinsèquement des atteintes importantes et fréquentes à la propriété des contribuables et il se justifie, dans ce cadre, de les protéger efficacement⁶⁴⁵.
- 241 L'art. 127 Cst. féd. dispose que les principes généraux en matière fiscale, tels que ceux définissant le cercle des contribuables ainsi que l'objet et la base de calcul de l'impôt, doivent figurer dans une loi⁶⁴⁶. Du reste, le constituant suisse a posé l'exigence que les dispositions importantes qui fixent des règles de droit doivent être contenues dans une loi au sens formel⁶⁴⁷. Concrètement, comme le

⁶⁴¹ Arrêt TF 2C_858/2014 du 17 février 2015, consid. 2.1 ; CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 176 ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 23.

⁶⁴² Arrêt TF 2C_649/2010 du 5 avril 2010, consid. 3.2.

⁶⁴³ ATF 136 I 241 consid. 2.5 p. 249 ; ATF 134 I 322 consid. 2.1 p. 326 ; ATF 132 I 117 consid. 4.1 p. 120 ; arrêt TF 2C_649/2010 du 5 avril 2010, consid. 3.2 ; CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 176. Ainsi, le principe de la légalité peut être invoqué dans le cadre d'un recours en matière de droit public directement et indépendamment d'un droit fondamental (arrêt TF 2C_649/2010 du 5 avril 2010, consid. 3.2).

⁶⁴⁴ MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, p. 692.

⁶⁴⁵ CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 176.

⁶⁴⁶ ATF 105 Ia 134 consid. 5a p. 144 ; OBERSON X., *Légalité*, p. 269 ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 24. Il demeure peu évident de déterminer si l'art. 127 Cst. féd. ne s'applique que pour les impôts fédéraux ou s'il vaut également pour les impôts cantonaux et communaux. Une interprétation systématique de la norme tend à préférer la première conception, car il aurait autrement été plus adéquat de situer ces dispositions sous le titre des droits fondamentaux par exemple (PC Cst-AUBERT, N. 4 ad art. 127 Cst). L'interprétation historique semble conduire au résultat opposé (cf. Message nouvelle constitution fédérale, p. 352). Les deux conceptions mènent toutefois au même résultat, car l'art. 127 Cst. féd. constitue une concrétisation de la jurisprudence, et que celle-ci s'est développée en grande partie sur des objets cantonaux (PC Cst-AUBERT, N. 4 *in fine* ad art. 127 Cst).

⁶⁴⁷ Cf. art. 164 al. 1 let. d Cst. féd. ; ATF 105 Ia 134 consid. 5a p. 144 ; ATF 97 I 344 consid. 2a p. 347 et réf. citées ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 24.

formule KNAPP, « si la loi, dûment interprétée, ne constitue pas une base légale suffisante, le contribuable échappe à l'impôt même si cette solution est injuste ou ne résulte que d'un oubli »⁶⁴⁸. Ce principe peut du reste être résumé par l'adage latin *nullum tributum sine lege*.

Le principe de la légalité est toutefois relativisé dans le domaine des contributions causales⁶⁴⁹, l'atteinte aux droits des contribuables étant moindre en raison de l'existence d'une contre-prestation fournie par l'État⁶⁵⁰. En outre, il est généralement admis que l'exigence de la loi au sens formel doit être relativisée⁶⁵¹. Le niveau d'exigence de la base légale est ainsi déterminé par le biais d'une pesée des intérêts entre les exigences de la légalité et le principe de la proportionnalité qui contraint l'État à agir avec des instruments adéquats et nécessaires⁶⁵². 242

b. Le cas particulier des circulaires administratives

i. Notion

Les autorités fiscales fédérales et cantonales publient fréquemment des documents qui visent à harmoniser la pratique administrative en proposant une application uniforme des dispositions légales⁶⁵³. La loi étant par définition générale et abstraite, son application à des situations particulières et concrètes peut en effet donner lieu à des difficultés que ces publications visent à pallier. À défaut de lacune, les ordonnances administratives ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la loi ou de la jurisprudence⁶⁵⁴. Les autorités qui établissent des ordonnances administratives, en s'adressant essentiellement à des autorités qui leur sont soumises hiérarchiquement, se prononcent sur l'interprétation conforme d'une norme ou d'un ensemble de normes⁶⁵⁵. 243

⁶⁴⁸ KNAPP, *Droit administratif*, N. 2807 ; cf. aussi CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 177.

⁶⁴⁹ OBRIST, *Le concept*, p. 116.

⁶⁵⁰ CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale*, p. 177.

⁶⁵¹ OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 25 ; OBERSON X., *Légalité*, p. 278.

⁶⁵² OBERSON X., *Légalité*, p. 278.

⁶⁵³ ATF 133 II 305, consid. 8.1 p. 315 ; OBRIST, *Le concept*, p. 118.

⁶⁵⁴ ATF 141 V 175 consid. 4.1 p. 180 ; ATF 133 II 305 consid. 8.1 p. 315 ; ATF 121 II 473 consid. 2b p. 478 ; ATF 117 Ib 225 consid. 4b p. 231.

⁶⁵⁵ OBRIST, *Le concept*, p. 118 ; REICH, *Steuerrecht*, N. 34 ad § 3.

- 244 Différentes appellations sont données à ces documents par les autorités ; on parle notamment de « circulaires », de « lettres circulaires », de « notice », de « brochure » ou encore de « directives »⁶⁵⁶. Ces divergences linguistiques n'ont toutefois aucun intérêt juridique⁶⁵⁷. Dans le cadre de la présente étude, ce sont essentiellement les circulaires (« *Kreisschreiben* ») de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) qui nous intéresseront ; celles-ci constituant les ordonnances administratives les plus importantes en droit fiscal suisse⁶⁵⁸ et demeurant utiles à différents égards pour la question de l'imposition des familles.
- 245 L'AFC a comme mandats politiques de veiller à une application correcte du droit et d'assurer une perception équitable et efficace des impôts⁶⁵⁹. L'art. 102 al. 2 LIFD dispose à ce titre que, pour l'impôt fédéral direct, l'AFC doit notamment veiller à l'application uniforme de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct. Cette administration fédérale, qui est dépourvue de toute compétence législative et réglementaire⁶⁶⁰, remplit ces missions spécifiques notamment par la publication de circulaires qui sont adressées aux autorités fiscales cantonales et qui leur indiquent les mesures nécessaires à un prélèvement correct et uniforme de l'impôt⁶⁶¹.

ii. Valeur juridique

- 246 Lorsque l'administration n'a pas obtenu expressément ou implicitement une délégation de pouvoir normatif, les documents émis n'ont pas force de loi et ne lient ni les tribunaux ni les administrés⁶⁶². La doctrine majoritaire soutient que

⁶⁵⁶ En allemand, les termes « *Kreisschreiben* », « *Rundschreiben* », « *Merkblätter* » ou encore « *Direktiven* » sont fréquemment utilisés (cf. OBRIST, *Le concept*, p. 118 ; SCHERRER, *Kreisschreiben*, p. 217 ss ; REICH, *Steuerrecht*, N. 31 ss ad. § 3).

⁶⁵⁷ GLAUSER, *Le principe de détermination*, p. 9.

⁶⁵⁸ BEUSCH, *Kreisschreiben*, p. 615.

⁶⁵⁹ Cf. AFC, Représentation stratégie.

⁶⁶⁰ PATRY, *Directives*, p. 27.

⁶⁶¹ CR LIFD-PEDROLI, N. 8 ad art. 102 ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, p. 614.

⁶⁶² ATF 133 II 305 consid. 8.1 consid. 315 ; PATRY, *Directives*, p. 27 ; GLAUSER, *Le principe de détermination*, p. 9. GLAUSER soutient néanmoins que, dans une certaine mesure, ces textes peuvent être contraignants pour le contribuable (p. 9). Le Tribunal fédéral a en effet affirmé que, en matière de TVA, « il apparaît que les directives sont utiles pour l'application uniforme et égalitaire du droit et que l'assujéti ne peut pas prétendre ne pas en avoir eu connaissance », et a ajouté qu'« aussi longtemps [que le contribuable] ne les conteste pas de manière explicite, il doit se les laisser opposer » (arrêt TF 2A.320/2002 du 2 juin 2006, in : RDAF 2004 II 100, consid. 4.2.2 p. 114). *Contra* : ATF 121 II 473 consid. 2b p. 478.

de tels documents lient toutefois les administrations⁶⁶³, ce que le Tribunal fédéral a néanmoins refusé à plusieurs reprises⁶⁶⁴. En pratique, les autorités respectent très largement les ordonnances émises par les autorités hiérarchiquement supérieures ; et cela dans une telle mesure que la doctrine critique parfois que « les autorités cantonales se simplifient [souvent] la tâche en suivant à la lettre les instructions reçues de l'administration centrale »⁶⁶⁵.

Bien que les tribunaux ne soient pas liés par les circulaires administratives, il est rare qu'ils les contredisent si celles-ci sont soutenables et si elles clarifient des aspects techniques de la loi⁶⁶⁶. Le Tribunal fédéral reconnaît à ce titre l'utilité pratique de ce type de documents administratifs qui permettent d'assurer une pratique uniforme⁶⁶⁷. Malgré le fait que ces documents n'ont pas force de loi, le juge peut toutefois tenir compte de leur contenu en vue de favoriser une application uniforme de la loi ; à condition toutefois que les circulaires respectent le sens et le but de la norme applicable⁶⁶⁸. 247

c. Discussion

La loi étant générale et abstraite, son application à des situations concrètes et particulières rend parfois nécessaire la publication de documents qui l'interprètent, la commentent et qui surtout en promeuvent une application uniforme par les autorités administratives. Les ordonnances administratives ont, dans ce sens, un véritable rôle à jouer pour que le prélèvement des impôts respecte le principe de l'égalité de traitement. 248

Pour autant, les autorités administratives ne sauraient aller trop loin et doivent veiller en tout temps à respecter la volonté du législateur – notamment lorsque la loi souffre d'imprécisions – afin de ne pas compromettre le principe de la séparation des pouvoirs. La situation est particulièrement problématique si le pouvoir législatif a édicté une norme juridique qui présente une lacune proprement dite. En présence d'une telle lacune de la loi, l'administration compétente 249

⁶⁶³ OBRIST, *Le concept*, p. 212 ; GLAUSER, *Le principe de déterminance*, p. 9 ; PIGUET, *Commerce professionnel de titres*, p. 14 ; contra : PATRY, *Directives*, p. 27.

⁶⁶⁴ ATF 108 Ib 19 consid. 4a p. 24 s. ; ATF 117 Ib 225 consid. 4b p. 231 ; ATF 105 Ib 136 consid. 2 p. 140.

⁶⁶⁵ PATRY, *Directives*, p. 25 ; cf. aussi OBRIST, *Le concept*, p. 122.

⁶⁶⁶ OBRIST, *Le concept*, p. 120 ; REICH, *Steuerrecht*, N. 35 s. ad § 3.

⁶⁶⁷ ATF 114 Ib 27 consid. 4b p. 32 ; PATRY, *Directives*, p. 28.

⁶⁶⁸ ATF 121 II 473 consid. 2b p. 478 ; ATF 109 Ib 205 consid. 2 p. 207 ; ATF 117 Ib 225 consid. 4b p. 231 ; arrêt de la Cour de justice du canton de Genève ATA/265/2016 du 22 mars 2016, consid. 5 ; cf. REICH, *Steuerrecht*, N. 35 s. ad § 3.

- doit proposer une solution afin d'harmoniser la pratique administrative avant que, le cas échéant, le pouvoir judiciaire clarifie le régime juridique en usant de son pouvoir prétorien ou que le pouvoir législatif réforme la réglementation litigieuse. Cette prise de position des autorités exécutives nous apparaît essentielle afin d'assurer une application uniforme du droit ainsi que la prévisibilité du droit.
- 250 En tout état de cause, les pouvoirs législatif et exécutif poursuivent des objectifs distincts. Les autorités législatives doivent régler, en amont, toutes les situations particulières qui peuvent se présenter devant les autorités exécutives. C'est à elles qu'il appartient de créer le droit et la marge de manœuvre subséquente des autorités administratives ne saurait être trop élargie, celles-ci devant au contraire se limiter à l'application du droit. Lorsqu'une disposition légale est imprécise ou qu'elle souffre d'une lacune, l'autorité qui édicte une ordonnance administrative doit proposer les solutions qui auraient été adoptées par le législateur en recherchant sa volonté hypothétique. En d'autres termes, elle ne saurait se substituer au législateur en outrepassant la stricte interprétation de la loi.
- 251 Dans le contexte de l'imposition des familles, il est particulièrement périlleux d'établir une législation – générale et abstraite – s'appliquant à toutes les situations familiales et respectant à tous égards le principe de l'égalité de traitement. Dans ce sens, les circulaires de l'AFC 7/2000⁶⁶⁹ et 30/2010⁶⁷⁰ étaient indispensables afin de préciser le traitement fiscal des contribuables en fonction de leur statut matrimonial, de leur situation familiale et de la présence d'enfants mineurs ou majeurs. Globalement, l'administration fédérale a rendu ici deux circulaires qui tiennent justement compte des circonstances particulières et qui tendent à promouvoir l'égalité de traitement pour l'imposition des différents types de familles. Bien que les solutions établies soient parfois critiquables, il revient aux autorités administratives de garantir l'égalité devant la loi, respectivement de promouvoir une application uniforme du droit tel qu'il a été voulu par le législateur.
- 252 À titre d'illustration, pour reprendre une problématique qui a été évoquée à plusieurs reprises par les tribunaux, l'AFC ne s'est pas écartée du sens de l'art. 36

⁶⁶⁹ Circulaire de l'AFC n° 7 du 20 janvier 2000 sur l'imposition de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct.

⁶⁷⁰ Circulaire de l'AFC n° 30 du 21 décembre 2010 sur l'imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD).

al. 2 LIFD en proposant, pour chacun des types de famille, d'appliquer le barème parental à un seul des parents⁶⁷¹. Le Tribunal fédéral, lorsqu'il s'est saisi de la question pour la première fois en 2005, a reconnu que l'ancien article 214 al. 2 LIFD ne précisait pas si le barème pour couples mariés pouvait être appliqué de façon multiple dans une même famille⁶⁷². La lettre de la loi n'étant pas claire, il a interprété la norme et est parvenu à la même conclusion que celle qu'avait auparavant défendue l'AFC⁶⁷³. En interprétant correctement la norme en amont du contrôle judiciaire, l'AFC a permis en conséquence d'assurer une application uniforme de la loi ainsi que la prévisibilité du droit.

D. Droit au mariage et à la famille

1. En général

Le mariage a été placé sous la protection de l'État avec l'ancrage, en 1874, du droit de se marier à l'art. 54 aCst. féd⁶⁷⁴. Aujourd'hui, c'est l'art. 14 de la Constitution fédérale qui consacre un droit fondamental « au mariage et à la famille », en étendant ainsi la portée aux familles non maritales. Sur le plan des conventions internationales, l'art. 12 CEDH et l'art. 23 al. 2 du Pacte ONU II reconnaissent à l'homme et à la femme le « droit de se marier et de fonder une famille » à partir de l'âge nubile⁶⁷⁵. Le droit au mariage garantit d'une part le droit de se marier et de fonder une famille⁶⁷⁶, et d'autre part le droit pour des personnes mariées de procréer et d'élever des enfants ainsi que celui d'adopter des enfants⁶⁷⁷.

253

⁶⁷¹ Circulaire AFC 7/2000, ch. 13.4.1, p. 23.

⁶⁷² ATF 131 II 553 consid. 3.2 p. 555 ; cf. aussi ATF 143 I 321 consid. 6.3 s. p. 325 ss, résumé et commenté in : BORNICK, *Application du barème parental*, p. 34 ss ; cf. aussi ATF 141 II 338 consid. 4.4 p. 343.

⁶⁷³ ATF 131 II 553 consid. 3.4 *in fine* p. 557.

⁶⁷⁴ KIENER/KÄLIN, *Grundrechte*, p. 183.

⁶⁷⁵ Pour d'autres dispositions au sein des conventions internationales, voir : DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 2502 et réf. citées.

⁶⁷⁶ KIENER/KÄLIN, *Grundrechte*, p. 184 ; HÄFELIN/HALLER/KELLER, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, N. 391.

⁶⁷⁷ BAUMANN, *Das Grundrecht*, p. 113 ; KIENER/KÄLIN, *Grundrechte*, p. 186 ; HÄFELIN/HALLER/KELLER, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, N. 391. À l'origine, l'art. 54 aCst. féd. était surtout dirigé contre les règles – de droit cantonal ou religieuses – qui restreignaient

- 254 L'interprétation de l'art. 14 Cst. féd. opérée par le Tribunal fédéral confère à la notion du mariage un sens traditionnel, dans le sens où celui-ci serait « une relation durable et une communauté de vie complète entre deux êtres humains de sexes différents »⁶⁷⁸. Tandis que le Tribunal fédéral se fonde notamment sur les travaux législatifs pour justifier sa conception⁶⁷⁹, une partie de la doctrine promeut une interprétation évolutive de l'art. 14 Cst. féd. et propose d'étendre le droit au mariage aux couples de même sexe⁶⁸⁰. Dans ce cadre, il est en effet admis qu'il appartient au législateur d'ajuster le régime légal à mesure que se présentent les évolutions sociétales⁶⁸¹. En tout état de cause, l'actuel art. 94 al. 1 CC restreint l'accès au mariage aux seuls couples de personnes de sexes différents. Celles-ci doivent en outre être âgées de 18 ans révolus et être capables de discernement. Enfin, des causes d'empêchement personnel sont établies par la loi ; le mariage étant notamment interdit pour celui qui est déjà marié et pour ceux qui ont un lien de parenté par la filiation⁶⁸².
- 255 Le droit à la famille garantit d'une part pour toute personne – à titre individuel et indépendamment de la situation sociale et matrimoniale – le droit d'avoir un enfant et celui d'en adopter un dans les limites de la loi⁶⁸³, et protège d'autre part le droit de l'enfant de faire établir juridiquement sa filiation⁶⁸⁴. En raison de cette garantie notamment, les rapports entre le droit à la famille et le droit au mariage sont ainsi moins étroits qu'ils ne l'ont été par le passé⁶⁸⁵. Le droit à la famille garantit enfin la possibilité médicale de se reproduire⁶⁸⁶. Force est de constater que certaines lois fédérales restreignent dans une large mesure la faculté de fonder une famille à l'égard des personnes non mariées. Ainsi, l'art. 3 al. 3 de la LPMA⁶⁸⁷ dispose que « seul un couple marié peut recourir à un don

l'accès au mariage aux personnes de même confession (KIENER/KÄLIN, *Grundrechte*, p. 183).

⁶⁷⁸ ATF 126 II 425, JdT 2002 I 362 consid. 4b/bb p. 368 ; ATF 119 II 264, JdT 1996 I 336 consid. 3 et 4 p. 338 ss.

⁶⁷⁹ Cf. Message nouvelle constitution fédérale, p. 156 s.

⁶⁸⁰ Cf. not. PAPAUX VAN DELDEN Marie-Laure, *Mariage*, p. 915 s. ; SCHODER, *Die Bedeutung*, p. 1287 ss. *Contra* : GUTZWILLER, *Le partenariat enregistré*, nbp 13 ad p. 1374 ; MOIX, *Le droit fondamental à la famille*, p. 351.

⁶⁸¹ DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 2520 ; cf. aussi Message effets généraux du mariage, p. 1179 ; Message sur l'état civil, p. 1.

⁶⁸² Cf. art. 95 s. CC ; GUILLOD/BURGAT, *Droit des familles*, N. 380 ss.

⁶⁸³ KIENER/KÄLIN, *Grundrechte*, p. 188.

⁶⁸⁴ DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 2546.

⁶⁸⁵ DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 2534.

⁶⁸⁶ DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 2545.

⁶⁸⁷ Loi fédérale du 18 décembre 1998 sur la procréation médicalement assistée (RS 810.11).

de sperme ». Dans le même sens, l'art. 28 LPart interdit expressément aux partenaires enregistrés l'adoption ainsi que le recours à la procréation médicalement assistée⁶⁸⁸.

2. En matière fiscale

Le droit au mariage s'articule ainsi autour de deux libertés distinctes : d'une part la liberté positive de se marier et de fonder une famille, et d'autre part la liberté négative de s'en abstenir⁶⁸⁹. Dans ce cadre, l'État doit s'abstenir de toute action susceptible de porter atteinte à la liberté des justiciables de se marier, de le rester⁶⁹⁰ et de cesser de l'être⁶⁹¹. 256

L'état civil est souvent déterminant en matière fiscale, ce qui est inévitablement susceptible de constituer la source de violations du principe de l'égalité de traitement⁶⁹². La question de savoir si ces différences de traitement sont également susceptibles de violer le droit au mariage est plus délicate. DUBEY soutient que des différences de traitement dans d'autres domaines que le droit civil sont susceptibles de porter atteinte à la garantie de l'art. 14 Cst. féd., mais relativise largement cette hypothèse⁶⁹³. Il peut être soutenu, *a contrario*, que le droit au mariage se limite à protéger le droit de conclure ou non un mariage⁶⁹⁴ et qu'il ne s'oppose pas à un traitement différencié entre les personnes mariées et les autres. KIENER et KÄLIN soutiennent ainsi que les problématiques de différences de traitement entre les couples mariés et les autres formes de communautés de vie doivent être appréhendées sous l'angle exclusif du principe de l'égalité de traitement⁶⁹⁵. REUSSER soutient que la conception traditionnelle de l'art. 14 Cst. féd., qui protège le mariage en tant qu'institution, ne permet pas aux couples de 257

⁶⁸⁸ Le Tribunal fédéral a conclu que toute limitation de l'accès à la procréation médicalement assistée est constitutive d'une atteinte à la liberté personnelle garantie par la Constitution fédérale. Par conséquent, toute restriction doit reposer sur une base légale, servir l'intérêt public et respecter le principe de la proportionnalité (ATF 115 Ia 234, consid. 5a p. 246 ss ; cf. BELSER/EBBUNA-JOSS, *Familles en évolution*, p. 3).

⁶⁸⁹ Dans ce sens, l'art. 14 Cst. féd. interdit en particulier le mariage forcé (« *Zwangsheirat* ») ; cf. DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 2523 ss ; KIENER/KÄLIN, *Grundrechte*, p. 184.

⁶⁹⁰ Aussi, le droit au mariage protège également le droit de ne pas divorcer mais de procéder à une séparation de droit ou de fait (St. Galler Komm. BV-REUSSER, N. 20 *in fine* ad art. 14).

⁶⁹¹ DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 2525.

⁶⁹² Cf. ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 5 p. 48 ss.

⁶⁹³ DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 2536.

⁶⁹⁴ BAUMANN, *Das Grundrecht*, p. 114.

⁶⁹⁵ KIENER/KÄLIN, *Grundrechte*, p. 187.

même sexe ou encore aux concubins de se prévaloir de cette norme constitutionnelle⁶⁹⁶.

- 258 En matière d'impôts directs, il sera constaté⁶⁹⁷ que le droit au mariage a principalement été évoqué dans l'arrêt Hegetschweiler (sans toutefois être déterminant) et que le principe de l'égalité de traitement concentrait largement l'attention du Tribunal fédéral. Subséquemment, la jurisprudence ne fit que très peu référence au droit au mariage dans ce contexte⁶⁹⁸. Selon nous, dans le même sens que KIENER et KÄLIN⁶⁹⁹ et que REUSSER⁷⁰⁰, le seul principe de l'égalité de traitement suffit à l'appréhension des questions relatives au traitement fiscal des différentes communautés de vie face à l'impôt.

E. Garantie du minimum vital

1. En général

- 259 Le droit fondamental à des conditions minimales d'existence a été reconnu par le Tribunal fédéral au titre de droit constitutionnel non écrit par l'ATF 121 I 367⁷⁰¹ et octroie aux administrés un droit à obtenir des prestations positives de l'État⁷⁰². Au moment de cette jurisprudence, le Tribunal fédéral avait déjà reconnu de nombreux autres droits constitutionnels non écrits, figurant aujourd'hui dans l'actuelle Constitution fédérale : garantie de la propriété⁷⁰³, liberté d'expression⁷⁰⁴, liberté personnelle⁷⁰⁵, liberté de la langue⁷⁰⁶, liberté de réunion⁷⁰⁷.

⁶⁹⁶ St. Galler Komm. BV-REUSSER, N. 29 et réf. citées ad art. 14.

⁶⁹⁷ Cf. *infra*, N. 664 ss.

⁶⁹⁸ Cf. *infra*, N. 669 ss.

⁶⁹⁹ KIENER/KÄLIN, *Grundrechte*, p. 187.

⁷⁰⁰ St. Galler Komm. BV-REUSSER, N. 29 et réf. citées ad art. 14.

⁷⁰¹ Cf. ATF 121 I 367, JdT 1997 I 278.

⁷⁰² ATF 121 I 367 consid. 2 p. 370 ss ; ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 2b/cc p. 187 ; arrêt TF 2C_245/2010 du 25 janvier 2011, in : RDAF 2012 II 1 consid. 2.4 p. 5 ; arrêt TF 2P.78/1995 du 24 mai 1996, in : RF (51)1996, p. 436 ss, consid. 3c p. 438.

⁷⁰³ Art. 26 Cst. féd. ; cf. arrêt TF du 11 mai 1960, in : ZBl 1961 p. 69 ss.

⁷⁰⁴ Art. 16 Cst. féd. ; cf. ATF 87 I 114, JdT 1962 I 9.

⁷⁰⁵ Art. 10 Cst. féd. ; cf. ATF 89 I 92, JdT 1964 I 111.

⁷⁰⁶ Art. 18 Cst. féd. ; cf. ATF 91 I 480, JdT 1967 I 112.

⁷⁰⁷ Art. 22 Cst. féd. ; ATF 96 I 219, JdT 1971 I 74.

Afin de déterminer l'existence d'un droit constitutionnel non écrit garantissant le minimum vital, le Tribunal fédéral s'est notamment attelé à examiner si cette garantie faisait l'objet d'un large consensus au sein des constitutions et des lois cantonales, de sa jurisprudence antérieure et de la doctrine⁷⁰⁸. Considérant que toutes les exigences requises à la reconnaissance d'un tel droit non écrit étaient respectées, il a accordé aux contribuables – suisses comme étrangers – la possibilité de l'invoquer devant les instances judiciaires « lorsque le simple droit légal ne permet pas en fait de satisfaire aux exigences minimales du droit constitutionnel »⁷⁰⁹. Subséquemment, le droit à des conditions minimales d'existence a été matérialisé à l'art. 12 de la Constitution fédérale de 1999 et peut également être rattaché à des garanties constitutionnelles telles que le respect de la dignité humaine⁷¹⁰ ou le droit à la vie et à la liberté personnelle⁷¹¹.

260

Le Tribunal fédéral ne s'est guère déterminé sur la quantification concrète du minimum d'existence⁷¹² et le soin de concrétiser cette garantie est laissé au législateur. Le minimum vital est dès lors matérialisé avec des différences notables en fonction des intérêts en présence du domaine juridique concerné ; le législateur garantissant souvent le minimum vital dans une plus grande mesure que ce que prescrit la Constitution. D'après le Tribunal fédéral, la concrétisation du droit à des conditions minimales d'existence en droit des poursuites et celle de la Conférence suisse des institutions d'action sociale vont au-delà du minimum garanti par le droit constitutionnel dans la mesure notamment où elles « permettent aussi d'avoir un semblant de vie sociale »⁷¹³. En l'absence de réglementation en matière fiscale, nous verrons que le Tribunal fédéral tergiverse parfois à établir le seuil du minimum vital lorsqu'il renvoie aux normes d'autres régimes juridiques⁷¹⁴.

261

⁷⁰⁸ ATF 121 I 367, JdT 1997 I 278 consid. 2b p. 281 ss.

⁷⁰⁹ ATF 121 I 367, JdT 1997 I 278 consid. 2c *in fine* p. 284.

⁷¹⁰ Art. 7 Cst. féd.

⁷¹¹ Art. 10 Cst. féd. ; cf. ATF 121 I 367, JdT 1997 I 278 consid. 2b p. 283 ; COLLAUD, *Le minimum vital*, p. 299 s.

⁷¹² GNAEGI, *Histoire et structure*, p. 218 ; ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 4b p. 190 s.

⁷¹³ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 4c *in fine* p. 190.

⁷¹⁴ Voir notamment le revirement de jurisprudence concernant l'exonération des subsides : ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 4d p. 190 et ATF 137 II 328 consid. 5.2 p. 335 (cf. *infra*, N. 414).

2. En matière fiscale

- 262 Le Tribunal fédéral reconnaît que le droit à des conditions minimales d'existence trouve application dans le domaine fiscal⁷¹⁵. Il a, dans ce sens, clairement énoncé qu'« il serait paradoxal d'exiger de l'Etat qu'il garantisse à une personne dans le besoin les moyens indispensables pour maintenir des conditions minimales d'existence d'une part, et de lui donner, de l'autre, la possibilité d'entamer à nouveau ces moyens en les imposant »⁷¹⁶. En outre, le Tribunal fédéral a souligné que l'on ne saurait exiger d'une personne qu'elle s'acquitte d'un impôt si elle n'en a pas les moyens⁷¹⁷. Cette considération a des implications en lien avec la notion de la capacité contributive subjective, d'après laquelle la situation personnelle des contribuables doit être adéquatement appréhendée⁷¹⁸.
- 263 Dans le même temps, le Tribunal fédéral fait preuve d'une grande réserve au moment de tirer les conséquences qui s'imposent. Il rappelle en particulier que le droit constitutionnel à des conditions minimales d'existence est contrebalancé par le principe de la généralité de l'impôt, d'après lequel tout assujetti doit contribuer aux dépenses publiques « ne serait-ce que par un versement symbolique »⁷¹⁹. Dès lors, il déduit de ce droit constitutionnel l'unique exigence que personne ne soit atteint dans son droit à des conditions minimales d'existence par l'effet d'une dette fiscale⁷²⁰. Cette règle jurisprudentielle n'a pas été suivie dans un arrêt jurassien, au sens duquel le principe de la généralité de l'imposition n'implique pas que les contribuables les plus indigents doivent supporter une charge fiscale⁷²¹. Dans cet arrêt, il a ainsi été formulé que la capacité de payer des impôts est effective au-dessus de la limite du seuil du

⁷¹⁵ Arrêt TF 2C_245/2010 du 25 janvier 2011, in : RDAF 2012 II 1 consid. 2.4 p. 5 ; ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 2b/cc p. 187 *in fine*.

⁷¹⁶ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 2b/cc p. 187 *in fine* ; cf. arrêt TF 2C_245/2010 du 25 janvier 2011, in : RDAF 2012 II 1 consid. 2.4 p. 5 ; arrêt TF 2P.78/1995 du 24 mai 1996, consid. 3c p. 438.

⁷¹⁷ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 7.2 p. 515 s. ; arrêt TF 2C 534/2014 du 7 août 2015, consid. 3.2.

⁷¹⁸ Cf. *supra*, N. 152.

⁷¹⁹ Arrêt TF 2C_245/2010 du 25 janvier 2011, in : RDAF 2012 II 1 consid. 2.4 p. 5 ; cf. ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 2b/cc p. 187 s. ; arrêt TF 2P.78/1995 du 24 mai 1996, consid. 3c p. 438 *in fine*.

⁷²⁰ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 8.2 p. 521 s. ; ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3b p. 188 ; CR LIFD-YERSIN/AUBRY GIRARDIN, Remarques préliminaires, N. 120.

⁷²¹ Arrêt du Tribunal cantonal jurassien du 11 juin 2015, in : RJJ 2015 p. 50 ss.

minimum vital et que l'élaboration d'un barème d'imposition adapté est dès lors nécessaire⁷²².

En outre, la capacité contributive demeurant un concept juridique indéterminé, 264 il est difficile selon le Tribunal fédéral de « déterminer de combien l'impôt doit augmenter lorsque le revenu augmente d'un montant déterminé, de façon à établir des conditions d'imposition comparables sous l'angle de la capacité économique »⁷²³. Cette réserve est adressée à l'égard de la concrétisation du principe de l'égalité de traitement dans sa conception verticale et le conduit à conclure que le législateur dispose d'une certaine latitude d'appréciation⁷²⁴.

C'est en lien avec l'impôt sur le revenu que la garantie du minimum vital a la 265 portée la plus intéressante dans le domaine fiscal. D'après KLETT, le législateur fiscal peut en effet y exonérer le minimum vital de la manière la plus ciblée (« *am gezieltesten* »), par rapport notamment aux impôts sur la consommation et aux impôts qui suivent un but incitatif⁷²⁵. Il sera constaté⁷²⁶ que la garantie du minimum vital acquiert une portée toute particulière dans le cadre de l'impôt sur le revenu, dans la mesure où il est admis qu'elle constitue la limite inférieure de la capacité contributive.

⁷²² Arrêt du Tribunal cantonal jurassien du 11 juin 2015, in : RJJ 2015 p. 50 ss, consid. 3.4 p. 55 : « Le Tribunal fédéral relève cependant que les exigences qu'impose le principe de la capacité contributive quant à l'évolution du barème doivent être respectées. Ce dernier a pour fonction d'éviter que quiconque soit effectivement atteint dans son droit au minimum vital par une prétention fiscale de l'État ». *In casu*, la réglementation litigieuse – qui instaurait un impôt minimum de CHF 50 pour tous les contribuables – se heurtait en réalité à pas moins de trois autres principes : le principe de l'unicité de la réglementation du barème (en ce sens que la réglementation établissait deux systèmes d'imposition différents pour le même impôt), le principe de l'universalité de l'imposition (en raison du fait que tous les contribuables ne sont pas imposés en vertu des mêmes règles) et enfin le principe de l'imposition selon la capacité contributive (puisque c'est le revenu imposable qui doit déterminer dans quelle mesure une personne doit contribuer financièrement aux charges de l'État et qu'une telle réglementation implique intrinsèquement une certaine dégressivité de l'imposition ; cf. arrêt du Tribunal cantonal jurassien du 11 juin 2015, in : RJJ 2015 p. 50 ss, consid. 4.3 ss p. 35 s). Le Tribunal jurassien a fondé son jugement sur ces trois principes plutôt que de reprocher une violation du droit à des conditions d'existences minimales – quand bien même cette garantie ait été explicitée en amont dans l'arrêt (p. 355 consid. 3.4).

⁷²³ Arrêt TF 2C 534/2014 du 7 août 2015, consid. 3.2.

⁷²⁴ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 7.2 p. 515 s.

⁷²⁵ KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 139 s. Dans le même sens, GYSIN formule que la discussion autour de l'exonération du minimum vital « *beschränkt sich weitgehend auf die Einkommensteuer* » (*Der Schutz des Existenzminimums*, p. 170).

⁷²⁶ Cf. *infra*, N. 1135 ss.

IV. Constats intermédiaires

- 266 Le principe de l'égalité de traitement constitue inévitablement la pierre angulaire de notre étude. En matière fiscale, le principe commande essentiellement l'aménagement de régimes fiscaux qui tiennent compte de la capacité contributive des assujettis. Dans le contexte de l'imposition des familles et sous l'angle de l'égalité matérielle, il est apparu que la concrétisation du principe demeure particulièrement discutée à l'égard de l'égalité des genres⁷²⁷. Il a été relevé que le mécanisme de l'imposition commune dissuade plus fortement les femmes que les hommes d'exercer une activité lucrative⁷²⁸ et nous avons préconisé la suppression de telles dissuasions à l'emploi⁷²⁹.
- 267 Parmi les justifications qui permettent de déroger au principe de l'égalité de traitement, ont essentiellement été retenus les motifs relatifs à la praticabilité de l'imposition⁷³⁰. À l'inverse, notre étude sera conduite nonobstant la considération d'éventuels buts extra-fiscaux⁷³¹ ; la concrétisation du principe de l'imposition selon la capacité contributive conduisant à notre sens intrinsèquement au respect des éventuels objectifs économiques et de politique sociale susceptibles d'être poursuivis par le législateur⁷³².
- 268 Alors que le droit au mariage et à la famille trouve incontestablement application pour la problématique de l'imposition des familles, les implications dudit droit se recoupent avec celles du principe de l'égalité de traitement⁷³³. En conséquence, le droit au mariage et à la famille sera volontairement ignoré subséquemment.
- 269 Enfin, les contours et la portée de la garantie du minimum vital ont été présentés⁷³⁴. Alors que cette garantie s'applique en matière fiscale, le Tribunal fédéral en déduit néanmoins la seule exigence que les contribuables ne soient pas atteints par l'effet d'une dette fiscale⁷³⁵. En nous alignant sur la doctrine, nous

⁷²⁷ Cf. *supra*, N. 176 ss.

⁷²⁸ Cf. *supra*, N. 176 s.

⁷²⁹ Cf. *supra*, N. 185 ss.

⁷³⁰ Cf. *supra*, N. 195 ss.

⁷³¹ Cf. *supra*, N. 206 ss.

⁷³² Cf. *supra*, N. 228 ss.

⁷³³ Cf. *supra*, N. 256 ss.

⁷³⁴ Cf. *supra*, N. 259 ss.

⁷³⁵ Cf. *supra*, N. 262 ss.

soutiendrons au contraire la nécessité d'exonérer le minimum vital par le biais des déductions⁷³⁶.

⁷³⁶ Cf. *infra*, N. 1116 ss.

§ 3. Aperçu de différents modèles d'imposition

I. Remarques liminaires

Dans la présente section, un aperçu des principaux modèles d'imposition sera 270
fourni. L'imposition des familles peut être administrée d'après deux grands axes
principaux. L'autorité fiscale peut prendre en compte la situation des contri-
buables de manière individuelle et effectuer une imposition distincte pour
chacun des contribuables assujettis. Les modèles d'imposition individuelle cor-
respondent à cette approche (section II).

Concurremment, le fisc peut appréhender globalement les couples qui sont ré- 271
putés constituer une unité économique – tels que les couples mariés et les
partenaires enregistrés – et prélever l'impôt en tenant compte des caractéris-
tiques de cette unité fiscale particulière. Cette autre approche est concrétisée par
les différentes déclinaisons du régime de l'imposition commune (section III).
En tout état de cause et quel que soit le régime d'imposition aménagé, on ne
saurait ignorer complètement la situation personnelle et familiale du contri-
buable en vertu du principe de l'imposition selon la capacité contributive. En
raison de la progressivité de l'impôt, l'addition des revenus du couple conduit
typiquement à une augmentation exponentielle de leur charge fiscale. Pour cette
raison, le régime de l'imposition commune est décliné en divers modèles d'im-
position ; tels que le modèle du double barème ou du splitting. En lieu et place
d'un « véritable » modèle d'imposition, il sera relevé que plusieurs cantons
suisses ont recourt à des correctifs singuliers qui prennent la forme de déduc-
tions ou de rabais d'impôt. Ces mécanismes alternatifs ne seront pas traités dans
la présente section mais feront l'objet de notre attention lors de l'examen des
régimes cantonaux en vigueur⁷³⁷.

Enfin, les mécanismes du droit d'option et du calcul alternatif de l'impôt seront 272
sommairement présentés (section IV). Ces mécanismes – qui peuvent être amé-
nagés indifféremment en marge d'une imposition individuelle ou d'une
imposition commune – conduisent à déroger au régime pour une partie des con-
tribuables.

⁷³⁷ Cf. *infra*, N. 613 ss.

II. Imposition individuelle

A. Principes et mécanismes

- 273 Par définition, le régime de l'imposition individuelle consiste dans un assujettissement individuel des contribuables. Il est dès lors exclu que plusieurs contribuables supportent ensemble une même charge fiscale⁷³⁸. Ce système à deux implications principales. D'une part, il implique que les époux soient imposés séparément en fonction de leur revenu et de leur fortune respectifs⁷³⁹. D'autre part, émane en principe de l'imposition individuelle l'idée d'imposer les enfants séparément⁷⁴⁰. En tout état de cause, il se justifie en principe qu'un barème d'imposition unique soit aménagé⁷⁴¹.
- 274 Ce régime d'imposition se décline essentiellement en deux modèles d'imposition principaux. Le modèle de l'imposition individuelle dite « pure » néglige sciemment toute considération de l'état civil des contribuables et de la présence éventuelle d'un époux ou d'un concubin sans revenu. Alternativement, le modèle de l'imposition individuelle dite « modifiée » est plus souple à cet égard et permet, dans une plus ou moins grande mesure, de tenir compte de la situation familiale des contribuables. L'individualisation de l'imposition n'implique ainsi pas nécessairement que la situation familiale des contribuables soit ignorée.

B. Imposition individuelle pure

- 275 Par le modèle de l'imposition individuelle pure, tous les contribuables sont imposés séparément et avec une considération moindre de leur situation familiale et de leur état civil⁷⁴². Ainsi, n'est pas pris en compte l'entretien du conjoint ou du concubin qui ne perçoit pas de revenu. L'imposition du couple est dès lors

⁷³⁸ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 53 ; KUNDERT, *Besteuerung der Haushalte*, p. 9.

⁷³⁹ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 53.

⁷⁴⁰ PICENONI, *Besteuerung der Familie*, p. 19.

⁷⁴¹ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 54 ; KUNDERT, *Besteuerung der Haushalte*, p. 9.

⁷⁴² EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 56.

essentiellement fonction de la répartition des revenus au sein du couple⁷⁴³. Pour autant, des dégrèvements liés à l'entretien des enfants peuvent être aménagés et ce modèle peut aussi être suppléé par des mesures extra-fiscales (telles que des bons pour la garde des enfants par exemple)⁷⁴⁴.

D'après le Tribunal fédéral⁷⁴⁵, ce modèle d'imposition n'est pas compatible avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive. En raison de sa propension à ne pas tenir suffisamment compte de la situation familiale des contribuables, ce modèle d'imposition engendre inévitablement des inégalités de traitement. En particulier, ce modèle ne tient guère compte de l'effet d'engagement ; c'est-à-dire de l'entretien des personnes à charge au sein de la famille⁷⁴⁶. Nous adoptons également cette approche, raison pour laquelle il ne sera plus question de ce modèle d'imposition. 276

C. Imposition individuelle modifiée

Le modèle de l'imposition individuelle modifiée est incontestablement plus approprié à la concrétisation du principe de l'égalité de traitement entre les différentes formes de communauté de vie, comme l'a également soutenu le Tribunal fédéral⁷⁴⁷. La situation familiale des contribuables fait ici l'objet d'une considération plus soutenue. Il est notamment envisageable d'accorder une déduction pour les couples à un revenu afin de tenir compte de l'effet d'engagement⁷⁴⁸. 277

En l'absence de directives expresses du Tribunal fédéral sur la constitutionnalité des caractéristiques de l'imposition individuelle modifiée⁷⁴⁹, deux variantes principales de ce modèle ont été élaborées⁷⁵⁰. Le modèle de l'imposition individuelle stricte – à ne pas confondre avec le modèle de l'imposition individuelle 278

⁷⁴³ Rapport d'experts de 1998, p. 66.

⁷⁴⁴ Conseil fédéral, Rapport imposition individuelle, p. 23.

⁷⁴⁵ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3b p. 42 ; dans le même sens, cf. Conseil fédéral, Rapport imposition individuelle, p. 23 ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 57 ; REICH, *Ehegattenbesteuerung*, p. 238.

⁷⁴⁶ Cf. *infra*, N. 1368 ss.

⁷⁴⁷ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3b p. 42.

⁷⁴⁸ Conseil fédéral, Rapport imposition individuelle, p. 3 ; pour notre proposition, cf. *infra*, N. 1458 ss.

⁷⁴⁹ Cf. ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3b p. 42.

⁷⁵⁰ Conseil fédéral, Rapport imposition individuelle, p. 23.

- pure⁷⁵¹ – se distingue du modèle de l'imposition individuelle avec répartition partiellement forfaitaire.
- 279 Dans le modèle de l'imposition individuelle stricte, tous les éléments du revenu et de la fortune sont attribués à l'époux qui les perçoit ou qui les détient en vertu des normes de droit civil applicables. En conséquence, il se justifie dans ce modèle que chaque époux remplisse une déclaration fiscale et que les deux procédures fiscales se déroulent indépendamment l'une de l'autre.
- 280 Le modèle de l'imposition individuelle avec répartition partiellement forfaitaire se distingue par le recours à un certain schématisme (élaboré dans le dessein d'améliorer la praticabilité de l'imposition⁷⁵²). Cette variante découle de la constatation qu'il est souvent malaisé de répartir la fortune au sein des couples mariés. Aussi, une partie des revenus et de la fortune du couple est répartie forfaitairement. Alors que les revenus provenant de l'exercice d'une activité lucrative, ceux acquis en compensation, ainsi que la fortune commerciale sont attribués à l'époux qui perçoit ces revenus et qui détient cette fortune, les autres éléments sont répartis également entre les époux. En particulier, les éléments de la fortune non commerciale ainsi que les revenus qu'ils produisent sont additionnés et partagés entre les époux⁷⁵³. Même si cette seconde variante se situe à différents égards à mi-chemin entre les modèles concurrents de l'imposition individuelle et de l'imposition commune, elle constitue incontestablement une concrétisation de l'imposition individuelle du fait que les contribuables sont assujettis individuellement.

III. Imposition commune

A. Principes et mécanismes

- 281 Fondamentalement, le régime de l'imposition commune implique que les revenus des couples mariés soient additionnés et imposés conjointement. Pour autant, il est aussi envisageable d'appliquer ce régime à d'autres formes de communautés de vie. Dans ce sens, le droit suisse prévoit une imposition commune

⁷⁵¹ Cf. *supra*, N. 275 s.

⁷⁵² Cf. *supra*, N. 195 ss.

⁷⁵³ Conseil fédéral, Rapport imposition individuelle, p. 23.

des époux et des partenaires enregistrés mais une imposition individuelle des concubins⁷⁵⁴.

L'imposition commune peut intrinsèquement alourdir la charge fiscale des époux, du fait de l'accroissement du taux d'imposition causé par l'addition des revenus⁷⁵⁵. Pour cette raison, les législateurs suisses ont élaboré différents instruments qui permettent d'atténuer l'augmentation de la charge fiscale des couples mariés à deux revenus. Ces instruments – qui peuvent être qualifiés de « correctifs » – peuvent prendre des formes variées. En Suisse, les modèles d'imposition du double barème, du barème multiple, du splitting et du quotient familial ont le plus souvent été aménagés. Quelques cantons ont toutefois corrigé les effets de l'imposition commune en octroyant des dégrèvements tels que des déductions et des rabais d'impôt pour les couples imposés en commun⁷⁵⁶. 282

Les modèles d'imposition qui prévoient une imposition conjointe des seuls époux et partenaires enregistrés ne permettent guère une imposition similaire de ceux-ci et des concubins. Dans ce contexte, la catégorie de contribuable défavorisée et l'ampleur de la différence entre les charges fiscales dépendent notamment de la répartition des revenus au sein du couple d'une part⁷⁵⁷ et du niveau des revenus d'autre part⁷⁵⁸. 283

B. Imposition commune sans correctifs

Le modèle de l'imposition commune sans correctifs prévoit que les revenus des époux soient additionnés puis imposés comme les revenus d'un contribuable célibataire. Du fait de la progressivité de l'impôt, les couples mariés à deux revenus supportent une charge fiscale sensiblement plus lourde que des concubins dans la même situation. Dans ce cadre, il n'est pas tenu compte du fait que 284

⁷⁵⁴ Cf. *infra*, N. 309 ss.

⁷⁵⁵ Cf. Rapport d'experts de 1998, p. 2 ; Message imposition équilibrée, p. 2184 ; GANI, *Aspects fiscaux*, p. 121.

⁷⁵⁶ GANI, *Aspects fiscaux*, p. 124 ; cf. *infra*, N. 613 ss.

⁷⁵⁷ Très synthétiquement, un couple percevant deux revenus identiques est généralement plus lourdement imposé lorsqu'il est marié, du fait que l'addition des revenus tend à alourdir fortement la charge fiscale par le jeu de la progressivité de l'imposition. À l'inverse, un couple marié ne percevant qu'un seul revenu profite largement des allègements octroyés aux couples mariés sans être pénalisé par l'addition des revenus.

⁷⁵⁸ Ainsi, la différence de charges fiscales se révèle souvent particulièrement importante lorsque l'on considère les couples qui perçoivent deux revenus élevés.

les revenus des époux couvrent les besoins de deux adultes. Les époux sont dès lors susceptibles d'être également surimposés par rapport aux personnes vivant seules. La surimposition est d'autant plus marquée lorsque les revenus sont répartis inégalement entre les époux et à mesure que la progressivité de l'impôt s'accroît. Pour ces raisons, ce modèle n'est pas apte à répondre aux exigences du principe de l'égalité de traitement au sens de la jurisprudence fédérale⁷⁵⁹.

C. Double barème

- 285 Le modèle du double barème, qui est appliqué par plusieurs cantons suisses⁷⁶⁰, consiste à appliquer un barème particulier – en l'occurrence plus avantageux – aux couples imposés en commun. Le revenu imposable de ces couples est ainsi imposé à un taux souvent inférieur que le même revenu imposable des contribuables imposés individuellement.
- 286 Le principal avantage de ce système réside dans la marge de manœuvre importante qui est laissée au législateur lors de la fixation des taux d'imposition déterminants pour chaque tranche de revenu. Comparativement au modèle du *splitting*⁷⁶¹, la progressivité de l'impôt peut ainsi être aménagée avec une liberté supplémentaire non négligeable. En différenciant les franchises d'impôt des deux barèmes d'imposition, le modèle du double barème peut en particulier permettre de tenir compte de l'effet de synergie⁷⁶² dont profitent les couples mariés vivant en commun par rapport aux contribuables vivant seuls.

D. Barème multiple

- 287 Le modèle du barème multiple (ou « modèle du tarif multiple ») consiste dans l'aménagement d'un tarif différent pour au moins trois catégories différentes de contribuables. Il distingue par exemple les célibataires, les couples mariés et les familles, à l'instar du régime prévu par l'art. 36 LIFD⁷⁶³.

⁷⁵⁹ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3b p. 42.

⁷⁶⁰ Cf. *infra*, N. 609 ss.

⁷⁶¹ Cf. *infra*, N. 289 ss.

⁷⁶² Concernant l'effet de synergie, cf. *infra*, N. 1282 ss.

⁷⁶³ CSI, Impôt sur le revenu, ch. 4.4.1, p. 64 ; Message imposition équilibrée, p. 2182 ; GANI, *Aspects fiscaux*, p. 124 ; CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 7.

Bien que ce modèle induise en apparence une plus grande flexibilité par les distinctions supplémentaires qui sont effectuées à l'égard des différentes situations familiales, l'aménagement de ce modèle au sein de la LIFD n'apporte pas de réelle plus-value par rapport au modèle du double barème. En effet, quand bien même les couples mariés et les familles sont distingués à l'art. 36 al. 2 et 2^{bis} LIFD, ces deux catégories de contribuables demeurent imposées d'après le même barème d'imposition. 288

E. Splitting et quotient familial

1. Remarques générales

Le modèle d'imposition du splitting, respectivement ses différentes variantes incluant le modèle du quotient familial, constitue le modèle le plus utilisé en Suisse⁷⁶⁴. À l'exception du canton de Vaud qui recourt au modèle de quotient familial, les cantons suisses qui ont introduit ce modèle utilisent les modèles du splitting intégral et du splitting partiel. 289

Le modèle du splitting tend à octroyer des dégrèvements fiscaux importants aux couples mariés et aux familles. Du fait de l'utilisation d'un diviseur fixe pour la fixation du taux d'imposition, le dégrèvement fiscal croît à mesure que le revenu imposable augmente. 290

2. Splitting intégral et splitting partiel

Dans le système du splitting, l'ensemble du revenu est imposé à un taux correspondant à une fraction de son montant ; cette fraction étant déterminée par le biais d'un diviseur fixé par la loi. Le diviseur est égal ou inférieur à 2. Il est parlé de splitting intégral dans le premier cas, alors que les termes de splitting partiel sont utilisés dans le second cas. Concrètement, le splitting intégral conduit à une imposition du couple au taux d'imposition s'appliquant à 50 % du revenu imposable global du couple. Inversement, le modèle du splitting partiel prévoit par exemple un diviseur qui s'établit à 1,6, le couple étant alors imposé au taux d'imposition s'appliquant à 62,5 % du revenu imposable global⁷⁶⁵. 291

⁷⁶⁴ Cf. *infra*, N. 611.

⁷⁶⁵ Calcul : $100 / 1,6$.

- 292 Dans le cadre du splitting intégral et nonobstant l'intervention d'autres déductions à l'attention des couples mariés, il est nécessaire que les époux participent à parts égales à l'ensemble des revenus du couple pour que leur imposition soit similaire à celle de concubins⁷⁶⁶. Ce cas de figure demeure extrêmement théorique. En appréhendant les effets du splitting intégral sous un autre angle, GANI formule qu'une personne mariée peut alors réaliser « un revenu jusqu'à deux fois supérieur à celui d'une personne seule avant d'être soumise au même taux d'imposition »⁷⁶⁷.
- 293 Le splitting partiel, par l'utilisation d'un diviseur moins élevé, permet de rapprocher l'imposition des époux et des concubins dans la plupart des situations, compte tenu du fait qu'il est très rare que les deux conjoints perçoivent chacun la moitié du revenu du couple. Le splitting partiel peut aussi permettre de tenir compte de l'effet de synergie qui permet aux époux de réaliser des économies (comparativement aux contribuables vivant seuls)⁷⁶⁸.

3. Quotient familial

- 294 Le modèle du quotient familial constitue une forme particulière – ou « évoluée »⁷⁶⁹ – du modèle du splitting. À la différence des modèles susmentionnés, le taux d'imposition n'est pas déterminé par un diviseur fixe, mais par un diviseur qui est fonction de la taille du ménage et qui croît à mesure qu'augmente le nombre de personnes dans le ménage. En présence d'un barème progressif, les époux qui ont plusieurs enfants et qui perçoivent des revenus élevés profitent ainsi largement de ce modèle d'imposition.

4. Splitting familial (au sens du Rapport d'experts de 1998)

- 295 Le modèle du splitting familial présenté au sein de cette section constitue une proposition découlant d'un rapport d'experts en 1998⁷⁷⁰. Ce modèle – qui n'est pas utilisé en Suisse – combine à certains égards les modèles de l'imposition commune et de l'imposition individuelle, dans le sens où seuls les couples mariés avec des enfants sont imposés d'après le modèle du splitting⁷⁷¹. L'addition

⁷⁶⁶ Cf. CSI, Imposition de la famille, ch. 4.1.3, p. 13.

⁷⁶⁷ GANI, *Aspects fiscaux*, p. 124.

⁷⁶⁸ Cf. not. ZUPPINGER, *Besteuerung der Ehegatten*, p. 670 ss.

⁷⁶⁹ CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 8 ; GANI, *Aspects fiscaux*, p. 125.

⁷⁷⁰ Cf. *infra*, N. 697 ss.

⁷⁷¹ Rapport d'experts de 1998, p. 67.

des revenus des époux dépend ainsi de la présence d'enfants dans le ménage, les autres communautés de vie étant imposées séparément.

La proposition de la Commission d'experts de 1998 inclut un droit d'option par lequel des concubins avec au moins un enfant commun peuvent requérir une imposition commune. Les familles recomposées pourraient également profiter de ce droit d'option, bien qu'un délai de carence soit susceptible d'être instauré à leur égard⁷⁷². Pour les couples sans enfant qui ne perçoivent qu'un seul revenu, une déduction a été proposée pour tenir compte du minimum vital du conjoint – ou du concubin sur demande – sans activité lucrative⁷⁷³. La Commission d'expert de 1998 a aussi plébiscité une déduction pour les personnes seules et pour les familles monoparentales⁷⁷⁴. 296

Ce système se justifie par l'idée que la présence d'enfants implique nécessairement des dépenses communes au sein du couple, et donc une mise en commun d'une partie au moins des revenus perçus par chacun. De fait, cette alternative remet en cause la conception actuelle de l'unité économique des couples mariés, dans le sens où la présence d'enfant serait l'élément déclencheur à la reconnaissance de l'unité économique du couple (et non la conclusion d'un mariage). Comme nous le constaterons⁷⁷⁵, l'organisation financière des familles s'aligne relativement souvent sur la conception induite par le modèle du *splitting* familial⁷⁷⁶. 297

⁷⁷² L'aménagement d'un délai de carence pour les seules familles recomposées a été justifié par la présence d'un risque d'abus accru. La Commission d'experts de 1998 a ainsi proposé un délai de carence de deux ans (Rapport d'experts de 1998, p. 78).

⁷⁷³ Rapport d'experts de 1998, p. 67.

⁷⁷⁴ Rapport d'experts de 1998, p. 68.

⁷⁷⁵ Cf. *infra*, N. 1001 ss.

⁷⁷⁶ Pour autant, le modèle du *splitting* familial induit par ailleurs de nouvelles inégalités de traitement, justifiant à notre sens qu'il soit écarté (cf. *infra*, N. 1046 s.).

IV. Droit d'option et calcul alternatif de l'impôt

A. Droit d'option

- 298 L'aménagement d'un droit d'option est souvent envisagé dans le cadre de l'imposition commune⁷⁷⁷. Il consiste à permettre aux couples de choisir entre l'imposition commune et l'imposition individuelle⁷⁷⁸. Il demeure ouvert indépendamment de la question de savoir si le couple perçoit un ou deux revenus⁷⁷⁹ et peut être étendu à l'attention des concubins. Dans ce cadre, il peut être considéré qu'il est préférable de ne pas ouvrir le droit d'option aux concubins si leur relation ne satisfait pas certaines conditions fixées par la loi⁷⁸⁰.
- 299 Bien que certaines discriminations puissent être évitées par le droit d'option à l'égard des couples qui s'en prévalent, il sied de garder à l'esprit que la catégorie de contribuables qui bénéficie du droit d'option se trouve perpétuellement dans une posture fiscale meilleure ou identique par rapport aux autres catégories de contribuables.

B. Calcul alternatif de l'impôt

- 300 Le mécanisme du calcul alternatif de l'impôt permet à l'autorité de taxation de s'assurer que les couples mariés ne sont pas pénalisés par l'application de l'imposition commune. Il implique que l'autorité de taxation procède à deux calculs distincts pour ces contribuables. Il s'agit dans un premier temps de déterminer leur charge fiscale d'après le régime ordinaire de la taxation commune. Dans un deuxième temps, l'autorité de taxation procède à un second calcul – ledit « calcul alternatif de l'impôt » – qui se fonde sur une imposition séparée des époux. Pour effectuer ce calcul, les revenus de l'activité lucrative, les rentes perçues ainsi que les déductions afférentes à ces revenus sont dans tous les cas attribués

⁷⁷⁷ Cf. not. Message train de mesures fiscales 2001, p. 2857 ; Message imposition équilibrée, p. 2218 s.

⁷⁷⁸ Concernant le droit d'option, cf. en particulier LOCHER, *Wahlrechte*, p. 435 ss. Fondamentalement, le droit d'option peut également être aménagé au sein d'un régime d'imposition individuelle. Le cas échéant, il permet aux couples mariés – et éventuellement à d'autres couples – d'opter pour une imposition commune.

⁷⁷⁹ Rapport d'experts de 1998, ch. 2.2.2, p. 62.

⁷⁸⁰ Ainsi, il pourrait être retenu que seuls les concubins qui font ménage commun depuis deux ans au moins ainsi que ceux qui ont au moins un enfant mineur commun peuvent exercer le droit d'option (cf. not. Rapport d'experts de 1998, p. 70).

à chacun des époux conformément à la situation réelle, alors que les autres revenus peuvent être répartis par moitié entre les époux dans un souci de praticabilité. Dans un troisième et dernier temps, l'autorité de taxation applique aux époux le calcul qui leur est le plus avantageux.

C. Discussion

Le droit d'option et le calcul alternatif de l'impôt ne doivent pas être considérés au titre de modèles d'imposition, mais bien en tant que mécanismes qui permettent de corriger les effets desdits modèles d'imposition. Ainsi, les deux mécanismes peuvent être aménagés au sein des régimes de l'imposition individuelle et de l'imposition commune, respectivement au sein de leurs différentes déclinaisons. 301

À notre sens, le calcul alternatif de l'impôt est largement assimilable au mécanisme du droit d'option. Tandis que le droit d'option laisse aux époux le soin d'effectuer leurs projections fiscales et de se prononcer pour le régime d'imposition qui leur est le plus avantageux, le calcul alternatif de l'impôt systématise cette opération en retenant automatiquement la charge fiscale la plus faible. 302

Pour autant qu'il faille opter pour l'un de ces instruments fiscaux, ce qui sera exclu, nous estimons que le mécanisme du calcul alternatif de l'impôt devrait être préféré à celui du droit d'option. Deux raisons conduisent à ce postulat. En premier lieu et sur le plan de la praticabilité de l'impôt, les administrations fiscales sont indubitablement mieux équipées que les contribuables, au regard des moyens informatiques qui sont les leurs, pour comparer les résultats desdits calculs. En second lieu et sur le plan du principe de l'égalité de traitement, il sied de garder à l'esprit que le droit d'option ne saurait être utilisé systématiquement correctement par les contribuables qui en bénéficient. En conséquence, les charges fiscales de ces contribuables sont susceptibles d'être influencées davantage par le caractère plus ou moins judicieux de leur utilisation du droit d'option que par leur situation économique en tant que telle. 303

V. Constats intermédiaires

- 304 La présente section a ambitionné de présenter sommairement les mécanismes principaux qui peuvent être aménagés afin de concrétiser le principe de l'égalité de traitement dans le contexte de l'imposition des familles. Par le jeu des régimes de l'imposition individuelle et de l'imposition commune – respectivement de leurs déclinaisons respectives – et des mécanismes du droit d'option et du calcul alternatif de l'impôt, le caractère pléthorique des possibilités législatives s'est d'ores et déjà nettement révélé. Aussi, il sied de souligner que lesdites possibilités sont encore décuplées dès lors qu'entre dans l'équation la question de l'aménagement des déductions.
- 305 Comme nous le constaterons, différents rapports d'égalité ne sauraient être respectés simultanément. Par exemple, nous verrons qu'une imposition commune des seuls couples mariés qui ambitionnerait de supprimer la pénalisation fiscale des époux conduit, dans le même temps, à mettre en péril le rapport d'égalité entre les couples mariés à un et à deux revenus⁷⁸¹.
- 306 Pour différentes raisons, il n'apparaîtra pas nécessaire de procéder à une analyse systématique des modèles d'imposition évoqués dans ce chapitre. Nous opterons au contraire pour une analyse plus globale des régimes d'imposition commune et individuelle, ainsi que des justifications qui sous-tendent ces régimes. C'est ainsi essentiellement sur la base des implications concrètes des principes constitutionnels applicables et en tenant compte des faits sociétaux que l'imposition individuelle sera préconisée⁷⁸².

⁷⁸¹ Cf. *infra*, N. 1013 ss, en part. N. 1028 s.

⁷⁸² Cf. *infra*, N. 938 ss.

Deuxième partie :

État des lieux de l'imposition des familles

§ 4. Droit en vigueur

I. Remarques liminaires

Au sein de la présente section, les impôts sur le revenu et sur la fortune seront présentés tels qu'ils ressortent des lois fédérales et cantonales en vigueur. Dans la mesure où des propositions seront faites dans l'optique d'une réforme législative, l'examen du droit en vigueur sera essentiellement utile à deux égards. D'abord, les solutions aménagées dans le droit en vigueur – surtout au sein des législations cantonales – constitueront une source d'inspiration non négligeable⁷⁸³. Aussi, afin notamment d'éviter les lacunes et les imprécisions, toute proposition de réforme commande de déterminer précisément la situation juridique préexistante⁷⁸⁴ et de délimiter adéquatement l'ancien et le nouveau droit⁷⁸⁵. 307

Les questions d'assujettissement et de procédure seront examinées en premier lieu, celles-ci étant communes aux impôts sur le revenu et sur la fortune (section II). Nous analyserons ensuite l'impôt sur le revenu (section III), puis présenterons brièvement l'impôt sur la fortune (section IV). L'impôt sur la fortune fera l'objet d'une attention moindre, compte tenu de son influence plus limitée pour la question de l'imposition des familles. 308

⁷⁸³ À titre d'illustration, nous nous inspirerons de la déduction lucernoise pour enfants pour distinguer le montant du dégrèvement en fonction du nombre d'enfants à charge (cf. *infra*, N. 1408 ss).

⁷⁸⁴ OFJ, Guide de législation, N. 587.

⁷⁸⁵ OFJ, Guide de législation, N. 584.

II. Assujettissement et aspects procéduraux

A. Imposition commune

1. Principes

- 309 En lien avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive, d'après lequel l'imposition des contribuables doit être fonction de leur capacité économique, le droit suisse consacre le principe de l'unité économique des couples mariés et prévoit l'imposition commune des époux⁷⁸⁶. Il est ainsi considéré que le mariage est un critère déterminant et que celui-ci crée une union qui est notamment économique.
- 310 Dans son message relatif à la loi fédérale sur le partenariat enregistré entre personnes du même sexe, le Conseil fédéral a logiquement préconisé que les couples mariés et les partenaires enregistrés au niveau fédéral⁷⁸⁷ devaient faire l'objet d'un traitement fiscal identique⁷⁸⁸. Conformément au message du Conseil fédéral, les lois régissant les impôts directs des personnes physiques ont été complétées par des normes qui mettent sur pied d'égalité les couples mariés et les partenaires enregistrés⁷⁸⁹. Ceux-ci sont dès lors imposés en commun, sous le même régime que des époux⁷⁹⁰, et l'enregistrement du partenariat enregistré rétroagit également pour la période fiscale en cours⁷⁹¹.
- 311 Le législateur suisse a érigé un système qui prévoit que les époux doivent être imposés conjointement, tout en considérant chaque époux comme un contribuable à part entière⁷⁹². Ainsi, les revenus et la fortune des époux sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial applicable à leur union⁷⁹³. La

⁷⁸⁶ MEIER-MAZZUCATO, *Steuern*, p. 145 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 33 ad § 6 ; LAFELY MAILLARD, *Le divorce*, p. 178.

⁷⁸⁷ À l'inverse, le partenariat enregistré cantonal n'a aucune influence pour les impôts sur le revenu et sur la fortune et ne conduit en aucun cas à une imposition commune.

⁷⁸⁸ Message LPart, p. 1228.

⁷⁸⁹ Articles 9 al. 1^{bis} LIFD et 3 al. 4 LHID ; cf. Message LPart, p. 1228.

⁷⁹⁰ Famkomm Eingetragene Partnerschaft-RAMSEIER, N. 13 ss ad p. 825 ss.

⁷⁹¹ P. ex : § 52 al. 2 StG/ZH ; cf. Famkomm Eingetragene Partnerschaft-RAMSEIER, N. 16 ss ad p. 826.

⁷⁹² OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 30 ad § 6.

⁷⁹³ Art. 9 al. 1 LIFD et 3 al. 3 LHID.

loi suisse prévoit l'imposition commune pour les seuls couples mariés et partenaires enregistrés qui vivent en ménage commun, et le champ d'application matériel du principe de l'unité économique ne s'étend ainsi pas aux couples vivant en concubinage. Cette limitation n'est pas exempte de tout schématisme et peut aujourd'hui être remise en question en raison des nombreuses autres formes de communautés de vie aux caractéristiques similaires qui se forment en marge de ces régimes juridiques. Comme nous le verrons plus loin, il est notamment très délicat de soutenir qu'il faut différencier l'imposition des familles au moyen du critère de l'état civil⁷⁹⁴.

2. Conditions d'application de l'imposition commune

Les époux sont imposés conjointement dès l'année de leur mariage et pour l'ensemble de la période fiscale correspondante⁷⁹⁵. Ce système d'imposition subsiste jusqu'à la période fiscale du divorce des époux, de leur séparation judiciaire ou de leur séparation de fait⁷⁹⁶. Par conséquent, dans la situation où un couple marié se sépare dans les faits avant de faire prononcer le divorce, c'est bel et bien le moment de la séparation qui sera déterminant fiscalement et non le divorce subséquent⁷⁹⁷. Dans la mesure où les deux premières situations – que sont le divorce et la séparation judiciaire – sont exhaustivement réglementées par le Code civil⁷⁹⁸, c'est la séparation de fait qui doit en particulier être examinée.

Notion juridique indéterminée, la séparation de fait doit être appréciée au regard de l'ensemble des circonstances⁷⁹⁹. Quatre conditions doivent être cumulativement remplies pour que la séparation de fait soit admise : l'absence de demeure commune ; l'absence de mise en commun de fonds pour le logement et l'entretien ; la cessation d'apparition en public du couple en tant que tel ; et une séparation durable ou qui aboutit à la dissolution du mariage⁸⁰⁰. Ainsi, l'existence de domiciles fiscaux distincts des époux n'exclut pas le maintien de la

⁷⁹⁴ Cf. *infra*, N. 938 ss.

⁷⁹⁵ Art. 42 al. 1 LIFD et 18 al. 1 LHID.

⁷⁹⁶ Art. 42 al. 2 LIFD et 18 al. 2 LHID ; cf. Message harmonisation fiscale, p. 167.

⁷⁹⁷ GANI, *Aspects fiscaux*, p. 132 ; CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 77 ; JAKUES, *De divers aspects*, p. 339.

⁷⁹⁸ Art. 111 ss CC.

⁷⁹⁹ Cf. Circulaire AFC 30/2010, p. 5 s.

⁸⁰⁰ Circulaire AFC 30/2010, ch. 1.3, p. 5 s. ; arrêts TF 2C_567/2016 et 2C_568/2016 du 10 août 2017, consid. 4.1.

communauté conjugale sous l'angle du droit fiscal⁸⁰¹. Afin de déterminer l'existence de la vie commune, nos tribunaux font souvent référence aux dispositions du Code civil. Bien qu'une séparation de fait ne soit, par définition, pas prononcée de manière judiciaire, la réalisation des conditions de l'art. 175 CC – permettant à un époux de requérir une suspension de la vie commune – légitime notamment sa reconnaissance⁸⁰².

- 314 D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, la séparation de fait nécessite ainsi, sur le plan objectif, d'une part l'absence d'un ménage commun⁸⁰³ et d'autre part que les moyens financiers ne soient pas mis en commun⁸⁰⁴. Les dépenses afférentes au logement et au ménage doivent être prises en charge par chacun des époux séparément⁸⁰⁵ et l'assistance entre les époux ne peut être accordée que sous la forme de subsides d'un montant déterminé⁸⁰⁶. La condition relative à l'indépendance financière des époux a néanmoins été fortement relativisée par un arrêt récent du Tribunal fédéral qui a admis l'imposition séparée de deux époux quand bien même le mari laissait à son épouse l'usage de ses cartes de crédit, alimentait un compte précis à son intention et prenait également en charge certaines factures⁸⁰⁷.

⁸⁰¹ Arrêt TF 2C_837/2015 du 23 août 2016, consid. 4.4 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 25 ad § 20 ; CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 120 ;

⁸⁰² Arrêt TF 2A.353/2006 du 18 janvier 2007, consid. 4.1 ; arrêt TF 2C_837/2015 du 23 août 2016, consid. 4.4.

⁸⁰³ D'après l'AFC, cette condition implique concrètement l'absence d'une demeure commune (art. 162 CC), l'existence de logements distincts (art. 175 s. CC) ainsi que l'existence d'un domicile propre pour chaque époux (art. 23 CC ; Circulaire AFC 30/2010, p. 5 s). Le Tribunal fédéral ne semble toutefois pas appliquer ces conditions strictement. À titre d'illustration, il a notamment statué en 2007 qu'il n'était pas nécessaire d'examiner l'existence de domiciles propres au sens de l'art. 23 CC, lorsque les circonstances indiquaient clairement qu'une rupture définitive avait eu lieu (arrêt TF 2A.353/2006 du 18 janvier 2007, consid. 4.2). Les « motifs » indiqués aux articles 137 et 175 s. CC demeurent néanmoins cités par la jurisprudence (voir notamment : arrêts TF 2C_567/2016 et 2C_568/2016 du 10 août 2017, consid. 4.1 ; cf. BORNICK, *Imposition séparée avant le divorce*, p. 36 ss).

⁸⁰⁴ CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 78.

⁸⁰⁵ Arrêt TF 2C_980/2013 du 21 juillet 2014, consid. 8.1 ; arrêt TF 2A.353/2006 du 18 janvier 2007, consid. 4.1.

⁸⁰⁶ Arrêts TF 2C_567/2016 et 2C_568/2016 du 10 août 2017, consid. 4.1 ; arrêt TF 2C_980/2013 du 21 juillet 2014, consid. 8.1 ; arrêt TF 2A.353/2006 du 18 janvier 2007, consid. 4.1.

⁸⁰⁷ Arrêts TF 2C_567/2016 et 2C_568/2016 du 10 août 2017.

A notre sens, l'utilisation du syllogisme par le Tribunal fédéral a été curieuse dans cette jurisprudence. En effet, tout en répétant que les conditions susmentionnées sont cumulatives, il en a éludé l'une d'elles sous la justification que les flux financiers résultaient de l'obligation d'entretien convenable de la famille de l'art. 163 CC⁸⁰⁸. Ainsi, alors que le Tribunal fédéral a réaffirmé – dans l'énoncé de la règle de droit – que l'assistance d'un époux par l'autre doit se faire « sous la forme de subsides d'un montant déterminé »⁸⁰⁹, c'est dans l'application des principes au cas d'espèce qu'il annihile purement cette condition :

« L'obligation d'entretien convenable de la famille résultant de l'art. 163 CC a perduré après la date de la séparation de fait, raison pour laquelle les époux se sont mis d'accord pour qu'un compte bancaire permette à la recourante, qui ne disposait durant l'année 2008 d'aucune source de revenu propre, de se procurer les moyens financiers nécessaires à son entretien convenable et celui des enfants communs »⁸¹⁰.

Par voie de conséquence, la condition de l'indépendance financière des époux peut être largement relativisée au regard de cette jurisprudence et à la lumière de l'obligation d'entretien convenable de la famille de l'art. 163 CC.

Sur le plan subjectif, les époux doivent avoir concrètement renoncé à la vie commune⁸¹¹ et cette situation doit être perceptible dans les faits. Partant, il ne suffit pas que les époux aient chacun leur logement pour qu'ils ne soient plus imposés en commun et il sied d'examiner si la communauté conjugale est maintenue⁸¹². Lors de cet examen, il faut considérer la durée de la séparation de fait et le statut civil que le couple adopte de bonne foi en public⁸¹³. Une attestation des époux déclarant qu'ils renoncent, en raison de divergences d'opinion sur le devoir de fidélité, à faire ménage commun ne suffit pas⁸¹⁴.

⁸⁰⁸ Arrêts TF 2C_567/2016 et 2C_568/2016 du 10 août 2017, consid. 4.2.

⁸⁰⁹ Arrêts TF 2C_567/2016 et 2C_568/2016 du 10 août 2017, consid. 4.1.

⁸¹⁰ Arrêts TF 2C_567/2016 et 2C_568/2016 du 10 août 2017, consid. 4.2.

⁸¹¹ Arrêt TF 2C_837/2015 du 23 août 2016, in : RDAF 2016 II consid. 4.4 p. 533.

⁸¹² Arrêt TF 2C_980/2013 du 21 juillet 2014, consid. 8.1

⁸¹³ Arrêt TF 2A.353/2006 du 18 janvier 2007, consid. 4.1 ; arrêt TF 2A.432/2004 du 16 décembre 2004, in : RF (60)2005, p. 516 ss, consid. 3.2 p. 517 ; CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 80.

⁸¹⁴ Arrêt du Tribunal fédéral du 20 juin 1989, in : ASA 59 p. 632 ss, p. 635 ss.

3. Variété des modèles d'imposition commune

- 318 Intrinsèquement, une addition des revenus des époux vivant en ménage commun ne peut être effectuée sans que ceux-ci souffrent de la progressivité du barème d'imposition. Comme nous l'avons déjà évoqué⁸¹⁵, plusieurs modèles d'imposition sont envisageables afin de pallier cet effet indésirable. Sur le plan fédéral, la LIFD a aménagé le modèle dit du « barème multiple ». Celui-ci consiste à appliquer un barème spécifique pour les époux vivant en ménage commun et pour les familles et à octroyer en sus un rabais d'impôt de CHF 251 par enfant et par personne nécessiteuse à charge⁸¹⁶. À l'art. 36 LIFD, on peut ainsi distinguer trois « classes d'impôt » distinctes : les couples mariés et les partenaires enregistrés sans enfant, les contribuables qui vivent en commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument l'essentiel de l'entretien, et les autres contribuables.
- 319 Sur le plan des impôts directs cantonaux, tout en disposant que le revenu et la fortune des époux qui vivent en ménage commun s'additionnent indépendamment du régime matrimonial, l'art. 3 al. 3 LHID laisse aux cantons une grande liberté dans l'aménagement de l'imposition commune. Comme nous le verrons⁸¹⁷, des modèles d'imposition très divers ont dès lors été aménagés par ceux-ci.

B. Traitement fiscal des enfants

1. Enfants sous autorité parentale

a. Substitution fiscale

- 320 Le revenu et la fortune des enfants sous autorité parentale sont, en droit fédéral comme en droit cantonal, ajoutés au revenu et à la fortune du détenteur de ladite autorité⁸¹⁸. Il s'agit donc d'un cas de substitution fiscale⁸¹⁹. Les revenus sujets

⁸¹⁵ Cf. *supra*, N. 270 ss.

⁸¹⁶ Art. 36 LIFD.

⁸¹⁷ Art. 9 al. 2 LIFD et 3 al. 3 LHID ; cf. *infra*, N. 609 ss.

⁸¹⁸ Cf. aussi art. 5 al. 2 de l'ordonnance du 14 août 2013 sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct (RS 642.117.1).

⁸¹⁹ LAFFELY MAILLARD, *Le divorce*, p. 181 s. ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 49 ad § 6.

au mécanisme de la substitution fiscale concernant en premier lieu le rendement de la fortune, mais également les éventuelles rentes d'orphelin qui sont touchées par l'enfant et qui doivent être déclarées par le parent survivant⁸²⁰. Sont au contraire imposés auprès de l'enfant mineur tous les revenus provenant d'une activité lucrative et les revenus acquis en remplacement d'une telle activité (tels que les indemnités de l'assurance-chômage, de l'assurance-maladie, de l'assurance-accident ou de l'assurance-invalidité)⁸²¹.

Si les parents sont mariés et taxés conjointement, le revenu de l'enfant est ajouté au revenu global des époux⁸²². Dans le cas contraire et si les parents détiennent l'autorité parentale conjointe, il est nécessaire d'examiner la situation familiale de manière plus circonstanciée. Dans la règle, le revenu de l'enfant est alors attribué au parent qui peut faire valoir la déduction sociale pour enfant et qui bénéficie du barème parental de l'art. 36 al. 2 LIFD⁸²³, c'est-à-dire en principe au parent qui a la garde et qui reçoit les contributions d'entretien⁸²⁴. En l'absence de contributions d'entretien, il faut considérer que les parents ont la garde alternée de l'enfant et qu'ils contribuent à son entretien à parts égales ; dès lors, le revenu de l'enfant est dans ce cas réparti par moitié entre les parents⁸²⁵. 321

L'enfant est imposé séparément dès l'obtention de sa majorité, c'est-à-dire à partir de la période fiscale au cours de laquelle il atteint 18 ans révolus⁸²⁶. 322

b. Concrétisations cantonales

Le régime en droit cantonal et communal suit les mêmes principes. Toutefois, compte tenu de l'autonomie cantonale en matière de déductions sociales⁸²⁷, la situation peut se présenter différemment dans certains cantons malgré une claire similitude entre les art. 9 al. 2 LIFD et 3 al. 3 LHID⁸²⁸. Aussi, le traitement fiscal de la fortune de l'enfant varie dans les régimes cantonaux, même si dans 323

⁸²⁰ ATF 134 V 15 consid. 2.3.3 p. 16 s. ; CR LIFD-JAQUES, N. 29 ad art. 9 ; CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 33.

⁸²¹ Circulaire AFC 30/2010, ch. 3 p. 7 s. ; CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 33.

⁸²² LAFFELY MAILLARD, *Le divorce*, p. 181.

⁸²³ DE VRIES REILINGH D., *Les conséquences fiscales*, p. 270.

⁸²⁴ Circulaire AFC 30/2010, p. 7 ; LAFFELY MAILLARD, *Le divorce*, p. 181.

⁸²⁵ Circulaire AFC 30/2010, p. 7 ; DE VRIES REILINGH D., *Les conséquences fiscales*, p. 271.

⁸²⁶ Art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct.

⁸²⁷ Art. 129 al. 2, 2^e phrase, Cst. féd. et 9 al. 4, 2^e phrase, LHID.

⁸²⁸ DE VRIES REILINGH D., *Les conséquences fiscales*, p. 271.

la majorité des cantons le droit cantonal s'aligne sur le régime fédéral en prévoyant que la fortune de l'enfant mineur s'ajoute, en cas d'autorité parentale conjointe, à celle du parent qui a la garde de l'enfant⁸²⁹. À ce titre, l'art. 10 al. 2 LI/BE synthétise bien le régime légal standard : « les revenus et la fortune des enfants mineurs s'ajoutent à ceux des détenteurs de l'autorité parentale. Lorsque des parents divorcés, ou séparés judiciairement ou de fait, exercent l'autorité parentale conjointe, les revenus et la fortune de leurs enfants s'ajoutent à ceux du parent qui en a la garde ; en cas de garde conjointe, la répartition se fait par moitié ».

- 324 Concernant l'impôt sur la fortune, certains régimes particuliers doivent également être relevés. Les cantons de Lucerne, Uri et Fribourg prévoient que la fortune de l'enfant est systématiquement répartie par moitié entre les parents, tandis que les cantons de Neuchâtel et Genève ne prévoient aucune règle spécifique et admettent l'attribution de la fortune de l'enfant que les contribuables effectuent dans leur déclaration fiscale⁸³⁰.

2. Enfants sous tutelle

- 325 En vertu de l'art. 327a CC, l'enfant qui n'est pas sous autorité parentale est placé sous tutelle. Le cas échéant, il n'y a pas de substitution fiscale et l'enfant est imposé séparément sur tous ses revenus et sur sa fortune⁸³¹. Dans la règle, il est représenté par son tuteur dans la procédure de taxation⁸³².

C. Assujettissement et situations familiales

1. Notion d'assujettissement

- 326 Une collectivité publique peut uniquement imposer les personnes qui lui sont assujetties⁸³³ ; l'assujettissement fiscal étant qualifié alternativement d'illimité ou de limité. L'assujettissement illimité, qui se fonde sur un rattachement personnel du contribuable avec la collectivité, soumet à l'impôt l'ensemble des

⁸²⁹ CSI, Impôt sur la fortune des personnes physiques, p. 12.

⁸³⁰ CSI, Impôt sur la fortune des personnes physiques, p. 12.

⁸³¹ Message harmonisation fiscale, p. 23 ; CR LIFD-JAQUES, N. 34 ad art. 9.

⁸³² CR LIFD-JAQUES, N. 34 ad art. 9 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 37 ad. art. 9

⁸³³ OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 1 ad § 6 ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 69.

revenus et de la fortune sans égard à leurs provenances et à leurs lieux de situation⁸³⁴. L'assujettissement limité nécessite pour sa part un rattachement économique ; le prélèvement de l'impôt visant dès lors un élément plus spécifique.

Dans le contexte des impôts sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques, l'assujettissement est illimité et est fondé sur le rattachement personnel du domicile ou du séjour du contribuable en Suisse et dans un canton⁸³⁵. Les personnes physiques qui sont assujetties de manière illimitée sont imposées sur l'ensemble de leur revenu et de leur fortune, à l'exclusion des revenus des entreprises, établissements stables et immeubles situés à l'étranger⁸³⁶. Inversement, sont assujettis de manière limitée, respectivement au lieu de leur établissement et de leur situation, certains revenus afférents aux entreprises, établissements stables et immeubles sis en Suisse – respectivement dans un canton – qui sont perçus par des personnes qui ne sont pas assujetties de manière illimitée en Suisse⁸³⁷.

Le rattachement d'un contribuable à une collectivité permet en particulier de gérer les conflits entre souverainetés fiscales et d'éviter une double imposition. Dans ce contexte, les tribunaux examinent régulièrement la question du rattachement fiscal lorsque des contribuables se plaignent d'une double imposition.

2. Détermination du domicile fiscal

a. Remarques générales

La notion de domicile fiscal est définie aux articles 3 al. 2 LIFD et 3 al. 3 LHID. Ces articles prévoient des régimes juridiques identiques⁸³⁸ et disposent qu'une personne est domiciliée en Suisse – respectivement dans un canton – lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral. La présente section s'intéressera

⁸³⁴ BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 71 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 2 et 9 ad § 6 ; Komm. DBG-OESTERHELT/SEILER, N. 1 ad art. 3.

⁸³⁵ Art. 3 al. 1 LIFD et 3 al. 1 LHID.

⁸³⁶ Art. 6 al. 1 LIFD.

⁸³⁷ Art. 4 s. LIFD et 4 LHID ; cf. OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 14 ss ad § 6.

⁸³⁸ CR LIFD-PASCHOUD/DE VRIES REILINGH D., N. 3 ad art. 3.

essentiellement à la question de la détermination du domicile fiscal pour les situations intercantionales⁸³⁹.

- 330 La détermination du domicile fiscal est essentielle pour les autorités de taxation dans la mesure où le droit fiscal suisse dispose que l'ensemble du revenu et de la fortune des contribuables est imposé au lieu de leur domicile fiscal principal⁸⁴⁰, sous réserve des exceptions susmentionnées qui découlent de l'existence d'un domicile fiscal accessoire⁸⁴¹.
- 331 La notion de domicile en droit fiscal est ainsi autonome par rapport aux dispositions du Code civil⁸⁴². Bien que le législateur ait souhaité concevoir – malgré l'absence de renvoi – la notion fiscale du domicile de façon à ce qu'elle s'accorde avec les articles 23 ss CC, les appréciations des deux notions peuvent donner lieu à des résultats différents⁸⁴³. Les divergences sont particulièrement notables dans le contexte de l'imposition des familles en raison du régime de l'imposition commune. Dans la règle, les époux qui possèdent chacun un domicile au regard du droit civil mais dont l'union conjugale est intacte sont ainsi taxés en commun au lieu où se trouvent les principaux intérêts personnels et économiques du couple⁸⁴⁴. Évidemment, la détermination du domicile fiscal ne pose des difficultés que lorsque le couple ou le contribuable dispose d'un second logement⁸⁴⁵.
- 332 Il sied aussi d'effectuer la distinction entre le domicile principal et le domicile accessoire. Le domicile fiscal principal, qui implique un assujettissement illimité sur la base d'un rattachement personnel, est généralement constitué au lieu de résidence avec lequel le contribuable entretient les liens les plus étroits (domicile principal de libre choix)⁸⁴⁶, mais peut également être déterminé par une

⁸³⁹ Toutefois, pour un aperçu de la situation juridique des époux en présence d'un élément d'extranéité internationale, cf. *infra*, N. 355 ss.

⁸⁴⁰ NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 407.

⁸⁴¹ Sur la distinction entre domicile fiscal principal et domicile fiscal accessoire, cf. DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 168 ss ; LOCHER, *Einführung*, p. 24 ss.

⁸⁴² YERSIN, *Domicile des époux*, p. 341 ss ; Komm. DBG-OESTERHELT/SEILER, N. 12 s. ad art. 3 ; CR LIFD-PASCHOUD/DE VRIES REILINGH D., N. 10 ad art. 3 ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 406.

⁸⁴³ Arrêt TF 2A.353/2006 du 18 janvier 2007, consid. 4.2.

⁸⁴⁴ Circulaire AFC 30/2010, p. 6 ; arrêt TF 2A.353/2006 du 18 janvier 2007, consid. 4.2.

⁸⁴⁵ NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 408.

⁸⁴⁶ Usuellement, ce type de domicile fiscal est plus simplement qualifié de « principal ». Afin d'éviter toute confusion avec le domicile fiscal légal – qui constitue également un for principal, nous nous proposons d'y suppléer les termes « de libre choix ». Dans un sens similaire, voir : DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 209 : « domicile fiscal reposant sur

disposition légale (domicile principal fiscal)⁸⁴⁷. À l'inverse, le domicile accessoire est essentiellement constitué par des rattachements économiques et l'étendue de l'assujettissement est alors limitée⁸⁴⁸.

Le domicile fiscal accessoire peut prendre la forme d'un domicile fiscal spécial ou d'un domicile fiscal secondaire. Le domicile fiscal spécial confère à une souveraineté fiscale le droit d'imposer un type particulier de revenu ou de fortune sur la base d'un rattachement économique, l'assujettissement étant alors limité⁸⁴⁹. Le domicile fiscal secondaire est intrinsèquement particulier, dans la mesure où il est constitué aux côtés d'un domicile fiscal « primaire », celui-ci pouvant être un domicile fiscal principal ou un domicile fiscal spécial⁸⁵⁰. Dans la présente section, seules les notions nécessaires à la compréhension du système d'imposition de la famille en Suisse seront examinées⁸⁵¹. 333

b. Domicile principal

i. Domicile principal de libre choix

Le domicile principal de libre choix est établi – en l'absence d'un domicile légal – au lieu où le contribuable entretient les rapports les plus étroits, autrement dit à l'endroit pouvant constituer le centre des intérêts vitaux de l'administré (« *Ort des Mittelpunktes seiner Lebensinteressen* »)⁸⁵². La reconnaissance de ce domicile implique la présence physique du contribuable à un endroit (condition objective) et une intention de s'y établir durablement (condition subjective)⁸⁵³. La condition objective peut être réalisée malgré une interruption de relativement 334

un libre choix ». Nous évitons volontairement de parler de « domicile volontaire », cette notion étant déjà consacrée sur la base de l'art. 23 al. 1 CC (cf. not. CR CC I-EIGENMANN, N. 10 ad art. 23).

⁸⁴⁷ CR LIFD-PASCHOUD/DE VRIES REILINGH D., N. 13 ss ad art. 3 ; DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 209.

⁸⁴⁸ DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 172.

⁸⁴⁹ DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 178 ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 70.

⁸⁵⁰ DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 182 *in fine*.

⁸⁵¹ Pour un exposé détaillé des différentes notions de domiciles, cf. not. DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 166 ss.

⁸⁵² DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 169 ; LOCHER, *Einführung*, p. 27 s. ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 406 ; VON FLIEDNER/OBERSON R., *L'assujettissement fiscal*, p. 100 et réf. citées.

⁸⁵³ OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 4 ad § 6 ; Komm. DBG-OESTERHELT/SEILER, N. 43 s. ad art. 3.

longue durée, pour autant que les circonstances indiquent que la Suisse et le canton concerné sont respectivement les lieux où demeure l'essentiel des intérêts du contribuable⁸⁵⁴. Un examen est nécessaire lorsque le contribuable réside alternativement à deux endroits⁸⁵⁵. La seconde condition est indépendante de toute notion de durée. Ainsi, le contribuable ne doit pas nécessairement avoir la volonté de faire de l'endroit le centre de ses intérêts pour une durée illimitée ou indéterminée⁸⁵⁶. En outre, l'intention ne doit pas être exprimée par une manifestation de volonté du contribuable, mais se détermine au contraire au regard de l'ensemble des indices reconnaissables de l'extérieur⁸⁵⁷.

ii. Domicile principal légal

- 335 Le domicile fiscal principal peut également découler d'une disposition spéciale de droit fédéral et non être déterminé d'après un examen des rapports personnels du contribuable. Ce domicile principal légal est régi par les art. 3 al. 2 LIFD et 3 al. 3 LHID. Un domicile légal est ainsi constitué pour les mineurs sous autorité parentale ainsi que pour les contribuables majeurs sous curatelle de portée générale au sens des art. 25 s. CC. Jusqu'au 31 décembre 1987 et sous réserve d'exceptions, l'épouse avait également un domicile légal au domicile de son mari⁸⁵⁸.
- 336 L'art. 25 al. 1 CC dispose que le contribuable mineur sous autorité parentale partage le domicile de ses père et mère, subsidiairement le domicile du parent qui a le droit de garde. En cas de garde partagée, le domicile légal correspond au lieu de résidence de l'enfant. D'après le second alinéa du même article, le domicile de l'enfant sous tutelle est au siège de l'autorité de protection de l'enfant. Dans le même sens, l'art. 26 CC dispose que le domicile des personnes majeures sous curatelle de portée générale est au siège de l'autorité de protection de l'adulte, avec une exception notable : la personne mariée qui est le sujet d'une mesure de curatelle de portée générale demeure domiciliée à la résidence conjugale et non pas au siège de l'autorité de protection de l'adulte⁸⁵⁹.

⁸⁵⁴ Arrêt TF 2C_678/2013 du 28 avril 2014, consid. 3.2 ; CR LIFD-PASCHOUD/DE VRIES REILINGH D., N. 14a ad art. 3.

⁸⁵⁵ ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36 ; ATF 131 I 145 consid. 4.2 p. 150 ; ATF 125 I 458 consid. 2d p. 467.

⁸⁵⁶ CR LIFD-PASCHOUD/DE VRIES REILINGH D., N. 15a ad art. 3.

⁸⁵⁷ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 18 ad art. 3.

⁸⁵⁸ RYSER/ROLI, *Précis*, p. 32 ; YERSIN, *Domicile des époux*, p. 341.

⁸⁵⁹ DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 212.

c. Domicile fiscal secondaire

En présence d'un domicile fiscal secondaire, le droit de taxer de façon illimitée l'entier du revenu et de la fortune du contribuable se partage par quotes-parts entre les deux collectivités concernées⁸⁶⁰. Il peut être constitué par un établissement stable, par une résidence familiale ou encore par un séjour saisonnier⁸⁶¹. Plusieurs situations propres à constituer un domicile fiscal secondaire en raison de circonstances familiales et professionnelles particulières seront évoquées plus loin⁸⁶². 337

d. Domicile fiscal alternant

On parle de domicile fiscal alternant lorsque deux domiciles fiscaux principaux ont une importance égale pour un même contribuable, les deux collectivités concernées se partageant par moitié le droit de taxer de manière illimitée son revenu et sa fortune⁸⁶³. Dérogeant au principe de l'unicité du domicile, ces deux domiciles fiscaux sont constitués exceptionnellement lorsqu'un contribuable a des rapports d'une intensité similaire avec deux lieux différents, notamment lorsqu'il exerce une activité lucrative à deux endroits et que sa famille l'y rejoint régulièrement (pour autant que les durées des séjours soient comparables)⁸⁶⁴. 338

Par l'admission exceptionnelle d'un tel partage de la souveraineté fiscale sur le plan intercantonal, le Tribunal fédéral souscrit à l'idée que la LHID ne limite pas le nombre d'assujettissements fondés sur un rattachement personnel et avalise la jurisprudence antérieure à l'entrée en vigueur de ladite loi⁸⁶⁵. 339

⁸⁶⁰ DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 182 ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 407.

⁸⁶¹ DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 182.

⁸⁶² Cf. *infra*, N. 346 ss.

⁸⁶³ ATF 131 I 145 consid. 4.2 p. 150 ; DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 263 ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 407.

⁸⁶⁴ DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 260 ; YERSIN, *Domicile des époux*, p. 343.

⁸⁶⁵ Arrêt TF 2P.2/2003 du 7 janvier 2004, in : ASA 73 p. 420 ss, p. 427 s. ; DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 261.

e. Casuistique

i. Remarques générales

340 La question de la détermination du domicile fiscal doit être résolue en recherchant le centre des relations personnelles et économiques du contribuable⁸⁶⁶. En lien avec le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale, les tribunaux se sont penchés sur cette question à de nombreuses occasions⁸⁶⁷. Dans l'optique de déterminer le lieu avec lequel les contribuables ont les liens les plus étroits, le pouvoir judiciaire s'est ainsi attelé, par des arrêts successifs, à organiser et à hiérarchiser les différents intérêts personnels et économiques en fonction des circonstances familiales et professionnelles.

ii. Contribuables vivant seuls

341 La conception de la famille du Tribunal fédéral est large et ne comprend pas uniquement les communautés de vie constituées par des époux, des partenaires enregistrés ou des concubins, mais englobe également les relations familiales avec les parents et avec les frères et sœurs⁸⁶⁸. L'ancienne jurisprudence faisait prévaloir les relations personnelles sur l'aspect professionnel⁸⁶⁹ ; le Tribunal fédéral l'ayant notamment reconnu à l'égard d'un jeune contribuable valaisan qui rentrait souvent auprès de ses parents en fin de semaine et durant les vacances⁸⁷⁰.

342 La nouvelle jurisprudence – suivant le postulat que les relations avec les parents ou les frères et sœurs sont plus lâches (« *lockerer* ») que celles entretenues entre

⁸⁶⁶ CR LIFD-PASCHOUD/DE VRIES REILINGH D., N. 16 ad art. 3.

⁸⁶⁷ Cf. not. arrêt 2C_854/2013 du 12 février 2014, consid. 5.1 ; arrêt TF 2C_918/2011 du 12 avril 2012, consid. 3.2 ; ATF 132 I 29 consid. 4.1 ss p. 36 ss. ; ATF 131 I 145 consid. 4.1 p. 149.

⁸⁶⁸ Arrêt TF du 20 janvier 1994, in : ASA 63 p. 836 ss, p. 840 ; ATF 113 Ia 465 consid. 4b p. 467 ; ATF 111 Ia 41 consid. 3 p. 42 s.

⁸⁶⁹ ATF 111 Ia 41 consid. 3 p. 42 ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 409.

⁸⁷⁰ ATF 111 Ia 41 consid. 3 p. 42 s. La relation familiale n'était du reste, d'après le Tribunal fédéral, aucunement compromise par le fait que le jeune administré ne rentrait pas chaque fin de semaine au ménage familial, compte tenu du fait « *qu'il ne fallait pas se montrer trop strict à cet égard, puisque l'on ne saurait perdre de vue le temps et les frais de déplacement* » (p. 43).

époux⁸⁷¹ – pose essentiellement le principe que le contribuable célibataire exerçant une activité dépendante est présumé avoir son domicile fiscal à son lieu de travail⁸⁷². Les relations professionnelles l'emportent ici sur les relations personnelles. Cette présomption est réfragable, bien que les conditions particulièrement strictes à son renversement empêchent généralement les contribuables célibataires de faire reconnaître leur domicile fiscal ailleurs qu'au lieu de l'exercice de leur activité lucrative⁸⁷³. Dans ce contexte, de longs rapports de travail et un âge avancé du contribuable tendent en particulier à exclure le renversement de la présomption⁸⁷⁴. À titre d'illustration, le Tribunal fédéral a notamment retenu que les relations qu'entretient un contribuable célibataire avec ses parents sont en général moins étroites lorsque celui-ci a plus de 30 ans et qu'il séjourne de manière ininterrompue à son lieu de travail depuis plus de 5 ans⁸⁷⁵. Similairement, la pratique bâloise a fixé des critères et des durées identiques⁸⁷⁶. En dernier lieu, la fréquence à laquelle l'administré réside auprès de sa famille est aussi déterminante⁸⁷⁷.

Malgré cette jurisprudence restrictive, quelques affaires portées devant le Tribunal fédéral ont été marquées par la reconnaissance d'un domicile fiscal au lieu de résidence de la famille (bien qu'il faille d'emblée relever que ces arrêts sont empreints de circonstances singulières)⁸⁷⁸. En particulier, le contribuable célibataire qui entretient des liens étroits avec des membres de sa famille, en se rendant notamment au lieu de résidence commune au moins une fois par semaine, et qui jouit d'autres relations personnelles et sociales en ce même lieu peut y être domicilié fiscalement malgré le non-respect des conditions précitées⁸⁷⁹. Dans le même sens, un administré travaillant et résidant à Bâle durant la semaine a été domicilié fiscalement dans le canton d'Argovie, le contribuable

343

⁸⁷¹ Arrêt TF du 20 janvier 1994, in : ASA 63 p. 836 ss, p. 840 ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 409.

⁸⁷² Arrêt TF 2C_854/2013 du 12 février 2014, consid. 5.1. Bien entendu, les termes « domicile à son lieu de travail » se rapportent au lieu du logement du contribuable qui se situe à proximité du lieu de son travail (et en aucun cas au lieu où il exerce l'activité lucrative).

⁸⁷³ Arrêt TF 2C_1045/2016 du 3 août 2017, consid. 3.4 ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 409.

⁸⁷⁴ Arrêt TF 2C_714/2015 du 15 juin 2016, consid. 6.2 ; arrêt TF du 20 janvier 1994, in : ASA 63 p. 836 ss, p. 840 ; arrêt TF 2C_972/2012 du 1^{er} avril 2013, consid. 3.2 ; ATF 125 I 54 consid. 2b/bb *in fine* p. 57.

⁸⁷⁵ Arrêt TF 2C_1045/2016 du 3 août 2017, consid. 3.4 et réf. citées.

⁸⁷⁶ Arrêt TF du 20 janvier 1994, in : ASA 63 p. 836 ss, p. 840 ; cf. NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 412.

⁸⁷⁷ LOCHER, *Einführung*, p. 28 s.

⁸⁷⁸ NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 419.

⁸⁷⁹ Arrêt TF 2C_1045/2016 du 3 août 2017, consid. 3.4 *in fine* et réf. citées.

- y exploitant avec sa mère et ses frères et sœurs l'exploitation agricole familiale⁸⁸⁰. Un contribuable employé comme chauffeur à Lausanne a pu conserver son domicile fiscal dans le canton du Jura malgré le fait qu'il travaillait à Lausanne depuis 12 ans et qu'il était économiquement indépendant de ses parents⁸⁸¹. De l'avis du Tribunal fédéral, plusieurs éléments (énumérés ici de façon non exhaustive) ont contrebalancé ces circonstances : l'administré participait activement aux travaux de rénovation de la maison familiale ; son médecin, son dentiste et son garagiste ainsi que la plupart de ses connaissances étaient localisés dans le canton du Jura ; son métier de chauffeur ne lui permettait pas de nouer facilement des contacts à Lausanne et l'appartement qu'il louait dans le canton de Vaud était de nature très modeste⁸⁸².
- 344 Dans chacun de ces arrêts, les administrés – bien que célibataires – nouent des relations particulièrement proches avec leurs parents et frères et sœurs et les tribunaux attachent des conséquences juridiques auxdites relations. L'admission du domicile fiscal principal du contribuable au lieu de la famille correspond ainsi à la conception large de la famille soutenue par le Tribunal fédéral.
- 345 Enfin, il sied de ne pas ignorer les relations amicales du contribuable lors de la détermination du domicile fiscal, lesdites relations pouvant également jouer un rôle⁸⁸³. Les liens d'amitié entretenus avec un colocataire peuvent à ce titre se révéler déterminants⁸⁸⁴.

iii. Contribuables mariés

(1) Principe du domicile au lieu de la résidence commune

- 346 Dans la mesure où les revenus et la fortune des époux s'additionnent et que ceux-ci sont imposés en commun, il se justifie *a priori* de domicilier fiscalement ces contribuables à un seul endroit. Les époux ayant le plus souvent une seule résidence, leur domiciliation fiscale est ordinairement opérée sans qu'aucune difficulté particulière ne soit rencontrée⁸⁸⁵.

⁸⁸⁰ Arrêt TF du 20 janvier 1994, in : ASA 63 p. 836 ss, p. 840.

⁸⁸¹ Cf. arrêt TF 2P.119/2000 du 2 février 2001, in : RF (56)2001, p. 340.

⁸⁸² Arrêt TF 2P.119/2000 du 2 février 2001, in : RF (56)2001, p. 340, consid. 3e p. 344.

⁸⁸³ Cf. not. arrêt TF 2P.119/2000 du 2 février 2001, in : RF (56)2001, p. 340 ss, consid. 3e p. 344.

⁸⁸⁴ NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 416.

⁸⁸⁵ DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 223 ; GANI, *Aspects fiscaux*, p. 126.

La détermination du domicile est évidemment délicate lorsque les époux résident simultanément dans deux ou plusieurs logements. Alors que cet état de fait relevait très nettement de l'exception il y a quelques décennies, les récentes évolutions sociétales – notamment une mobilité accrue des contribuables et une meilleure insertion des femmes dans le monde professionnel – ont conduit à une amplification de sa survenance. Le lieu de la résidence commune du couple est couramment retenu, les époux étant réputés y avoir le centre de leurs intérêts vitaux⁸⁸⁶. En particulier, en présence d'enfants dans le ménage, le lieu où résident les enfants est très généralement retenu comme le domicile fiscal des époux⁸⁸⁷. 347

En résumé, à l'instar du raisonnement sous-jacent à la détermination du domicile fiscal des contribuables célibataires, il s'agit également de se demander où se situe le centre des intérêts des époux. Ce sont ainsi les mêmes règles qu'il sied d'appliquer⁸⁸⁸ ; seules l'appréciation et la pondération des circonstances variant dans ce cadre. 348

(2) Application du principe et exceptions

Contrairement à la règle prévalant pour les contribuables célibataires, les relations personnelles sont présumées l'emporter sur les relations professionnelles pour les couples mariés⁸⁸⁹. Le Tribunal fédéral considère en effet que l'administré qui fonde une famille y attache généralement plus d'importance qu'à sa situation professionnelle⁸⁹⁰. 349

Toutefois, l'application de la présomption de la prédominance des relations personnelles sur les relations professionnelles est soumise à la réalisation de deux conditions cumulatives : l'époux ayant une résidence sur son lieu de travail ne doit pas occuper une fonction dirigeante et il doit également revenir auprès de sa famille régulièrement⁸⁹¹. La notion de fonction dirigeante n'est admise qu'avec beaucoup de retenue. Le Tribunal fédéral ne l'admet que lorsque, d'une 350

⁸⁸⁶ ATF 121 I 14 consid. 4a p. 17.

⁸⁸⁷ NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 408.

⁸⁸⁸ GANI, *Aspects fiscaux*, p. 126.

⁸⁸⁹ ATF 121 I 14 consid. 4a p. 17 ; arrêt TF du 20 janvier 1994, in : ASA 63 p. 836 ss, p. 840 ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 419.

⁸⁹⁰ ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36 ; ATF 125 I 54 consid. 2b/aa p. 56 s. ; ATF 125 I 458 consid. 2d p. 467 s. ; ATF 121 I 14 consid. 4a p. 16 ; ATF 111 Ia 41 consid. 3 p. 42.

⁸⁹¹ ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36 s. ; LOCHER, *Einführung*, p. 30 s. ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 419.

part, le salarié est responsable d'une entreprise économiquement importante et que, d'autre part, un grand nombre d'employés lui est subordonné⁸⁹².

- 351 Si la première condition n'est pas réalisée, le contribuable dirigeant est – dans la règle – domicilié fiscalement au lieu de son travail⁸⁹³. Les conséquences juridiques exactes doivent encore être précisées et deux situations doivent en particulier être distinguées. Premièrement, si le dirigeant rentre malgré tout quotidiennement auprès des siens, le Tribunal fédéral considère que celui-ci conserve son domicile fiscal au lieu de résidence de la famille⁸⁹⁴. Deuxièmement, si le dirigeant rentre auprès de sa famille en fin de semaine et durant son temps libre, un domicile secondaire y est constitué tandis qu'il acquiert un domicile principal au lieu du travail⁸⁹⁵.
- 352 La seconde condition, portant sur les retours du contribuable à la résidence familiale, est appliquée de manière relativement souple par les tribunaux. Il ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral que le retour au domicile doit avoir lieu chaque semaine dans la mesure du possible. Dans ce contexte, il ne peut pas être reproché au contribuable de ne pas rentrer hebdomadairement auprès des siens s'il en est empêché, par exemple pour des raisons professionnelles⁸⁹⁶. À titre d'illustration, le saisonnier qui réside dans un autre canton afin d'y travailler peut s'en abstenir⁸⁹⁷. Certaines difficultés pratiques liées au temps et aux frais de déplacement, déjà évoquées dans l'arrêt du jeune contribuable célibataire bâlois⁸⁹⁸, sont ainsi également considérées. Somme toute, cette seconde condition est donc appréciée de façon relativement souple par nos tribunaux et il faut, pour qu'elle ne soit pas réalisée, que le contribuable

⁸⁹² ATF 125 I 458 consid. 2d p. 468 ; ATF 104 Ia 264 consid. 3 p. 268 ; ATF 125 I 54 consid. 2b/aa p. 56 s. ; ATF 121 I 14 consid. 4a p. 16 ; ATF 101 Ia 557 consid. 4a p. 560 ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 431. Pour des exemples d'application de ces conditions par le Tribunal fédéral, cf. not. NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 431 ss ; DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 241 ss. Sur la question générale de la détermination du domicile des salariés exerçant des fonctions dirigeantes, cf. en particulier VON FLIEDNER/OBERSON R., *L'assujettissement fiscal*, p. 99.

⁸⁹³ ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36 s. ; ATF 125 Ia 458 consid. 2c p. 467 ; ATF 104 Ia 264 consid. 3 p. 268 ; ATF 101 Ia 557 consid. 4a p. 559 ss.

⁸⁹⁴ ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36 s. ; ATF 121 I 14 consid. 4a p. 16 ; ATF 104 Ia 264 consid. 3d p. 268.

⁸⁹⁵ ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36 s. ; ATF 121 I 14 consid. 4b p. 17 ; ATF 104 Ia 264 consid. 3e p. 268 s. ; DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 236.

⁸⁹⁶ LOCHER, *Einführung*, p. 31.

⁸⁹⁷ NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 420.

⁸⁹⁸ Cf. ATF 111 Ia 41.

ne revienne pas volontairement à la résidence commune régulièrement avec une certaine persistance (« *Festigkeit* »⁸⁹⁹) et durant une longue période⁹⁰⁰.

La non-réalisation de la seconde condition peut entraîner différentes conséquences juridiques. Dans la règle, la jurisprudence retient que le contribuable est domicilié fiscalement au lieu de travail à titre principal et qu'un domicile secondaire est constitué au lieu de la résidence familiale⁹⁰¹. Dans cette situation, le domicile fiscal principal de chaque époux – imposés en commun – est alors constitutif d'un domicile secondaire pour l'autre⁹⁰². Cette solution se justifie par le fait que les contribuables qui partagent leur vie entre deux lieux exercent leur capacité économique (« *ökonomische Leistungsfähigkeit* ») dans les deux endroits et qu'il est approprié, dès lors, de recourir à un partage de la compétence de prélever l'impôt⁹⁰³. À titre exceptionnel, il est également possible de partager le droit d'imposer entre deux cantons d'après les éléments propres de chaque époux⁹⁰⁴. En tout état de cause, l'imposition des époux qui vivent de manière séparée mais qui ont préservé leur union intacte sera néanmoins effectuée d'après les règles relatives à l'imposition commune⁹⁰⁵.

Enfin, dans l'hypothèse où les deux époux vivraient durant la semaine à leurs lieux de travail respectifs, il n'y a plus lieu de présumer que la résidence familiale constitue le domicile fiscal et il s'agit d'examiner avec quels lieux chacun des contribuables entretient les relations les plus fortes⁹⁰⁶.

⁸⁹⁹ ARNOLD, *Der steuerrechtliche Wohnsitz*, p. 481.

⁹⁰⁰ ARNOLD, *Der steuerrechtliche Wohnsitz*, p. 481 ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 420.

⁹⁰¹ ATF 121 I 14 consid. 4b p. 17 ; ATF 101 Ia 557 consid. 4b p. 561 ; ATF 40 I 221 consid. 3 p. 229 ; DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 235 ; YERSIN, *Domicile des époux*, p. 343 ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 420 et 431 ; VON FLIEDNER/OBERSON R., *L'assujettissement fiscal*, p. 110.

⁹⁰² DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 235.

⁹⁰³ ATF 121 I 14 consid. 4b p. 17 ; ATF 101 Ia 557 consid. 4b p. 561 ; ATF 40 I 221 consid. 3 p. 229 ; VON FLIEDNER/OBERSON R., *L'assujettissement fiscal*, p. 110.

⁹⁰⁴ YERSIN, *Domicile des époux*, p. 343 et réf. citées ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 420 *in fine* et réf. citées ; cf. GANI, *Aspects fiscaux*, p. 126.

⁹⁰⁵ ARNOLD, *Der steuerrechtliche Wohnsitz*, p. 482 s. ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 421 ; YERSIN, *Domicile des époux*, p. 344 s.

⁹⁰⁶ ATF 123 I 289 consid. 2 p. 293 s. ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 420.

(3) Dans les situations internationales (aperçu)

- 355 La présente section n'a pas pour ambition d'examiner exhaustivement les différentes problématiques d'assujettissement des époux en présence d'un élément d'extranéité⁹⁰⁷. À tout le moins, nous présenterons ici sommairement le régime qui s'applique aux époux lorsque l'un d'eux réside à l'étranger et constaterons que la présence d'un élément d'extranéité tend à restreindre l'application de l'imposition commune. Quand bien même, la présence d'une union conjugale conserve quelque influence, notamment sur la détermination du taux d'imposition.
- 356 Lorsque l'un des époux réside dans un pays étranger et qu'il y perçoit des revenus, celui-ci n'est pas assujetti en Suisse sur la base des articles 3 et 5 LIFD. Pour autant, dès lors que le couple marié constitue toujours une unité économique lorsqu'il fait ménage commun d'après la conception juridique actuelle⁹⁰⁸, il demeure nécessaire de tenir compte des revenus perçus à l'étranger afin de fonder l'imposition sur la capacité contributive du couple marié.
- 357 Lorsque le domicile de l'un des époux se situe à l'étranger, le Tribunal fédéral ne retient pas un assujettissement personnel du conjoint étranger au domicile du conjoint résidant en Suisse⁹⁰⁹. Dans le même temps, le revenu de l'époux domicilié fiscalement en Suisse est imposé comme une personne mariée (en bénéficiant notamment du barème pour couples mariés de l'art. 36 al. 2 LIFD)⁹¹⁰ et les revenus et la fortune du conjoint sont pris en compte pour le calcul du taux d'imposition⁹¹¹.
- 358 Dans le contexte de l'interdiction de la double imposition, le droit fédéral s'aligne sur les standards du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (ci-après : MC-OCDE). L'art. 23 § 3 MC-OCDE dispose en effet que « lorsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour

⁹⁰⁷ Pour une étude récente et exhaustive de la question, cf. CAMINADA/BRAWAND, *Besteuerung Ehegatten im internationalen Verhältnis*, p. 1 ss.

⁹⁰⁸ Cf. ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37, consid. 3c p. 42.

⁹⁰⁹ Arrêt TF 2A.421/2000, in : RDAF 2001 II 267, consid. 3e p. 271 s. ; CR LIFD-PASCHOUDE/DE VRIES REILINGH D., N. 18 ad art. 3 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 31 ad art. 3.

⁹¹⁰ Arrêt TF 2A.421/2000, in : RDAF 2001 II 267, consid. 3e p. 272.

⁹¹¹ ATF 138 II 300 consid. 2.3 p. 303 ; arrêt TF 2C_523/2007 du 5 février 2008, consid. 2.2 ; Komm. DBG-OESTERHELT/SEILER, N. 40 ad art. 3.

calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés ». La Confédération s'est alignée sur la proposition de l'OCDE au sein des conventions internationales qu'elle a conclues⁹¹².

iv. Contribuables concubins

Les tribunaux accordent une importance certaine au concubinage lors de la détermination du domicile fiscal ; le fait pour un contribuable de résider régulièrement chez son concubin demeurant une circonstance déterminante dans ce contexte⁹¹³. Dans ce cadre, il est néanmoins nécessaire qu'une véritable résidence commune soit établie et que les concubins ne partagent pas réciproquement leurs domiciles respectifs⁹¹⁴. 359

Les rapports avec un concubin priment généralement ceux entretenus avec les parents et avec les frères et sœurs. Dans la règle, le contribuable célibataire qui rentre hebdomadairement auprès de ses parents mais qui partage en outre une résidence en concubinage à son lieu de travail sera par conséquent domicilié à ce second endroit⁹¹⁵. 360

3. Notion de séjour qualifié (*excursus*)

En plus du domicile, le séjour d'un contribuable en Suisse peut également fonder un assujettissement fiscal illimité. Le séjour doit s'effectuer sans interruption notable et durer au moins 30 jours pour le contribuable qui exerce une activité lucrative en Suisse ou 90 jours pour celui qui n'en exerce pas⁹¹⁶. 361

⁹¹² Cf. not. art. 23 § 1 de la Convention du 30 janvier 1974 entre la Confédération suisse et la République d'Autriche en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.916.31) ; art. 25 B ch. 1 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (RS 0.672.934.91).

⁹¹³ ATF 125 I 54 consid. 2b/bb p. 57 ; DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 258 ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 426.

⁹¹⁴ NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 426 *in fine*.

⁹¹⁵ ATF 125 I 54 ; LOCHER, *Einführung*, p. 30 ; NOËL, *Le domicile fiscal*, p. 426.

⁹¹⁶ Art. 3 al. 3 LIFD et 3 al. 1 LHID.

- 362 Cette cause de rattachement personnel constitue un critère d'assujettissement illimité subsidiaire et est uniquement pertinente pour les contribuables qui n'ont pas de domicile en Suisse⁹¹⁷. Pour RIVIER, elle concerne également les personnes qui séjournent en plusieurs lieux en Suisse sans avoir l'intention de s'y établir durablement ainsi que celles qui ont abandonné leur domicile sans s'en constituer un nouveau⁹¹⁸. En tout état de cause, il sied de bien distinguer cet assujettissement illimité de l'assujettissement limité qui concerne notamment les revenus perçus en Suisse par les frontaliers ou les artistes⁹¹⁹.

D. Aspects procéduraux

1. Les époux dans la procédure fiscale

- 363 Sous l'empire de l'AIFD⁹²⁰, en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, il était prévu que le mari se substituait à son épouse dans les procédures fiscales⁹²¹. La situation des époux dans la procédure fiscale a été réformée par l'art. 113 LIFD et conformée au principe de l'égalité de traitement qui était fortement compromis par l'ancienne réglementation⁹²².
- 364 L'art. 113 LIFD s'est ainsi conformé au droit constitutionnel en disposant que les époux qui vivent en ménage commun exercent leurs droits et s'acquittent de leurs obligations de manière conjointe (al. 1). La déclaration fiscale doit porter les deux signatures mais, en l'absence d'une signature, la représentation contractuelle entre époux est supposée établie si l'époux qui n'a pas signé n'utilise pas le délai imparti pour se conformer (al. 2)⁹²³. En outre, il suffit que l'un des époux ait agi dans les délais pour que les recours et autres écrits soient réputés

⁹¹⁷ DE VRIES REILINGH D., *La double imposition*, N. 207 ; CR LIFD-PASCHOUD/DE VRIES REILINGH D., N. 22 ad. art. 3.

⁹¹⁸ RIVIER, *L'assujettissement*, p. 185 ; cf. CR LIFD-PASCHOUD/DE VRIES REILINGH D., N. 22 ad. art. 3.

⁹¹⁹ RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 34.

⁹²⁰ Ancien arrêté du Conseil fédéral du 1^{er} janvier 1945 concernant la perception d'un impôt fédéral direct.

⁹²¹ Message harmonisation fiscale, p. 23 ; CR LIFD-JAQUES, N. 1 ad art. 113.

⁹²² Message harmonisation fiscale, p. 137 s. et 216 ; CR LIFD-JAQUES, N. 1 ad art. 113.

⁹²³ Dans ce cadre, la doctrine s'accorde pour parler de « présomption légale de représentation » (CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 30 et réf. citées).

introduits en temps utile (al. 3). Enfin, toute communication que l'autorité fiscale fait parvenir à des contribuables mariés qui vivent en ménage commun est adressée aux époux conjointement (al. 4).

Au niveau de l'harmonisation fiscale, l'art. 40 LHID a une teneur largement identique à l'art. 113 LIFD. Seul le quatrième alinéa de l'art. 113 LIFD, concernant les communications des autorités fiscales aux époux, n'a pas été retranscrit dans la loi d'harmonisation fédérale. À notre connaissance, cette dissimilitude ne porte toutefois pas à conséquence. 365

Sur le plan du droit pénal fiscal, la LIFD et la LHID prévoient que le contribuable qui vit en ménage commun avec son conjoint ne répond que de la soustraction des éléments imposables qui lui sont propres⁹²⁴. En d'autres termes, les époux ne sont pas tenus d'annoncer l'ensemble des éléments imposables du couple et il incombe uniquement à chacun d'eux de déclarer la totalité de ses propres revenus⁹²⁵ et de sa propre fortune⁹²⁶. 366

2. Commentaires

La substitution fiscale au sein du couple, qui voyait le mari – au titre de « chef de famille » – assumer dans une large mesure les droits et les devoirs de son épouse et des enfants, constituait originellement un pilier de l'imposition commune. D'après le Conseil fédéral, la substitution fiscale représentait en effet la concrétisation subjective du principe de l'unité de la famille, tandis que la concrétisation objective se rapportait au mécanisme de la prise en compte commune des revenus du ménage⁹²⁷. 367

Aujourd'hui, comme le résume OBRIST, « la situation des époux dans la procédure fiscale a ceci de particulier que ces derniers sont imposés conjointement 368

⁹²⁴ Art. 180 LIFD et 57 al. 4 LHID. Bien entendu, les cas d'instigation, de complicité et de participation demeurent réservés (Art. 177 et 180 LIFD ; art. 56 al. 3 et 57 al. 4 LHID). À ce titre, la loi dispose expressément que le simple fait d'avoir contresigné la déclaration fiscale commune n'est pas constitutif d'une infraction (art. 180, 3^e phrase, LIFD et 57 al. 4, 3^e phrase, LHID).

⁹²⁵ CR LIFD-JAQUES, N. 8 ad art. 113.

⁹²⁶ La présomption de culpabilité, qui prévalait jusqu'au 31 décembre 2007 et qui attribuait à chacun des époux le fardeau de la preuve que la soustraction fiscale a été commise à son insu par son conjoint ou qu'il n'était pas en mesure de l'empêcher, a ainsi été jugée contraire à la présomption d'innocence de l'art. 6 § 2 CEDH et a été supprimée (CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 25 ; Rapport art. 6 CEDH, p. 3851).

⁹²⁷ Message harmonisation fiscale, p. 23.

mais sont deux contribuables distincts »⁹²⁸. Si cette individualisation de la procédure n'est fondamentalement pas incompatible avec l'assujettissement commun des époux, la situation légale peut apparaître paradoxale. Ainsi, les obligations procédurales de chaque époux se limitent à leurs éléments impossibles respectifs, quand bien même ils remplissent une seule déclaration fiscale et sont subséquemment taxés conjointement, en demeurant solidairement responsables de l'impôt. En résumé, si la nouvelle procédure est plus en adéquation avec le droit constitutionnel⁹²⁹, elle conduit aussi à une certaine individualisation du traitement fiscal des époux.

E. Responsabilité solidaire entre époux

1. Contours des régimes fédéraux et cantonaux

a. Dans la LIFD

- 369 Sous le régime de l'AIFD, la substitution fiscale prévoyait que le mari répondait de l'impôt global du couple, tandis que l'épouse était solidairement responsable jusqu'à concurrence de sa part d'impôt⁹³⁰. Cette réglementation demeurerait évidemment problématique au regard de la discrimination qu'elle provoquait à l'égard du mari et le législateur fédéral y a remédié par l'art. 13 al. 1 LIFD⁹³¹. Ainsi, les couples mariés imposés en commun répondent dorénavant solidairement du montant global de l'impôt.
- 370 La doctrine soutient que la responsabilité solidaire des couples mariés constitue une conséquence directe de la conception commune de l'imposition⁹³². Comme le formule LOCHER, la responsabilité solidaire des époux fait partie intégrante

⁹²⁸ CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 29 *ab initio*.

⁹²⁹ CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 30.

⁹³⁰ Cf. art. 13 al. 2 AIFD ; ATF 122 I 139, RDAF 1997 II 192 consid. 4c/cc p. 200 s. ; CR LIFD-JAQUES, N. 1 ad art. 13.

⁹³¹ Message harmonisation fiscale, p. 32 ; Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 1 ad art. 13.

⁹³² CR LIFD-JAQUES, N. 4 ad art. 13 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 5 ad art. 13 et réf. citées ; RAJOWER/WEBER RAJOWER, *Ehegatten- und Erbenhaftung*, p. 170 ; SCHWALLER, *Der Begriff der Zahlungsunfähigkeit*, p. 659 ; YERSIN, *Le nouveau droit matrimonial*, p. 332 s.

d'un régime d'imposition commune matérielle et formelle⁹³³. RAJOWER et WEBER RAJOWER soulignent que ce régime repose sur l'idée que les époux fondent une communauté d'acquisition et d'utilisation du revenu⁹³⁴. Dans ce sens, il serait en effet paradoxal d'assujettir les époux conjointement à l'impôt et de déterminer leur charge fiscale sur la base de l'addition des revenus, puis de scinder la responsabilité fiscale subséquemment.

Par cette responsabilité solidaire, la décision de taxation qui porte le nom des deux époux et qui fixe le montant de l'impôt global constitue un titre à la mainlevée définitive sitôt qu'elle entre en force⁹³⁵. L'autorité fiscale peut alors, simultanément ou successivement, poursuivre un ou plusieurs débiteurs (c'est-à-dire un des époux ou les deux époux)⁹³⁶. La responsabilité solidaire débute pour la période fiscale durant laquelle les époux se marient. Elle prend fin avec le divorce des époux, leur séparation de fait ou de droit ou avec le décès de l'un d'eux⁹³⁷. En outre, la LIFD prévoit que la solidarité cesse lorsque l'un des époux est insolvable⁹³⁸. 371

b. Dans la LHID et les lois cantonales

La LHID ne contient pas de disposition analogue et les cantons demeurent autonomes en la matière⁹³⁹. D'une manière générale, il apparaît toutefois que les cantons suivent très largement le régime fédéral⁹⁴⁰. 372

Les cantons d'Appenzell Rhodes-Intérieures et Extérieures ainsi que le canton de Vaud prévoient toutefois – à l'inverse du régime fédéral – une responsabilité solidaire illimitée⁹⁴¹. Aussi, le canton de Bâle-Ville a aménagé un régime antagonique à la LIFD, le § 9 al. 2 StG/BS disposant que « [die] Ehegatten, die in 373

⁹³³ LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 5 ad art. 13.

⁹³⁴ RAJOWER/WEBER RAJOWER, *Ehegatten- und Erbenhaftung*, p. 170.

⁹³⁵ CR LIFD-JAQUES, N. 7 ad art. 13 ; cf. art. 113 al. 4 LIFD et 165 al. 3 LIFD.

⁹³⁶ CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 21 ; arrêt TF 2A.379/2002 du 18 février 2003, in : RDAF 2003 II 337 consid. 2.2 p. 340.

⁹³⁷ DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 8 ss ad art. 13.

⁹³⁸ Art. 13 al. 1, 2^e phrase, LIFD.

⁹³⁹ ATF 122 I 139, RDAF 1997 II 192 consid. 4b p. 198 s. ; TF 2C_723/2015 du 18 juillet 2016, consid. 2.2 ; CR LIFD-JAQUES, N. 8 ad art. 13. Pour une critique du silence de la LHID, cf. not. DERKSEN/HEGETSCHWEILER, *Responsabilité des conjoints*, p. 228.

⁹⁴⁰ CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 21 ss ; CSI, Impôt sur la fortune, ch. 3.3.1.3, p. 11 s.

⁹⁴¹ Art. 16 StG/AI ; art. 15 StG/AR ; art. 14 LI/VD ; CSI, Impôt sur la fortune, ch. 3.3.1.3, p. 11 s.

rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, haften nur für ihren Anteil an der Gesamtsteuer »⁹⁴². Le canton de Lucerne prévoit enfin un régime insolite, en réduisant la responsabilité de l'époux qui apporte la preuve que certains éléments du revenu et de la fortune relèvent uniquement de son conjoint⁹⁴³. Le cas échéant, sa responsabilité est limitée au maximum au double de la quote-part afférente à son propre revenu et à sa propre fortune⁹⁴⁴. Enfin, la responsabilité des époux lucernois ne s'étend en aucun cas aux amendes fiscales⁹⁴⁵.

- 374 En raison de sa singularité mais aussi de la jurisprudence le concernant, le régime vaudois sera analysé plus en détail et comparé avec le régime de la LIFD. Le libellé très succinct de l'art. 14 al. 1 LI/VD laissant le champ libre à l'interprétation⁹⁴⁶, la jurisprudence du Tribunal fédéral s'y référant est des plus intéressante. Pour autant, les régimes des cantons de Bâle-Ville et de Lucerne seront aussi sommairement commentés⁹⁴⁷.

2. Exception d'insolvabilité

a. Régime fédéral

- 375 L'art. 13 al. 1, 2^e phrase, LIFD dispose que « chaque époux répond du montant correspondant à sa part de l'impôt total lorsque l'un d'eux est insolvable ». En cas d'insolvabilité de l'un des époux, l'époux insolvable supporte le fardeau de la preuve et doit ainsi démontrer qu'il n'est pas en mesure de remplir ses obligations fiscales⁹⁴⁸. Le cas échéant, la responsabilité de chacun des époux est réduite à leur part personnelle de l'impôt total pour tous les montants d'impôts encore impayés⁹⁴⁹. D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'insolvabilité

⁹⁴² SCHWALLER, *Der Begriff der Zahlungsunfähigkeit*, p. 660.

⁹⁴³ § 20 al. 2, 1^{ère} partie, StG/LU.

⁹⁴⁴ § 20 al. 2, 2^e partie, StG/LU.

⁹⁴⁵ § 20 al. 2, 3^e partie, StG/LU.

⁹⁴⁶ Comparer not. l'art. 14 al. 1 LI/VD (« Les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt ») avec les art. 16 StG/AI (« *Bei Trennung oder Scheidung der Ehe dauert die Solidarhaftung für noch offene Steuerschulden aus der gemeinsamen Steuerpflicht weiterhin an* ») et 15 StG/AR (« *Die solidarische Haftung für die während rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe aufgelaufenen Steuern bleibt auch nach einer Trennung oder Scheidung bestehen* »).

⁹⁴⁷ Cf. *infra*, N. 393 s. et 397 s.

⁹⁴⁸ Art. 13 al. 2, 2^e phrase, LIFD ; CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 21.

⁹⁴⁹ CR LIFD-JAQUES, N. 10 ad art. 13.

doit alors être reconnue « dès l’instant où sont établis des éléments qui attestent de l’incapacité durable du débiteur de remplir ses obligations financières »⁹⁵⁰. La responsabilité solidaire ne se justifie en effet que si le conjoint payeur a la possibilité de recouvrer sa créance auprès de l’autre ; la fin de la responsabilité solidaire en cas d’insolvabilité ayant ainsi pour but d’éviter les cas de rigueur⁹⁵¹.

Pour ce faire, il s’agit de répartir les dettes fiscales entre les époux par une décision distincte fixant la part de chaque époux⁹⁵². La LIFD étant silencieuse sur ce point, la doctrine majoritaire propose d’attribuer à chacun des époux une part d’impôt proportionnelle à son « revenu net » par rapport au « revenu global net » du couple⁹⁵³. Les termes utilisés par la doctrine majoritaire peuvent néanmoins prêter à confusion, dans la mesure où celle-ci propose que seules les déductions organiques entrent en ligne de compte (quand bien même la LIFD dispose que le revenu net s’obtient par la défalcation sur le revenu brut des déductions organiques mais également des déductions générales⁹⁵⁴). Cette répartition très schématique peut se justifier dans la mesure où ce sont principalement les frais professionnels déductibles qui grèvent le plus directement le revenu perçu de chacun des époux. À l’inverse, les déductions générales et sociales correspondent dans une plus grande mesure à des dépenses du ménage (p. ex. les déductions relatives aux enfants⁹⁵⁵), quand elles ne sont pas directement liées à une prise en considération du couple en tant que tel (p. ex. la déduction pour double activité lucrative⁹⁵⁶). Il sera néanmoins constaté que toute répartition *a posteriori* du revenu imposable entre époux soulève intrinsèquement de nombreuses difficultés⁹⁵⁷.

376

⁹⁵⁰ Arrêt TF 2C_58/2015 du 23 octobre 2010, consid. 5.2. En l’espèce, la date de la réception d’actes de défaut de biens définitifs (au sens des articles 115 al. 1 et 149 LP) est déterminante pour l’interruption de la responsabilité solidaire entre les époux (consid. 5.3).

⁹⁵¹ SCHWALLER, *Der Begriff der Zahlungsunfähigkeit*, p. 665.

⁹⁵² Circulaire AFC 30/2010, ch. 6.2.4, p. 10.

⁹⁵³ CR LIFD-JAQUES, N. 15 ad art. 13 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 18 ad art. 13 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 15 ad art. 13 ; CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 24 ; Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 6 ad art. 13.

⁹⁵⁴ Art. 25 LIFD ; cf. CR LIFD-NOËL, N. 6 ad art. 25.

⁹⁵⁵ Cf. not. art. 33 al. 1^{bis} let. b et 35 al. 1 let. a LIFD.

⁹⁵⁶ Cf. art. 33 al. 2 LIFD.

⁹⁵⁷ Cf. *infra*, N. 389 ss.

b. Régime vaudois

i. Remarques générales

- 377 La réglementation vaudoise ne prévoit pas de possibilité pour les époux insol-
vables de se désolidariser de leurs dettes fiscales⁹⁵⁸. Le Tribunal fédéral a dans
ce sens reconnu que le législateur vaudois « a choisi une solution plus sévère
que celle qui a été retenue par le législateur fédéral », mais a néanmoins avalisé
ladite réglementation⁹⁵⁹. Sur un plan purement conceptuel, il sera constaté plus
loin que la réglementation vaudoise suit strictement la logique de l'imposition
commune ainsi que le principe de l'unité économique des couples mariés⁹⁶⁰.

ii. Discrimination des couples mariés ?

- 378 Dans un arrêt du 13 janvier 2006, le Tribunal fédéral s'est prononcé sur la cons-
titutionnalité de la responsabilité solidaire vaudoise sous l'angle de l'égalité de
traitement entre couples mariés et concubins⁹⁶¹. Dans cette affaire, les pour-
suites intentées contre le mari de la recourante se sont soldées par des actes de
défaut de biens. Les autorités fiscales vaudoises ont dès lors appelé la recourante
en solidarité pour le paiement d'impôts de plusieurs taxations demeurées im-
payées. La recourante a soutenu devant le Tribunal fédéral que cette
responsabilité solidaire est contraire au principe de l'égalité de traitement⁹⁶², au
droit au mariage et à la famille⁹⁶³, ainsi qu'au droit à la liberté personnelle⁹⁶⁴,
car la norme litigieuse privilégie les concubins. Dans ce sens, le régime de la
responsabilité solidaire s'applique en effet aux seuls couples mariés et parte-
naires enregistrés, à l'exclusion donc des concubins, car elle découle
directement de la taxation commune.

⁹⁵⁸ Art. 14 LI/VD *a contrario* ; arrêt TF 2P.201/2005 du 13 janvier 2006, consid. 2.1 et 3.3.

⁹⁵⁹ Arrêt TF 2P.201/2005 du 13 janvier 2006, consid. 3.3.

⁹⁶⁰ Cf. *infra*, N. 395 s.

⁹⁶¹ Arrêt TF 2P.201/2005 du 13 janvier 2006. L'état de fait devait alors être examiné sous
l'angle de l'art. 9 al. 2 aLI/VD qui correspondait à l'actuel art. 14 LI/VD. En l'espèce, c'est
ainsi sans conséquence que les recourants s'en prirent de manière erronée à l'art. 14 LI/VD
alors que l'art. 9 al. 2 aLI/VD était applicable (consid. 2.1).

⁹⁶² Cf. art. 8 Cst. féd.

⁹⁶³ Cf. art. 14 Cst. féd.

⁹⁶⁴ Cf. art. 10 Cst. féd.

Le Tribunal fédéral a commencé par rappeler la jurisprudence relative aux questions de discriminations des différentes communautés de vie face à l'impôt. Il a en particulier relevé que « dans la mesure où une égalité absolue ne peut pas être réalisée, il suffit que la réglementation cantonale n'entraîne pas, d'une manière générale, une imposition plus lourde et systématiquement défavorable des époux par rapport aux concubins »⁹⁶⁵. Le Tribunal fédéral a mentionné que la jurisprudence évoquée ne portait pas sur les modalités de recouvrement de la créance fiscale, mais sur la détermination de la charge fiscale des couples mariés par rapport aux concubins. Nonobstant les contextes dissemblables, les principes rappelés ont été jugés applicables à la question du cas d'espèce. 379

Le Tribunal fédéral a débouté la recourante, en insistant sur les fondements du principe de l'unité économique des couples mariés, dont la responsabilité solidaire découle directement. Il a en outre soutenu que l'unité économique n'est pas propre au droit fiscal, mais qu'elle transparaît également dans plusieurs normes de droit civil⁹⁶⁶. En conséquence, en s'alignant sur la jurisprudence *Hegetschweiler*⁹⁶⁷, le Tribunal fédéral a conclu que « les situations financières des époux se confondent, contrairement à celles des concubins » et que la « situation du couple marié est sous cet angle différente de celle des concubins qui sont traités comme des contribuables séparés avec les avantages et les inconvénients de leur situation »⁹⁶⁸. En d'autres termes, il s'agit dans ce contexte d'appliquer le principe de l'égalité de traitement dans sa conception verticale et d'administrer des traitements fiscaux différents à des situations différentes. 380

iii. En lien avec le régime matrimonial de la séparation de biens

Ce même jugement permet de soulever une seconde problématique, la recourante ayant également invoqué une violation des dispositions relatives au régime matrimonial de la séparation de biens⁹⁶⁹. D'après la recourante, elle ne devait pas supporter les pertes de son conjoint après avoir opté pour ce régime matrimonial⁹⁷⁰. Le Tribunal fédéral a jugé qu'il « n'est pas contradictoire de mettre les époux à égalité sous l'angle du droit matrimonial sans toutefois les traiter 381

⁹⁶⁵ Arrêt TF 2P.201/2005 du 13 janvier 2006, consid. 3.2.

⁹⁶⁶ Arrêt TF 2P.201/2005 du 13 janvier 2006, consid. 3.3.

⁹⁶⁷ Cf. ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3c p. 42.

⁹⁶⁸ Arrêt TF 2P.201/2005 du 13 janvier 2006, consid. 3.3.

⁹⁶⁹ Cf. art. 241 ss CC.

⁹⁷⁰ Arrêt TF 2P.201/2005 du 13 janvier 2006, consid. 4.

comme des sujets fiscaux distincts, puisqu'ils continuent à former une communauté partageant les bénéfices et les charges »⁹⁷¹. Il a également rappelé que, dès lors que l'imposition commune est opérée indépendamment du régime matrimonial des époux, le législateur « ne saurait être obligé de prendre en considération le régime matrimonial adopté par les époux en matière de responsabilité pour les dettes d'impôt »⁹⁷².

- 382 Si l'argumentation du Tribunal fédéral se justifie dans la mesure où elle s'accorde pleinement avec le régime de l'imposition commune des époux ainsi qu'avec le principe de l'unité économique des couples mariés, cette jurisprudence est néanmoins susceptible d'ébranler les fondements du droit matrimonial. En particulier, il apparaît que le régime de la responsabilité solidaire des époux, tel qu'il est conçu en droit vaudois, ne s'accorde guère avec les régimes matrimoniaux qui sont aménagés en droit privé (en l'occurrence ceux de la participation aux acquêts et de la séparation de biens). Les articles 202 et 249 CC, qui régissent respectivement les régimes de la participation aux acquêts et de la séparation de biens, disposent en effet que « chaque époux répond de ses dettes sur tous ses biens ». Ces articles, qui ne font que rappeler les règles ordinaires du droit des obligations⁹⁷³, impliquent qu'une personne n'est « pas traitée différemment pour la seule raison qu'elle s'est mariée »⁹⁷⁴. Ainsi, sous réserve de l'application de l'art. 166 CC qui prévoit la représentation de l'union conjugale pour les besoins courants de la famille durant la vie commune⁹⁷⁵, chaque époux s'engage par ses propres actes et son conjoint ne répond en principe pas de ces engagements⁹⁷⁶. Le mécanisme de la responsabilité solidaire des époux en matière fiscale constitue dans ce sens une dérogation au régime général. Comparativement au droit fédéral, le régime vaudois étend l'ampleur de ladite dérogation en ne limitant pas la responsabilité des époux lorsque l'un d'eux est insolvable.

⁹⁷¹ Arrêt TF 2P.201/2005 du 13 janvier 2006, consid. 4.1.

⁹⁷² Arrêt TF 2P.201/2005 du 13 janvier 2006, consid. 4.1.

⁹⁷³ CPra Matrimonial-GUILLOD, N. 1 ad art. 202 CC.

⁹⁷⁴ CPra Matrimonial-GUILLOD, N. 5 ad art. 202 CC.

⁹⁷⁵ FOUNTOULAKIS, *Kindes- und Erwachsenenschutzrecht*, N. 6.2.

⁹⁷⁶ CPra Matrimonial-GUILLOD, N. 5 ad art. 202 CC.

3. Extinction pour cause de séparation, de divorce ou de décès

a. Régime fédéral

En vertu de l'art. 13 al. 2 LIFD, l'obligation de répondre solidairement du montant global de l'impôt s'éteint dès lors que les époux ne vivent plus en ménage commun ou lorsque l'un des époux décède, et ce pour tous les montants d'impôt encore dus. La fin de la responsabilité solidaire s'applique ainsi, en quelque sorte, avec un effet rétroactif : en effet, ne sont pas uniquement concernées les dettes fiscales futures, mais également celles qui ont déjà été établies pendant la durée du ménage commun ou avant le décès⁹⁷⁷. À l'instar du mécanisme s'appliquant pour le cas de l'insolvabilité de l'un des époux, une décision distincte doit être notifiée aux époux ou au conjoint survivant et fixer la charge fiscale de chaque contribuable⁹⁷⁸. 383

b. Régime vaudois

i. Remarques générales

L'art. 14 al. 1 LI/VD dispose – laconiquement – que « les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt ». À défaut de précision légale quant à l'étendue de l'extinction de la responsabilité solidaire pour les époux séparés, la jurisprudence cantonale retient que la solidarité des époux subsiste après la séparation pour la part afférente à la vie commune⁹⁷⁹. 384

⁹⁷⁷ CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 24.

⁹⁷⁸ Circulaire AFC 30/2010, ch. 6.2.4, p. 10.

⁹⁷⁹ Arrêt TA/VD FI.2007.0106 du 21 décembre 2007, consid. 2c ; arrêt TA/VD FI.2006.0039 du 28 juin 2006, consid. 1 ; arrêt TA/VD FI.2005.0015 du 27 juin 2005, consid. 5 ; cf. TF 2C_115/2017 du 30 mai 2017, consid. 6.2 ; TF 2C_723/2015 du 18 juillet 2016, consid. 4.1.3.

ii. Discrimination des femmes ?

- 385 Une contribuable vaudoise a fait valoir devant le Tribunal fédéral que l'art. 14 al. 1 LI/VD discriminait indirectement les femmes⁹⁸⁰. La recourante a juxtaposé deux constatations : d'une part, les femmes perçoivent des revenus qui sont en moyenne inférieurs à ceux de leurs maris ; d'autre part, la probabilité de la survenance d'un défaut de paiement est plus élevée chez les hommes. En conséquence, la recourante a soutenu qu'après une séparation les femmes constituent la majeure partie des contribuables appelés en solidarité, et que la facture fiscale payée par les femmes représente au total plus du double de leur part⁹⁸¹.
- 386 En se référant à l'art. 190 Cst. féd., le Tribunal a éludé la question sans examiner les arguments de fond⁹⁸². D'après lui en effet, la différence de traitement litigieuse ne découle pas de la législation cantonale vaudoise, mais bien du système d'imposition commune des époux tel qu'il est prévu aux articles 9 al. 1 LIFD et 3 al. 3 LHID. En conséquence, le Tribunal fédéral s'est considéré contraint d'appliquer le droit fédéral au sens de l'art. 190 Cst. féd.⁹⁸³.

4. Discussion

a. Problèmes intrinsèques à la responsabilité solidaire

- 387 Si la responsabilité solidaire s'incorpore convenablement au sein du droit fiscal suisse, étant une pure émanation de l'imposition commune, elle n'en demeure pas moins relativement insolite au regard du droit matrimonial. En effet, le droit civil ne connaît une telle responsabilité solidaire que pour les seules dettes du ménage en vertu de l'art. 166 al. 3 CC (correspondant essentiellement aux dettes liées aux besoins courants de la famille au sens de l'art. 166 al. 1 CC). Dans ce contexte, le régime ordinaire de la participation aux acquêts dispose également que chaque conjoint est propriétaire de ses acquêts et qu'il en dispose sans le concours de l'autre⁹⁸⁴. Le régime de la responsabilité solidaire pour les dettes fiscales, en étendant sensiblement les exceptions au principe de la responsabilité

⁹⁸⁰ TF 2C_723/2015 du 18 juillet 2016, consid. 4.

⁹⁸¹ TF 2C_723/2015 du 18 juillet 2016, consid. 4.2.

⁹⁸² TF 2C_723/2015 du 18 juillet 2016, consid. 4.3.

⁹⁸³ TF 2C_723/2015 du 18 juillet 2016, consid. 4.3 *in fine*.

⁹⁸⁴ Art. 201 al. 1 LIFD ; DERKSEN/HEGETSCHWEILER, *Responsabilité des conjoints*, p. 229.

individuelle des époux, ne s'aligne ainsi guère avec les régimes matrimoniaux aménagés dans le droit privé.

La responsabilité solidaire des époux peut en outre soulever des difficultés en termes d'équité lors du recouvrement par l'État des créances fiscales. DERKSEN et HEGETSCHWEILER fournissent l'exemple du mari qui perçoit un gros revenu mais qui le dépense au casino : est-il soutenable de requérir de l'épouse qu'elle supporte une charge fiscale correspondant à des revenus dont elle n'a aucunement bénéficié⁹⁸⁵ ? En tout état de cause, lorsque l'union conjugale est demeurée intacte, la responsabilité solidaire se justifie potentiellement – à défaut d'une solution plus équitable – pour des raisons de praticabilité de l'impôt et dans l'idée que les époux doivent s'entendre quant à la répartition de la charge fiscale⁹⁸⁶. Or, tel n'est pas nécessairement le cas lorsque les époux mettent un terme à leur ménage commun. Relevant ce danger, LOCHER légitime le régime de la responsabilité solidaire en rappelant le devoir de pragmatisme du législateur fiscal, celui-ci devant orienter la législation en fonction des rapports moyens (« *Durchschnittsverhältnisse* ») et non des situations exceptionnelles⁹⁸⁷.

b. Régime fédéral : la dérogation lourde de sens

Par le mécanisme de l'extinction de la responsabilité solidaire pour les dettes fiscales antérieures à la séparation ou au divorce, le législateur fédéral a créé une dérogation de première importance au régime de l'imposition commune. En effet, l'aspect rétroactif qui caractérise l'extinction de la responsabilité solidaire s'apparente largement à une imposition séparée des époux. Ainsi, la solution légale consiste fondamentalement à désavouer l'unité économique du couple dans certains cas ; quand bien même cette unité économique a précisément été à la base de la décision de taxation et qu'elle se révélait notamment

⁹⁸⁵ DERKSEN/HEGETSCHWEILER, *Responsabilité des conjoints*, p. 229. Dans le même sens, et alors que le régime de la responsabilité était discuté sous l'empire de l'AIFD, YERSIN affirmait que le système de la responsabilité solidaire constitue la solution la plus simple pour l'autorité fiscale et pour les époux, mais qu'il faut toutefois « que ceux-ci s'entendent et que l'un des époux ne dilapide pas son argent laissant la totalité des charges à l'autre » (YERSIN, *Le nouveau droit matrimonial*, p. 332).

⁹⁸⁶ DERKSEN/HEGETSCHWEILER, *Responsabilité des conjoints*, p. 229 ; YERSIN, *Le nouveau droit matrimonial*, p. 332.

⁹⁸⁷ LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 5 *in fine* ad art. 13.

déterminante pour la détermination du taux d'imposition⁹⁸⁸. À ce titre, le caractère quelque peu insolite de l'extinction de la responsabilité solidaire pour ces dettes fiscales a été discuté au Parlement⁹⁸⁹ et, afin d'éviter toute incertitude au moment de l'application de la loi, le pouvoir législatif a explicitement formulé l'extinction de la responsabilité solidaire pour les anciennes créances fiscales à l'art. 13 al. 2 LIFD⁹⁹⁰.

- 390 Le principe de l'unité économique du couple marié sous-tend l'imposition commune et sert de justification pour l'addition des revenus du couple lors de la taxation. Lorsque cette unité économique s'éteint avec la fin de la vie commune des époux, le recouvrement de créances fiscales peut se révéler hautement problématique. En particulier, comme nous le verrons⁹⁹¹, l'unité économique est d'abord présumée par la loi et cette présomption ne se vérifie pas nécessairement dans les faits. Ainsi, il n'est pas certain que les époux aient effectivement bénéficié d'un accès équivalent aux ressources du couple durant la vie commune. Dans ce sens, le législateur semble supposer que les époux avaient un accès privilégié sur leurs revenus respectifs lorsque, pour les dettes fiscales antérieures à la fin de la vie commune, il fixe la responsabilité en proportion des revenus de chaque époux.
- 391 La doctrine ne manque pas de critiquer ce régime « contraire au système », car se fondant sur « un critère aléatoire puisqu'il est fonction de l'avancement des travaux de taxation et de la situation familiale des époux au moment de la perception de l'impôt global »⁹⁹². Ce régime particulier avait notamment été rediscuté dans le cadre du train de mesures fiscales de 2001. Le Conseil fédéral a alors renoncé à étendre la responsabilité solidaire⁹⁹³ en relevant que le principe de responsabilité tel qu'il figure dans la LIFD était préféré pour sa propension à tenir compte « de la situation financière du partenaire le plus "faible" »⁹⁹⁴.
- 392 En résumé, il apparaît que le régime de l'imposition commune est mis à mal sitôt que le couple met un terme à la vie commune. Aussi, dans une société suisse où le taux de divortialité avoisine 40 %⁹⁹⁵, le régime de l'extinction de la

⁹⁸⁸ Dans le même sens : CR LIFD-JAQUES, N. 20 ad art. 13.

⁹⁸⁹ RAJOWER/WEBER RAJOWER, *Ehegatten- und Erbenhaftung*, p. 172.

⁹⁹⁰ ATF 122 I 139, RDAF 1997 II 192 consid. 4f p. 202 ; CR LIFD-JAQUES, N. 18 ad art. 13.

⁹⁹¹ Cf. *infra*, N. 955 ss.

⁹⁹² CR LIFD-JAQUES, N. 20 ad art. 13 ; cf. aussi RAJOWER/WEBER RAJOWER, *Ehegatten- und Erbenhaftung*, p. 178 et réf. citées.

⁹⁹³ Message train de mesures fiscales 2001, p. 2863.

⁹⁹⁴ Message train de mesures fiscales 2001, p. 2869.

⁹⁹⁵ OFS, Divorces selon la durée du mariage 1970-2015.

responsabilité solidaire tel qu'il est prévu par la LIFD constitue à notre sens un aveu de faiblesse non négligeable.

c. Régime bâlois : l'individualisation à l'extrême

La législation du canton de Bâle-Ville se met en porte-à-faux avec le principe de l'unité économique des couples mariés. Quand bien même la responsabilité solidaire constitue une conséquence de l'imposition commune et qu'elle s'aligne sur ledit principe, les époux bâlois ne sont en effet jamais solidairement responsables de leurs dettes fiscales sous l'angle de la StG/BS⁹⁹⁶. 393

À notre sens, la singularité bâloise gagne à être examinée à la lumière du contexte politique cantonal. Il est utile de rappeler que le canton de Bâle-Ville s'est prononcé en faveur d'un passage à une imposition individuelle à plusieurs reprises, jusqu'à déposer une initiative cantonale dans ce dessein en 2008⁹⁹⁷. Aussi, lors de la votation sur l'initiative populaire « Pour le couple et la famille – Non à la pénalisation du mariage »⁹⁹⁸, pas moins de 60,5 % des votants bâlois ont refusé d'inscrire le principe de l'imposition commune des couples mariés dans la Constitution fédérale. Il s'agissait, parmi tous les cantons suisses, du résultat cantonal le plus net en défaveur de l'initiative⁹⁹⁹. Dans ce contexte, on peut légitimement s'interroger sur le caractère politisé de la responsabilité individuelle des époux bâlois. 394

d. Régime vaudois : la cohérence inique

La législation vaudoise matérialise intégralement le principe de l'unité économique des couples mariés et s'interdit notamment de relativiser la responsabilité solidaire des époux lors de circonstances particulières. Cette démarche est perceptible à deux égards : d'une part, un époux ne peut éluder la responsabilité solidaire en invoquant l'insolvabilité de son conjoint ; d'autre part, les époux et ex-époux demeurent solidairement responsables des dettes fiscales antérieures à leur séparation ou à leur divorce. Par le biais de ces deux spécificités, le législateur vaudois s'arc-boute sur le principe de l'imposition 395

⁹⁹⁶ Cf. § 9 al. 2 StG/BS.

⁹⁹⁷ Initiative du canton de Bâle-Ville, déposée le 27 juin 2008 et intitulée « Passage à l'imposition individuelle » (08.318).

⁹⁹⁸ Initiative populaire fédérale du PDC, déposée également le 5 novembre 2012 et intitulée « Pour le couple et la famille – Non à la pénalisation du mariage » ; cf. *infra*, N. 706 ss.

⁹⁹⁹ Chancellerie fédérale, Résultats votation n. 596.

commune, respectivement sur le principe de l'unité économique des couples mariés.

- 396 En concrétisant ainsi le principe de l'unité économique des couples mariés en matière de responsabilité, la solution vaudoise souffre inévitablement des vices du régime de l'imposition commune qu'elle tend à respecter. Alors que la responsabilité solidaire ne soulève pas nécessairement de difficultés durant la vie commune des époux, la prolongation de la responsabilité solidaire après la fin de la vie commune pour des dettes échues peut devenir éminemment problématique. Lors d'une séparation ou d'un divorce, les ressources financières de chacun des époux tendent naturellement à se scinder et il devient dès lors plus délicat de requérir des contribuables qu'ils s'entendent sur une répartition de la charge fiscale. Dans ce contexte, la responsabilité solidaire peut entraîner des taxations inéquitables pour des contribuables qui sont imposés sur des revenus dont ils n'ont jamais disposés.

e. Régime lucernois : la science du compromis

- 397 De toutes les conceptions cantonales examinées, le régime lucernois se démarque en s'alignant sur le principe de l'unité économique des couples mariés tout en octroyant aux contribuables un moyen de droit pour éviter les iniquités découlant du régime de la responsabilité solidaire. Le mécanisme libératoire du § 20 al. 2 StG/LU, qui permet de prouver l'inexistence de l'unité économique pour éteindre la responsabilité solidaire, nous apparaît cohérent dans le contexte de l'imposition commune. Son application peut se révéler providentielle à l'égard de certains contribuables comparativement aux régimes stricts de responsabilité solidaire illimitée¹⁰⁰⁰.
- 398 Il a été relevé que la doctrine décrie le fait qu'un époux puisse être rendu responsable de dettes fiscales qui se rapportent aux ressources de son conjoint¹⁰⁰¹. La solution apportée par le législateur lucernois permet de corriger cette carence de manière ciblée, tout en respectant du reste le principe de l'unité économique des couples mariés lorsque celle-ci est avérée.

¹⁰⁰⁰ Ainsi, à l'égard des deux arrêts susmentionnés concernant la législation vaudoise (arrêts TF 2P.201/2005 du 13 janvier 2006 et 2C_723/2015 du 18 juillet 2016), les éventuelles iniquités dont ont souffert les recourantes auraient possiblement été évitées avec un tel mécanisme.

¹⁰⁰¹ Cf. *supra*, N. 388.

III. Impôt sur le revenu en droit positif

A. Remarques générales

La présente section présentera les régimes suisses d'imposition du revenu en distinguant l'étape de la détermination du revenu imposable des familles (section B) de l'étape de la détermination de la charge fiscale (section C). 399

En premier lieu, il s'agira de s'intéresser à la notion fiscale de revenu et de déterminer les revenus qui entrent dans l'assiette de l'impôt¹⁰⁰² et les revenus exonérés¹⁰⁰³. Nous examinerons aussi les régimes applicables pour les rémunérations intrafamiliales et pour la compensation des pertes¹⁰⁰⁴, avant de présenter les déductions du droit en vigueur qui sont pertinentes pour notre étude¹⁰⁰⁵. 400

En second lieu, les régimes utiles à la détermination de la charge fiscale des familles seront présentés. Dans ce cadre, nous analyserons d'abord le modèle du barème multiple qui est aménagé à l'art. 36 LIFD¹⁰⁰⁶. Le barème parental¹⁰⁰⁷ et les problématiques relatives à son attribution¹⁰⁰⁸ feront notamment l'objet d'un examen approfondi. Nous nous intéresserons enfin au droit cantonal et présenterons les différents modèles et correctifs aménagés par les législateurs cantonaux¹⁰⁰⁹. 401

¹⁰⁰² Cf. *infra*, N. 402 ss.

¹⁰⁰³ Cf. *infra*, N. 409 ss.

¹⁰⁰⁴ Cf. *infra*, N. 421 s.

¹⁰⁰⁵ Cf. *infra*, N. 423 ss.

¹⁰⁰⁶ Cf. *infra*, N. 566 ss.

¹⁰⁰⁷ Cf. *infra*, N. 584 ss.

¹⁰⁰⁸ Cf. *infra*, N. 587 ss.

¹⁰⁰⁹ Cf. *infra*, N. 609 ss.

B. Détermination du revenu imposable des familles

1. Notion de revenu

402 L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus – uniques ou périodiques¹⁰¹⁰ – perçus par les contribuables durant l'année civile¹⁰¹¹ et qui ne sont pas expressément exonérés¹⁰¹².

403 Les lois fiscales suisses ne donnent aucune définition de la notion de revenu¹⁰¹³. Le mutisme du législateur a permis l'émergence de plusieurs théories visant à appréhender la notion de revenu, dont les deux principales sont la théorie de la source et la théorie de l'accroissement net du patrimoine¹⁰¹⁴. La première stipule qu'un revenu ne peut provenir que d'une source à caractère durable tandis que la seconde, suivie par le Tribunal fédéral¹⁰¹⁵, se réfère à l'accroissement du patrimoine d'un contribuable durant une période fiscale donnée¹⁰¹⁶. Dans la loi, l'art. 16 al. 1 LIFD contient une clause générale d'après laquelle « l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques ». L'art. 7 LHID contient du reste une clause similaire, en disposant au surplus que sont en particulier visés « le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante, le rendement de la fortune y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble, les prestations d'institutions de prévoyance professionnelle ainsi que les rentes viagères »¹⁰¹⁷. La relative indifférence de ces clauses à l'égard de la nature du revenu renforce d'autant la compatibilité de la théorie de l'accroissement net du patrimoine avec la LIFD et la LHID. Le législateur s'est en effet inspiré de la

¹⁰¹⁰ Art. 16 al. 1 LIFD et 7 al. 1 LHID.

¹⁰¹¹ Art. 40 al. 1 LIFD et 15 al. 1 LHID.

¹⁰¹² Cf. *infra*, N. 409 ss.

¹⁰¹³ REICH, *Steuerrecht*, N. 1 ad. § 10 ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 87.

¹⁰¹⁴ OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 86 s. ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 3 s. ad § 7.

¹⁰¹⁵ ATF 117 Ib 1, RDAF 1993 p. 28 ss, consid. 2b p. 30 et réf. citées ; cf. OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 4 s. ad § 7.

¹⁰¹⁶ OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 1 et 4 ad § 7 ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 87 ; REICH, *Steuerrecht*, N. 11 ss ad. § 10.

¹⁰¹⁷ Certains auteurs considèrent néanmoins que les différences stylistiques entre les articles 16 LIFD et 7 LHID ne sont pas anodines et concluent en conséquence que l'art. 16 LIFD ne constituerait pas une clause générale (cf. CR LIFD-LAFFELY MAILLARD, N. 20 ad art. 24 et réf. citées).

théorie de l'accroissement net du patrimoine¹⁰¹⁸ et qualifie le revenu comme étant l'ensemble des biens économiques qui échoient à une personne pendant une certaine période et qu'elle peut utiliser pour satisfaire ses besoins personnels sans que sa fortune diminue¹⁰¹⁹.

Il sied de ne pas inclure dans l'assiette de l'impôt les flux financiers qui ne correspondent pas à un revenu, mais à une indemnité par exemple. Dans ce contexte, il s'agit de se demander si la prestation engendre un accroissement net du patrimoine du contribuable ou si, au contraire, elle compense des dépenses effectuées¹⁰²⁰. 404

Enfin, des listes exhaustives de revenus exonérés ont été aménagées au sein de la LIFD et de la LHID¹⁰²¹. Ces exonérations marquent une certaine prise de distance du législateur par rapport à la théorie de l'accroissement net du patrimoine ; faisant dire à NOËL que le régime fiscal n'a « pas suivi la logique du système jusqu'à son terme »¹⁰²². 405

2. Catégorisation des revenus

Les revenus imposables peuvent être catégorisés, conformément à la systématique de la LIFD, en six catégories : ceux provenant d'une activité lucrative dépendante ou indépendante, ceux provenant du rendement de la fortune mobilière ou immobilière, ceux provenant de la prévoyance et enfin les autres revenus¹⁰²³. 406

¹⁰¹⁸ Arrêt TF 2C_82/2017 du 21 juin 2017, consid. 5.1 ; ATF 139 II 363 consid. 2.1 p. 365 et réf. citées.

¹⁰¹⁹ Arrêt TF 2C_903/2014 du 12 février 2013, in : RDAF 2014 II 23, consid. 4.1 p. 26 ; arrêt TF 2C_733/2013 du 19 juin 2014, consid. 2.1 ; ATF 139 II 363 consid. 2.1 p. 365 s.

¹⁰²⁰ Au demeurant, les articles 24 LIFD et 7 al. 4 LHID prévoient expressément l'exonération de certains revenus – telle que la solde des sapeurs-pompiers de milice (cf. art. 24 let. f^{bis} LIFD et 7 al. 4 let. h^{bis} LHID) – car ceux-ci sont présumés couvrir les dépenses encourues durant le service accompli (cf. OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 144 et réf. citées).

¹⁰²¹ Art. 24 LIFD et 7 al. 4 LHID.

¹⁰²² CR LIFD-NOËL, N. 3 ad art. 24 ; cf. aussi CR LIFD-NOËL, N. 8 ad art. 16 : « [le système fiscal suisse] se rapproche de [la théorie] de l'accroissement du patrimoine sans toutefois la reprendre intégralement ».

¹⁰²³ Art. 16 ss LIFD ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 14 ss ad § 7 ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 87 ss. REICH réunit au contraire les deux premiers types de revenus énoncés ainsi que les 3^e et 4^e (REICH, *Steuerrecht*, N. 2 ad § 10).

- 407 L'application des articles 16 à 23 LIFD et 7 ss LHID permettent d'obtenir le revenu brut (ou revenu brut global ; « *Gesamteinkommen* »). Or, l'assiette de l'impôt doit être fondée sur le revenu net (« *Reineinkommen* ») des personnes physiques au cours d'une période de taxation donnée¹⁰²⁴. L'art. 25 LIFD dispose dans ce sens que « le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 26 à 33a »¹⁰²⁵. Plus précisément, les articles 26 à 31 LIFD et 9 al. 1 LHID énumèrent les déductions organiques qui peuvent être effectuées afin que les frais d'acquisition du revenu ne soient pas imposés alors que les déductions générales sont prévues aux articles 33 s. LIFD sur le plan de l'impôt fédéral direct et font l'objet d'une harmonisation cantonale à l'art. 9 al. 2 LHID. Enfin, l'art. 35 LIFD et les lois cantonales prévoient différentes déductions sociales qui, une fois déduites du revenu net, permettent de parvenir au revenu imposable (« *steuerbares Einkommen* »)¹⁰²⁶.
- 408 Sont ainsi distingués le revenu brut, le revenu net et le revenu imposable¹⁰²⁷. Du revenu brut (qui correspond au total de tous les revenus imposables) doivent être défalquées les déductions organiques et générales afin d'obtenir le revenu net. Enfin, le revenu imposable est obtenu après la défalcation des déductions sociales.

3. Quelques revenus exonérés

a. Remarques générales

- 409 Par dérogation à la théorie de l'accroissement net du patrimoine, plusieurs revenus sont exonérés en vertu des articles 24 LIFD et 7 al. 4 LHID. Parmi les justifications de ces exonérations, on trouve notamment des raisons de systématique fiscale, de praticabilité et encore des raisons sociales ou d'équité¹⁰²⁸.

¹⁰²⁴ CR LIFD-NOËL, N. 1 ad art. 25.

¹⁰²⁵ Dans le même sens, cf. art. 9 al. 1 LHID. Certains cantons utilisent toutefois une autre définition du revenu net (cf. CSI, Impôt sur le revenu, p. 45). Du reste, les revenus imposables au sens de l'art. 25 LIFD ne sauraient être confondus avec le revenu imposable obtenu par la défalcation des déductions organiques, générales et sociales.

¹⁰²⁶ MEIER-MAZZUCATO, *Steuern*, p. 162 ; CR LIFD-NOËL, N. 6 ad art. 25 ; CSI, Impôt sur le revenu, p. 45.

¹⁰²⁷ Cf. Circulaire AFC 30/2010, nbp 2 ad p. 19.

¹⁰²⁸ OBRIST, *Droit fiscal suisse*, p. 133.

Le législateur suisse s'est efforcé de respecter le principe de la concordance ou de la correspondance (« *Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip* »), d'après lequel les revenus exonérés ne font en principe pas l'objet d'une déduction correspondante auprès du débiteur alors que, corollairement, une prestation est en principe déductible pour le débiteur parce qu'elle est imposée auprès de son bénéficiaire¹⁰²⁹. 410

b. Dévolutions liées à une succession ou à la liquidation d'un régime matrimonial

Le législateur suisse a expressément exclu de l'impôt sur le revenu les dévolutions de fortune découlant d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial en vertu des art. 24 let. a LIFD et 7 al. 4 let. c LHID. Concernant les dévolutions successorales et les donations, ces articles permettent d'empêcher une double imposition ; ces causes d'accroissement du patrimoine étant déjà soumises à un impôt sur les successions et sur les donations dans la plupart des cantons¹⁰³⁰. Néanmoins, les rentes viagères¹⁰³¹ sont imposées à hauteur de 40 % en vertu de l'art. 22 al. 3 LIFD¹⁰³². 411

L'exonération des revenus provenant de la liquidation d'un régime matrimonial respecte quant à elle la logique du régime de l'imposition commune¹⁰³³. Dès lors que le couple marié en tant que tel constitue une entité économique, il n'y a pas lieu d'imposer les flux financiers entre les époux, y compris lors de la liquidation du régime matrimonial et indépendamment du régime choisi par les époux¹⁰³⁴. 412

¹⁰²⁹ Arrêt TF 2C_436/2010 du 16 septembre 2010, consid. 5.2.1.

¹⁰³⁰ OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 246 ss ad § 7 ; CR LIFD-NOËL, N. 8 ad art. 24.

¹⁰³¹ Sur la notion de rente viagère et sur la distinction avec la rente certaine, cf. not. arrêt TF 2C_522/2009 du 17 mars 2010, consid. 3.2.

¹⁰³² LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 7 ad art. 24 LIFD. Cette imposition particulière des rentes viagères a par ailleurs fait l'objet du seul arrêt dans lequel le Tribunal fédéral a reconnu une imposition confiscatoire (cf. arrêt TF P.1704/1984 du 10 mai 1985, in : ASA 56 p. 439 ss).

¹⁰³³ LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 18 ad art. 24 ; REICH, *Steuerrecht*, N. 230 ad § 13.

¹⁰³⁴ LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 18 ad art. 24.

c. Subsidies provenant de fonds publics ou privés

- 413 Les articles 24 let. d et 7 al. 4 let. f LHID prévoient l'exonération des subsides provenant de fonds publics et privés qui sont versés en faveur de personnes nécessiteuses¹⁰³⁵ et qui leur permettent d'éviter une situation d'indigence ou de besoin¹⁰³⁶. Afin que le subside soit exonéré, trois conditions doivent être réalisées : le bénéficiaire doit se trouver dans une situation de gêne (« *Bedürftigkeit* »), la prestation doit être effectuée dans le but de lui venir en aide (« *Unterstützung* ») et, enfin, le versement doit avoir un caractère désintéressé et non onéreux (« *Unentgeltlichkeit* ») ou, autrement dit, il ne doit pas y avoir de contre-prestation¹⁰³⁷.
- 414 Afin d'éviter que ce régime ne crée une inégalité de traitement entre le bénéficiaire d'un subside et le travailleur indigent, la notion de subside doit être interprétée restrictivement selon une partie de la doctrine¹⁰³⁸. Le Tribunal fédéral a néanmoins assoupli la condition de l'indigence lors d'un récent revirement de jurisprudence : alors qu'il autorisait initialement les autorités cantonales à mesurer l'indigence à l'aune de la notion du minimum vital du droit des poursuites¹⁰³⁹, il a subséquemment modifié sa jurisprudence afin d'appréhender aujourd'hui la situation du bénéficiaire du subside à la lumière du revenu déterminant fixé par la loi fédérale sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI¹⁰⁴⁰ ; étant précisé que celui-ci est plus étendu¹⁰⁴¹. Pour être exonérés, les subsides ne doivent pas dépasser – lorsqu'ils sont augmentés des autres revenus du bénéficiaire – le revenu déterminant fixé par la loi sur les prestations complémentaires¹⁰⁴².
- 415 Nous estimons que cette exonération est difficilement compatible avec le principe de l'égalité de traitement et qu'elle constitue une source de discriminations à l'égard des autres contribuables se trouvant dans la même situation économique. Il serait à notre sens plus opportun d'inclure ces revenus dans l'assiette

¹⁰³⁵ OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 142.

¹⁰³⁶ REICH, *Steuerrecht*, N. 234 ad § 13 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 249 ad § 7.

¹⁰³⁷ ATF 137 II 328 consid. 4.3 p. 332.

¹⁰³⁸ Cf. not. OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 250 ad § 7.

¹⁰³⁹ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 4d p. 190.

¹⁰⁴⁰ ATF 137 II 328 consid. 5.2 p. 335 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 72 ad art. 24 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 250 ad § 7.

¹⁰⁴¹ ATF 137 II 328 consid. 5.2 p. 335 *in fine*.

¹⁰⁴² ATF 137 II 328 consid. 5.2 p. 335 ; CR LIFD-NOËL, N. 27 ad art. 24.

de l'impôt¹⁰⁴³ et de tenir compte de l'indigence de tous les contribuables par le biais des déductions générales et sociales¹⁰⁴⁴.

d. Prestations versées en raison du droit de la famille

Les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille – à l'exception des prestations énumérées ci-après¹⁰⁴⁵ – sont exonérées sur le plan fédéral ainsi que sur le plan cantonal¹⁰⁴⁶. Ce système juridique est justifié par des raisons de systématique, dans la mesure où les prestations qui tombent sous le coup de ces articles ne sont corollairement pas déductibles du côté du débiteur¹⁰⁴⁷. 416

Sont principalement exonérées les contributions d'entretien versées à des enfants majeurs en formation¹⁰⁴⁸, celles-ci n'étant pas déductibles auprès du parent débirentier. Cette situation demeure hautement problématique sous l'angle du principe de l'imposition selon la capacité contributive¹⁰⁴⁹. L'éventuelle contribution que fournirait un enfant majeur à ses parents pour son entretien lorsqu'il vit en ménage avec eux est également exonérée¹⁰⁵⁰. Enfin, sont visés par l'exonération les aliments versés aux parents en ligne directe ascendante et descendante au sens de l'art. 328 al. 1 CC¹⁰⁵¹. Il importe peu de savoir si ces contributions sont exécutées sous la forme de paiements récurrents ou par un versement unique¹⁰⁵². 417

A contrario, ne sont pas exonérées la pension alimentaire reçue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait ainsi que les contributions alimentaires obtenues par un parent pour un enfant sur lequel il a 418

¹⁰⁴³ Cf. *infra*, N. 1051 ss.

¹⁰⁴⁴ Cf. *infra*, N. 1193 ss.

¹⁰⁴⁵ Cf. *infra*, N. 418.

¹⁰⁴⁶ Art. 24 let. e LIFD et 7 al. 4 let. g LHID.

¹⁰⁴⁷ Art. 33 al. 1 let. c, 2^e partie, LIFD et 9 al. 2 let. c, 2^e partie, LHID ; CR LIFD-JAQUES, N. 30 ad art. 24 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 39 ad art. 24 ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 140.

¹⁰⁴⁸ Cf. art. 277 al. 2 CC ; CR LIFD-JAQUES, N. 33 ad art. 24.

¹⁰⁴⁹ Cf. *infra*, N. 1399 ss.

¹⁰⁵⁰ Cf. art. 323 al. 2 CC ; CR LIFD-JAQUES, N. 35 ad art. 24 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 41 ad art. 9 et N. 34 ad art. 33.

¹⁰⁵¹ OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 251 ad § 7 ; REICH, *Steuerrecht*, N. 237 ad § 13.

¹⁰⁵² LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 40 ad art. 24 et réf. citée.

l'autorité parentale¹⁰⁵³. Corollairement, le versement de ces prestations permet au débiteur de faire valoir une déduction générale du même montant¹⁰⁵⁴.

e. Revenus perçus en vertu de la LPC

- 419 Sont également exonérés les revenus perçus en vertu de loi fédérale du 6 octobre 2006 sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI (ci-après : LPC)¹⁰⁵⁵. Ces prestations sont octroyées pour assurer la couverture des besoins vitaux des bénéficiaires lorsque les rentes AVS et AI ne suffisent pas¹⁰⁵⁶. Elles sont exonérées pour des raisons sociales¹⁰⁵⁷ ; l'exonération ayant pour but de ne pas retirer aux personnes de condition économique modeste l'aide qui a été auparavant fournie dans le but de leur assurer une existence digne¹⁰⁵⁸.
- 420 Cette exonération est, à l'instar de celle visant les subsides, critiquée par la doctrine qui y voit une inégalité de traitement eu égard aux autres prestations sociales qui sont généralement imposées¹⁰⁵⁹. Le Tribunal fédéral s'est interdit – à juste titre – d'exonérer les autres prestations sociales en raison du caractère exhaustif des revenus exonérés de l'art. 7 al. 4 LHID et du fait qu'il est tenu d'appliquer les lois fédérales en vertu de l'art. 190 Cst. féd.¹⁰⁶⁰.

4. Rémunérations intraconjugales et compensation des pertes

- 421 L'imposition commune impliquant une taxation unique du couple marié, la répartition subséquente des revenus au sein du couple n'a, en théorie, pas de grande incidence fiscale. Aussi, les prestations entre époux ne constituent pas un revenu imposable¹⁰⁶¹. Ce système a l'avantage de provoquer la suppression

¹⁰⁵³ Art. 24 let. e, 2^e partie, LIFD et art. 7 al. 4 let. g, 2^e partie, LHID ; CR LIFD-JAQUES, N. 32 ad art. 24 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 42 ss ad art. 24 et N. 53 ss et 63 ad art. 23.

¹⁰⁵⁴ Art. 33 al. 1 let. c LIFD et 9 al. 2 let. c LHID.

¹⁰⁵⁵ RS 831.30.

¹⁰⁵⁶ GNAEGI, *Histoire et structure*, p. 72 s.

¹⁰⁵⁷ OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 142.

¹⁰⁵⁸ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 2b/cc p. 187.

¹⁰⁵⁹ LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 52 ad art. 24 ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 142 *in fine* ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 98 s. ad art. 24.

¹⁰⁶⁰ Arrêt TF 2C_245/2010 du 25 janvier 2011, in : RDAF 2012 II 1, consid. 2.3 ss p. 4 s.

¹⁰⁶¹ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 64 ; CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 20 ; REICH, *Steuerrecht*, N. 9 ad § 12.

des barrières fiscales (« *Aufhebung der steuerrechtlichen Schranken* ») pour les couples imposés en commun¹⁰⁶². Dans le même ordre d'idée, il n'est pas nécessaire de déterminer la proportion du revenu que chacun des époux dépense¹⁰⁶³. Enfin, une perte déductible¹⁰⁶⁴ subie par l'un des époux peut être imputée sur le revenu de l'autre conjoint¹⁰⁶⁵.

Ainsi, les indemnités prévues aux articles 164 et 165 CC, qui sont attribuées à l'époux qui voue ses soins au ménage ou aux enfants ou qui soutient l'autre époux dans sa profession, ou encore les rémunérations entre les époux de nature contractuelle sont généralement sans incidence fiscale¹⁰⁶⁶. La déduction pour double activité lucrative déroge toutefois à la règle, en ce sens qu'elle peut être octroyée lorsque l'un des conjoints fournit un travail important pour seconder l'autre dans sa profession, son commerce ou son entreprise ou lorsque les conjoints exercent une activité lucrative indépendante commune¹⁰⁶⁷. 422

5. Déductions pertinentes

a. Remarques générales

i. Démarche

L'idée de la présente section est de fournir un aperçu du régime fiscal fédéral et des solutions fiscales aménagées par les cantons. Il s'agit en particulier de mettre en exergue les différentes approches poursuivies par les législateurs suisses, et parfois de les commenter. 423

Seules les déductions pertinentes pour la présente étude seront examinées. En marge des déductions usuellement analysées dans le contexte de l'imposition des familles, telles que la déduction générale pour double activité lucrative des 424

¹⁰⁶² CR LIFD-JAQUES, N. 4 ad art. 9 ; REICH, *Steuerrecht*, N. 9 ad § 12.

¹⁰⁶³ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 64 ; REICH, *Steuerrecht*, N. 9 ad § 12.

¹⁰⁶⁴ Cf. art. 27 al. 2 let. b LIFD et 10 al. 1 let. c LHID.

¹⁰⁶⁵ Arrêt TF 2C_101/2008 du 18 juin 2008, in : RDAF 2008 II 505, consid. 2.1 p. 507 s. et réf. citées ; CR LIFD-JAQUES, N. 4 *in fine* ad art. 9.

¹⁰⁶⁶ AESCHBACH, *Die Besteuerung der Familie*, p. 22 ; LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 704.

¹⁰⁶⁷ Cf. art. 33 al. 2 LIFD ; CR LIFD-JAQUES, N. 106 ad art. 33.

époux¹⁰⁶⁸ ou la déduction sociale pour enfant¹⁰⁶⁹, plusieurs déductions cantonales particulières seront aussi présentées et commentées. Un examen des déductions pour les contribuables modestes¹⁰⁷⁰ et pour le logement¹⁰⁷¹ nous permettra notamment de tirer quelques enseignements.

- 425 À plusieurs endroits, nous retranscrivons les montants déductibles au sens des législations cantonales. Sauf indication contraire, ces montants ne tiennent pas compte de l'indexation éventuelle des déductions forfaitaires¹⁰⁷². Dans le même sens, lorsque les différences fiscales entre les catégories de contribuables seront calculées, il ne sera pas tenu compte des coefficients cantonaux et communaux¹⁰⁷³.

ii. Typologie des déductions

- 426 Le droit fiscal suisse distingue les déductions fiscales en trois catégories : les déductions organiques, les déductions générales (ou anorganiques) et les déductions sociales.
- 427 Premièrement, les articles 26 à 31 LIFD et l'art. 9 al. 1 LHID énumèrent les déductions organiques qui permettent aux contribuables de défalquer, sur le revenu brut acquis, les frais d'acquisition du revenu (« *Gewinnungskosten* »). Il faut dès lors la présence d'un lien de causalité direct entre lesdits frais et le revenu ; ou, en d'autres termes, que les dépenses soient nécessaires à l'acquisition du revenu ou au maintien de celui-ci¹⁰⁷⁴. La jurisprudence fédérale se révèle relativement conciliante quant à l'admission de la déductibilité des frais d'acquisition du revenu, et la déductibilité des dépenses est accordée si celles-ci, d'après l'expérience, peuvent économiquement être considérées comme nécessaires pour l'obtention du revenu et si on ne peut exiger du contribuable qu'il y renonce¹⁰⁷⁵. Du point de vue de la systématique, la loi distingue les déductions

¹⁰⁶⁸ Cf. *infra*, N. 449 ss.

¹⁰⁶⁹ Cf. *infra*, N. 486 ss.

¹⁰⁷⁰ Cf. *infra*, N. 545 ss.

¹⁰⁷¹ Cf. *infra*, N. 560 ss.

¹⁰⁷² Cf. par exemple : art. 42a RALF/VS.

¹⁰⁷³ Pour lesdits coefficients, cf. en particulier CSI, Taux et coefficients d'impôts, p. 5 ss.

¹⁰⁷⁴ CR LIFD-NOËL, N. 10 ad art. 25 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 6 ad art. 25 ; cf. CSI, Impôt sur le revenu, p. 46.

¹⁰⁷⁵ ATF 124 II 29, RDAF 1999 II 113 consid. 2d p. 116 et réf. citées.

pour activité lucrative dépendante¹⁰⁷⁶ des déductions pour activité lucrative indépendante¹⁰⁷⁷.

Deuxièmement, les déductions générales des articles 33 LIFD et 9 al. 2 LHID poursuivent des objectifs de politique sociale¹⁰⁷⁸ et ont pour but de tenir compte de la situation économique des contribuables. Elles sont généralement – mais pas obligatoirement – empreintes de schématisme. D’après le Tribunal fédéral, une déduction générale doit en général être plafonnée à un montant déterminé¹⁰⁷⁹. La plupart des déductions générales supposent que le contribuable effectue des dépenses correspondantes¹⁰⁸⁰ et il appartient dès lors à celui-ci de les prouver¹⁰⁸¹. 428

Troisièmement, les déductions sociales permettent de porter un intérêt particulier à la situation personnelle et familiale des contribuables, en tenant compte notamment des personnes qu’ils entretiennent. Les déductions sociales aménagées par l’art. 35 LIFD et par les lois cantonales¹⁰⁸² permettent de déterminer la capacité économique subjective du contribuable¹⁰⁸³. Elles sont destinées à couvrir des dépenses nombreuses et variées qu’il est opportun, sous l’angle de la praticabilité de l’imposition, d’appréhender globalement et schématiquement¹⁰⁸⁴. Ces déductions ne tiennent ainsi pas compte des dépenses effectives mais appréhendent au contraire la situation personnelle du contribuable et l’influence de celle-ci sur sa capacité contributive¹⁰⁸⁵. Le contribuable doit ainsi uniquement prouver l’existence d’une situation personnelle particulière ; relative par exemple à son état civil ou à la présence d’enfants¹⁰⁸⁶. C’est sur ce point 429

¹⁰⁷⁶ Art. 26 LIFD et 9 al. 1 LHID.

¹⁰⁷⁷ Art. 27 ss LIFD et 10 LHID.

¹⁰⁷⁸ Pour cette raison, on parle parfois de « déductions politico-sociales » (cf. CR LIFD-NOËL, N. 1 ad art. 33).

¹⁰⁷⁹ Arrêt TF 2C_162/2010 du 21 juillet 2010, consid. 6.3 et réf. citées.

¹⁰⁸⁰ CR LIFD-NOËL, N. 1 ad art. 33.

¹⁰⁸¹ Seule la déduction pour double activité lucrative des époux fait exception à cette règle (cf. art. 33 al. 2 LIFD et 9 al. 1 let. k LHID).

¹⁰⁸² Cf. art. 1 al. 3 et art. 9 al. 4 LHID.

¹⁰⁸³ LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 1 ad art. 35 ; Rapport d’experts de 1998, p. 20 s. La capacité économique subjective s’oppose à la capacité économique objective, en ce sens que la capacité économique objective fait abstraction de la situation personnelle et familiale du contribuable, étant obtenue par la seule défalcation des déductions organiques (RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 2 ad art. 35 ; Message dégrèvement des familles, p. 4252 s.).

¹⁰⁸⁴ LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 2 ad art. 35 ;

¹⁰⁸⁵ CR LIFD-JAQUES, N. 3 ad art. 35.

¹⁰⁸⁶ CSI, Impôt sur le revenu, p. 45.

que les déductions sociales se différencient principalement des déductions générales¹⁰⁸⁷. Comme nous le verrons¹⁰⁸⁸, ces déductions peuvent largement concourir à l'exonération du minimum vital des contribuables¹⁰⁸⁹.

iii. Catégorisation parfois problématique

(1) Constats

- 430 La distinction entre les déductions générales et les déductions sociales peut se révéler délicate¹⁰⁹⁰. Celle-ci est pourtant cruciale, dans la mesure où les déductions générales sont énumérées exhaustivement dans la LHID et que les déductions sociales ne sont pas harmonisées. À l'instar de l'exemple fribourgeois fourni ci-après, le législateur peut ainsi être tenté de déguiser une déduction générale en déduction sociale afin de faire valoir son autonomie législative.
- 431 Aussi, il sied de se méfier parfois des qualifications opérées au sein des lois fiscales cantonales. À titre d'illustration, la loi fiscale valaisanne énumère les déductions sociales sous le titre de « montants exonérés » (respectivement « *Steuerfreie Beträge* »)¹⁰⁹¹. Cette imprécision est d'autant plus malheureuse que la confusion entre déductions sociales et montants exonérés n'est pas sans incidence eu égard au caractère exhaustif des montants exonérés prévus à l'art. 7 al. 4 LHID.

(2) Exemple fribourgeois

- 432 Une singularité peut être décelée dans le contexte du traitement fiscal des proches aidants dans le canton de Fribourg¹⁰⁹². À titre liminaire, il sied de relever que le canton de Fribourg alloue une indemnité forfaitaire de CHF 25 par

¹⁰⁸⁷ CR LIFD-NOËL, N. 1 ad art. 33 ; Komm. StHG-REICH/VON AH/BRAWAND, N. 63 ad art. 9.

¹⁰⁸⁸ Cf. not. *infra*, N. 1241 ss.

¹⁰⁸⁹ LÜTHI DRÜCK, *Teilsplitting*, p. 417 ; PICENONI, *Besteuerung der Familie*, p. 48.

¹⁰⁹⁰ OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 257 *in fine* ad § 7 ; Komm. StHG-REICH/VON AH/BRAWAND, N. 64 ad art. 9.

¹⁰⁹¹ Cf. art. 31 LI/VS.

¹⁰⁹² Sur cette réglementation cantonale, cf. BORNICK, *Les proches aidants et le droit fiscal suisse*, p. 191 ss.

jour¹⁰⁹³ aux parents et aux proches qui apportent une aide régulière, importante et durable à une personne impotente pour lui permettre de vivre à domicile¹⁰⁹⁴. D'après l'art. 36 al. 1 let. j LICD/FR, est déduit du revenu net au titre de déduction sociale « le montant effectivement reçu à titre d'indemnités forfaitaires en matière d'aide et de soins à domicile, au maximum 9000 francs par an ».

L'exonération de l'intégralité de l'allocation n'a pas été adoptée sans faire l'objet de débats au sein du gouvernement fribourgeois. Malgré une volonté certaine des autorités fribourgeoises de prendre en compte la situation des proches aidants, celles-ci étaient aussi confrontées aux limites imposées par la LHID. Dans ce sens, d'après le Conseil d'État fribourgeois, l'indemnité octroyée aux proches aidants doit être considérée comme un revenu accessoire et, partant, être imposée¹⁰⁹⁵. Dès lors, la loi fribourgeoise prévoyait à l'origine qu'une partie de l'allocation pouvait être déductible jusqu'à concurrence de CHF 3'600 par année au titre de frais d'acquisition du revenu¹⁰⁹⁶. 433

Afin d'éluder la restriction imposée par la LHID, le gouvernement fribourgeois a finalement conçu la prise en compte fiscale de l'allocation pour proches aidants au titre de déduction sociale. Cette solution, « un peu limite » d'après les dires mêmes d'un conseiller d'État¹⁰⁹⁷, s'apparente en effet à un tour de passe-passe juridique. Avant de s'y rallier, le Conseil d'État affirmait à juste titre qu'« une telle solution serait toutefois discutable à plus d'un titre » et reconnaissait que cette déduction pouvait difficilement être qualifiée de « déduction sociale »¹⁰⁹⁸. Sous l'angle de l'art. 7 al. 4 LHID, respectivement du principe de la primauté du droit fédéral¹⁰⁹⁹, cette « déduction » s'apparente en effet plutôt à une exonération. 434

¹⁰⁹³ Art. 1 de l'ordonnance fribourgeoise du 14 octobre 2008 fixant le montant de l'indemnité forfaitaire en matière d'aide et de soins à domicile (RS/FR 823.12).

¹⁰⁹⁴ Art. 4 de la loi du 8 septembre 2005 sur l'aide et les soins à domicile (LASD/FR, RS/FR 823.1).

¹⁰⁹⁵ BO/FR Mars 2013, p. 375.

¹⁰⁹⁶ BO/FR Mars 2013, p. 375. Cette solution impliquait que 77 % des bénéficiaires de l'allocation demeuraient imposés sur une partie de l'allocation.

¹⁰⁹⁷ Reportage de « La Télé » du 15 décembre 2015, disponible à : <https://latele.ch/emissions/lactu/l-actu-du-15-12-15-18h00?s=3> (consulté le 10 décembre 2020).

¹⁰⁹⁸ Message du Conseil d'État fribourgeois, p. 2.

¹⁰⁹⁹ Cf. art. 49 al. 1 Cst. féd.

b. Déductions générales

i. Pensions alimentaires et contributions d'entretien

(1) Remarques générales

- 435 La pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale sont imposées auprès du bénéficiaire¹¹⁰⁰ et peuvent corollairement être déduites par le débiteur¹¹⁰¹. Avant l'entrée en vigueur de la LHID, cette déduction était déjà accordée dans plusieurs cantons, en particulier en Suisse occidentale¹¹⁰².
- 436 La déductibilité des aliments (pensions alimentaires et contributions d'entretien) représente l'exception par rapport aux prestations versées en exécution d'une obligation du droit de la famille¹¹⁰³ et déroge au principe énoncé à l'art. 34 let. a LIFD¹¹⁰⁴. D'après le Conseil fédéral, « cette règle, qui répond à un souhait unanimement exprimé, se concilie beaucoup mieux avec le principe de la capacité économique que la norme inverse » qui était alors en vigueur et

¹¹⁰⁰ Art. 24 let. e, 2^e partie, LIFD et art. 7 al. 4 let. g, 2^e partie, LHID.

¹¹⁰¹ Art. 33 al. 1 let. c LIFD et 9 al. 2 let. c LHID.

¹¹⁰² KOLLER, *Die Besteuerung von Unterhaltsleistungen*, p. 291. Des différences cantonales naissait alors la problématique de la double imposition, lorsque le débirentier était imposé dans un canton qui n'octroyait pas de déduction pour les contributions d'entretien alors que le crédirentier était imposé sur celles-ci. Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a effectué un revirement de jurisprudence en 1992, en s'écarter de la condition de l'identité des sujets fiscaux et en reconnaissant une double imposition dans ce contexte (comparer : ATF 90 I 293 consid. 2 p. 295 ss avec ATF 118 Ia 277 consid. 2 p. 279 ss et ATF 121 I 75 consid. 2 p. 76 ss ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 117 ; JAKUES, *De divers aspects*, p. 332 s.). Le Tribunal fédéral a aussi jugé que l'interdiction de la double imposition virtuelle contraignait le canton de domicile du débirentier à admettre la déductibilité des contributions d'entretien quand bien même le crédirentier n'était pas imposé sur celles-ci dans un autre canton (ATF 121 I 150 consid. 1c p. 152 ss ; cf. JAKUES, *De divers aspects*, p. 333).

¹¹⁰³ ATF 125 II 183, ASA 68 p. 715, consid. 6f p. 722 s. et réf. citées ; arrêt TF 2C_436/2010 du 16 septembre 2010, consid. 5.2 ; CR LIFD-NOËL, N. 23 *in fine* ad art. 23 ; JAKUES, *De divers aspects*, p. 331.

¹¹⁰⁴ CR LIFD-NOËL, N. 5 ad art. 34.

qui prévoyait la non-déductibilité des aliments auprès du débiteur et l'exonération auprès du bénéficiaire¹¹⁰⁵. Le régime actuel s'accorde en effet davantage avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive sur ce point¹¹⁰⁶.

Sur le plan fédéral, dans la mesure où le débiteur peut déduire ses prestations de son revenu, il se justifie dès lors de ne pas lui accorder le barème parental (art. 36 al. 2^{bis} LIFD), respectivement d'accorder celui-ci au parent qui est imposé sur les aliments perçus¹¹⁰⁷. Seuls les aliments qui ont effectivement été acquittés peuvent donner lieu à une déduction correspondante¹¹⁰⁸ et, corollairement, sont imposables auprès de leur destinataire¹¹⁰⁹. Le débirentier qui consent à des dépenses d'entretien supplémentaires, dans le cadre de son droit de visite par exemple, ne bénéficiera d'aucun allègement fiscal correspondant sur la base de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD¹¹¹⁰. 437

(2) Fondements juridiques

(a) Jurisprudence restrictive

Seules les contributions d'entretien dues sur la base du droit de la famille étant déductibles, à l'exclusion des contributions versées volontairement (« *freiwillig erbrachte Alimente* »)¹¹¹¹, il s'agit en particulier de se demander dans quelle mesure les prestations doivent impérativement reposer sur un jugement ou sur une convention ratifiée par l'autorité de protection de l'enfant ou par le juge¹¹¹². Alors que la doctrine est divisée quant à la reconnaissance juridique de contributions d'entretien qui ne reposent pas sur de tels actes juridiques 438

¹¹⁰⁵ Message harmonisation fiscale, p. 174 ; JAKES, *De divers aspects*, p. 331 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 51 ad art. 23.

¹¹⁰⁶ CR LIFD-JAKES, N. 24 ad art. 33.

¹¹⁰⁷ Arrêt TF du 12 janvier 1999, in : StE 1999 B 29.3 N. 15 ; cf. OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 321 ad § 7. Cette solution se révèle néanmoins particulièrement désavantageuse pour le parent divorcé en fin de période fiscale, celui-ci ne pouvant dès lors déduire que les pensions alimentaires mensuelles versées en fin d'année et étant simultanément imposé d'après le barème ordinaire (CR LIFD-JAKES, N. 28 ad art. 33). Afin de mieux tenir compte des charges d'entretien de ce dernier, peut-être se justifierait-il de déroger ici au principe de la date d'effet (cf. *infra*, N. 484 s.).

¹¹⁰⁸ Arrêt TF 2C_436/2010 du 16 septembre 2010, consid. 5.2.

¹¹⁰⁹ Cf. art. 23 let. f LIFD ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 70 ad art. 23 LIFD ; arrêts TF 2C_585/2014 et 2C_586/2014 du 13 février 2015, consid. 5.1.

¹¹¹⁰ ATF 133 II 305 consid. 6.9 p. 313 ; JAKES, *De divers aspects*, p. 345 et réf. citées.

¹¹¹¹ LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 44 as art. 33.

¹¹¹² JAKES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 240 ss.

contraignants¹¹¹³, le Tribunal fédéral ne s'est pas encore clairement prononcé sur cette question¹¹¹⁴.

439 Dans un arrêt du 1^{er} septembre 2006, le Tribunal fédéral a admis le recours d'un contribuable vivant en concubinage et versant des contributions d'entretien qui reposaient sur un contrat écrit, sans que celui-ci ait toutefois été d'emblée ratifié par l'autorité tutélaire¹¹¹⁵. Dans ce contexte, la ratification ultérieure de la convention a eu pour effet de légitimer les prestations sous l'angle du droit de la famille, de manière rétroactive dès la conclusion de la convention¹¹¹⁶. Le Tribunal fédéral a alors évoqué la situation des contributions d'entretien qui ne reposeraient pas sur une convention ratifiée et a laissé la question ouverte¹¹¹⁷. Dans un autre jugement concernant des concubins ayant conclu deux conventions successives, il a jugé que celles-ci ne rendaient pas obligatoire le versement de contributions d'entretien pour la période litigieuse et a rejeté le recours du contribuable. Tandis que la première convention ne déterminait pas le montant exact qui était dû au titre de contributions d'entretien, la seconde convention ne pouvait constituer une reprise de la première convention d'après le Tribunal fédéral. À nouveau, celui-ci a laissé ouverte la question de la déductibilité des contributions d'entretien ne reposant ni sur une convention ratifiée ni sur un jugement¹¹¹⁸. Dans une dernière affaire, le contribuable n'a pas été en mesure de démontrer le versement des contributions d'entretien et la convention parentale signée et ratifiée est demeurée inefficace quant à la déductibilité des contributions d'entretien¹¹¹⁹.

440 En somme, le Tribunal fédéral n'a pas encore fourni de réponse tranchée pour la situation des contributions d'entretien qui ne reposent ni sur une convention ratifiée ni sur un jugement. À l'inverse, l'existence d'une convention ratifiée ou d'un jugement ne suffit pas à admettre la déductibilité des contributions d'entretien. En effet, encore faut-il que celles-ci aient été effectivement versées¹¹²⁰

¹¹¹³ CASANOVA, *Recht und Unrecht*, p. 203 ; CR LIFD-JAQUES, N. 26 ad art. 33.

¹¹¹⁴ CASANOVA, *Recht und Unrecht*, p. 203 ; JAQUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 240 ss.

¹¹¹⁵ Arrêt TF 2A.37/2006 du 1^{er} septembre 2006, in : RDAF 2007 II 137 et ASA 78 p. 296 ss.

¹¹¹⁶ Arrêt TF 2A.37/2006 du 1^{er} septembre 2006, in : RDAF 2007 II 137, consid. 3.4 p. 138.

¹¹¹⁷ Arrêt TF 2A.37/2006 du 1^{er} septembre 2006, in : RDAF 2007 II 137, consid. 3.3 p. 138.

¹¹¹⁸ Arrêt 2C_242/2010 du 30 juin 2010, consid. 2.3 ; JAQUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 241 s.

¹¹¹⁹ Arrêt TF 2C_436/2010 du 16 septembre 2010, consid. 5.2.

¹¹²⁰ Arrêt TF 2C_585/2014 du 13 février 2015, consid. 5.1 et réf. citées ; CR LIFD-JAQUES, N. 27 ad art. 33.

et que la convention soit contraignante pour les parents avec notamment une mention chiffrée des contributions d'entretien¹¹²¹.

(b) Discussion

Deux justifications principales peuvent légitimer cette approche restrictive. En premier lieu, à la lumière du droit civil et alors que l'art. 33 al. 1 let. c LIFD prévoit que les contributions d'entretien doivent être dues en vertu du droit de la famille, l'art. 287 al. 1 et 3 CC prévoit quant à lui qu'une convention relative aux contributions d'entretien n'est contraignante qu'après avoir été approuvée par l'autorité de protection de l'enfant (ou par un juge si la convention est conclue dans une procédure judiciaire). La modification de la convention, notamment en présence de faits nouveaux, suit le même régime et les parents ne sauraient conclure valablement une nouvelle convention sans que celle-ci soit approuvée par les autorités précitées¹¹²². Il apparaît dans ce sens cohérent que le droit fiscal s'aligne sur les règles de droit civil. En second lieu, en lien avec le principe de la praticabilité de l'imposition, il est évidemment plus aisé pour les autorités fiscales d'assurer le respect du principe de la concordance en limitant leur appréciation aux conventions les plus formelles, à l'exclusion de toute prise en compte des autres éventuels accords entre les parents. En tout état de cause, les autorités fiscales doivent demeurer attentives au fait que les parents se mettent fréquemment d'accord pour modifier les contributions d'entretien à la suite de la conclusion de la convention¹¹²³.

441

¹¹²¹ CASANOVA, *Recht und Unrecht*, p. 203. Dans ce sens, mais dans le contexte de l'attribution des déductions sociales, cf. not. ATF 131 II 553 consid. 3.5 p. 557 s. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral s'en tient à la répartition de la garde des enfants fixée par le jugement de divorce et refuse de prendre en compte l'« arrangement à bien plaisir et à titre précaire entre les parents » duquel découlait une garde alternée.

¹¹²² Art. 286 CC. Toutefois, une partie de la doctrine recommande qu'une simple augmentation des contributions d'entretien fasse exception à cette exigence formelle (cf. arrêt du Tribunal cantonal zurichois du 18 août 2004, in : StE 2005, B 27.2, N. 28, consid. 3.1.2 et réf. citées ; Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 21c ad art. 33).

¹¹²³ Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 21c *in fine* ad art. 33 et réf. citées.

(3) Contributions d'entretien capitalisées

- 442 Le Tribunal fédéral a exclu que les prestations versées sous forme de capital – ou sous forme d'un capital par acomptes¹¹²⁴ – soient déductibles¹¹²⁵. Cette distinction fiscale peut apparaître surprenante, dans la mesure où les contributions d'entretien capitalisées conservent le même rôle économique que les contributions d'entretien versées sous forme de rentes¹¹²⁶. La jurisprudence fédérale résulte en particulier du fait que la LIFD ne résout aucunement les problèmes que soulèverait la possibilité de déduire des prestations en capital : la déduction du capital transféré pourrait conduire à un revenu imposable négatif et, dans la mesure où le contribuable ne peut pas reporter une telle perte¹¹²⁷, il ne pourrait pas déduire l'intégralité de la prestation quand bien même le créancier serait imposé intégralement durant la même période fiscale¹¹²⁸. Du côté du créancier d'une telle prestation capitalisée, l'imposition se révèle également hautement problématique dans la mesure où ce contribuable se verrait être lourdement imposé en raison de la progressivité de l'imposition durant l'année de perception de la prestation¹¹²⁹.
- 443 Le raisonnement poursuivi par le Tribunal fédéral dénote une nouvelle fois l'attachement de notre ordre juridique au principe de la concordance. Dans ce contexte, une importance certaine est accordée à la systématique de la loi et il est rappelé que la déductibilité des contributions d'entretien fait figure d'exception¹¹³⁰. En outre, une contribution d'entretien capitalisée doit attirer l'attention des autorités fiscales dans la mesure où elle peut constituer le remboursement non déductible d'une dette¹¹³¹ ou une donation déguisée. Enfin, les contributions d'entretien sont supposées couvrir les besoins courants du bénéficiaire et

¹¹²⁴ CR LIFD-JAQUES, N. 32 ad art. 33.

¹¹²⁵ ATF 125 II 183, ASA 68 p. 715 ss, consid. 6f p. 723 ; arrêts TF 2C_567/2016 et 2C_568/2016 du 10 août 2017, consid. 5.2 ; arrêt TF 2C_746/2016 du 31 mai 2016, consid. 4.1 ; CR LIFD-JAQUES, N. 31 s. ad art. 33 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 321 ad § 7.

¹¹²⁶ JAQUES, *De divers aspects*, p. 342 s.

¹¹²⁷ Dans le cadre des impôts directs sur le revenu, la loi prévoit uniquement le report des pertes liées à l'exercice d'une activité lucrative (art. 27 al. 2 let. b LIFD).

¹¹²⁸ ATF 125 II 183 consid. 5f p. 187 ; arrêts TF 2C_567/2016 et 2C_568/2016 du 10 août 2017, consid. 5.2.

¹¹²⁹ JAQUES, *De divers aspects*, p. 343 ; CPra Matrimonial-OBRIEST, *Aspects fiscaux*, N. 94.

¹¹³⁰ ATF 125 II 183 consid. 6f p. 189 s. ; arrêts TF 2C_567/2016 et 2C_568/2016 du 10 août 2017, consid. 5.2.

¹¹³¹ ATF 125 II 183 consid. 7a p. 190 ; arrêts TF 2C_567/2016 et 2C_568/2016 du 10 août 2017, consid. 5.2.

ne sauraient avoir pour effet une augmentation de sa fortune¹¹³² – même si elles devaient être utilisées ultérieurement à des fins d’entretien selon le Tribunal fédéral¹¹³³.

Sur le plan cantonal, le Tribunal fédéral a laissé la question ouverte à deux reprises¹¹³⁴. En 1999, il relevait que la plupart des cantons excluaient la déductibilité des contributions d’entretien capitalisées, à l’exception des cantons de Lucerne, de Bâle-Ville, de Bâle-Campagne et du Valais¹¹³⁵. Ces cantons se sont ralliés depuis lors à la solution fédérale, à l’exception du Valais¹¹³⁶ qui fait aujourd’hui figure de dernière exception¹¹³⁷. Afin de pallier le fort impact de la contribution d’entretien capitalisée sur le taux d’imposition, la législation fiscale valaisanne prévoit que l’impôt se calcule alors « au taux qui serait applicable si une prestation annuelle était servie en lieu et place de l’indemnité unique »¹¹³⁸. Si cette solution doit être saluée pour sa compatibilité avec le principe de l’imposition selon la capacité contributive, elle exige néanmoins des autorités valaisannes une charge administrative supplémentaire.

444

(4) Contributions d’entretien entre concubins

Contrairement aux dégrèvements fiscaux que sont la déduction sociale pour enfant et le barème parental, le régime d’attribution de la déduction pour les contributions d’entretien ne diffère ni en fonction du type de ménage concerné ni en fonction du type d’autorité parentale¹¹³⁹. L’octroi de cette déduction pour

445

¹¹³² Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 23a ad art. 23 ; arrêts TF 2C_567/2016 et 2C_568/2016 du 10 août 2017, consid. 5.2 *in fine* ; arrêts TF 2C_503/2015 et 2C_504/2015 du 31 mars 2016, consid. 3.1 et réf. citées.

¹¹³³ Arrêts TF 2C_567/2016 et 2C_568/2016 du 10 août 2017, consid. 5.2 *in fine*.

¹¹³⁴ ATF 125 II 183 consid. 6d p. 188 s. ; arrêts TF 2C_567/2016 et 2C_568/2016 du 10 août 2017, consid. 7.2.

¹¹³⁵ ATF 125 II 183 consid. 6e p. 189 et réf. citées. Dans le même sens : arrêt de la Commission fribourgeoise en matière d’impôt du 23 juin 1989, in : RDAF 1990 p. 467, consid. 3 p. 471 ss ; JAKUES, *De divers aspects*, p. 340 et réf. citées. Voir néanmoins, pour le canton de Lucerne : StE 1996 B. 27.2 N. 17, consid. 2d ; cf. JAKUES, *De divers aspects*, p. 342.

¹¹³⁶ Art. 19, let. e LF/VS : « [Les autres revenus imposables comprennent notamment] la pension alimentaire, versée sous forme de rente ou de prestation en capital, obtenue pour elle-même par la personne contribuable divorcée ou séparée judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d’entretien obtenues par l’un des parents pour les enfants sur lesquels il a l’autorité parentale. Les prestations en capital sont imposées selon l’article 33 alinéa I ».

¹¹³⁷ CSI, Impôt sur le revenu, ch. 3.11.2, p. 44 ; AFC, Feuille cantonale Valais, p. 6.

¹¹³⁸ Art. 33 al. 1 LF/VS.

¹¹³⁹ Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.3 ss, p. 31 ss.

des concubins suit ainsi les mêmes règles que pour les couples mariés¹¹⁴⁰. En particulier, le parent concubin versant des contributions d'entretien pour un enfant mineur peut les déduire en présence d'une autorité parentale conjointe¹¹⁴¹ ou en l'absence de celle-ci¹¹⁴², tandis que l'autre parent est imposé sur les contributions d'entretiens reçues¹¹⁴³.

- 446 Si cette solution apparaît incontestable sur le plan du principe de l'égalité de traitement, elle n'en demeurerait pas moins discutée avant que la jurisprudence fédérale ne tranche la question du traitement fiscal des contributions d'entretien entre concubins en l'absence d'autorité parentale conjointe. Ainsi, avant que la Circulaire AFC 30/2010¹¹⁴⁴ ne soit établie, le Tribunal fédéral laissait la question ouverte dans un premier temps, tout en relevant que l'art. 33 al. 1 let. c LIFD « ne prend pas en considération les circonstances du ménage, ce qui signifie qu'il n'est nullement déterminant de savoir si les parents vivent ou non en communauté »¹¹⁴⁵. C'est dans un arrêt de 2007 que le Tribunal fédéral a tranché définitivement que « l'introduction de l'autorité parentale conjointe n'a aucune influence » et que, en particulier, l'exercice de l'autorité parentale ne doit pas se confondre avec le fait pour un parent d'assurer l'entretien de l'enfant¹¹⁴⁶.

(5) Contributions d'entretien pour des enfants majeurs

- 447 D'après l'art. 277 al. 1 CC, l'obligation d'entretien des père et mère dure jusqu'à la majorité de l'enfant. Comme nous l'avons relevé¹¹⁴⁷, l'art. 277 al. 2 CC réserve toutefois la situation de l'enfant qui n'a pas encore de formation appropriée à sa majorité. Les parents doivent alors subvenir à l'entretien de l'enfant jusqu'à ce que celui-ci ait acquis une telle formation, dans la mesure où les circonstances le leur permettent et que la formation soit achevée dans des délais normaux. Sur le plan fiscal, le parent qui verse des contributions d'entretien ne

¹¹⁴⁰ Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.6 ss, p. 33 ss.

¹¹⁴¹ Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.8, p. 34.

¹¹⁴² Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.7, p. 33.

¹¹⁴³ Cf. ATF 133 II 305 consid. 6.7 p. 312.

¹¹⁴⁴ AFC, Circulaire n° 30 du 21 décembre 2010 sur l'imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), 2^e éd.

¹¹⁴⁵ Arrêt TF 2A.37/2006 du 1^{er} septembre 2006, in : RDAF 2007 II 134, consid. 3.2 p. 136.

¹¹⁴⁶ ATF 133 II 305 consid. 8.2 *in fine* p. 316 ; cf. CR LIFD-JAQUES, N. 26 ad art. 36.

¹¹⁴⁷ Cf. *supra*, N. 97 ss.

peut les déduire que jusqu'à la majorité par l'enfant¹¹⁴⁸. Ainsi, alors que les contributions d'entretien font figure d'exception en étant déductibles¹¹⁴⁹, ladite exception n'est pas étendue aux contributions versées à l'attention d'enfants majeurs. N'est enfin pas décisif le fait que la contribution soit versée directement à l'enfant majeur ou qu'elle soit adressée à l'autre parent¹¹⁵⁰.

Les tribunaux excluent la déductibilité de ces contributions d'entretien en raison de la lettre de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, cette disposition faisant expressément référence à l'autorité parentale¹¹⁵¹. Demeurant tenus d'appliquer la loi fédérale, nos tribunaux ont éludé toute remise en cause de la constitutionnalité du régime¹¹⁵². Alors que la doctrine suit très largement la jurisprudence fédérale sur l'interprétation du droit fédéral¹¹⁵³, il sied néanmoins de relever l'opinion dissidente de LAMPERT. Cet auteur, relevant que les projets de loi ne faisaient pas expressément référence à une telle distinction fiscale à l'égard de l'âge de l'enfant, soutient dès lors « qu'une interprétation bien comprise du texte légal autorise la déduction [des contributions d'entretien pour des enfants majeurs] »¹¹⁵⁴. Dans le même ordre d'idée, on pourrait aussi rappeler que l'abaissement de l'âge de la majorité est intervenu subséquentement, sans que les conséquences fiscales entrent réellement en considération¹¹⁵⁵. Pour autant, ces éléments ne suffisent pas, à notre sens, à renverser l'interprétation littérale de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD et, en conséquence, la pratique ne saurait être renversée sans une réforme législative.

448

¹¹⁴⁸ ATF 133 II 305 consid. 9.2 p. 320 ; ATF 130 II 509, RDAF 2005 II 234 consid. 6.1 p. 238 s. ; arrêt TF 2C_436/2010 du 16 septembre 2010, consid. 5.1.2.

¹¹⁴⁹ Art. 24 let. e LIFD. Sur le caractère exceptionnel de la déductibilité des contributions d'entretien, cf. not. arrêt TF 2A.541/2003 du 24 août 2004, in : RDAF 2005 II 234, consid. 4.1 et 6.1 p. 237 ss.

¹¹⁵⁰ BOSSHARD E./BOSSHARD H.-R./LÜDIN, *Sozialabzüge und Steuertarife*, p. 159 s. ; Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 29 ad art. 23 et N. 22 ad art. 24.

¹¹⁵¹ Arrêt TF 2C_905/2017 du 11 mars 2019, consid. 2.2 ; arrêt TF 2A.541/2003 du 24 août 2004, in : RDAF 2005 II 234, consid. 6.1 p. 238 s.

¹¹⁵² Cf. not. arrêt TF 2A.541/2003 du 24 août 2004, in : RDAF 2005 II 234, consid. 4.2 p. 237. La latitude de jugement de nos tribunaux est ainsi restreinte par l'art. 190 Cst. féd. dans le cadre du contrôle abstrait des normes cantonales, le législateur fédéral ayant harmonisé les principes (arrêt TF 2A.541/2003 du 24 août 2004, in : RDAF 2005 II 234, consid. 9.2 p. 242).

¹¹⁵³ Arrêt TF 2A.541/2003 du 24 août 2004, in : RDAF 2005 II 234, consid. 6.1 p. 238 s. et réf. citées.

¹¹⁵⁴ LAMPERT, *Prévoyance, famille, droit pénal*, p. 21 s.

¹¹⁵⁵ Message abaissement de l'âge de la majorité civile, p. 1093 ss *a contrario*.

ii. Déduction pour double activité lucrative

(1) Quelques considérations historiques

- 449 Les désavantages économiques et fiscaux que subissent les époux lorsque tous deux travaillent – par rapport aux couples mariés à un revenu mais aussi par rapport aux concubins à deux revenus – sont appréhendés depuis longtemps par une déduction spécifiquement octroyée aux couples mariés à deux revenus. Aussi, dès les années 1950 et alors que seuls quelques cantons recouraient au modèle du double barème, plusieurs cantons prévoyaient déjà une déduction pour les époux qui exerçaient chacun une activité lucrative.
- 450 Le Message du Conseil fédéral sur l'harmonisation des impôts directs fournissait en 1983 les exemples des cantons de Bâle-Ville, de Bâle-Campagne et de Vaud, qui connaissaient une déduction comparable à celle de l'actuel art. 33 al. 2 LIFD. En outre, il est également fait mention de la législation fribourgeoise en vigueur entre les années 1950 et 1972, ce canton prévoyant alors que le taux d'imposition se déterminait en fonction du revenu du conjoint le mieux rémunéré pour l'ensemble des revenus du couple¹¹⁵⁶.

(2) Dans la LIFD

(a) Régime

- 451 L'art. 33 al. 2 LIFD prévoit une déduction particulière pour les époux imposés en commun, pour autant que tous deux exercent une activité lucrative¹¹⁵⁷. D'après cette norme, 50 % du produit de l'activité lucrative la moins rémunérée sont déduits ; mais au moins CHF 8'100 et au plus CHF 13'400. En outre, la disposition prévoit que si l'un des époux fournit un travail important pour seconder son conjoint dans sa profession, son commerce ou son entreprise, la moitié du revenu global est attribuée à chacun des époux sauf répartition différente justifiée par les époux. Cette solution très schématique a été élaborée à des fins de praticabilité de l'imposition¹¹⁵⁸. Dans l'éventualité où les époux exercent uniquement une telle activité lucrative commune, cette schématisation a pour conséquence d'accorder au couple une déduction optimale correspondant au quart du revenu global des époux.

¹¹⁵⁶ Message harmonisation fiscale, p. 25.

¹¹⁵⁷ CR LIFD-JAQUES, N. 104 ad art. 33 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 88 ad art. 33 ;

¹¹⁵⁸ CR LIFD-JAQUES, N. 108 *ab initio* ad art. 33.

Cette déduction vise à prendre en compte les frais de ménage supplémentaires 452
 qui découlent du fait que chacun des conjoints exerce une activité lucrative, par
 comparaison aux couples mariés à un seul revenu qui bénéficient de « revenus
 cachés » (« *Schatteneinkommen* ») grâce aux activités ménagères du conjoint
 qui demeure au foyer¹¹⁵⁹. Elle permet également de combattre la progressivité
 de l'impôt induite par l'addition des revenus des couples mariés par comparai-
 son aux concubins à deux revenus¹¹⁶⁰. À ce titre, le rehaussement de la
 déduction par les mesures immédiates – qui prit effet au niveau fédéral au
 1^{er} janvier 2008 et qui fit passer le montant de la déduction de CHF 5'400 à un
 montant variable se situant entre CHF 7'000 et CHF 11'500 – visait directement
 à atténuer la discrimination fiscale dont sont victimes les couples mariés à deux
 revenus par rapport aux concubins¹¹⁶¹. Dans ce contexte toutefois, la déduction
 pour double activité lucrative demeure inefficace à l'égard des époux retrai-
 tés¹¹⁶².

La déduction pour double activité lucrative est la seule déduction générale au 453
 sein de la LIFD à ne pas correspondre à des dépenses réelles engagées par les
 contribuables¹¹⁶³. Dans la mesure où ce sont les seules conditions d'une im-
 position en commun et d'une double activité lucrative qui ouvrent le droit à la
 déduction, celle-ci s'apparente largement à une déduction sociale à notre sens.

(b) Calcul de la déduction

Le revenu déterminant de la déduction est le revenu brut réduit des déductions 454
 organiques d'une part, et des déductions générales prévues à l'art. 33 al. 1 let. d
 à f LIFD d'autre part¹¹⁶⁴. Si le revenu ainsi obtenu est inférieur à CHF 8'100,

¹¹⁵⁹ Rapport d'experts de 1998, p. 32 ; Message imposition équilibrée, p. 2183 ; Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 37 ad art. 33 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 89 ad art. 33 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 330 ad § 7 ; CPra Matrimonial-OBRIEST, *Aspects fiscaux*, N. 10 ; CR LIFD-JAQUES, N. 91 ad art. 33.

¹¹⁶⁰ Message harmonisation fiscale, p. 36 s. ; CSI, Imposition de la famille, ch. 4.2, p. 15 ; Mes-
 sage imposition équilibrée, p. 2183 ; CPra Matrimonial-OBRIEST, *Aspects fiscaux*, N. 10 ;
 Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 37 ad art. 33 ; CR LIFD-JAQUES, N. 91 ad
 art. 33.

¹¹⁶¹ Message mesures immédiates, p. 4260 et 4269.

¹¹⁶² Message imposition équilibrée, p. 2185 *ab initio*.

¹¹⁶³ CR LIFD-NOËL, N. 1 ad art. 33.

¹¹⁶⁴ Sur cette question, et notamment sur la différenciation du calcul du revenu déterminant pour
 les contribuables exerçant une activité lucrative dépendante ou indépendante, cf. not. Mes-
 sage mesures immédiates, p. 4280 ; CR LIFD-JAQUES, N. 107 ad art. 33.

seul le montant de ce revenu peut être déduit¹¹⁶⁵ ; s'il se situe entre CHF 8'100 et CHF 16'200, la déduction est égale à CHF 8'100 ; s'il est supérieur, la déduction correspond à la moitié du revenu, mais au plus à CHF 13'400¹¹⁶⁶. La déduction n'est pas réduite en cas d'activité lucrative exercée de manière temporaire ou à temps partiel¹¹⁶⁷. Elle n'est enfin pas accordée si le revenu déterminant se solde par une perte¹¹⁶⁸.

(3) Dans la LHID et les lois cantonales

- 455 L'art. 9 al. 2 let. k LHID s'aligne sur l'art. 33 al. 2 LIFD, en laissant toutefois aux cantons la liberté de plafonner le montant de la déduction. Dans ce cadre, les cantons peuvent notamment prévoir que la déduction s'apprécie en pourcents du second revenu du couple¹¹⁶⁹.
- 456 Cette déduction a été aménagée dans tous les cantons à l'exception du canton de Thurgovie¹¹⁷⁰. Ce canton ayant aménagé le modèle du splitting intégral, l'absence d'une déduction pour double activité lucrative pourrait – dans l'absolu – se justifier dans ce contexte¹¹⁷¹. Pour autant, cette approche ne se conforme pas selon nous à l'art. 9 al. 2 let. k LHID qui harmonise la déduction. Par ailleurs, le canton des Grisons a catégorisé cette déduction – eu égard à la systématique de la loi – au titre de déduction sociale¹¹⁷². Bien que cette catégorisation spéciale demeure sans conséquence, la qualification de la déduction ne se conforme guère au droit fédéral qui classe incontestablement la déduction pour double activité lucrative parmi les déductions générales¹¹⁷³.
- 457 La très grande majorité des cantons suisses a élaboré une déduction fixe. Alors que les cantons de Genève, Fribourg, Glaris, d'Appenzell Rhodes-Intérieures, Saint-Gall et Argovie l'ont fixée entre CHF 499 et CHF 600, les cantons de Zoug, Lucerne, Zurich et du Tessin accordent respectivement une déduction de

¹¹⁶⁵ Cf. Message imposition équilibrée, p. 2225.

¹¹⁶⁶ Circulaire AFC 30/2010, ch. 9.4, p. 18.

¹¹⁶⁷ CR LIFD-JAQUES, N. 104 ad art. 33 et réf. citées ; Circulaire AFC 30/2010, ch. 9.4.

¹¹⁶⁸ Circulaire AFC 30/2010, ch. 9.3, p. 17 s.

¹¹⁶⁹ Komm. StHG-REICH/VON AH/BRAWAND, N. 56 ad art. 9. Ces auteurs soutiennent néanmoins que certaines déductions cantonales contrarient la lettre de la LHID et les travaux préparatoires.

¹¹⁷⁰ CSI, Imposition de la famille, ch. 4.2, p. 15.

¹¹⁷¹ Pour les effets du splitting intégral, cf. *supra*, N. 291 ss.

¹¹⁷² Art. 38 al. 1 let. b StG/GR.

¹¹⁷³ Cf. art. 9 al. 2 let. k LHID.

CHF 4'400, CHF 4'700, CHF 5'900 et CHF 7'700¹¹⁷⁴. Seules quelques lois cantonales (GL, AR, NE et BE) accordent des déductions variables à l'instar de la LIFD. La déduction maximale accordée varie à nouveau fortement : le canton de Neuchâtel accorde une déduction de 25 % du revenu net le moins élevé mais au maximum de CHF 1'200 alors que les cantons de Glaris et Appenzell Rhodes-Extérieures octroient des déductions de 10 % du revenu net le moins élevé mais au maximum de CHF 5'000 et CHF 10'000 respectivement. Enfin, le canton de Berne a opté pour un régime particulier en offrant aux contribuables la possibilité de déduire 2 % du revenu des deux conjoints, cette déduction étant doublement plafonnée au montant du revenu le moins élevé et à une limite absolue de CHF 9'300¹¹⁷⁵.

D'une manière générale, il est enfin intéressant de relever que les cantons ayant adopté le modèle du double barème se montrent plus généreux dans l'aménagement de cette déduction que les cantons qui ont préféré le modèle du splitting. Ce constat peut aisément s'expliquer au regard de la nature des modèles d'imposition considérés. En effet, le modèle du splitting tel qu'aménagé dans les cantons octroie d'ores-et-déjà un dégrèvement fiscal conséquent aux couples mariés à deux revenus¹¹⁷⁶. 458

iii. Déduction pour frais de garde des enfants par des tiers

(1) Dans la LIFD

L'art. 33 al. 3 LIFD permet aux contribuables de déduire les frais effectifs relatifs à la garde de leurs enfants par des tiers. Cette déduction (ci-après : « déduction pour frais de garde ») vise notamment à établir l'égalité entre les contribuables qui engagent des dépenses pour la garde de leurs enfants comparativement aux autres contribuables¹¹⁷⁷. 459

La déduction n'est accordée que si la garde des enfants est assurée par un tiers rémunéré¹¹⁷⁸, les dépenses devant par ailleurs être documentées. Seuls sont déductibles les frais relatifs au travail de garde proprement dit, à l'exclusion donc des frais de nourriture et des autres frais qui devraient être également engagés 460

¹¹⁷⁴ Brochure AFC, Déduction pour couples à deux revenus, p. 1-2.

¹¹⁷⁵ Art. 38 al. 2 let. a LI/BE.

¹¹⁷⁶ Cf. *supra*, N. 299.

¹¹⁷⁷ WORTH, *Schutz und Förderung der Familie*, N. 457.

¹¹⁷⁸ JAKUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 223.

en l'absence de la garde¹¹⁷⁹. Dans ce cadre, la déductibilité doit être admise restrictivement compte tenu du fait qu'elle constitue une exception par rapport au principe de la non-déductibilité des frais d'entretien¹¹⁸⁰.

- 461 L'art. 33 al. 3 LIFD prévoit un plafonnement de la déduction à CHF 10'100. Elle n'est accordée que lorsque la garde est rendue nécessaire ; soit par l'exercice d'une activité lucrative par les deux conjoints vivant en ménage commun, soit par la maladie ou l'invalidité grave d'un conjoint l'empêchant de s'occuper des enfants, soit par l'activité lucrative ou par l'invalidité grave d'une personne seule vivant en ménage commun avec ses enfants¹¹⁸¹. Comme nous le verrons¹¹⁸², un relèvement de la déduction à CHF 25'000¹¹⁸³ a fait l'objet d'un référendum et a été rejeté en votation populaire le 27 septembre 2020¹¹⁸⁴.

(2) Dans la LHID et les lois cantonales

- 462 La déduction pour frais de garde est harmonisée par l'art. 9 al. 2 let. m LHID. À l'instar de la plupart des autres déductions générales, la LHID laisse le soin aux cantons de déterminer le montant maximal du dégrèvement¹¹⁸⁵. Cette déduction, qui est parfois qualifiée de déduction sociale dans certaines législations cantonales¹¹⁸⁶, est accordée par tous les cantons¹¹⁸⁷. Les législations cantonales présentent toutefois des caractéristiques très variées.
- 463 En contrariant la lettre de la LHID, le canton d'Uri a la particularité de ne pas avoir prévu de plafonnement à la déduction¹¹⁸⁸. Parmi les autres cantons, seuls les cantons de Neuchâtel, de Genève et de Saint-Gall accordent une déduction

¹¹⁷⁹ Message dégrèvement des familles, p. 4272 ; JAKES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 223. Ainsi, les travaux ménagers qui sont éventuellement accomplis par la personne engagée pour garder les enfants n'entrent pas dans le champ de la déduction pour frais de garde.

¹¹⁸⁰ JAKES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 223.

¹¹⁸¹ Cf. CSI, Impôt sur le revenu, ch. 4.3.10, p. 62 s.

¹¹⁸² Cf. *infra*, N. 746 s.

¹¹⁸³ Loi fédérale du 27 septembre 2019 rejetée en votation populaire, p. 6257 s.

¹¹⁸⁴ Cf. *infra*, N. 746 s.

¹¹⁸⁵ Bien que le Conseil fédéral ait récemment proposé de réformer l'art. 9 al. 2 let. m LHID dans le sens d'une interdiction pour les cantons d'aménager un montant maximal inférieur à CHF 10'000, les résultats de la consultation l'ont conduit à renoncer à cette harmonisation (Message déduction frais de garde, p. 3154 s.).

¹¹⁸⁶ Komm. StHG-REICH/VON AH/BRAWAND, N. 56c ad art. 9.

¹¹⁸⁷ Brochure AFC, Déduction pour frais de garde, p. 1 ss.

¹¹⁸⁸ Art. 38 al. 1 let. h StG/UR.

maximale notablement supérieure à celle octroyée par la LIFD (de respectivement CHF 20'400 pour Neuchâtel et CHF 25'000 pour Genève et Saint-Gall)¹¹⁸⁹. Alors que plusieurs cantons ont plafonné la déduction aux alentours de CHF 10'000 (ZH, OW, GL, BS, AR, GR, AG, JU et TI)¹¹⁹⁰, la déduction d'autres cantons a été plafonnée bien en deçà du montant fédéral. Le canton du Valais plafonne ainsi la déduction pour frais de garde à CHF 3'000 seulement¹¹⁹¹.

(3) Qualification de la déduction

Bien qu'elle entretienne un lien étroit avec l'exercice d'une activité lucrative des parents, la déduction pour frais de garde est considérée en tant que déduction anorganique et non organique. À cet endroit, le Tribunal fédéral s'est rallié à la doctrine majoritaire qui considère que les frais de garde d'enfants par des tiers n'étaient pas suffisamment liés à une activité lucrative pour qu'ils puissent représenter des frais professionnels déductibles¹¹⁹². De tels frais sont en effet d'abord liés à l'existence de l'enfant et la relation causale avec l'acquisition du revenu n'est qu'indirecte¹¹⁹³. 464

Pour autant, la qualification de déduction générale n'en demeure pas moins vivement critiquée par la doctrine « dans une société où le travail des femmes augmente et où l'on comprend mal la déduction de frais de transport jusqu'au lieu de travail [...] et non celle des frais de garde d'enfants »¹¹⁹⁴. HUNZIKER et MAYER-KNOBEL s'étonnent aussi de la jurisprudence constante en défaveur d'une déductibilité organique de ces dépenses alors que celles-ci peuvent être liées à l'acquisition du revenu¹¹⁹⁵. 465

Dans une contribution concernant précisément la qualification juridique de la déductibilité des frais de garde, LOCHER critique – à juste titre selon nous – le 466

¹¹⁸⁹ Brochure AFC, Déduction pour frais de garde, p. 1 ss.

¹¹⁹⁰ Cf. notamment art. 32 al. 1 let. g LI/JU.

¹¹⁹¹ Art. 29 al. 1 let. l LF/VS.

¹¹⁹² Arrêt TF 2A.681/2004 du 10 décembre 2004, consid. 3 et réf. citées ; arrêt TF du 30 juillet 1970, in : ASA 39 p. 511 ss, consid. 3 p. 513 s. ; CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 43 et réf. citées.

¹¹⁹³ Arrêt TF du 30 octobre 1991, in : StR/RF (48)1993 consid. 3b p. 182 ; ATF 100 Ib 480 consid. 3a p. 481 s. ; CR LIFD-NOËL, N. 11 ad art. 25 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 23 ss ad art. 25.

¹¹⁹⁴ CR LIFD-NOËL, N. 11 *in fine* ad art. 25.

¹¹⁹⁵ Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 39 ad art. 33.

bien-fondé de la comparaison avec les frais de déplacement en soutenant que le rapport de causalité est qualitativement différent¹¹⁹⁶. D'après cet auteur, lesdits frais ne sauraient en effet représenter des frais d'acquisition du revenu, car ils ne peuvent pas être rattachés à des composantes précises dudit revenu¹¹⁹⁷ et qu'ils sont de nature éminemment privée¹¹⁹⁸.

(4) Attribution pour les différentes formes de communautés de vie

(a) Parents imposés en commun

- 467 Pour les parents mariés faisant ménage commun avec leurs enfants, la déduction est attribuée au couple et le fait que les époux soient imposés en commun simplifie évidemment la question de l'attribution de la déduction. Dans ce cadre toutefois, les deux conjoints doivent simultanément être empêchés d'encadrer les enfants¹¹⁹⁹. Le même régime s'applique pour les couples mariés constituant des familles recomposées¹²⁰⁰.

(b) Parents imposés séparément

- 468 Les parents imposés séparément peuvent chacun bénéficier de la déduction pour frais de garde, pour autant toutefois qu'ils fassent ménage commun avec les enfants en assurant leur entretien. Ainsi, l'art. 33 al. 3 LIFD ne requiert pas que l'« essentiel » de l'entretien soit assuré par le bénéficiaire de la déduction¹²⁰¹ et n'exclut pas son attribution multiple à des parents qui ne sont pas imposés en commun. Pour autant, le principe général de l'interdiction du cumul des déductions¹²⁰² exclut que les parents imposés séparément soient placés dans une

¹¹⁹⁶ LOCHER, *Kinderbetreuungskosten*, p. 381.

¹¹⁹⁷ Dans le même sens : EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 225 ; REICH, *Neuordnung*, p. 264 *in fine* ; WALDBURGER/SCHMID, *Gewinnungskostencharakter*, p. 49 s.

¹¹⁹⁸ LOCHER, *Kinderbetreuungskosten*, p. 380. Dans ce cadre, l'auteur compare plutôt les frais de garde aux dépenses liées à l'alimentation ou encore à la santé (p. 380). Pour autant, et alors qu'au moment de sa contribution le droit fédéral ne prévoyait pas encore la déduction pour frais de garde, LOCHER discernait que les discussions de politique fiscale admettaient largement la nécessité d'une telle déduction¹¹⁹⁸. L'auteur soutenait alors qu'une déduction générale adaptée (« *angemessene* ») suffit dans cette optique « *ohne dass die traditionelle Steuerrechtsdogmatik aufgeweicht wird* » (p. 383).

¹¹⁹⁹ Circulaire AFC 30/2010, ch. 8.4.2, p. 14 ; CR LIFD-JAQUES, N. 126 ad art. 33.

¹²⁰⁰ CR LIFD-JAQUES, N. 127 ad art. 33.

¹²⁰¹ CR LIFD-JAQUES, N. 129 ad art. 33.

¹²⁰² Cf. not. ATF 133 II 305 consid. 6.8 p. 312 ss.

position plus favorable que les parents imposés en commun¹²⁰³. Dans la règle, les parents imposés séparément peuvent l'un et l'autre prétendre à une déduction de CHF 5'050 au maximum, mais disposent de la possibilité de requérir une autre répartition. Si les deux parents demandent au total des déductions supérieures au plafond de CHF 10'100, la déduction sera réduite à ce montant et sera répartie pour chacun d'eux en fonction du rapport entre leurs frais respectifs et le total des frais engagés par les deux parents¹²⁰⁴.

Lorsque les parents concubins vivent avec des enfants communs ou non communs, ils peuvent demander la déduction lorsque chacun d'eux remplit les conditions de l'art. 33 al. 3 LIFD¹²⁰⁵. S'ils exercent conjointement l'autorité parentale, la répartition susmentionnée sera appliquée. Tel sera également le cas en l'absence d'autorité parentale conjointe mais en présence de contributions d'entretien. Si un parent exerce seul l'autorité parentale et qu'il ne reçoit pas de contributions d'entretien, seul ce parent peut prétendre à la déduction¹²⁰⁶.

Lorsque les parents vivent dans deux ménages distincts (notamment à la suite d'une séparation ou d'un divorce), le parent qui fait ménage commun avec l'enfant peut prétendre à la déduction. Si les deux parents vivent avec l'enfant par le biais d'une garde alternée, chacun peut prétendre à la déduction¹²⁰⁷. La répartition présentée ci-dessus sera également effectuée dans cette situation.

(c) Parents nourriciers

La déduction pour frais de garde peut également être obtenue par les parents nourriciers¹²⁰⁸. Néanmoins, les frais de garde de l'enfant ne doivent évidemment pas être couverts par une allocation d'entretien (en d'autres termes, ils doivent être assumés par les parents nourriciers) et l'enfant doit en outre être pris en charge durablement dans le ménage des parents nourriciers pour y être élevé¹²⁰⁹.

¹²⁰³ CR LIFD-JAQUES, N. 128 ad art. 33.

¹²⁰⁴ Circulaire AFC 30/2010, ch. 8.4.3, p. 14 ; JAQUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 224.

¹²⁰⁵ Circulaire AFC 30/2010, ch. 8.4.3, p. 14.

¹²⁰⁶ Circulaire AFC 30/2010, ch. 8.4.3, p. 14 s. ; CR LIFD-JAQUES, N. 130 ad art. 33.

¹²⁰⁷ CR LIFD-JAQUES, N. 131 ad art. 33.

¹²⁰⁸ Message dégrèvement des familles, p. 4272 ; JAQUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 225 in fine.

¹²⁰⁹ Circulaire AFC 30/2010, ch. 8.2, p. 13.

iv. Déduction des contributions pour fins d'assurance

(1) Dans la LIFD

472 L'art. 33 al. 1 let. g LIFD régit la déductibilité des versements, cotisations et primes d'assurances-vie, d'assurance-maladie, d'assurances-accidents, ainsi que les intérêts des capitaux d'épargne du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit. La déduction s'élève à hauteur de CHF 1'700 pour les contribuables imposés individuellement et à CHF 3'500 pour les couples imposés en commun. En vertu de l'art. 33 al. 1^{bis} let. a LFD, ces montants sont augmentés de moitié pour les contribuables qui ne versent pas de cotisations selon l'art. 33 al. 1 let. d et e LIFD (concernant les assurances sociales de prévoyance professionnelle et individuelle). Pour ces contribuables, la déduction des primes d'assurance-maladie obligatoire est ainsi plafonnée à CHF 2'550 pour les contribuables imposés individuellement et à CHF 5'250 pour les couples imposés en commun. Enfin, le montant déductible est augmenté de CHF 700 pour chaque enfant ou personne nécessiteuse à charge des contribuables en vertu de l'art. 33 al. 1^{bis} let. b LFD.

(2) Dans la LHID et les lois cantonales

473 À nouveau, la loi fédérale d'harmonisation s'aligne sur la LIFD. Au sens de l'art. 9 al. 2 let. g LHID, cette déduction est toutefois octroyée jusqu'à concurrence d'un montant déterminé par le droit cantonal¹²¹⁰ et peut notamment revêtir la forme d'un forfait.

474 Les législations cantonales accordent des déductions maximales exactement ou approximativement deux fois plus élevées pour les couples imposés en commun que pour les autres contribuables¹²¹¹. La majorité des cantons accorde également une déduction majorée pour les contribuables qui ne versent pas de cotisations aux assurances sociales de prévoyance professionnelle et individuelle¹²¹². Les cantons plafonnent la déduction à un niveau généralement supérieur à la LIFD, bien que de grandes disparités soient constatées. Pour un

¹²¹⁰ Cf. arrêt TF 2C_162/2010 consid. 6.1 et réf. citée.

¹²¹¹ Brochure AFC, Déduction pour primes d'assurances, p. 3. La loi fiscale genevoise se distingue toutefois en prévoyant une déduction de CHF 3'300 pour les époux contre CHF 2'200 pour les autres contribuables (cf. art. 31 let. d LIPP/GE).

¹²¹² Brochure AFC, Déduction pour primes d'assurances, p. 1 ss.

contribuable célibataire ne cotisant pas aux assurances sociales de prévoyance professionnelle et individuelle, la déduction maximale varie entre CHF 1'500 pour le canton de Schaffhouse¹²¹³ et CHF 5'200 CHF pour le canton du Tessin¹²¹⁴. Pour les enfants entretenus, le canton de Schaffhouse accorde une déduction maximale de CHF 300 par enfant¹²¹⁵ alors que le canton de Zurich octroie une déduction maximale de CHF 1'300 par enfant¹²¹⁶.

(3) Commentaires

Il a été relevé que cette déduction générale ne porte pas uniquement sur les primes à l'assurance-maladie obligatoire, mais également sur les versements, cotisations et primes d'assurances-vie, d'assurance-maladie, d'assurances-accidents qui n'entrent pas dans le champ d'application des articles 33 al. 1 let. f LIFD et 9 al. 2 let. f LHID. Dans ce cadre, il est patent que les primes d'assurance-maladie obligatoire absorbent très souvent la totalité du montant maximal de la déduction¹²¹⁷. Il apparaît ainsi que la déduction n'est pas propre à atteindre le but de soutenir la prévoyance individuelle (pilier 3b) qui lui est également assigné¹²¹⁸. 475

En lieu et place d'une simple augmentation du montant maximal de la déduction, il se justifierait de distinguer clairement la déductibilité des primes d'assurance-maladie obligatoire de la déductibilité des versements affectés à la prévoyance individuelle. Bien que toutes deux aient effectivement trait à des dépenses pour fins d'assurance, elles poursuivent à notre sens des objectifs trop différents pour être assimilées. Alors que la première est consubstantielle à la détermination de la capacité contributive, respectivement nécessaire à l'exonération du minimum vital¹²¹⁹, la seconde vise à réaliser un but d'ordre extra-fiscal¹²²⁰. 476

¹²¹³ Art. 35 al. 1 let. g StG/SH.

¹²¹⁴ Art. 32 let. g LT/TI.

¹²¹⁵ Art. 35 al. 1 let. g StG/SH

¹²¹⁶ Art. § 31 let. g StG/ZH.

¹²¹⁷ ATF 131 I 409, RDAF 2006 II 35 consid. 5.3 p. 40 s. ; ATF 130 I 205 consid. 7.6.1 p. 216 ; arrêt TF 2C_162/2010 consid. 3.2 ; arrêt TF 2A.366/2000 du 15 novembre 2001 ; Expertenkommission Steuerlücken, p. 107 ; CR LIFD-LAFFELY MAILLARD, N. 82 ad. art. 33.

¹²¹⁸ Message harmonisation fiscale, p. 100 *in fine* ; CR LIFD-LAFFELY MAILLARD, N. 82 ad. art. 33.

¹²¹⁹ Cf. *infra*, N. 1116 ss.

¹²²⁰ Message harmonisation fiscale p. 100 *in fine* ; cf. art. 113 al. 3 Cst. féd.

v. Déduction des frais de formation

(1) Dans la LIFD

477 L'art. 33 al. 1 let. j LIFD permet aux contribuables de déduire leurs frais effectifs de formation et de formation continue à des fins professionnelles – comprenant notamment les frais de reconversion – jusqu'à concurrence de CHF 12'000. Le régime a été sensiblement simplifié par la loi fédérale du 27 septembre 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles¹²²¹, qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016 et a fait l'objet de la Circulaire AFC 42/2017¹²²².

478 Au sens de l'art. 33 al. 1 let. j LIFD, la déduction est octroyée à condition que le contribuable soit titulaire d'un diplôme secondaire II – dispensé par les écoles de maturité gymnasiale et par les écoles de culture générale¹²²³ – ou qu'il ait atteint l'âge de 20 ans et qu'il suive une formation visant à l'obtention d'un diplôme autre qu'un premier diplôme secondaire II.

479 Chacun des époux et des partenaires enregistrés peut faire valoir la déduction¹²²⁴. En revanche, la déduction n'est pas ouverte pour les frais de formation engagés par un contribuable pour son enfant majeur en formation ou pour une personne nécessiteuse. Dans cette hypothèse, l'enfant ou la personne nécessiteuse bénéficie de la déduction des frais de formation et les contribuables qui les entretiennent peuvent uniquement demander la déduction sociale pour enfant¹²²⁵, respectivement pour personne nécessiteuse¹²²⁶.

(2) Dans la LHID et les lois cantonales

480 L'art. 9 al. 2 let. o LHID harmonise le droit cantonal en contraignant les cantons à prévoir une déduction analogue. Ayant également été reformulée en date du

¹²²¹ FF 2013 p. 6611 ss ; sur les simplifications induites par cette loi fédérale, cf. CR LIFD-ECKERT, N. 90o ad art. 33.

¹²²² AFC, Circulaire n° 42 du 30 novembre 2017 sur le traitement fiscal des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles.

¹²²³ Circulaire AFC 42/2017, ch. 2, p. 11 s.

¹²²⁴ Circulaire AFC 42/2017, ch. 4.2, p. 6 ; cf. BIRRI, *Nouvelle circulaire no 42*, p. 3.

¹²²⁵ Art. 35 al. 1 let. a LIFD.

¹²²⁶ Art. 35 al. 1 let. b LIFD.

1^{er} janvier 2016¹²²⁷, cette disposition s'aligne sur l'art. 33 al. 1 let. j LIFD quant à la nature des frais déductibles et concerne les conditions personnelles que doivent remplir les contribuables.

La norme d'harmonisation laisse aux cantons le soin de déterminer le plafonnement de la déduction. Pour autant, les lois cantonales se sont le plus souvent alignées sur la LIFD en établissant la déduction pour frais de formation à CHF 12'000¹²²⁸. Le canton de Bâle-Ville se distingue néanmoins en portant le montant maximal à CHF 18'000¹²²⁹. Les cantons de Schaffhouse, Saint-Gall et Zurich n'exigent pas des contribuables qu'ils documentent les frais inférieurs à un montant oscillant entre CHF 400 et CHF 500¹²³⁰.

481

c. Déductions sociales

i. Remarques générales

Dans le cadre de l'impôt fédéral direct, trois déductions sociales ont été aménagées à l'art. 35 al. 1 LIFD : la déduction pour enfant (let. a), la déduction pour personne nécessiteuse (let. b) et la déduction pour couple marié (let. c). En vertu de l'autonomie cantonale conférée par l'art. 9 al. 4 LHID, les cantons demeurent libres dans l'aménagement des déductions sociales.

482

Si les lois cantonales reprennent usuellement les déductions susmentionnées, les cantons ont aussi aménagé des déductions sociales supplémentaires très diverses telles qu'une déduction pour rentiers AVS et AI, une déduction pour contribuables à revenus modestes, une déduction pour contribuables en apprentissage ou aux études, ou encore une déduction pour le logement.

483

ii. Principe de la date d'effet

Les déductions sociales prévues à l'art. 35 LIFD sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

484

¹²²⁷ Cf. FF 2013 p. 6611 ss.

¹²²⁸ Brochure AFC, Déduction pour frais de formation, p. 1 s. ; Komm. StHG-REICH/VON AH/BRAWAND, N. 56j ad art. 9.

¹²²⁹ § 32 al. 1 let. k StG/BS ; cf. Brochure AFC, Déduction pour frais de formation, p. 2 ; Komm. StHG-REICH/VON AH/BRAWAND, N. 56j ad art. 9.

¹²³⁰ Brochure AFC, Déduction pour frais de formation, p. 1 s.

L'attribution des déductions sociales suit ainsi le principe de la date d'effet (« *Stichtagsprinzip* »)¹²³¹. En conséquence, le contribuable qui assure l'entretien d'un enfant mineur jusqu'au mois de novembre ne peut pas faire valoir la déduction pour enfant, tandis qu'un autre contribuable entretenant son enfant pour le seul mois de décembre mais jusqu'au terme de la période fiscale peut s'en prévaloir. Ce schématisme n'est pas insolite ; le régime de l'imposition commune étant par ailleurs soumis à des règles similaires¹²³².

- 485 Cette règle, visant à simplifier le prélèvement de l'impôt¹²³³, a été critiquée par une partie de la doctrine qui relève que le schématisme n'est pas justifié¹²³⁴. Nous tendons à nous aligner sur cette conception, en souscrivant à l'idée que l'informatisation de la procédure de taxation doit permettre de pondérer aisément les dégrèvements fiscaux dans de telles situations.

iii. Déduction pour enfant

(1) Dans la LIFD

- 486 La LIFD dispose qu'un montant de CHF 6'500 peut être déduit pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, si le contribuable en assure l'entretien (art. 35 al. 1 let. a LIFD). Comme nous le verrons, un relèvement de la déduction a été récemment décidé par le Parlement¹²³⁵ avant d'être rejeté en votation populaire¹²³⁶.
- 487 Un lien de filiation au sens de l'art. 252 CC doit être établi¹²³⁷, mais il n'importe aucunement qu'il s'agisse d'enfants biologiques ou adoptifs. La déduction peut être demandée pour ses propres enfants mais aussi pour les enfants d'un autre

¹²³¹ Art. 35 al. 2 LIFD ; BOSSHARD E./BOSSHARD H.-R./LÜDIN, *Sozialabzüge und Steuertarife*, p. 109 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 67 s. ad art. 35.

¹²³² Cf. art. 42 al. 1 LIFD et 18 al. 1 LHID.

¹²³³ LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 69 ad art. 35.

¹²³⁴ Cf. not. CASANOVA, *Recht und Unrecht*, p. 211 et réf. citées. À l'inverse, plusieurs auteurs considèrent que ce schématisme est justifié compte tenu de la simplification qu'elle induit pour l'application du droit (cf. not. LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 69 *in fine* ad art. 35 et réf. citées ; BOSSHARD E./BOSSHARD H. R./LÜDIN, *Sozialabzüge und Steuertarife*, p. 110 ss).

¹²³⁵ Loi fédérale du 27 septembre 2019 rejetée en votation populaire, p. 6257 s.

¹²³⁶ Cf. *infra*, N. 746 s.

¹²³⁷ BOSSHARD E./BOSSHARD H.-R./LÜDIN, *Sozialabzüge und Steuertarife*, p. 134 s. ; CR LIFD-JAQUES, N. 12 ad art. 35 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 12 ad art. 35.

lit si les parents sont imposés conjointement¹²³⁸. Même si l'art. 300 al. 1 CC dispose que les parents nourriciers peuvent, sous réserve d'autres mesures, représenter les père et mère dans l'exercice de l'autorité parentale, la doctrine s'accorde pour affirmer que la déduction ne leur est pas ouverte¹²³⁹.

Bien qu'il soit nécessaire que les parents contribuent à l'entretien de l'enfant de manière financière ou matérielle, la déduction est également accordée aux parents qui ne subviennent pas à la totalité ni même à une partie prépondérante de l'entretien de l'enfant¹²⁴⁰. Toutefois, la contribution des parents doit être nécessaire, dans le sens où l'enfant doit être « dépendant de la contribution », et il ne saurait s'agir d'une simple libéralité en faveur de l'enfant¹²⁴¹. En outre, les contributions d'entretien annuelles doivent atteindre au minimum le montant de la déduction¹²⁴². 488

En règle générale, la condition de l'entretien est réputée remplie pour les parents qui détiennent l'autorité parentale¹²⁴³. Pour des raisons de praticabilité, on part en effet du principe que les parents qui détiennent l'autorité parentale pourvoient à l'essentiel de l'entretien des enfants concernés¹²⁴⁴. Néanmoins, dans la mesure où l'art. 35 al. 1 let. a LIFD soumet aussi la déduction à la condition de l'effectivité de l'entretien, il demeure possible que les autorités fiscales requièrent de certains contribuables qu'ils prouvent qu'ils pourvoient véritablement à l'entretien de leurs enfants¹²⁴⁵. 489

En présence d'un assujettissement limité ou d'un assujettissement illimité lorsque des revenus de source étrangère ne sont pas imposables en Suisse, la 490

¹²³⁸ Circulaire AFC 30/2010, ch. 10.1, p. 18 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 10 ad art. 35 ; MASSHARDT, *Komm. BdBSt*, N. 9 ad art. 25.

¹²³⁹ BOSSHARD E./BOSSHARD H.-R./LÜDIN, *Sozialabzüge und Steuertarife*, p. 135 ; CR LIFD-JAQUES, N. 12 ad art. 35 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 12 ad art. 35.

¹²⁴⁰ ATF 94 I 231, RDAF 1970 p. 246, consid. 1 p. 247 ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 176 ; CR LIFD-JAQUES, N. 15 ad art. 35 ; *Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER*, N. 12 ad art. 35.

¹²⁴¹ Arrêt TF 2A.536/2001 du 29 mai 2002, consid. 3.2.1 ; CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 39.

¹²⁴² Circulaire AFC 30/2010, ch. 10, p. 19 s. ; arrêt TF 2A.536/2001 du 29 mai 2002, consid. 3.2.1 et réf. citées.

¹²⁴³ Circulaire AFC 30/2010, ch. 10, p. 19 ; *Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER*, N. 12 ad art. 35.

¹²⁴⁴ ATF 133 II 305 consid. 8.3 p. 316 ; *Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER*, N. 12 et 13 ad art. 35 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 31 ad art. 35 et réf. citées.

¹²⁴⁵ *Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER*, N. 12 *in fine* ad art. 35.

déduction pour enfant est accordée proportionnellement en fonction du rapport entre le revenu net imposable en Suisse et l'ensemble du revenu¹²⁴⁶. Enfin, en vertu du principe de la date d'effet, la déduction ne peut pas être demandée pour la période fiscale durant laquelle l'enfant atteint sa majorité¹²⁴⁷ ou durant laquelle il acquiert un diplôme lui permettant d'exercer une activité professionnelle convenable¹²⁴⁸.

(2) Dans les lois cantonales

(a) Portrait des régimes cantonaux

- 491 Tous les cantons ont prévu une déduction pour enfant. Il est utile de constater que si tous les cantons ont recouru à un certain schématisme, les critères qu'ils ont adoptés sont extrêmement variés. Pour cette raison, nous pointerons quelques éléments caractéristiques des différents régimes cantonaux.
- 492 Seulement quatre cantons accordent une déduction sociale invariable, qui est notamment indépendante de l'âge de l'enfant. Les cantons de Soleure, Bâle-Ville, Schaffhouse et Zurich accordent ainsi respectivement une déduction invariable de CHF 6'000, CHF 7'800, CHF 8'400 et CHF 9'000 par enfant à charge¹²⁴⁹. Le canton de Bâle-Ville propose également un dégrèvement invariable, mais sous la forme d'une réduction du montant de l'impôt de CHF 750 par enfant¹²⁵⁰.
- 493 Dans tous les autres cantons, le montant de la déduction varie en fonction de l'âge de l'enfant ou de sa situation personnelle (notamment en fonction de son degré d'études ou du lieu de sa résidence). À titre d'illustration, le canton de Lucerne accorde une déduction de CHF 6'700 pour chaque enfant de moins de 6 ans, une déduction de CHF 7'200 pour les enfants de 6 ans et plus et une déduction de CHF 12'500 pour chaque enfant qui est contraint d'avoir son domicile propre afin de poursuivre sa formation estudiantine ou professionnelle¹²⁵¹. Dans une optique analogue, le canton d'Obwald a aménagé

¹²⁴⁶ Circulaire AFC 30/2010, ch. 10, p. 19 ; CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 41.

¹²⁴⁷ Circulaire AFC 30/2010, ch. 10, p. 19 ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 176 ; CR LIFD-JAQUES, N. 13 ad art. 35.

¹²⁴⁸ Circulaire AFC 30/2010, ch. 10.3, p. 20 ; CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 40.

¹²⁴⁹ § 43 al. 1 let. a StG/SO ; § 35 al. 1 let. a StG/BS ; § 37 al. 1 let. b StG/SH ; § 34 al. 1 let. a StG/ZH.

¹²⁵⁰ § 34 al. 4 StG/BL.

¹²⁵¹ § 42 al. 1 let. a StG/LU.

une déduction de CHF 6'200 par enfant¹²⁵², la déduction étant majorée d'un montant de CHF 5'100 si l'enfant est en formation et s'il a son domicile propre¹²⁵³. Le canton du Tessin suit une approche similaire, en incluant également le critère du montant de la bourse obtenue pour les études de l'enfant¹²⁵⁴. Le canton de Zoug majore automatiquement la déduction de CHF 6'000 lorsque l'enfant atteint 15 ans, portant celle-ci à CHF 17'000 au total¹²⁵⁵.

Les cantons d'Appenzell Rhodes-Intérieures et de Fribourg augmentent le montant de la déduction à partir du 3^e enfant. Ainsi, le canton d'Appenzell Rhodes-Intérieures permet à ses contribuables de déduire CHF 6'000 pour les deux premiers enfants et CHF 8'000 à partir du troisième enfant et pour les enfants majeurs en formation¹²⁵⁶. La déduction fribourgeoise, qui est dégressive, oscille entre CHF 7'000 et CHF 8'500 pour les deux premiers enfants et entre CHF 8'000 et CHF 9'500 à partir du troisième enfant¹²⁵⁷. Le canton de Genève différencie la déduction accordée en fonction du revenu obtenu par l'enfant. Ainsi, un enfant mineur ne percevant pas plus de CHF 15'333 donne droit à une déduction entière, tandis que l'entretien d'un enfant mineur qui perçoit entre CHF 15'333 et CHF 23'000 ouvre le droit à une « demi-déduction »¹²⁵⁸. Enfin, le canton de Berne a la particularité d'augmenter la déduction pour enfant de CHF 1'200 pour les familles monoparentales¹²⁵⁹.

La déduction vaudoise mérite une attention particulière, dans la mesure où la présence d'enfants influe sur le taux d'imposition par le biais du modèle du quotient familial. Du fait qu'un dégrèvement opère d'ores et déjà par le jeu dudit modèle, le législateur vaudois a opté pour une déduction dégressive et plafonnée à CHF 1'000 seulement¹²⁶⁰. La déduction est accordée jusqu'à concurrence d'un revenu net de CHF 150'000¹²⁶¹.

Enfin, certains cantons ont fixé une limite légale à la déductibilité de l'entretien des enfants majeurs ; celle-ci étant généralement établie à 25 ans¹²⁶².

¹²⁵² Art. 37 al. 1 let. b StG/OW.

¹²⁵³ Art. 37 al. 1 let. c StG/OW.

¹²⁵⁴ Art. 34 al. 1 let. c LT/TI ; cf. Brochure AFC, Déduction pour enfant, p. 3.

¹²⁵⁵ § 33 al. 1 ch. 2 StG/ZG.

¹²⁵⁶ Art. 37 al. 1 let. a StG/AI.

¹²⁵⁷ Art. 36 al. 1 let. a LICD/FR.

¹²⁵⁸ Art. 39 al. 1 et 2 LIPP/GE.

¹²⁵⁹ Art. 40 al. 3 let. c LI/BE.

¹²⁶⁰ Art. 42a al. 2 LI/VD.

¹²⁶¹ Art. 42a al. 2, 2^e partie, LI/VD.

¹²⁶² Par exemple : art. 36 al. 1 let. d LICD/FR (limite fixée à 25 ans révolus) ; cf. CASANOVA, *Recht und Unrecht*, p. 201 ; CR LIFD-JAQUES, N. 19 ad art. 35.

(b) Commentaires

(i) *Variété des approches cantonales*

- 497 Les solutions cantonales varient extrêmement quant à la déduction pour enfant. Dans plusieurs cantons, celle-ci est fortement pondérée en fonction de l'âge de l'enfant ou de sa situation. Comme l'illustre la solution vaudoise, la déduction pour enfant doit aussi être adaptée au modèle d'imposition qui est aménagé par ailleurs. La déduction peut également être aménagée afin de correspondre aux caractéristiques socio-économiques et géographiques du canton. Le canton du Tessin a ainsi jugé utile de différencier le montant de la déduction en fonction de la valeur de la bourse d'études obtenue, ce critère étant pertinent dans un canton qui accorde des bourses d'études variant approximativement du simple au double¹²⁶³.
- 498 Les divergences très importantes constatées quant à l'ampleur de la déduction pour enfant peuvent également interpeller. Alors que la déduction s'élève invariablement à CHF 6'000 dans le canton d'Appenzell Rhodes-Intérieures, un contribuable du canton de Zoug bénéficie d'une déduction de CHF 17'000 pour l'entretien d'un enfant majeur en formation.

(ii) *Sur la dégressivité des déductions*

- 499 Les cantons de Vaud et de Fribourg ont aménagé une déduction pour enfant dégressive qui varie en fonction du revenu net. Il est utile de s'intéresser en particulier à la déduction fribourgeoise, celle-ci ayant récemment fait l'objet d'une motion visant précisément à ne plus faire dépendre du revenu le montant de la déduction¹²⁶⁴. Le Conseil d'État fribourgeois, ayant rappelé que la finalité de cette déduction est de compenser l'augmentation des charges familiales dues aux enfants et qu'elle constitue également « un soutien de la collectivité en vue de freiner la diminution de la natalité »¹²⁶⁵, a présenté une analyse des effets de la dégressivité en fonction du revenu des contribuables. Il est parvenu au constat qu'« en termes de montants d'impôts économisés grâce à la déduction sociale pour enfant, [...] les parents bénéficiant de revenus plus élevés sont avantagés

¹²⁶³ OFS, *Bourses et prêts d'études cantonaux 2017*, graphique G3.1b ad p. 21.

¹²⁶⁴ Motion COLLAUD et GOBET déposée au CE/FR le 14 juillet 2015 et intitulée « Montant fixe de déduction sociale par enfant pour chaque contribuable » (2015-GC-91).

¹²⁶⁵ Réponse du CE/FR du 12 janvier 2016 à la Motion « Montant fixe de déduction sociale par enfant pour chaque contribuable » (ci-après : « Réponse CE/FR, Motion déduction fixe »), p. 1.

malgré une déduction dégressive »¹²⁶⁶. Sur cette base, il a soutenu que la dégressivité de la déduction était conforme au principe de l'imposition selon la capacité contributive, en relevant également que les frais de base dus aux enfants sont indépendants du revenu et que, dès lors, ils grèvent nettement plus les bas revenus¹²⁶⁷.

Le canton de Neuchâtel a également aménagé une dégressivité sur la déduction pour enfant¹²⁶⁸. Cette dégressivité interpelle dans la mesure où elle opère à partir d'un revenu déterminant identique pour tous les contribuables et qu'elle varie uniquement en fonction du nombre d'enfants au sein du ménage¹²⁶⁹. Ainsi, un couple marié souffre de la même dégressivité qu'un contribuable imposé individuellement. Dans ce contexte, il n'est pas tenu compte du fait que les revenus du couple sont additionnés et qu'ils doivent permettre de subvenir aux besoins d'un adulte supplémentaire¹²⁷⁰.

500

(3) Attribution de la déduction à des parents imposés séparément

(a) Principes

L'attribution de la déduction pour enfant soulève des difficultés particulières lorsque les parents ne sont pas imposés en commun. En effet, il est exclu que la déduction soit accordée plusieurs fois intégralement pour un même enfant¹²⁷¹. Cette interdiction vise ainsi les parents séparés, divorcés ou pas encore mariés qui vivent dans deux ménages distincts ainsi que les concubins. Dans la règle, la déduction pour enfant est accordée au contribuable qui perçoit les contributions d'entretien pour un enfant mineur ou qui les verse pour un enfant majeur. En l'absence de contributions d'entretien, l'attribution de la déduction dépend

501

¹²⁶⁶ Réponse CE/FR, Motion déduction fixe, p. 2. Ainsi, d'après nos calculs fondés sur le barème d'imposition fribourgeois, un couple fribourgeois avec deux enfants percevant un revenu net de CHF 50'000 économise CHF 1'348 grâce à des déductions pour enfants de CHF 17'000 au total. Avec un revenu net de CHF 500'000 et toutes choses demeurant égales par ailleurs, le couple économiserait CHF 1'890 malgré des déductions pour enfants moindres (CHF 14'000 au total).

¹²⁶⁷ Réponse CE/FR, Motion déduction fixe, p. 3.

¹²⁶⁸ Art. 39 al. 1, 2^e phrase, LCdir/NE.

¹²⁶⁹ Art. 39 al. 2 LCdir/NE.

¹²⁷⁰ Les familles monoparentales neuchâteloises bénéficiant également du splitting (cf. art. 40b al. 3 LCdir/NE) et de la déduction sociale pour couple (cf. art. 38 al. 1 LCdir/NE), une discrimination des époux peut ainsi être constatée selon nous.

¹²⁷¹ ATF 133 II 305 consid. 6.8 p. 313 ; AGNER/JUNG/STEINMANN, Comm. LIFD, N. 2 ad art. 35 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 35 ad art. 35.

de nombreux autres paramètres (notamment relatifs à la titularité de l'autorité parentale et aux revenus des parents).

- 502 L'art. 35 al. 1 let. a, 2^e phrase, LIFD prévoit que lorsque les parents sont imposés séparément, la déduction est répartie par moitié si ceux-ci exercent l'autorité parentale en commun et s'ils ne demandent pas la déduction des contributions d'entretien pour l'enfant¹²⁷². Le critère de l'autorité parentale n'a ici de sens que si chacun des parents contribue effectivement à l'entretien de l'enfant et il ne saurait conduire au partage de la déduction si l'un des parents s'exonère de ses responsabilités parentales¹²⁷³. La condition de la non-obtention de la déduction des contributions d'entretien a été élaborée dans le but d'éviter un double dégrèvement¹²⁷⁴. La répartition de la garde alternée entre les parents n'est pas déterminante pour la répartition par moitié de la déduction¹²⁷⁵ et le régime suit ici une logique évidente de praticabilité¹²⁷⁶. La règle du partage par moitié de la déduction – par opposition à une double attribution de la pleine déduction – permet de réaliser l'égalité de traitement entre les parents imposés en commun et les parents imposés séparément¹²⁷⁷.
- 503 L'insertion à l'art. 35 al. 1 let. a LIFD d'une seconde phrase qui dispose de la possibilité de partager la déduction pour enfant est bienvenue. Auparavant, ce partage était déjà souhaité par la doctrine. Celle-ci regrettait l'absence de tout dégrèvement pour celui des parents qui entretenait l'enfant dans une moindre mesure et qui ne versait pas de contributions d'entretien déductibles ; et critiquait dans ce sens le principe de l'indivisibilité de la déduction pour enfant (« *Unteilbarkeit von Kinderabzügen* »)¹²⁷⁸. Le Tribunal fédéral se refusait toutefois d'établir une telle pratique par voie prétorienne, la divisibilité de la déduction

¹²⁷² Cf. art. 33 al. 1 let. c LIFD.

¹²⁷³ JAQUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 230 *in fine*.

¹²⁷⁴ ATF 133 II 305 consid. 6.8 p. 312 s. ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 338 *in fine* ad § 7.

¹²⁷⁵ Circulaire AFC 30/2010, ch. 10, p. 19 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 37 *in fine* ad art. 35 ; CR LIFD-JAQUES, N. 28 ad art. 35 ; Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 5b ad art. 35.

¹²⁷⁶ Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 5b ad art. 35 ; JAQUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 230.

¹²⁷⁷ ATF 133 II 305 consid. 6.8 p. 313 ; arrêt TF 2C_580/2009 du 1^{er} avril 2010, in : RDAF 2008 II 225 consid. 5.2 p. 230 et réf. citées ; CR LIFD-JAQUES, N. 25 ad art. 35. Pour les mêmes raisons, nous verrons plus loin que le barème parental ne peut être accordé à deux parents imposés séparément (cf. *infra*, N. 589 s.).

¹²⁷⁸ Arrêt TF 2C_580/2009 du 1^{er} avril 2010, in : RDAF 2008 II 225 consid. 7.4 p. 234 s. et réf. citées.

pour enfant devant être aménagée par le législateur « si ce dernier l'estimait souhaitable »¹²⁷⁹.

(b) Parents d'un enfant mineur, vivant dans deux ménages distincts

(i) *Enfant vivant avec l'un des parents, avec contributions d'entretien*

Lorsque les parents vivent dans deux ménages distincts – étant séparés, divorcés ou pas encore mariés – et que l'un des parents vit avec l'enfant et reçoit des contributions d'entretien, celles-ci sont imposables auprès de ce parent¹²⁸⁰. Il faut partir du principe que l'obtention par un parent de contributions d'entretien implique qu'il assume la garde de l'enfant¹²⁸¹. Dès lors que ce parent est imposé sur les contributions d'entretien obtenues, il se justifie de lui accorder l'intégralité de la déduction pour enfant¹²⁸². Il n'importe pas de savoir si l'autorité parentale est exercée exclusivement par le parent qui vit avec l'enfant ou conjointement¹²⁸³. 504

La solution opposée, consistant à partager la déduction pour enfant entre les deux parents, doit être écartée d'emblée¹²⁸⁴. Dans la mesure où le parent qui verse les contributions d'entretien bénéficie d'ores et déjà de la déduction pour 505

¹²⁷⁹ Arrêt TF 2C_580/2009 du 1^{er} avril 2010, in : RDAF 2008 II 225 consid. 7.5 p. 235 ; cf. aussi arrêt TF 2C_839/2009 du 7 mai 2009, consid. 3.3.

¹²⁸⁰ Art. 23 let. f LIFD.

¹²⁸¹ ATF 133 II 305 consid. 6.5 p. 311 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 34 et 36 ad art. 35 ; CR LIFD-JAQUES, N. 26 ad art. 35. Inversement, le Conseil fédéral a estimé que la présence d'une garde alternée dans une proportion équilibrée induit vraisemblablement qu'aucune pension alimentaire n'est versée pour les enfants (cf. Réponse du Conseil fédéral du 13 mai 2009 à la motion Amstutz intitulée « Imposition de la pension alimentaire chez des parents divorcés ou séparés » et déposée le 17 mars 2009 (09.3129) ; cf. JAQUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 231).

¹²⁸² Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.3.2, p. 31.

¹²⁸³ Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 12 ad art. 35 ; CR LIFD-JAQUES, N. 26 ad art. 35.

¹²⁸⁴ Arrêt TF 2A.683/2006 du 4 septembre 2007, in : RDAF 2008 II 225, consid. 7.4 p. 234 s. ; JAQUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 236 s. ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 45 ad art. 35 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 27 ad art. 35. *Contra* : HAUSER, *Folgen des neuen Scheidungsrechts*, p. 364 ss. Ce dernier auteur défend un partage de la déduction pour enfant, en effectuant principalement une interprétation littérale de la loi et en soutenant que les contributions d'entretien ont essentiellement pour but de compenser une différence de revenu entre les parents.

les contributions d'entretien versées, il sied d'éviter un cumul des déductions à son égard¹²⁸⁵.

(ii) *Autorité parentale conjointe et garde alternée, avec contributions d'entretien*

- 506 Lorsque les parents exercent l'autorité parentale conjointe et gardent l'enfant en alternance, ils ne peuvent pas bénéficier d'un partage par moitié si l'un des parents fait valoir la déduction générale des contributions d'entretien¹²⁸⁶. Le parent qui reçoit les contributions d'entretien obtient dès lors l'intégralité de la déduction sociale pour enfant¹²⁸⁷.

(iii) *Autorité parentale conjointe et garde alternée, sans contributions d'entretien*

- 507 Lorsque les parents exercent conjointement l'autorité parentale et se partagent la garde de l'enfant, mais en l'absence de contributions d'entretien¹²⁸⁸, la déduction pour enfant est partagée entre les parents en vertu de l'art. 35 al. 1 let. a, 2^e phrase, LIFD¹²⁸⁹. Le partage par moitié de cette déduction est effectué sans qu'il soit nécessaire de se demander si les parents contribuent à l'entretien de l'enfant également¹²⁹⁰. Bien que cette solution puisse paraître inégalitaire au premier abord, il sied de la mettre en perspective avec la question de l'attribution du barème parental, celui-ci étant généralement mis au bénéfice du parent qui contribue à l'essentiel de l'entretien de l'enfant¹²⁹¹ et compensant dès lors en grande partie le schématisme dont est empreint ici le régime de l'attribution de la déduction pour enfant.

¹²⁸⁵ Message dégrèvement des familles, p. 4263 s.

¹²⁸⁶ Art. 35 al. 1 let. a, 2^e phrase, LIFD *a contrario*.

¹²⁸⁷ Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 12a ad art. 35 ; Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.5.2, p. 32.

¹²⁸⁸ Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 5b ad art. 35.

¹²⁸⁹ Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.4.1, p. 32 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 37 ad art. 35.

¹²⁹⁰ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 37 *in fine* ad art. 35 ; CR LIFD-JAQUES, N. 28 ad art. 35 ; Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 12a ad art. 35.

¹²⁹¹ Cf. *infra*, N. 587 ss.

Ce régime, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011, est préconisé par la doctrine¹²⁹². Antérieurement, il s'agissait alors d'octroyer l'intégralité de la déduction à celui des parents qui a la garde de fait la plus importante ou, en cas de garde de fait équivalente, à celui des parents disposant du revenu le plus élevé¹²⁹³. La doctrine souhaitait notamment éviter de laisser aux parents le soin de choisir le bénéficiaire de la déduction¹²⁹⁴. 508

(c) Parents d'un enfant mineur, en concubinage

(i) *Sans autorité parentale conjointe*

À défaut d'un régime légal régissant la situation des concubins¹²⁹⁵, ceux-ci sont soumis aux mêmes règles que les parents qui vivent dans deux ménages distincts¹²⁹⁶. Le parent qui reçoit les contributions d'entretien peut dès lors demander l'intégralité de la déduction pour enfant¹²⁹⁷. À défaut de contributions d'entretien, la déduction est accordée au parent qui détient l'autorité parentale¹²⁹⁸. L'application de ce régime peut se révéler insatisfaisante lorsqu'aucune contribution d'entretien pour l'enfant n'est versée¹²⁹⁹. En effet, bien que le parent qui n'exerce pas l'autorité parentale conserve une obligation d'entretien sous l'angle de l'art. 276 CC, aucune déduction ne lui est ouverte¹³⁰⁰. Ce régime légal est par ailleurs d'autant plus insatisfaisant si le concubin qui a la garde exclusive ne perçoit aucun revenu, de sorte que la déduction sociale pour enfant qui lui est ouverte demeure inefficace¹³⁰¹. 509

Pour des raisons d'équité, l'AFC a précisé que si le parent détenant l'autorité parentale n'a pas de revenu et que c'est l'autre parent qui pourvoit à l'entretien 510

¹²⁹² Cf. not. CR LIFD-JAQUES, N. 28 ad art. 35 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 10 ad art. 35 ; HAUSER, *Folgen des neuen Scheidungsrechts*, p. 366.

¹²⁹³ CR LIFD-JAQUES, N. 28 ad art. 35 et réf. citées.

¹²⁹⁴ HAUSER, *Folgen des neuen Scheidungsrechts*, p. 366.

¹²⁹⁵ ATF 133 II 305 consid. 6.7 p. 312.

¹²⁹⁶ Arrêt TF 2A.566/1997 du 12 janvier 1999, in : ASA 69 p. 198 ss, p. 200 s. ; ATF 133 II 305 consid. 6.3 ss p. 311 s.

¹²⁹⁷ Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.7.2, p. 33.

¹²⁹⁸ Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.6.1, p. 33.

¹²⁹⁹ CR LIFD-JAQUES, N. 29 ad art. 35.

¹³⁰⁰ CR LIFD-JAQUES, N. 29 ad art. 35.

¹³⁰¹ Les parents ont ainsi parfois avantage à aménager leurs obligations financières en convenant le versement de contributions d'entretien pour l'enfant – déductibles en vertu de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD – ou en aménageant l'exercice conjoint de l'autorité parentale (cf. dans le même sens : CR LIFD-JAQUES, N. 29 ad art. 35).

de l'enfant, la déduction pour enfant et le barème parental peuvent être accordés à celui-ci¹³⁰². Cette précision apporte une flexibilité bienvenue, bien qu'elle ne règle pas d'autres questions moins contrastées (telle que celle de l'attribution de la déduction lorsque le parent détenant l'autorité parentale perçoit un revenu modeste).

(ii) *Avec autorité parentale conjointe*

- 511 Le régime applicable aux parents imposés séparément et vivant dans deux ménages distincts s'applique identiquement aux concubins lorsque ceux-ci exercent l'autorité parentale conjointe. Dès lors, la déduction est ouverte pour le parent qui reçoit les contributions d'entretien¹³⁰³. En l'absence de contributions d'entretien, le partage de la déduction a lieu¹³⁰⁴.

(d) Parents d'un enfant majeur en formation, imposés séparément

(i) *Remarques générales*

- 512 En présence d'enfants majeurs, le contexte diverge notablement des situations déjà mentionnées dans la mesure où l'art. 33 al. 1 let. c LIFD ne prévoit pas la déductibilité des contributions d'entretien ; et que celles-ci ne sont corollairement pas imposées auprès de l'enfant¹³⁰⁵. Aussi, dans la mesure où l'enfant majeur n'est plus sous autorité parentale, il est impossible de partager la déduction sociale pour enfant au sens de l'art. 35 al. 1 let. a, 2^e phrase, LIFD.
- 513 Afin d'obtenir la déduction pour un enfant majeur, il est nécessaire que le contribuable subvienne à l'entretien de l'enfant dans une mesure importante et il ne saurait prétendre à l'attribution de la déduction si son entretien ne s'élève pas au moins au montant de la déduction¹³⁰⁶. Il faut également que l'enfant ne puisse

¹³⁰² Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.6.2, p. 33.

¹³⁰³ Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.9.2, p. 34.

¹³⁰⁴ Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.8.1, p. 34.

¹³⁰⁵ Arrêt TF 2C_436/2010 du 16 septembre 2010, consid. 5.1.2 *ab initio* ; ATF 133 II 305 consid. 9.2 p. 320 ; CR LIFD-JAQUES, N. 31 ad art. 35.

¹³⁰⁶ ATF 94 I 231, RDAF 1970 p. 246 ss, consid. 1 p. 247 ; Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 14a ad art. 35 et réf. citées ; AGNER/JUNG/STEINMANN, Comm. LIFD, N. 2 *in fine* ad art. 35 ; Circulaire AFC 30/2010, ch. 10.3, p. 20. Dans la situation où l'enfant majeur résiderait dans un pays étranger où le coût de la vie serait considérablement moins élevé qu'en Suisse, la doctrine s'est interrogée quant à l'attribution de la déduction si les parents subvenaient à l'essentiel de l'entretien de l'enfant sans que l'entretien atteigne le montant de la déduction. La nature de la déduction ainsi que les difficultés dans la mise en

pas subvenir seul à ses besoins¹³⁰⁷ et que le revenu perçu par l'enfant soit inférieur au soutien financier que lui apportent ses parents. Il peut être exigé de l'enfant majeur qu'il réalise sa fortune pour financer son entretien¹³⁰⁸. En tout état de cause, le devoir d'entretenir un enfant majeur constitue l'exception plutôt que la règle et les parents en sont libérés dès lors que leur enfant est capable de pourvoir lui-même à ses besoins¹³⁰⁹ ; le droit à la déduction s'éteignant simultanément.

Enfin, le parent qui ne bénéficie pas de la déduction sociale pour enfant peut faire reconnaître son entretien par le biais de la déduction pour personne nécessiteuse (sous réserves du respect des autres conditions propres à cette déduction)¹³¹⁰. 514

(ii) *En présence de contributions d'entretien*

Si des contributions d'entretien sont versées, la déduction est ouverte au parent qui les verse ou, si les deux parents sont de tels débiteurs, au parent qui verse les contributions d'entretien les plus élevées¹³¹¹. Cette conséquence juridique trouve application indépendamment de la situation familiale ; il est ainsi sans incidence que l'enfant majeur vive chez l'un de ses parents¹³¹², chez ses deux parents (concubins)¹³¹³ ou encore qu'il bénéficie de son logement propre. 515

œuvre d'une autre solution semblent néanmoins s'y opposer (Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 14 *in fine* ad art. 35).

¹³⁰⁷ CR LIFD-JAQUES, N. 21 ad art. 35 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 41 ad art. 35.

¹³⁰⁸ Arrêt TF 2C_357/2010 du 14 juin 2011, consid. 2.1 ; CR LIFD-JAQUES, N. 21 *in fine* ad art. 35 ; JAQUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 247.

¹³⁰⁹ Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 14 ad art. 35.

¹³¹⁰ Arrêt TF 2A.406/2001 du 23 janvier 2002, in : RDAF 2002 II 488, consid. 2b p. 490 ; CR LIFD-JAQUES, N. 32 et 46 ad art. 35 ; JAQUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 249 ; Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.10.2, p. 35.

¹³¹¹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 46 ad art. 35 ; Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.10.2, 14.12.2, 14.13.2 et 14.15.2, p. 35 ss.

¹³¹² Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.10.2, p. 35.

¹³¹³ Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.13.2, p. 36.

(iii) *Enfant vivant chez l'un des parents, sans contributions d'entretien*

- 516 En l'absence de contributions d'entretien et si l'enfant majeur vit chez l'un de ses parents, c'est le parent qui vit avec l'enfant et qui pourvoit à son entretien qui peut demander la déduction pour enfant¹³¹⁴.

(iv) *Enfant vivant chez ses deux parents en concubinage, sans contributions d'entretien*

- 517 Si aucun des parents ne verse de contributions d'entretien au sens de l'art. 24 let. e LIFD et que l'enfant majeur vit chez ses deux parents en concubinage, le parent qui fournit les prestations financières les plus élevées peut demander la déduction pour enfant¹³¹⁵.

(v) *Enfant avec son propre logement, sans contributions d'entretien*

- 518 Si l'enfant vit dans son propre logement et qu'il ne perçoit pas de contributions d'entretien, la conséquence juridique consiste – en toute logique – dans l'impossibilité pour les deux parents de prétendre à la déduction pour enfant.

iv. Déduction pour personne nécessiteuse

(1) Régime

- 519 L'art. 35 al. 1 let. b LIFD prévoit une déduction de CHF 6'500 pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative¹³¹⁶ et à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit. Cette déduction n'est néanmoins pas destinée à prendre en compte l'entretien de « l'épouse » (d'après les termes mêmes de la loi) ou de l'époux. Le barème pour couples mariés a en effet été aménagé dans cette optique et est supposé tenir compte intégralement de la diminution de la capacité contributive correspondante¹³¹⁷.

¹³¹⁴ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 46 ad art. 35 ; Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.11.1, p. 35.

¹³¹⁵ Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.14.1, p. 37.

¹³¹⁶ Jusqu'au 31 décembre 1988, l'art. 25 al. 1 let. d AIFD se référait aux « personnes nécessiteuses ». Bien que ces termes aient été remplacés par ceux de « personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative », le législateur n'a pas prévu une portée différente au nouvel article sur ce point (CR LIFD-JAQUES, N. 37 ad art. 35).

¹³¹⁷ OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 177 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 65 ad art. 35 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 54 ad art. 35.

Enfin, la loi précise que la déduction pour personne nécessiteuse ne peut pas être accordée pour les enfants pour lesquels la déduction pour enfant est accordée¹³¹⁸.

À l'instar de la déduction pour enfant, la personne nécessiteuse ne doit pas être en mesure de subvenir à ses besoins et le contribuable qui y pourvoit doit fournir un entretien annuel au moins équivalent au montant de la déduction¹³¹⁹. L'entretien de la personne nécessiteuse peut découler d'une obligation juridique¹³²⁰ ou d'un devoir moral¹³²¹ et sa déductibilité n'est pas conditionnée par l'existence d'un lien de parenté. La condition du besoin d'entretien (« *Unterstützungsbedürftigkeit* ») de la personne entretenue est réalisée lorsque celle-ci ne dispose pas du revenu et de la fortune suffisants pour subvenir à ses besoins¹³²². En sus de son caractère durable, l'incapacité à subvenir à ses besoins doit être fondée sur des raisons objectives¹³²³. En particulier, la déduction n'est pas accordée si la personne nécessiteuse a renoncé volontairement et sans raisons contraignantes à un revenu suffisant¹³²⁴.

La déduction pour personne nécessiteuse peut être accordée même lorsque les personnes entretenues résident en dehors de Suisse. Néanmoins, lorsque la personne soutenue réside à l'étranger, la preuve de sa dépendance financière et des sommes versées est soumise à des conditions particulièrement strictes¹³²⁵.

¹³¹⁸ Art. 35 al. 1 let. b, 2^e partie, LIFD ; cf. néanmoins *infra*, N. 525 ss.

¹³¹⁹ Arrêt du Tribunal cantonal fribourgeois 604 2015 31 du 11 octobre 2016, consid. 4c ; AGNER/JUNG/STEINMANN, Comm. LIFD, N. 3 ad art. 35.

¹³²⁰ En particulier, l'art. 328 al. 1 CC prévoit – sous réserve du respect de plusieurs conditions – une obligation de fournir des aliments aux parents en ligne directe ascendante et descendante.

¹³²¹ Message train de mesures fiscales 2001, p. 2868 ; CR LIFD-JAQUES, N. 35 ad art. 35.

¹³²² BOSSHARD E./BOSSHARD H.-R./LÜDIN, *Sozialabzüge und Steuertarife*, p. 182 ; CR LIFD-JAQUES, N. 35 ad art. 35. Afin de déterminer si la personne entretenue est effectivement incapable de subvenir à ses besoins, diverses règles schématiques ont été élaborées au sein des cantons. Dans le canton de Fribourg, cette déduction sociale est habituellement accordée si le revenu brut de la personne entretenue est inférieur à CHF 18'000 (cf. arrêt du Tribunal cantonal fribourgeois 604 2015 7 du 13 septembre 2016).

¹³²³ Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 25 ad art. 35 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 52 ad art. 35.

¹³²⁴ LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 53 ad art. 35 ; BOSSHARD E./BOSSHARD H.-R./LÜDIN, *Sozialabzüge und Steuertarife*, p. 183.

¹³²⁵ Arrêt TF 2C_582/2017 du 23 février 2018, consid. 4.2 ; arrêt TF 2C_878/2012 du 7 décembre 2012, consid. 2.1 ; arrêt TF 2C_524/2010 du 16 décembre 2010, consid. 2.4 ; arrêt TF 2C_421/2010 du 2 novembre 2010, consid. 2.1.

Aussi, lorsqu'aucun justificatif bancaire ou postal ne peut être fourni, le contribuable doit au moins produire une attestation écrite de la personne soutenue confirmant que celle-ci a bien reçu le montant déductible¹³²⁶.

- 522 L'aide doit être apportée gratuitement ; autrement dit, il est exclu que le contribuable qui la fournit obtienne une contre-prestation¹³²⁷. En particulier, la déduction n'est pas accordée au contribuable qui entretient une personne vivant dans le même ménage si celle-ci s'occupe des tâches ménagères¹³²⁸ ou si elle assume la garde des enfants¹³²⁹.

(2) Obstacles juridiques à l'attribution de la déduction aux concubins

- 523 Les conditions d'octroi de la déduction restreignent fortement les chances pour les concubins de s'en prévaloir, car, d'une part, la personne entretenue ne doit pas avoir volontairement décidé de ne pas exercer une activité lucrative et parce que, d'autre part, elle ne doit pas fournir de contre-prestation¹³³⁰. Dans le sens où le concubinage s'apparentant juridiquement à une société simple¹³³¹, il est en effet cohérent de considérer que chacun des concubins apporte sa contribution à la communauté (sans que cette contribution soit nécessairement financière)¹³³².

¹³²⁶ Arrêt TF 2A.609/2003 du 27 octobre 2004, consid. 2.4 ; arrêt TF 2C_582/2017 du 23 février 2018, consid. 4.2 *in fine*. Pour notre résumé et notre commentaire de cette seconde jurisprudence, cf. BORNICK, *Déductions*, p. 47 ss.

¹³²⁷ CASANOVA, *Konkubinatspartnern*, p. 36 ; CR LIFD-JAQUES, N. 43 ad art. 35.

¹³²⁸ ATF 81 I 72, ASA 24 p. 35 s. ; CASANOVA, *Konkubinatspartnern*, p. 36 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 53 ad art. 35 et réf. citées ; MASSHARDT, *Komm. BdBSt*, N. 11 *in fine* ad art. 25 et réf. citées.

¹³²⁹ *Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER*, N. 29 ad art. 35 ; CR LIFD-JAQUES, N. 43 ad art. 35. Pour autant que les tâches effectuées dans le ménage ne soient pas minimales, la déduction n'est pas accordée même si la personne entretenue a atteint un âge avancé (ATF 81 I 72, ASA 24 p. 35 s.).

¹³³⁰ LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 53 ad art. 35 ; *Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER*, N. 25a et 29 ad art. 35 ; CR LIFD-JAQUES, N. 43 ad art. 35.

¹³³¹ Cf. *supra*, N. 52 ss.

¹³³² Arrêt de la commission fiscale argovienne du 27 juin 1984, in : RF (39)1984, consid. 4 ; dans le même sens, cf. Administration cantonale vaudoise des impôts, Guide 2017, p. 5 *in fine*.

Bien que l'attribution de la déduction à un concubin ne soit fondamentalement pas exclue¹³³³, la conséquence fiscale n'en demeure pas moins fortement similaire à celle qui prévaut pour les couples mariés. Or, alors que cette déduction est notamment refusée aux couples mariés du fait qu'ils bénéficient déjà d'un allègement fiscal à l'endroit du barème¹³³⁴, les concubins ne profitent d'aucun allègement fiscal équivalent. A notre sens, ce n'est toutefois pas par le biais de la déduction pour personne nécessiteuse qu'il convient de tenir compte de la capacité contributive plus réduite des concubins à un revenu.

(3) Cumul avec la déduction pour enfant

L'art. 35 al. 1 let. b LIFD dispose que la déduction pour personne nécessiteuse « n'est pas accordée (...) pour les enfants pour lesquels la déduction est accordée selon la let. a ». Il est ainsi exclu d'accorder à un même contribuable à la fois la déduction pour enfant et la déduction pour personne nécessiteuse pour l'entretien d'un enfant¹³³⁵. Toutefois, la jurisprudence fédérale permet que la déduction pour personne nécessiteuse – qui demeure subsidiaire à la déduction pour enfant¹³³⁶ – soit accordée au parent d'un enfant majeur en formation pour lequel la déduction pour enfant n'est pas accordée, en interprétant que l'art. 35 al. 1 let. b LIFD n'empêche pas un tel cumul¹³³⁷. En outre, le Tribunal fédéral a soutenu qu'il n'était pas nécessaire d'examiner la question de savoir si le cumul conduisait à favoriser les familles monoparentales avec des enfants majeurs en formation par rapport aux familles monoparentales avec des enfants mineurs¹³³⁸.

¹³³³ Notamment, la déduction devrait être accordée si le concubin entretenu se trouve dans une incapacité totale d'exercer une activité lucrative et d'aider aux tâches ménagères et si ses revenus et sa fortune ne suffisent pas à subvenir à ses besoins.

¹³³⁴ Cf. *infra*, N. 566 ss.

¹³³⁵ Arrêt TF 2 A.406/2001 du 23 janvier 2002, in : RDAF 2002 II 488, consid. 2b p. 490 ; ATF 133 II 305 consid. 6.8 p. 313 ; Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 32 ad art. 35.

¹³³⁶ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 53 ad art. 35 et réf. citées ; Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 32 ad art. 35.

¹³³⁷ Arrêt TF 2C_436/2010 du 16 septembre 2010, consid. 5.1.2 ; arrêt TF 2 A.406/2001 du 23 janvier 2002, in : RDAF 2002 II 488, consid. 2b p. 490 ; Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 32 ad art. 35. Un tel cumul a en revanche été refusé par le Tribunal fédéral en présence d'un enfant mineur (ATF 133 II 305 consid. 9.2 p. 319 s.).

¹³³⁸ Arrêt TF 2 A.406/2001 du 23 janvier 2002, in : RDAF 2002 II 488, consid. 2d p. 491.

- 526 Du fait de leur assujettissement commun, les couples mariés ne peuvent pas profiter de la déduction sociale et de la déduction pour personne nécessiteuse pour un même enfant. À cet égard, les époux souffrent selon nous d'une inégalité de traitement injustifiée. Alors que la solution du Tribunal fédéral permet d'assurer une égalité de traitement – intraconjugale – entre les parents imposés séparément qui subviennent ensemble à l'entretien de leur enfant majeur, force est de constater que ce traitement fiscal crée de nouvelles inégalités. En particulier, la solution du cumul des déductions viole à notre sens systématiquement le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle est accordée aux concubins. Ceux-ci se trouvent en effet dans les mêmes circonstances de fait que les couples mariés imposés en commun et l'attribution des deux déductions aux seuls concubins apparaît nettement anticonstitutionnelle à l'égard de cette comparaison¹³³⁹.
- 527 La doctrine critique généralement cette jurisprudence permissive¹³⁴⁰. Avant même l'établissement de cette jurisprudence, LOCHER¹³⁴¹ formulait que l'interdiction du cumul vaut tant pour les parents imposés en commun que pour ceux imposés séparément. L'égalité de traitement entre ces catégories de contribuables est également un argument avancé pour étendre l'interdiction du cumul des déductions à cette situation¹³⁴². D'après JAQUES¹³⁴³, le cumul revient à qualifier un même enfant de « majeur en formation » et de « personne nécessiteuse », ce qui ne concorde guère avec le droit civil qui ne contient qu'une seule obligation à l'art. 277 al. 2 CC.

v. Déduction pour personnes mariées, pour personnes seules et pour familles monoparentales

(1) Remarques générales

- 528 La déduction pour couple marié ne saurait être analysée sans que soient examinées simultanément les déductions pour personnes seules et pour familles monoparentales ; seule une comparaison avec ces déductions concurrentes permettant d'appréhender son étendue.

¹³³⁹ Dans le même sens : CR LIFD-JAQUES, N. 33 ad art. 35.

¹³⁴⁰ CR LIFD-JAQUES, N. 33 ad art. 35 et réf. citées.

¹³⁴¹ LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 35 s. ad art. 35.

¹³⁴² CR LIFD-JAQUES, N. 32 *in fine* ad art. 35.

¹³⁴³ CR LIFD-JAQUES, N. 32 *in fine* ad art. 35.

La déduction pour couple marié constituait auparavant un dégrèvement fiscal incontournable au sein des lois fiscales suisses. En effet, en l'absence souvent de dégrèvements fiscaux découlant du modèle d'imposition (seuls quelques cantons utilisant alors le modèle du double barème), c'était essentiellement cette déduction qui différenciait l'imposition des couples mariés par rapport à celle des autres contribuables. Alors que la plupart des cantons avaient aménagé une déduction d'un montant fixe, quelques cantons prévoyaient une déduction en pourcents du revenu ou du montant de l'impôt¹³⁴⁴. 529

(2) Dans la LIFD

La déduction pour couple marié constitue l'un des principaux apports des mesures immédiates¹³⁴⁵ qui visaient à alléger l'imposition des couples mariés. L'art. 35 al. 1 let. c LIFD contient ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2008, une déduction pour couple marié qui se monte à CHF 2'600. Celle-ci est accordée aux couples mariés imposés en commun et est attribuée indépendamment de l'exercice d'une activité lucrative par les époux¹³⁴⁶. Cette déduction permet d'équilibrer le traitement fiscal qui est administré aux couples mariés par rapport à celui visant les couples de concubins¹³⁴⁷. La LIFD ne prévoit aucune déduction sociale pour les personnes seules et pour les familles monoparentales. 530

(3) Dans les lois cantonales

(a) Remarques générales

Plusieurs cantons ont élaboré une déduction pour couple marié équivalente à celle de la LIFD. En outre, certaines législations cantonales prévoient également des déductions sociales pour personnes vivant seules et pour familles monoparentales. Ces déductions sont généralement exprimées sous la forme d'un montant fixe, mais d'autres approches sont parfois également adoptées. 531

Les déductions sociales présentées ne sauraient être examinées isolément. Il serait vain, par exemple, de mentionner que le canton de Berne octroie une déduction de CHF 10'400 aux couples mariés en oblitérant la déduction de 532

¹³⁴⁴ Message harmonisation fiscale, p. 24 s.

¹³⁴⁵ Cf. *infra*, N. 699 ss.

¹³⁴⁶ OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 178 ; Circulaire AFC 30/2010, ch. 12, p. 21.

¹³⁴⁷ REICH, *Steuerrecht*, N. 279 ad. § 13.

CHF 5'200 qui est aussi accordée aux personnes seules sans enfants. Une attention particulière doit en outre être portée aux autres spécificités des régimes cantonaux. À titre d'illustration, le législateur d'Uri a élaboré des déductions élevées, mais celles-ci visent à compenser la linéarité du barème d'imposition¹³⁴⁸. Pour ces raisons, une comparaison intercantonale sur la seule base des montants des déductions serait particulièrement tendancieuse. Par conséquent, nous analyserons conjointement les déductions pour couple marié, pour personne seule et pour famille monoparentale, en catégorisant les solutions cantonales d'après les modèles d'imposition utilisés.

(b) Catégorisation des régimes cantonaux

(i) *Absence de déductions*

- 533 Plus de la moitié des cantons suisses n'a prévu aucune de ces déductions sociales. En d'autres termes, ces cantons s'en remettent exclusivement au modèle d'imposition pour tenir compte de la capacité contributive des différentes formes de communautés de vie. Cette renonciation n'est pas liée à l'utilisation d'un modèle d'imposition particulier¹³⁴⁹.

(ii) *Déductions combinées avec le modèle du splitting*

- 534 Les cantons proposant ces déductions sociales en marge du modèle du splitting constituent l'exception. En effet, parmi les 14 cantons utilisant ce modèle, seuls les cantons de Schwytz, de Thurgovie et de Neuchâtel ont prévu des déductions pour couples mariés, personnes seules et familles monoparentales¹³⁵⁰.
- 535 Le canton de Schwytz propose des déductions qui s'élèvent à CHF 6'400 pour les couples mariés et à CHF 3'200 pour les personnes seules. En outre, les familles monoparentales peuvent prétendre à une déduction sociale supplémentaire maximale de CHF 6'300¹³⁵¹. Dans la mesure où le législateur schwytois accorde aux couples mariés un dégrèvement par un splitting à 52,63 %, ces déductions sociales ont un impact négligeable sur le plan de l'égalité de traitement horizontal entre célibataires et couples mariés. Au contraire,

¹³⁴⁸ Cf. *infra*, N. 541.

¹³⁴⁹ Parmi les cantons utilisant le modèle du splitting : NW, GL, FR, SO, BL, SH, AI, SG, GR, AG, TG et GE ; parmi les cantons utilisant le double barème : ZH, LU, AR et TI ; enfin, le canton du VS a exclusivement aménagé un rabais d'impôt.

¹³⁵⁰ CSI, Imposition de la famille, ch. 4.5, p. 18.

¹³⁵¹ § 35 al. 1 let. e SZ/StG.

elles permettent bien plutôt de participer au respect du principe de l'imposition selon la capacité contributive sur le plan vertical (en l'absence d'une franchise d'impôt dans le barème d'imposition)¹³⁵².

Le législateur neuchâtelois a élaboré des déductions dégressives. Ainsi, la déduction pour personne seule de CHF 2'000 est réduite de CHF 100 pour chaque tranche de CHF 1'000 dépassant CHF 26'000¹³⁵³. Pour les personnes mariées et pour les familles monoparentales, la déduction de CHF 3'600 est réduite à partir de CHF 48'000¹³⁵⁴. Les différences semblent correspondre au taux retenu pour le splitting neuchâtelois (55 %)¹³⁵⁵. Le rôle de ces déductions quant à l'égalité de traitement entre contribuables mariés et célibataires est à nouveau dérisoire. Eu égard à leur caractère dégressif, ces déductions s'apparentent plutôt à des déductions pour contribuables à revenu modeste.

(iii) Déductions combinées avec le modèle du double barème

Parmi les huit cantons qui utilisent le modèle du double barème, quatre cantons octroient de telles déductions sociales (BE, ZG, BS et JU). La législation bernoise se distingue en prévoyant une déduction personnelle unique de CHF 5'200 pour tous les contribuables (étant précisé que les couples imposés en commun peuvent déduire deux fois ce montant)¹³⁵⁶.

L'importance quantitative des déductions sociales est intimement liée à la progressivité des barèmes d'impositions. Globalement, nous constatons qu'un barème d'imposition faiblement progressif est accompagné de déductions sociales plus importantes ; et inversement. Dans le même sens, un barème d'imposition qui n'impose pas la première tranche de revenu est typiquement accompagné de déductions plus faibles. À titre d'illustration, le canton du Jura a aménagé un taux d'imposition nul sur la première tranche de revenu imposable (jusqu'à CHF 11'800 pour les couples mariés et les familles monoparentales et

¹³⁵² Cf. § 36 al. 1 SZ/StG.

¹³⁵³ Art. 38 al. 2 LCdir/NE.

¹³⁵⁴ Art. 38 al. 1 LCdir/NE.

¹³⁵⁵ Selon toute vraisemblance, le législateur neuchâtelois s'est en effet aligné sur le taux du splitting lors de l'aménagement de ces déductions. Ainsi, le montant de la déduction pour personne seule (CHF 2'000) correspond à 55,55 % de celui de la déduction pour couple marié (CHF 3'600). En outre, le revenu déterminant pour la dégressivité de la déduction pour les personnes seules (CHF 26'000) s'élève à 54,16 % du revenu déterminant pour la déduction pour couple marié (CHF 48'000).

¹³⁵⁶ Art. 40 al. 1 LI/BE.

jusqu'à CHF 6'400 pour les autres contribuables)¹³⁵⁷. Or, parmi les cantons utilisant le modèle du double barème, c'est également le canton du Jura qui octroie les déductions sociales pour personnes seules, pour familles monoparentales et pour couple marié les moins élevées (respectivement CHF 1'700, CHF 2'500 et CHF 3'500)¹³⁵⁸. Le canton de Zoug, qui n'exonère pas la première tranche de revenu (bien que celle-ci ne soit imposée qu'à hauteur de 0,5 % seulement)¹³⁵⁹, offre des déductions plus importantes (respectivement CHF 6'500, CHF 13'000 et CHF 13'000)¹³⁶⁰.

- 539 Enfin, le canton de Bâle-Ville octroie les déductions les plus importantes (respectivement CHF 18'000, CHF 30'000 et CHF 35'000)¹³⁶¹. Symétriquement, ce canton impose également au taux le plus élevé la première tranche de revenu imposable (comparativement aux autres cantons) et a, en outre, aménagé des barèmes d'imposition très faiblement progressifs¹³⁶². Les déductions sociales participent ainsi dans une très grande mesure à la progressivité de l'impôt sur le revenu bâlois.

(iv) Déductions en l'absence d'un véritable modèle d'imposition

- 540 Quatre cantons suisses ont élaboré des dégrèvements singuliers en lieu et place d'un véritable modèle d'imposition et ces spécificités cantonales portent à conséquence pour les déductions pour personnes seules, pour familles monoparentales et pour couples mariés.
- 541 Le canton d'Uri contrebalance un taux d'imposition unique pour toutes les formes de communautés de vie et indépendant du niveau de revenu perçu¹³⁶³ par des déductions sociales particulièrement généreuses. Ainsi les déductions pour personnes seules, pour familles monoparentales et pour couples mariés

¹³⁵⁷ Art. 35 al. 1 et 2 LI/JU.

¹³⁵⁸ Art. 34 al. 1 let. b, h et i LI/JU.

¹³⁵⁹ § 35 al. 1 et 2 StG/ZG.

¹³⁶⁰ § 33 al. 1 ch. 1 StG/ZG. Dans la présente catégorisation, le canton de Berne peut être assimilé à l'exemple zougais tant au regard du montant des déductions qu'au regard des faibles taux d'imposition des premières tranches de revenus (cf. art. 40 al. 1 et 2 et art. 42 al. 1 et 2 LI/BE).

¹³⁶¹ § 35 al. 1 let. c à e StG/BS.

¹³⁶² Seulement deux taux d'imposition ont été élaborés : le barème ordinaire établit ainsi un taux d'imposition de 22,25 % entre CHF 100 et CHF 200'000 et de 26 % pour le revenu imposable excédant CHF 200'000 (§ 36 al. 1 et 2 StG/BS).

¹³⁶³ Art. 42 StG/UR.

s'élèvent respectivement à CHF 14'500, CHF 20'000 et CHF 25'500¹³⁶⁴. Seul le canton de Bâle-Ville accorde des déductions plus importantes ; or, nous avons relevé par ailleurs que ce canton connaît des barèmes d'imposition très faiblement progressifs.

Le canton d'Obwald, qui recourt également à un taux d'imposition unique, accorde aux couples mariés et aux familles monoparentales une déduction sociale de 20 % du revenu net, mais au minimum de CHF 4'300 et au maximum de CHF 10'000¹³⁶⁵. En outre, la loi fiscale obwaldienne octroie une déduction sociale de CHF 10'000 pour les couples mariés et une déduction du même montant pour les autres contribuables¹³⁶⁶. Le régime obwaldien différencie ainsi dans une moindre mesure l'imposition des couples mariés par rapport à celle des autres contribuables. En comparant par exemple un couple marié à un couple de concubins, nous constatons que le premier couple bénéficie d'un dégrèvement total qui se situe entre CHF 14'300 et CHF 20'000 ; tandis que le second couple obtient automatiquement un dégrèvement total à hauteur de CHF 20'000. Toutefois, l'absence de progressivité du taux d'imposition annihile largement la pénalisation des couples mariés à deux revenus. La légère surcharge fiscale des couples mariés par rapport aux contribuables vivant seuls peut enfin se justifier en considérant l'effet de synergie¹³⁶⁷. 542

Le canton du Valais, qui accorde aux couples mariés et aux contribuables avec enfants un rabais d'impôt de 35 %¹³⁶⁸, ne prévoit pas de déductions supplémentaires pour les personnes vivant seules, les familles monoparentales et les couples mariés. 543

Le canton de Vaud accorde enfin, en marge de l'application du modèle du quotient familial, des déductions sociales dégressives pour les contribuables avec enfants et pour les couples mariés qui s'élèvent respectivement à CHF 2'700 et CHF 1'300¹³⁶⁹. 544

¹³⁶⁴ Art. 41 al. 1 let. e, f et g StG/UR.

¹³⁶⁵ Art. 37 al. 1 let. a StG/OW.

¹³⁶⁶ Art. 37 al. 1 let. e StG/OW.

¹³⁶⁷ Cf. *infra*, N. 1282 ss.

¹³⁶⁸ Art. 32 al. 2 LF/VS.

¹³⁶⁹ Art. 42a al. 2 et 3 LI/VD.

vi. Déduction pour contribuables à revenus modestes

(1) Descriptif

- 545 La déduction sociale pour contribuables à revenus modestes vise à alléger la charge fiscale des contribuables qui perçoivent un revenu peu élevé eu égard à leur situation personnelle et familiale. Plusieurs cantons ont aménagé une telle déduction (BE, OW, FR, SH, AG, VD et VS). Afin d'atténuer les effets de seuil, tous ces cantons ont opté pour une déduction dégressive qui diminue à mesure que le revenu net augmente¹³⁷⁰.
- 546 Le canton du Valais a la particularité d'avoir aménagé une déduction pour contribuables à revenus modestes pour les seuls contribuables qui ne bénéficient pas du rabais d'impôt pour les couples mariés et les familles monoparentales¹³⁷¹. Le montant de cette déduction est particulièrement élevé, se montant à CHF 10'200, et contrebalance le barème d'imposition valaisan au sein duquel un taux d'imposition nul est arrêté pour les seuls 500 premiers francs¹³⁷². La déduction est dégressive et tombe entièrement dès que le revenu net dépasse CHF 28'900. Le canton d'Argovie se distingue en proposant une déduction qui est indifférente de la situation familiale du contribuable¹³⁷³. Cette déduction dégressive de CHF 12'000 est accordée pour les contribuables ayant un revenu net inférieur à CHF 15'000¹³⁷⁴. Dans toutes les autres lois cantonales, la déduction est d'une part accordée tant aux contribuables vivant seuls qu'aux couples mariés et aux familles monoparentales, et est d'autre part différenciée en fonction de la situation familiale du contribuable¹³⁷⁵.

¹³⁷⁰ Brochure AFC, Déduction pour contribuables à revenu modeste, p. 1 ss. Par ailleurs, la « déduction pour couple et personne seule » neuchâteloise s'apparente largement à une déduction pour contribuables à revenus modestes en raison de son caractère dégressif (cf. art. 38 LCdir/NE ; *supra*, N. 536). Le canton de TG a également aménagé une déduction semblable, mais dont l'accès est restreint aux contribuables invalides, veufs ou bénéficiant de rentes AVS (cf. § 36 al. 2 ch. 3 StG/TG ; *infra*, N. 551 ss).

¹³⁷¹ Art. 32 al. 3 let. b LF/VS.

¹³⁷² Art. 32 al. 1 LF/VS.

¹³⁷³ § 42 al. 1^{bis} StG/AG.

¹³⁷⁴ En outre, le barème d'imposition argovien prévoit un taux d'imposition nul pour les premiers CHF 8'000 pour les couples mariés et pour les familles monoparentales, et pour les premiers CHF 4'000 pour les autres contribuables (§ 43 al. 1 et 2 StG/AG).

¹³⁷⁵ Brochure AFC, Déduction pour contribuables à revenu modeste, p. 1 ss.

Quant aux montants des déductions et à leur dégressivité, il est à nouveau possible de constater des différences notables entre les déductions cantonales. Ainsi, le canton d'Obwald octroie par exemple une déduction qui se monte à 10 % de la différence entre CHF 100'000 et le revenu net des familles monoparentales ; respectivement entre CHF 75'000 et CHF 50'000 et le revenu net des couples mariés et des autres contribuables¹³⁷⁶. La déduction argovienne oscille entre CHF 1'000 et CHF 12'000 et la dégressivité opère par le biais de cinq paliers¹³⁷⁷. Les autres cantons ont généralement opté pour une dégressivité plus progressive. À titre d'illustration, la loi fiscale schaffhousoise octroie aux couples mariés une déduction maximale de CHF 4'700 qui est réduite de CHF 100 pour chaque tranche de CHF 800 de revenu net dépassant CHF 25'200¹³⁷⁸.

(2) Commentaires

La terminologie légale ne fait que rarement directement référence à la situation financière modeste des contribuables bénéficiaires¹³⁷⁹. Souvent, c'est au regard des contribuables visés par la déduction et du caractère dégressif de la déduction que le dégrèvement peut être qualifié de déduction pour contribuables à revenus modestes¹³⁸⁰. Certaines législations alémaniques la qualifient de déduction spéciale (« *Sonderabzug* ») ou de dégrèvement fiscal (« *Entlastungsabzug* »), et non de déduction sociale (« *Sozialabzug* »)¹³⁸¹. Si ces particularités demeurent sans conséquence, elles mettent néanmoins en évidence le caractère singulier de cette déduction.

Toutes les déductions cantonales ne suivent pas, à notre sens, un schématisme assurant le respect du principe de l'imposition selon la capacité contributive. En particulier, la déduction argovienne souffre d'une dégressivité non linéaire et conduit dès lors à des effets de seuil. À titre d'illustration, avec un revenu déterminant de CHF 14'999, un contribuable argovien bénéficie d'un

¹³⁷⁶ Art. 37 al. 1 let. f StG/AG.

¹³⁷⁷ § 42 al. 1^{bis} StG/AG.

¹³⁷⁸ Art. 37 al. 1 let. d ch. 2 StG/SH.

¹³⁷⁹ Cf. néanmoins : art. 42 LI/VD.

¹³⁸⁰ Cf. notamment : § 42 al. 1^{bis} StG/AG ; art. 40 al. 6 LI/BE ; art. 42 al. 3 LF/VS ; art. 37 al. 1 let. f StG/OW ; art. 36 al. 2 LICD/FR.

¹³⁸¹ Cf. respectivement : art. 37 al. 1 let. f StG/OW et art. 37 al. 1 let. d StG/SH.

dégrèvement de CHF 12'000 alors que, avec un revenu déterminant de CHF 15'000, la déduction est réduite à CHF 7'500¹³⁸².

- 550 La déduction pour contribuables à revenus modestes concourt au respect de la garantie du minimum vital ainsi qu'à celui du principe de l'imposition selon la capacité contributive¹³⁸³. Pour autant, le régime induit par cette déduction ne nous convainc pas entièrement. À notre sens, pour des raisons liées à la praticabilité de l'imposition, ce type de dégrèvement fiscal peut avantageusement être remplacé par une adaptation du barème d'imposition.

vii. Déductions pour rentiers AVS ou AI

(1) Descriptif

- 551 La plupart des cantons ont prévu une déduction sociale pour les rentiers à l'AVS ou à l'AI¹³⁸⁴. Les cantons de Berne, d'Argovie et du Valais octroient une déduction sociale pour rentiers AVS ou AI en plus d'une déduction pour contribuables modestes (qui leur est ouverte également)¹³⁸⁵. Les cantons de Vaud, Uri et Neuchâtel n'octroient pas cette déduction, mais ont néanmoins aménagé une déduction pour contribuables modestes qui s'applique également aux rentiers. Enfin, seuls quelques cantons n'ont aménagé aucune de ces déductions (LU, OW, AR, AI, SG et GR)¹³⁸⁶.
- 552 Les dégrèvements fiscaux arborent des mécanismes variés. Parmi les cantons qui ont aménagé une déduction sociale pour rentiers AVS ou AI, la très grande majorité des cantons ont opté pour une déduction dégressive¹³⁸⁷. Le canton de Schwytz fait toutefois exception en accordant une déduction fixe de CHF 3'200

¹³⁸² § 42 al. 1^{bis} StG/AG. L'importance de cette différence au niveau du revenu imposable peut toutefois être relativisée au regard du barème d'imposition argovien. En effet, ce dernier prévoit un taux d'imposition nul pour les premiers CHF 4'000 ainsi qu'un taux d'imposition de seulement 1 % pour les CHF 3'600 suivants (§ 43 StG/AG).

¹³⁸³ Sur la relation étroite entre ces deux principes, cf. *infra*, N. 1135 ss.

¹³⁸⁴ Dans ce contexte, nous rappelons que les rentes AVS et AI entrent dans l'assiette de l'impôt, contrairement aux prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI (cf. *supra*, N. 419 s.).

¹³⁸⁵ D'autres lois cantonales disposent que ces deux déductions sont alternatives. Les cantons de FR et de SH prévoient ainsi que les bénéficiaires des déductions pour rentiers AVS et AI bénéficient uniquement de cette autre déduction (qui est plus avantageuse ; cf. Brochure AFC, Déduction pour contribuables à revenu modeste, p. 2).

¹³⁸⁶ Brochure AFC, Déduction pour rentiers, nbp 1 ad p. 1.

¹³⁸⁷ Brochure AFC, Déduction pour rentiers, p. 1 ss.

pour chaque contribuable de plus de 65 ans ou percevant une rente d'invalidité fédérale¹³⁸⁸. Un couple schwytois peut bénéficier deux fois de la déduction dans l'éventualité où les deux époux rempliraient les conditions légales¹³⁸⁹.

Le canton de Genève se distingue également en accordant une déduction maximale particulièrement élevée. Pour un couple marié, la déduction se monte jusqu'à CHF 10'000 – respectivement à CHF 11'500 si les deux époux remplissent les conditions – et décroît à partir d'un revenu annuel net de CHF 92'000. Si la même déduction maximale de CHF 10'000 peut être obtenue par les autres contribuables, ceux-ci voient néanmoins la dégressivité débiter à un montant moindre de CHF 50'000¹³⁹⁰. 553

Les cantons de Berne, de Zurich et du Valais disposent enfin que le revenu imposable des rentiers peut être fixé à zéro sous certaines conditions¹³⁹¹. Dans ces trois cantons, le seul fait d'être éligible à l'attribution d'une rente AVS ou AI ne suffit pas à se prévaloir de ce traitement fiscal, mais il faut également que le contribuable réside dans un établissement médico-social¹³⁹². 554

(2) Commentaires

Les législations cantonales octroient généralement cette déduction sous les seules conditions de l'obtention par ceux-ci d'une rente AVS ou AI et de la perception d'un revenu faible¹³⁹³. Ce régime doit interpeller : les bénéficiaires de rentes AVS ou AI souffrent-ils d'une situation particulière qui est propre à susciter des dépenses supplémentaires ? ou, au contraire, la déduction sert-elle à tenir compte d'une catégorie de contribuables qui perçoit ordinairement des revenus plus faibles et qui est statistiquement plus pauvre ? 555

¹³⁸⁸ § 35 al. 1 let. f StG/SZ.

¹³⁸⁹ Cf. Brochure AFC, Déduction pour rentiers, p. 1.

¹³⁹⁰ Art. 40 al. 1 à 3 LIPP/GE.

¹³⁹¹ Brochure AFC, Déduction pour rentiers, p. 1 et 3.

¹³⁹² Brochure AFC, Déduction pour rentiers, p. 1. Les cantons de Zurich, Berne et Lucerne soumettent l'octroi de ce dégrèvement fiscal aux conditions alternatives que le rentier bénéficiaire réside dans un établissement socio-médical ou qu'il reçoive des soins dans un établissement hospitalier, tandis que le canton du Valais exige une résidence dans un établissement médico-social ou reconnu comme tel (cf. art. 31 al. 1 let. f LF/VS).

¹³⁹³ Cf. Brochure AFC, Déduction pour rentiers, p. 1 ss.

556 Sur un plan purement statistique, les personnes de plus de 65 ans effectuent moins de dépenses de consommation que les personnes moins âgées et perçoivent similairement un revenu brut moins élevé¹³⁹⁴. Ainsi, 13,9 % des personnes de plus de 65 ans sont pauvres au sens de la définition de l'OFS, cette proportion étant sensiblement plus élevée que pour les autres classes d'âges (pour lesquelles le taux de pauvreté oscille entre 5,1 % et 7,5 %)¹³⁹⁵. Compte tenu de ces quelques considérations, il apparaît que cette déduction sociale ne permet pas de tenir compte de dépenses plus élevées, mais bien du fait que nos aînés perçoivent usuellement des revenus plus faibles. À notre sens, afin de résoudre cette question à l'égard de tous les contribuables qui perçoivent de tels revenus, il serait préférable d'augmenter les déductions ordinaires ou d'adapter les barèmes d'imposition.

viii. Déduction pour contribuables en apprentissage ou aux études

(1) Descriptif

557 Le canton du Jura prévoit une déduction sociale de CHF 3'800 pour les contribuables qui font un apprentissage ou des études à titre principal¹³⁹⁶. Cette déduction permet de tenir compte de la diminution de la capacité contributive induite par la poursuite d'un apprentissage ou d'études. Elle s'aligne sur la situation sociétale, respectivement sur le fait que les apprentis et les étudiants disposent usuellement de ressources moindres que les autres contribuables.

(2) Commentaires

558 À l'instar du raisonnement poursuivi pour la déduction pour rentiers AVS ou AI, il est utile de s'interroger sur les justifications de cette déduction jurassienne pour contribuables en apprentissage ou aux études. Cette déduction complétant

¹³⁹⁴ Cf. OFS, *Revenus et dépenses des ménages selon la classe d'âge*. Seul le poste des dépenses de santé est statistiquement plus élevé pour les personnes de plus de 65 ans ; les dépenses relatives au logement, aux vêtements ou encore aux déplacements et aux communications sont, sans surprise, plus faibles que pour les personnes moins âgées. Les frais de santé étant aujourd'hui dans une large mesure pris en compte par les déductions générales, la déduction pour rentiers AVS ou AI se justifie difficilement sur ce point (dans le même sens : Komm. StHG-REICH/VON AH/BRAWAND, N. 69 ad art. 9).

¹³⁹⁵ OFS, Taux de pauvreté, selon différentes caractéristiques.

¹³⁹⁶ Art. 34 al. 1 let. c LI/JU.

la déduction générale des frais de formation¹³⁹⁷, il apparaît à nouveau qu'elle ne vise pas à couvrir des dépenses non déductibles par ailleurs, mais bien à alléger la charge fiscale d'une frange de la population qui est souvent pénalisée par le caractère inadapté du barème d'imposition à l'égard des contribuables modestes. Une modification du barème d'imposition devrait à nouveau être préférée à notre sens.

En tout état de cause, cette déduction est révélatrice de la situation particulière des enfants majeurs en formation. Lorsqu'il sera proposé d'appréhender l'entretien des enfants majeurs par un mécanisme permettant la déductibilité de leur revenu imposable négatif¹³⁹⁸, nous en tiendrons compte et pondérerons la déductibilité en conséquence¹³⁹⁹. 559

ix. Déduction pour le logement

(1) Descriptif

Une déduction pour le logement (« *Mieterabzug* ») est prévue par les législations fiscales zougnoise et vaudoise. Ainsi, l'art. 33 al. 1 ch. 5 StG/ZG aménage une déduction pour les contribuables modestes qui sont locataires de leur logement. Le législateur zougnois a aménagé deux variantes de calcul et applique aux contribuables le résultat le plus élevé. Tout d'abord, une déduction correspondant aux 20 % du loyer net – et plafonnée à CHF 7'200 – est accordée aux contribuables dont le revenu net n'excède pas CHF 70'000¹⁴⁰⁰. Alternative-ment, les couples imposés en commun ainsi que les familles monoparentales peuvent prétendre à une déduction fixe de CHF 4'000 si le revenu net n'excède pas CHF 180'000, tandis qu'une déduction de CHF 2'000 peut être accordée aux autres contribuables dont le revenu n'excède pas CHF 90'000¹⁴⁰¹. Ainsi, la dégressivité de la déduction zougnoise est concrétisée par une comparaison entre une déduction variable (en pourcents du loyer net) et une déduction fixe qui est accordée jusqu'à concurrence d'un revenu net plus élevé. 560

¹³⁹⁷ Cf. art. 9 al. 2 let. o LHID et art. 32 al. 1 LI/JU.

¹³⁹⁸ Cf. *infra*, N. 1483 ss.

¹³⁹⁹ Cf. *infra*, N. 1487 ss.

¹⁴⁰⁰ Art. 33 al. 1 ch. 5 let. a StG/ZG.

¹⁴⁰¹ art. 33 al. 1 ch. 5 let. b StG/ZG.

- 561 Le législateur vaudois a également élaboré une déduction pour le logement constituant le domicile principal du contribuable¹⁴⁰². Cette déduction a la particularité de concerner également les propriétaires. Ainsi, aux termes de l'art. 39 al. 1 LI/VD, peut être déduite la part de la valeur locative ou du loyer net qui excède 20 % du revenu net du contribuable, jusqu'à concurrence de CHF 5'700 au maximum. Le montant déterminant de la valeur locative ou du loyer net est plafonné à CHF 11'520 pour les couples mariés et pour les familles monoparentales et à CHF 9'360 pour les autres contribuables. Le premier de ces montants est augmenté de CHF 3'120 par enfant dont le contribuable assume l'entretien complet¹⁴⁰³.

(2) Commentaires

- 562 Les déductions cantonales susmentionnées séduisent pour leur propension à permettre une prise en compte précise des dépenses liées au logement pour les contribuables modestes. Lesdites dépenses étant inévitables et particulièrement variables, leur déductibilité constitue incontestablement un mécanisme utile à la détermination de la capacité contributive subjective. Par ces exemples cantonaux, il doit être constaté qu'il est possible pour les administrations fiscales d'octroyer une déduction qui est fonction des dépenses effectives liées au logement. C'est sur la base de ces considérations, et compte tenu de notre postulat que l'appréhension fiscale de l'effet de synergie doit se limiter aux économies liées au logement¹⁴⁰⁴, qu'une déduction générale pour le logement sera proposée¹⁴⁰⁵.

x. Déduction pour ménage

(1) Descriptif

- 563 Le législateur bernois a aménagé une déduction pour ménage indépendant (« *Haushaltsabzug für Alleinstehende* ») à l'art. 40 al. 2 LI/BE. Cette déduction

¹⁴⁰² Sur le changement de paradigme de la fiscalité vaudoise (qui appréhendait auparavant les loyers élevés comme un indicateur de richesse), cf. *supra*, N. 167.

¹⁴⁰³ art. 39 al. 2 LI/VD.

¹⁴⁰⁴ Cf. *infra*, N. 1305 ss.

¹⁴⁰⁵ Cf. *infra*, N. 1323 ss.

s'élève à CHF 2'400 et est octroyée aux personnes tenant un ménage indépendant si elles vivent seules ou avec leurs enfants ou des personnes dans le besoin incapables d'exercer une activité rémunérée. Cette déduction est également octroyée aux conjoints ayant chacun un domicile indépendant. Le dégrèvement est majoré de CHF 1'200 par personne vivant avec l'ayant droit¹⁴⁰⁶.

(2) Commentaires

Si seul le législateur bernois a aménagé ce dégrèvement, une déduction similaire a été plébiscitée par un rapport d'experts en 1998¹⁴⁰⁷ et a ensuite fait partie intégrante du Paquet fiscal 2001¹⁴⁰⁸. Ce type de déductions permet de tenir compte schématiquement de l'effet de synergie qui conduit à la réalisation d'économies pour les ménages pluripersonnels¹⁴⁰⁹. 564

Bien qu'une déduction générale pour le logement sera proposée à titre principal¹⁴¹⁰, la solution bernoise demeure pertinente à titre subsidiaire. En tout état de cause, le législateur bernois a été à tout le moins bien inspiré d'établir une déduction pour les contribuables vivant seuls ou avec des personnes à charge. 565

C. Détermination de la charge fiscale des familles

1. LIFD : modèle du barème multiple

a. Système

La LIFD distingue trois catégories de contribuables. Par son art. 36, sont ainsi établis un barème applicable aux époux (barème pour couples mariés), un barème pour les personnes qui vivent en ménage commun avec des enfants ou avec des personnes nécessiteuses (barème parental), et un barème qui s'applique aux autres contribuables (barème ordinaire). Le barème parental consiste dans 566

¹⁴⁰⁶ Art. 40 al. 3 let. c LI/BE ; cf. Administration fiscale bernoise, Déduction pour personne seule tenant ménage indépendant.

¹⁴⁰⁷ Cf. Rapport d'experts de 1998, p. 42 s. et 62 ss ; cf. *infra*, N. 697 ss.

¹⁴⁰⁸ Cf. Loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire, art. 35 al. 1 let. d LIFD ad p. 4043.

¹⁴⁰⁹ Cf. *infra*, N. 1282 ss.

¹⁴¹⁰ Cf. *infra*, N. 1323 ss.

l'application du barème pour couples mariés pour les époux vivant en ménage commun et les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires, dès lors qu'ils vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument l'essentiel de l'entretien¹⁴¹¹. Le barème parental se distingue du barème pour couples mariés par le rabais d'impôt de CHF 251 par enfant et par personne nécessiteuse qui fait partie intégrante du barème parental¹⁴¹².

- 567 En d'autres termes et plus concrètement, le barème de base est ainsi appliqué aux personnes célibataires vivant seules, aux personnes séparées en droit ou en fait ou divorcées qui ne vivent pas en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses, aux concubins sans enfant et aux concubins qui vivent avec leurs enfants en ne subvenant pas à l'essentiel de leur entretien. Le barème pour couples mariés est exclusivement appliqué aux couples mariés (qui ne sont pas séparés en fait ou en droit) et aux partenaires enregistrés. Enfin, le barème parental est attribué aux contribuables qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument l'essentiel de l'entretien.

b. Justifications et effets du barème pour couples mariés

i. Contextualisation et justifications des barèmes

- 568 Jusqu'au dernier quart du 20^e siècle, les lois fiscales suisses prévoyaient généralement une déduction pour couple marié d'un montant fixe et une déduction pour double activité lucrative. De très rares cantons appliquaient en outre le modèle du double barème¹⁴¹³. En d'autres termes, la très grande majorité des législations suisses n'intégraient aucun modèle d'imposition visant à alléger l'imposition des couples mariés ; le modèle du splitting étant au demeurant inexistant en Suisse.
- 569 Alors que l'arrêt Hegetschweiler allait être publié une année plus tard, le Conseil fédéral a constaté que l'imposition commune des époux est susceptible d'alourdir leur charge fiscale, en particulier si les deux époux perçoivent des

¹⁴¹¹ Art. 36 al. 2^{bis} LIFD.

¹⁴¹² Art. 36 al. 2^{bis}, 2^e phrase, LIFD.

¹⁴¹³ Message harmonisation fiscale, p. 24 s. et 259.

revenus et en comparaison avec les couples de concubins¹⁴¹⁴. Le gouvernement fédéral a notamment examiné l'opportunité et la faisabilité d'un passage au modèle du *splitting* et à une imposition individuelle. Tandis que l'imposition individuelle a essentiellement été écartée pour des raisons d'économies administratives¹⁴¹⁵, le Conseil fédéral critiquait le modèle du *splitting* en ce sens que « le fractionnement des revenus conduit, à tous les niveaux de revenu, mais spécialement aux niveaux les plus élevés, à un allègement disproportionné des contribuables mariés par rapport à ceux qui vivent seuls »¹⁴¹⁶.

En promouvant le modèle du double barème, le Conseil fédéral a ainsi préféré un dégrèvement modéré. En l'occurrence, le modèle du double barème visait essentiellement à tenir compte du fait qu'un couple marié supporte plus de charges qu'un contribuable célibataire en raison de la présence d'un adulte supplémentaire dans le ménage¹⁴¹⁷. Pour pallier la progressivité du taux d'imposition pour les couples mariés (causée par l'addition des revenus du couple), le Conseil fédéral promouvait l'instrument complémentaire de la déduction pour double activité lucrative¹⁴¹⁸.

570

ii. Effets du barème pour couples mariés

(1) Démarche

Afin de mettre en exergue les effets de l'application du barème pour couples mariés en fonction du revenu imposable, nous proposons d'abord de quantifier les économies que ce barème induit pour les couples mariés à un revenu (comparativement à des concubins à un revenu). Nous prendrons ensuite la situation inverse et quantifierons l'éventuelle surcharge fiscale des couples mariés à deux revenus identiques (comparativement à des concubins dans la même situation). Pour ces deux analyses, l'impact du barème pour couples mariés sera considéré isolément puis conjointement avec la déduction pour couple marié et, le cas échéant, avec la déduction pour double activité lucrative.

571

La présente section a pour but de démontrer les effets parfois antagoniques des mécanismes aménagés au sein de la LIFD, respectivement de quantifier lesdits

572

¹⁴¹⁴ Message harmonisation fiscale, p. 24.

¹⁴¹⁵ Message harmonisation fiscale, p. 28 ss.

¹⁴¹⁶ Message harmonisation fiscale, p. 34.

¹⁴¹⁷ Message harmonisation fiscale, p. 36.

¹⁴¹⁸ Message harmonisation fiscale, p. 36 s.

effets. Dans cette optique, il n'a pas été jugé utile de procéder au surplus à la comparaison des charges fiscales pour les couples qui – plus fréquemment – perçoivent deux revenus différents. Dans ces situations, qui ont déjà fait l'objet de nombreuses études¹⁴¹⁹, les avantages et inconvénients de l'imposition commune tendent en partie à se compenser. Or, dans la mesure où nous souhaitons avant tout mettre en exergue les effets caractéristiques du barème pour couples mariés, il se justifie de focaliser l'analyse sur les situations les plus propices à cette démonstration.

(2) Économies pour les couples à un revenu

(a) Sans prise en compte des autres dégrèvements

- 573 Le barème pour couples mariés prévoit une franchise d'impôt de CHF 28'400 pour les époux et pour les familles monoparentales, contre CHF 14'600 pour les autres contribuables¹⁴²⁰. Cette différence, qui va approximativement du simple au double, correspond à l'objectif qui était de prendre en compte les dépenses liées à l'entretien d'une personne supplémentaire dans le ménage. Concernant la progressivité de l'impôt, les deux barèmes sont suffisamment différents pour qu'il soit utile d'observer l'évolution de la charge fiscale en fonction du revenu imposable. Dans l'hypothèse où le couple marié ne percevrait qu'un seul revenu et nonobstant tout autre allègement fiscal, les économies réalisées grâce au barème pour couples mariés de l'art. 36 al. 2 LIFD peuvent être représentées par le graphique ci-après.

¹⁴¹⁹ Pour une analyse récente, cf. en particulier Message imposition équilibrée, p. 2239 ss.

¹⁴²⁰ Cf. art. 36 al. 1 et 2 LIFD.

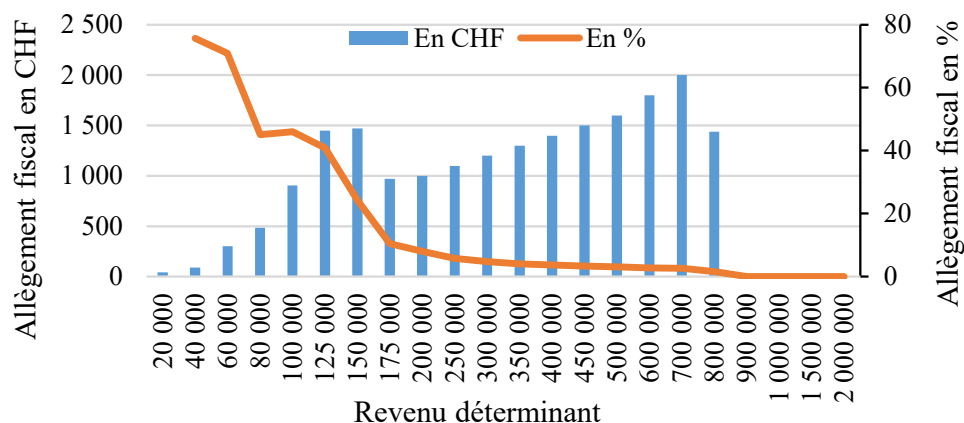


Illustration 1 : Barème pour couples mariés ; allègement fiscal pour les couples mariés à un revenu¹⁴²¹

Plusieurs constats peuvent être dressés au regard de ces données. En premier lieu, il apparaît que l'économie d'impôt consécutive à l'application du barème pour couples mariés avoisine CHF 2'000 francs au plus (pour un revenu annuel imposable se situant aux alentours de CHF 700'000). Le plus souvent, l'économie fiscale se compte en centaines de francs (pour tous les revenus déterminants en deçà d'environ CHF 100'000).

574

En deuxième lieu, la répartition est globalement linéaire jusqu'à CHF 700'000. La croissance est toutefois quelque peu exponentielle jusqu'à CHF 125'000 et une inversion éphémère de la tendance est perceptible aux alentours de CHF 150'000. Le caractère exponentiel du début de la répartition s'explique aisément du fait que les effets de la franchise d'impôt décroissent à mesure que le revenu augmente. L'inversion éphémère qui intervient à sa suite constitue le moment à partir duquel le barème pour couples mariés perd en attractivité. En raison d'une progressivité de l'impôt plus prononcée au sein de ce barème, l'avantage conféré par la franchise d'impôt tend en effet à s'effacer.

575

En troisième et dernier lieu, les économies d'impôts décroissent à partir d'un revenu imposable de CHF 755'200, où le barème ordinaire dispose d'un taux de 11,5 % alors que le barème pour couples mariés prévoit encore un taux 13 % jusqu'à CHF 895'800. À partir de CHF 895'900, le tarif est proportionnel et le taux marginal et le taux moyen s'élèvent tous deux à 11,5 %¹⁴²² pour chacun des barèmes. Dès lors, le barème pour couples mariés n'octroie plus aucun avantage comparatif.

576

¹⁴²¹ Pour les calculs liés à cette évaluation, cf. Annexe 1.

¹⁴²² CR LIFD-JAQUES, N. 10 *in fine* ad art. 36.

(b) Avec prise en compte de la déduction pour couple marié

577 Il est aussi utile de mettre en perspective le barème pour couples mariés avec la déduction pour couple marié¹⁴²³. Considérée isolément, celle-ci conduit aux économies fiscales suivantes.

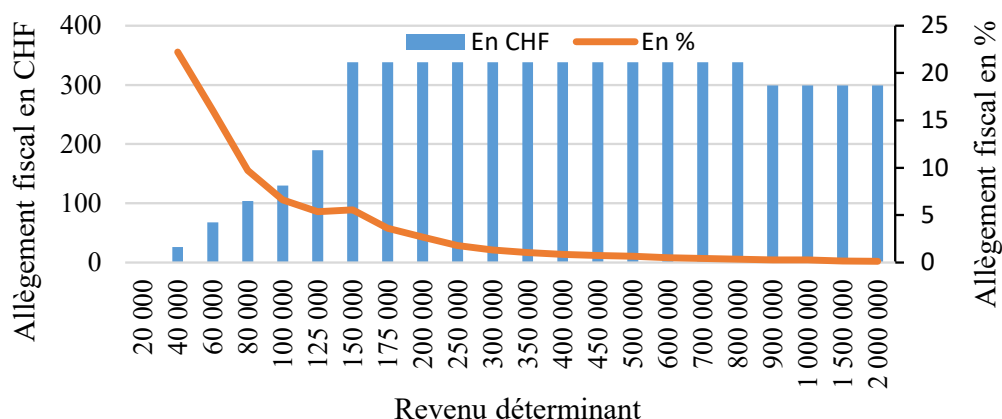


Illustration 2 : Déduction pour couple marié ; allègement fiscal pour les couples mariés¹⁴²⁴

578 Par le jeu des deux mécanismes, les économies suivantes sont réalisées par un couple marié à un revenu par rapport à des concubins à un revenu.

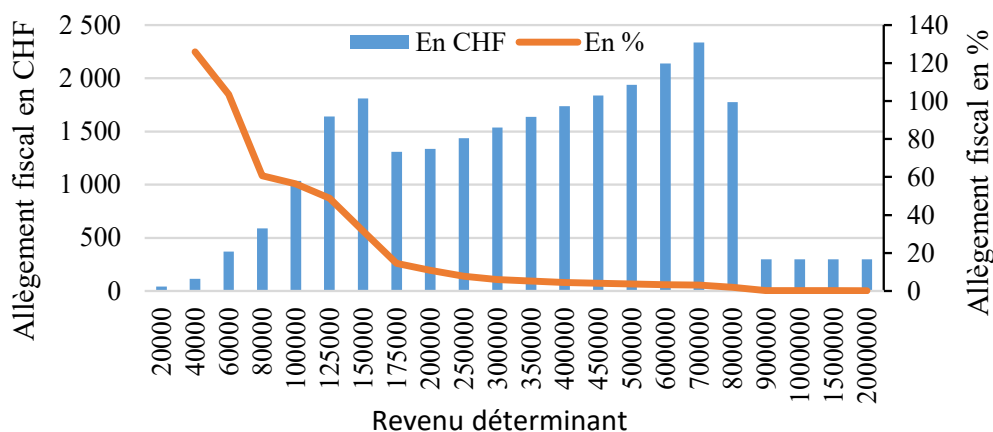


Illustration 3 : Barème pour couples mariés et déduction pour couple marié ; allègement fiscal pour les couples mariés à un revenu¹⁴²⁵

¹⁴²³ Art. 35 al. 1 let. c LIFD ; cf. *supra*, N. 530.

¹⁴²⁴ Pour les calculs liés à cette évaluation, cf. Annexe 2.

¹⁴²⁵ Pour les calculs liés à cette évaluation, cf. Annexe 3.

La déduction pour couple marié correspond ainsi – à elle seule – à une réduction d'impôt variable qui peut culminer à CHF 338¹⁴²⁶. En outre, les époux bénéficient généralement de la franchise d'impôt fixée à CHF 28'300 (contre CHF 14'500 selon le barème ordinaire). Néanmoins, celle-ci n'opère pas pour les couples mariés percevant les revenus les plus élevés ; raison pour laquelle l'allègement fiscal total se stabilise à CHF 338 à partir d'un revenu déterminant d'environ CHF 900'000.

579

(3) Surcharge fiscale pour les couples à deux revenus identiques

(a) Sans prise en compte des autres dégrèvements

Si les époux perçoivent deux revenus, l'application du barème pour couples mariés ne compense pas nécessairement – à elle seule – la surcharge fiscale causée par l'addition des revenus du couple. Ainsi, nonobstant à nouveau tout autre dégrèvement fiscal (en particulier la déduction générale pour double activité lucrative des époux et la déduction sociale pour couples mariés) et dans l'hypothèse où les époux auraient des revenus exactement identiques, le jeu de l'application du barème pour couples mariés et de l'addition des revenus des époux conduit aux surcharges fiscales suivantes.

580

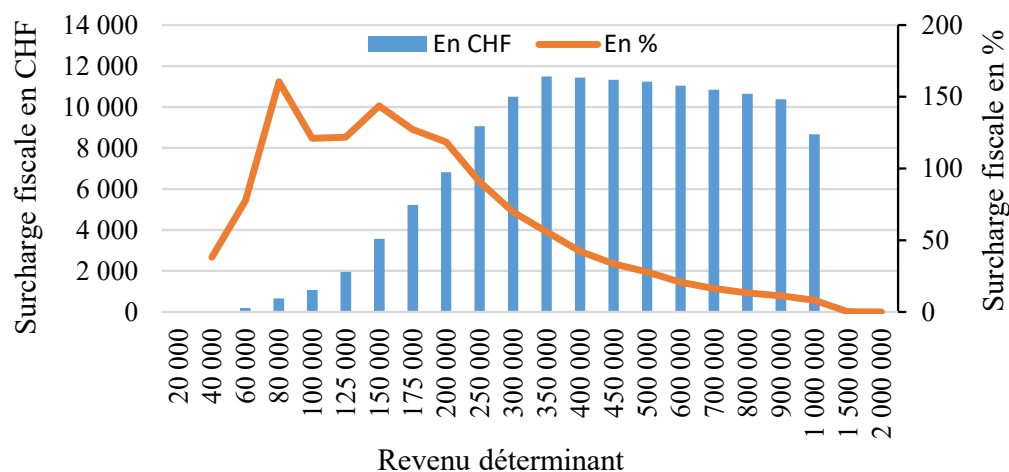


Illustration 4 : Barème pour couples mariés ; surcharge fiscale pour les couples mariés à deux revenus identiques¹⁴²⁷

¹⁴²⁶ Cf. Illustration 2 ad *supra*, N. 577.

¹⁴²⁷ Pour les calculs liés à cette évaluation, cf. Annexe 4.

581 Sous cet angle, il apparaît nettement que l'application du barème pour couples mariés peut être lourde de conséquences pour les couples mariés à deux revenus. En raison de l'addition des revenus des époux et sous le seul angle de l'IFD, découle de l'application du barème pour couples mariés une surcharge fiscale qui peut avoisiner CHF 12'000 par rapport à des concubins dans une situation équivalente. Il est à ce titre opportun de considérer l'augmentation de la charge fiscale formulée en pourcents de l'impôt. Alors que la surcharge fiscale s'élève déjà à 38 % pour les époux qui ont un revenu déterminant de CHF 40'000, elle avoisine même 160 % pour un couple marié qui déclare un revenu déterminant de CHF 80'000. En proportion, il apparaît ainsi que c'est la classe moyenne qui souffre le plus de l'application du barème pour couples mariés lorsque les époux perçoivent des revenus identiques. Comme nous le verrons ci-après, la déduction pour couple marié et surtout la déduction pour double activité lucrative corrigent en partie les effets du barème pour couples mariés pour cette catégorie de contribuables.

(b) Avec prise en compte des déductions pertinentes

582 Le graphique ci-après permet une comparaison entre les charges fiscales des couples mariés et des concubins à deux revenus identiques, dès lors que sont prises en compte la déduction pour double activité lucrative¹⁴²⁸ et la déduction pour couple marié¹⁴²⁹.

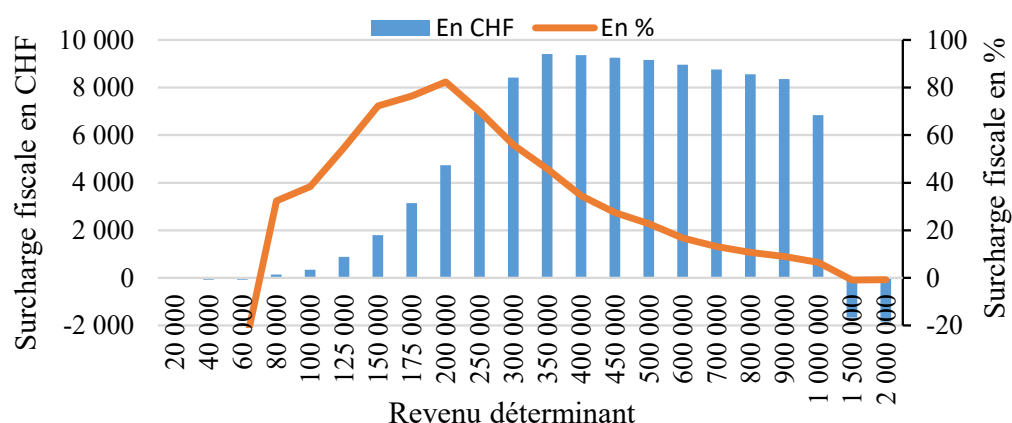


Illustration 5 : Barème pour couples mariés, déduction pour couple marié et déduction pour double activité lucrative ; surcharge fiscale pour les couples mariés à deux revenus identiques¹⁴³⁰

¹⁴²⁸ Art. 33 al. 2 LIFD ; cf. *supra*, N. 449.

¹⁴²⁹ Art. 35 al. 1 let. c LIFD ; cf. *supra*, N. 530.

¹⁴³⁰ Pour les calculs liés à cette évaluation, cf. Annexe 5.

Ces données permettent d'appréhender les effets souvent limités des déductions susmentionnées. Si les charges fiscales comparées sont similaires pour les contribuables les plus modestes, il apparaît que les déductions perdent en efficience à mesure que le revenu croît. Pour les couples mariés à deux revenus identiques, la discrimination fiscale avoisine ainsi CHF 2'000 pour un revenu déterminant global d'environ CHF 150'000, respectivement CHF 8'500 pour un revenu déterminant global compris entre CHF 300'000 et CHF 900'000. 583

c. Justifications et effets du barème parental

Le barème parental a été introduit dans le droit en vigueur en date du 1^{er} janvier 2011 par la loi fédérale sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants¹⁴³¹. A la suite de la tentative de réforme du Paquet fiscal 2001, le Conseil fédéral a souligné la nécessité d'améliorer l'équité fiscale entre les contribuables avec et sans enfants. Face aux difficultés liées à une réforme globale de l'imposition des familles, le Conseil fédéral s'est focalisé sur des « améliorations rapides visant à prendre en compte les frais liés aux enfants » en lieu et place de « projets de réforme de longue haleine »¹⁴³². En constatant que les enfants constituent « la plus grande charge financière pour les couples et pour les personnes seules », il a ambitionné d'assurer l'imposition d'après la capacité contributive des familles monoparentales et des époux séparés¹⁴³³. 584

Lors de cette réforme, le Conseil fédéral a préféré l'introduction du barème parental – combinée avec une nouvelle déduction pour frais de garde – à une augmentation de la déduction sociale pour enfant¹⁴³⁴. Contrairement aux mécanismes concurrents et en termes absolus, le mécanisme du rabais d'impôt permet d'accorder à la plupart des contribuables des économies fiscales identiques¹⁴³⁵. En termes relatifs (en pourcents du revenu), les effets du dégrèvement sont dégressifs et diminuent avec l'augmentation du revenu¹⁴³⁶. 585

¹⁴³¹ RO 2010 455, p. 456.

¹⁴³² Message dégrèvement des familles, p. 4251 ; cf. *infra*, N. 695 ss.

¹⁴³³ Message dégrèvement des familles, p. 4251.

¹⁴³⁴ Message dégrèvement des familles, p. 4239.

¹⁴³⁵ JAQUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 233. Afin que tous les contribuables bénéficient du même avantage, il aurait naturellement fallu concevoir le dégrèvement en tant que crédit d'impôt et non en tant que rabais sur le montant de l'impôt.

¹⁴³⁶ Message dégrèvement des familles, p. 4257 ; JAQUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 233.

586 Dans le Message sur le dégrèvement des familles avec enfants, deux éléments permettent de comprendre les caractéristiques du barème parental. En premier lieu, en lien avec l'application du barème pour couples mariés aux familles monoparentales (qui était antérieure à l'élaboration du barème parental), le Conseil fédéral s'intéresse au coût moyen des enfants en distinguant les frais directs des frais indirects. Les frais directs correspondent aux frais directement imputables aux enfants, tandis que les frais indirects constituent « le coût d'opportunité consistant en la perte de revenu dû à la garde des enfants et manques à gagner ultérieurs en raison de l'influence sur la carrière professionnelle et les prétentions d'assurance sociale) », ou autrement dit le « temps consacré aux enfants estimé en termes monétaires »¹⁴³⁷. Dans ce sens, l'application du barème pour couples mariés aux familles monoparentales a davantage pour effet de tenir compte des frais indirects : les effets variables du barème correspondent globalement plus à une conversion du temps consacré aux enfants en termes monétaires qu'à une prise en compte des dépenses directes liées aux enfants¹⁴³⁸. Dans ce sens, alors que le Conseil fédéral formule dans le même message que « la fiscalité ne prend pas en compte les frais directs imputables aux enfants, mais uniquement un minimum vital approximatif pour enfants »¹⁴³⁹, le caractère variable du dégrèvement induit par le barème parental implique que celui-ci compense également les coûts indirects.

d. Attribution du barème parental

i. Régime

587 L'attribution du barème parental est d'abord fondée sur le critère du domicile de l'enfant, l'art. 36 al. 2^{bis} LIFD disposant que l'enfant ou la personne nécessiteuse¹⁴⁴⁰ doit vivre en ménage commun avec le bénéficiaire du barème parental. Du fait qu'un domicile fiscal légal est institué pour les enfants mineurs¹⁴⁴¹, cette condition se révèle en particulier décisive en présence d'enfants

¹⁴³⁷ Message dégrèvement des familles, p. 4251.

¹⁴³⁸ Pour les économies réalisées grâce à l'application du barème pour couples mariés, cf. *supra*, N. 573 ss.

¹⁴³⁹ Message dégrèvement des familles, p. 4248.

¹⁴⁴⁰ Pour le régime s'appliquant pour l'entretien d'une personne nécessiteuse, cf. Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.4, p. 25.

¹⁴⁴¹ Cf. art. 3 al. 2 LIFD et 3 al. 3 LHID, en lien avec l'art. 25 al. 1 CC ; cf. *supra*, N. 335 s.

majeurs¹⁴⁴², Par conséquent, dans la situation d'un enfant qui poursuit une formation après l'atteinte de sa majorité, un contribuable n'a droit au barème parental que si l'enfant vit effectivement dans son ménage¹⁴⁴³.

Le contribuable doit en outre subvenir à l'essentiel de l'entretien de l'enfant ; 588 cette condition étant particulièrement déterminante lorsque les parents sont imposés séparément. Il s'agit ainsi d'attribuer le barème parental à celui des parents qui contribue à la plus grande part de l'entretien ; le barème parental étant supposé ne jamais être attribué à plusieurs contribuables pour un même enfant¹⁴⁴⁴. Ce régime restrictif découle directement de la lettre de la loi¹⁴⁴⁵. Dans ce cadre, à l'instar des règles régissant l'octroi de la déduction pour enfant, les parents ne peuvent pas obtenir l'application du barème parental si l'enfant réalise un revenu qui lui permet d'assurer plus de la moitié de son entretien de façon autonome¹⁴⁴⁶. Le Tribunal fédéral a ainsi formulé que la condition que le parent assume l'essentiel de l'entretien de l'enfant « est remplie en principe lorsque le contribuable peut bénéficier de la déduction sociale accordée pour les enfants »¹⁴⁴⁷. Pour autant, ce cumul des dégrèvements n'est pas systématique. Deux différences essentielles caractérisent les règles d'attribution de ces deux dégrèvements. D'une part, la déduction pour enfant peut être accordée quand bien même le parent ne pourvoit pas à l'« essentiel de l'entretien » de l'enfant¹⁴⁴⁸. D'autre part, elle est également octroyée aux parents qui ne font pas ménage commun avec l'enfant¹⁴⁴⁹.

¹⁴⁴² Cf. art. 36 al. 2^{bis} LIFD.

¹⁴⁴³ Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.1, p. 23.

¹⁴⁴⁴ ATF 143 I 321 consid. 6.4 p. 326 ; ATF 141 II 338 consid. 4.4 p. 343 ; Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.1, p. 23.

¹⁴⁴⁵ Cf. ATF 143 I 321 consid. 6.4 p. 326 ; Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.2, p. 24 ; CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 84.

¹⁴⁴⁶ La conséquence juridique est identique si le revenu en question provient de la fortune de l'enfant (cf. Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.2, p. 25).

¹⁴⁴⁷ ATF 131 II 553 consid. 3.1 p. 555.

¹⁴⁴⁸ Comparer l'art. 33 al. 1 let. a LIFD avec l'art. 36 al. 2^{bis} LIFD.

¹⁴⁴⁹ JAQUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 234.

ii. Sur l'interdiction de l'attribution multiple

- 589 Par sa circulaire 30/2010, l'AFC prévoit explicitement que le barème parental ne saurait être attribué à deux parents simultanément¹⁴⁵⁰. Le Tribunal fédéral s'aligne sur cette conception et l'applique strictement, en insistant sur le fait que l'art. 36 al. 2^{bis} LIFD prévoit l'application du barème parental au parent qui pourvoit à « l'essentiel » de l'entretien de l'enfant¹⁴⁵¹. Il refuse ainsi la solution contraire qui consisterait « à faire bénéficier les contribuables concernés de plusieurs déductions de nature identique pour le même enfant »¹⁴⁵².
- 590 Cette approche ne fait pas l'unanimité au sein de la doctrine. Parmi les auteurs qui la critiquent, LOCHER soutient notamment qu'il doit être possible, en cas d'autorité parentale conjointe et si aucune contribution d'entretien n'est versée, d'accorder le barème parental aux deux parents car tous deux doivent prévoir d'accueillir l'enfant dans leur logement¹⁴⁵³. D'autres auteurs considèrent au contraire qu'une double attribution du barème parental ne serait pas conforme à la lettre de la loi¹⁴⁵⁴. Certains auteurs estimaient enfin, avant la publication de la Circulaire 30/2010, que le barème parental doit systématiquement suivre la déduction pour enfant¹⁴⁵⁵. La circulaire de l'AFC ne suit toutefois pas cette conception et prévoit des règles d'attribution distinctes pour ces deux dégrèvements¹⁴⁵⁶.

iii. En fonction de la forme de communauté de vie

(1) Couple marié et enfant mineur

- 591 Les époux vivant en ménage commun étant imposés conjointement, le couple bénéficie du barème parental sans que des difficultés particulières soient soulevées.

¹⁴⁵⁰ Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.1, p. 23 ; CR LIFD-JAQUES, N. 35 ad art. 36. Cette règle avait par ailleurs déjà été retenue dans l'ancienne circulaire (cf. Circulaire AFC 7/2000, ch. 3, p. 2).

¹⁴⁵¹ ATF 141 II 338 consid. 4.4 p. 343 ; ATF 131 II 553 consid. 3.4 p. 557.

¹⁴⁵² ATF 131 II 553 consid. 3.4 p. 557.

¹⁴⁵³ LOCHER, Kommentar DBG I, N. 16 s. ad art. 36.

¹⁴⁵⁴ Cf. not. BOSSHARD E./BOSSHARD H.-R./LÜDIN, *Sozialabzüge und Steuertarife*, p. 218.

¹⁴⁵⁵ Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 36b ad art. 36 ; HAUSER, *Folgen des neuen Scheidungsrechts*, p. 361.

¹⁴⁵⁶ Cf. Circulaire AFC 7/2000, ch. 14.3 ss, p. 31 ss.

(2) Parents séparés et enfant mineur

Pour l'attribution du barème parental à des parents séparés avec un enfant mineur, plusieurs critères entrent en considération. Si l'autorité parentale est détenue par un seul des parents, celui-ci est présumé pourvoir à l'entretien de l'enfant et, par conséquent, a droit à l'application du barème parental¹⁴⁵⁷. 592

En cas d'autorité parentale conjointe, le barème parental est avant tout appliqué au parent qui perçoit les contributions d'entretien. Dans la mesure où ce parent est imposé sur les contributions d'entretien obtenues, il se justifie en effet de lui accorder le barème parental. Le législateur a corollairement estimé, à juste titre, que le parent qui peut déduire les contributions d'entretien ne saurait, en plus, bénéficier du barème parental¹⁴⁵⁸. En l'absence de contributions d'entretien et si la garde de l'enfant n'est pas alternée, c'est le parent qui vit avec l'enfant qui bénéficie du barème parental¹⁴⁵⁹. 593

Enfin, si l'autorité parentale est détenue par les deux parents, si aucune contribution d'entretien n'est versée et si les parents détiennent la garde alternée, il était auparavant admis qu'il était possible d'appliquer le barème parental au parent qui déclare le revenu net le plus élevé¹⁴⁶⁰. Dans un ATF 141 II 338, le Tribunal fédéral a néanmoins jugé que si les parents démontrent qu'ils ont contribué à l'entretien de l'enfant à parts égales, c'est le parent qui a le revenu net le moins élevé qui doit bénéficier du barème parental¹⁴⁶¹. En soutenant que le critère du revenu le plus élevé émane d'une hypothèse et que celle-ci « peut se révéler infondée », le Tribunal fédéral a ainsi considéré que « le parent qui a le plus petit revenu supporte proportionnellement à son revenu une charge relative à l'entretien de l'enfant plus importante » et que le barème parental doit en conséquence lui être attribué¹⁴⁶². 594

¹⁴⁵⁷ Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.2, p. 24.

¹⁴⁵⁸ ATF 131 II 553 consid. 3.3 p. 555 s. Le Tribunal fédéral voit ici, « d'un point de vue systématique », une justification à l'interdiction de l'attribution multiple du barème parental.

¹⁴⁵⁹ Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.2, p. 24.

¹⁴⁶⁰ ATF 133 II 305 consid. 8.5 p. 317.

¹⁴⁶¹ ATF 141 II 338 consid. 6.3.2 p. 349 ; cf. BORNICK, *Constitutionnalité de l'application du barème réduit*, p. 11 s.

¹⁴⁶² ATF 141 II 338 consid. 6.2 p. 346.

(3) Parents concubins et enfant mineur

- 595 Pour les concubins qui ont un enfant mineur, le même raisonnement est suivi que pour la situation susmentionnée. Il s'agira ainsi d'attribuer le barème parental au parent qui détient l'autorité parentale¹⁴⁶³ ou, à défaut, au parent qui reçoit les contributions d'entretien. En présence d'une autorité parentale conjointe et en l'absence de contributions d'entretien, le parent qui pourvoit à la plus grande part de l'entretien de l'enfant bénéficie du barème parental. Si les parents y pourvoient à parts égales, le barème parental est susceptible d'être appliqué au parent qui a le revenu le moins élevé (par une application par analogie des principes dégagés par l'ATF 141 II 338 susmentionné¹⁴⁶⁴)¹⁴⁶⁵.

(4) Couple marié et enfant majeur en formation

- 596 L'attribution du barème parental au couple marié qui entretient un enfant majeur ne soulève pas de difficulté particulière, les revenus des époux étant conjointement soumis au barème parental.

(5) Parents séparés et enfant majeur en formation

- 597 Dans le cas de parents d'un enfant majeur qui sont séparés, c'est le parent qui vit avec l'enfant qui bénéficie de l'application du barème parental. À ce titre, il n'importe pas de savoir si des contributions d'entretien sont versées. Le cas échéant, le parent débirentier peut toutefois bénéficier de la déduction pour enfant¹⁴⁶⁶.

(6) Parents concubins et enfant majeur en formation

- 598 Pour les concubins qui vivent en ménage commun avec l'enfant majeur, il est naturellement impossible de recourir au critère du domicile de l'enfant. Le même constat prévaut lorsque l'enfant ne vit pas avec ses parents. Dès lors, c'est

¹⁴⁶³ ATF 131 II 553 consid. 3.4 p. 556 s.

¹⁴⁶⁴ ATF 141 II 338 consid. 6.3.2 p. 346 ; *contra* : Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.3, p. 25 ; cf. *supra*, N. 594.

¹⁴⁶⁵ Dans ce contexte, les parents ont tout intérêt à aménager leur situation financière afin de s'assurer de l'attribution du barème parental au parent qui perçoit le revenu le plus élevé.

¹⁴⁶⁶ Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.3, p. 25

le parent qui verse les contributions d'entretien au sens de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD qui bénéficie de l'application du barème parental¹⁴⁶⁷. Si les deux parents versent des contributions d'entretien, le barème parental est appliqué au parent qui verse les contributions d'entretien les plus élevées. Si les contributions d'entretien sont de valeur identique, il s'agit à notre sens d'appliquer par analogie la jurisprudence susmentionnée qui attribue le barème parental au parent qui a le revenu net le moins élevé¹⁴⁶⁸. En l'absence de contributions d'entretien, le même raisonnement doit être poursuivi : le barème parental est octroyé à celui des parents qui assure l'essentiel de l'entretien de l'enfant ou, si les parents pourvoient à l'entretien à parts égales, au parent qui a le revenu le moins élevé¹⁴⁶⁹.

(7) Familles recomposées

La situation particulière des familles recomposées n'est pas appréhendée par la LIFD. Dans l'éventualité où deux concubins font ménage commun avec leur enfant respectif, la question de l'attribution du barème parental doit être examinée séparément pour chacun d'eux. Par conséquent, il s'agit d'appliquer pour chacun des parents les mêmes règles d'attribution du barème parental que celles concernant les parents vivant dans deux ménages séparés¹⁴⁷⁰. Par conséquent, une attribution multiple du barème parental pour le même ménage peut se produire, non sans compromettre le principe de l'imposition selon la capacité contributive.

iv. Quelques entorses au principe de l'égalité de traitement

(1) En présence de plusieurs enfants

(a) ATF 143 I 321

Une affaire neuchâteloise, portée devant le Tribunal fédéral, a récemment soulevé la question de l'attribution du barème parental aux couples séparés qui partagent la garde de plusieurs enfants¹⁴⁷¹. Dans le cas d'espèce, les parents

¹⁴⁶⁷ Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.3, p. 25.

¹⁴⁶⁸ ATF 141 II 338 consid. 6.3.2 p. 346 ; *contra* : Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.3, p. 25.

¹⁴⁶⁹ ATF 141 II 338 consid. 6.4 p. 346 ; *contra* : Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.3, p. 25.

¹⁴⁷⁰ Circulaire AFC 30/2010, ch. 14.16, p. 38.

¹⁴⁷¹ ATF 143 I 321. Pour notre résumé et notre commentaire de cette jurisprudence, voir : BOR-NICK, *Application du barème parental*, p. 34 ss.

détiennent l'autorité parentale conjointe sur leur fils et sur leur fille et partagent leur garde. Alors que le fils est domicilié chez le père, celui-ci s'engageant à assumer l'ensemble des frais d'entretien afférents, la fille est domiciliée chez la mère ; le père versant une pension alimentaire mensuelle de CHF 1'000 en sa faveur. Le Tribunal fédéral doit trancher la question de savoir quel parent bénéficie du barème parental lorsqu'une garde de deux enfants est partagée et alors que seul l'un des enfants est concerné par des contributions d'entretien¹⁴⁷². Les autorités fiscales neuchâteloises, considérant que la domiciliation différente des deux enfants visait précisément à permettre aux deux parents de bénéficier doublement du barème parental, attribuent celui-ci à la mère. Le Tribunal fédéral rappelle sa jurisprudence constante et confirme la taxation neuchâteloise¹⁴⁷³.

- 601 Si les juges fédéraux apparaissent catégoriques à la lecture du jugement, la séance publique du 23 juin 2017 a laissé apparaître des positions beaucoup plus nuancées. En effet, les opinions minoritaires ont révélé que plusieurs juges fédéraux se montraient critiques par rapport au régime de l'art. 36 al. 2^{bis} LIFD. À la lumière de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, le cas d'espèce indiquait nettement que la mère devait être bénéficiaire du barème parental, car celle-ci obtenait des contributions d'entretien. Quand bien même, plusieurs juges fédéraux soutenaient que le père devait également bénéficier de ce barème avantageux et remettaient ainsi directement en cause le principe de l'interdiction de l'attribution multiple du barème pour couples mariés. Dans ce contexte, il nous est apparu qu'il n'était pas fondamentalement exclu que le Tribunal fédéral précise prochainement sa jurisprudence en établissant quelque dérogation au principe de l'interdiction de l'attribution multiple du barème parental¹⁴⁷⁴.

(b) Commentaires

- 602 Malgré son apparente exhaustivité, la Circulaire 30/2010 de l'AFC ne fournit aucune solution spécifique pour certaines situations de fait et les tribunaux

¹⁴⁷² ATF 143 I 321 consid. 6.4 p. 326.

¹⁴⁷³ ATF 143 I 321 consid. 6.4 p. 326 s.

¹⁴⁷⁴ En l'absence de tout procès-verbal des séances publiques du Tribunal fédéral, c'est avec une retenue certaine que nous retranscrivons ces divers éléments. À ce propos et au titre d'*excursus*, toute réforme allant dans le sens d'une plus grande transparence des arrêts du Tribunal fédéral – et prévoyant par exemple la publication des opinions minoritaires – est hautement souhaitable à notre sens (dans le même sens, voir la motion de la CAJ-CN déposée le 14 août 2014 et intitulée « Tribunal fédéral. Dissenting opinions » ; cf. aussi JUNOD, *Les opinions séparées des juges*, p. 18 ss).

suisses s'en tiennent dans ce contexte au principe de l'interdiction de l'attribution multiple du barème parental¹⁴⁷⁵. Alors qu'une double attribution du barème parental aux parents séparés privilégierait ceux-ci par rapport aux couples mariés, d'autres inégalités de traitement sont inévitables par une attribution unique du barème ; notamment dans l'hypothèse où des parents séparés partageraient la garde de plusieurs enfants. Ainsi, les parents de cette affaire neuchâteloise sont incontestablement désavantagés par rapport à deux familles monoparentales constituées d'un parent et d'un enfant qui bénéficient chacune du barème parental.

Le fort schématisme du barème parental montre ici des limites importantes. En raison de la nature du dégrèvement, il n'est guère possible de partager le dégrèvement entre deux contribuables. Aussi, toute double attribution du barème parental est propre à la création de nouvelles inégalités.

603

(2) En présence de concubins avec enfants

Dans son message sur le dégrèvement des familles, le Conseil fédéral n'a pas souhaité exclure l'application du barème parental aux concubins avec enfants, car cette solution implique de déterminer et de contrôler l'existence du concubinage. D'après lui, une limitation aux contribuables qui entretiennent effectivement seuls leurs enfants « serait certes envisageable juridiquement, mais impraticable »¹⁴⁷⁶. Le cas échéant, il a estimé que « les administrations fiscales devraient s'en remettre pour l'essentiel aux affirmations des contribuables » et qu'« un contrôle efficace et complet n'est pas possible en l'absence d'enregistrement des couples de concubins »¹⁴⁷⁷. En 2018 néanmoins, le Conseil fédéral s'est rétracté à cet égard en proposant la suppression du barème parental en marge d'une nouvelle déduction accordée aux seules familles monoparentales¹⁴⁷⁸.

604

¹⁴⁷⁵ ATF 141 II 338 consid. 6.2 p. 346 ; BORNICK, *L'imposition du revenu des familles en Suisse*, p. 190.

¹⁴⁷⁶ Message dégrèvement des familles, p. 4262.

¹⁴⁷⁷ Message dégrèvement des familles, p. 4262.

¹⁴⁷⁸ Projet de loi de mars 2018, p. 2250 ; cf. *infra*, N. 720 s.

e. Questions particulières

i. Principe de la date d'effet

605 À l'instar du régime applicable aux déductions sociales, il sied de suivre le principe de la date d'effet pour identifier le barème applicable. Ainsi, les conditions nécessaires à l'obtention du barème parental doivent être remplies à la fin de la période fiscale ou à la fin de l'assujettissement¹⁴⁷⁹.

606 Si l'application du barème parental suit le principe de la date d'effet, la situation juridique demeure toutefois plus nuancée pour le rabais d'impôt de l'art. 36 al. 2^{bis}, 2^e phrase, LIFD. En premier lieu, son octroi suit des règles spécifiques en présence d'un assujettissement en Suisse inférieur à une année. Le crédit d'impôt est ainsi réduit en fonction du rapport entre le revenu imposable en Suisse et le revenu déterminant pour le taux¹⁴⁸⁰. En second lieu, le crédit d'impôt est diminué en présence d'un assujettissement partiel¹⁴⁸¹. Cette réduction a lieu dans le cadre d'un assujettissement limité fondé sur un rattachement économique¹⁴⁸² mais également dans celui d'un assujettissement illimité fondé sur un rattachement personnel, si les revenus de source étrangère sont exclus du champ de l'IFD¹⁴⁸³. Pour chacune de ces situations, le montant du crédit d'impôt se calcule également en fonction du rapport entre le revenu imposable et le revenu déterminant pour le taux¹⁴⁸⁴.

ii. Dans le cadre de l'imposition d'après la dépense

607 Lorsqu'un contribuable est imposé d'après la dépense, le barème parental ne s'applique pas. L'art. 14 al. 4 LIFD dispose en effet expressément que « la réduction prévue à l'art. 36, al. 2^{bis}, 2^e phrase, n'est pas applicable ». Dans ce contexte et selon la situation personnelle du contribuable, seuls peuvent s'appliquer le barème de base ou le barème pour couples mariés¹⁴⁸⁵.

¹⁴⁷⁹ Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.5, p. 26.

¹⁴⁸⁰ Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.6, p. 26.

¹⁴⁸¹ Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.7, p. 26.

¹⁴⁸² Art. 4 s. LIFD.

¹⁴⁸³ Cf. art. 6 al. 1 LIFD

¹⁴⁸⁴ Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.7, p. 26 s.

¹⁴⁸⁵ CR LIFD-MARAIA, N. 110 ad art. 14 ; Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.8, p. 27.

iii. Dans le cadre de l'impôt à la source

L'art. 86 al. 1 LIFD, qui régit l'impôt à la source des personnes physiques, dispose que « le barème tient compte des frais professionnels (art. 26) et des primes et cotisations d'assurances (art. 33, al. 1, let. d, f et g) sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille du contribuable (art. 35 et 36) ». Ainsi, les dispositions relatives au barème parental sont prises en compte dans le cadre de l'impôt à la source dans les barèmes correspondants¹⁴⁸⁶. 608

2. Lois cantonales : solutions législatives variées

i. Double barème

Les cantons de Zurich, Lucerne, Appenzell Rhodes-Extérieures, Tessin, Berne, Zoug, Bâle-Ville et Jura utilisent le modèle du double barème, les quatre derniers cantons cités recourant en outre à un système de déductions pour différencier l'imposition des catégories de contribuables¹⁴⁸⁷. 609

Le canton de Bâle-Ville se distingue avec un barème qui se compose de seulement deux tranches d'imposition avec des taux identiques pour les personnes seules (barème A) et pour les couples mariés et les familles monoparentales (barème B)¹⁴⁸⁸. Ainsi, le taux s'élève à 22,25 % jusqu'aux seuils de CHF 200'000 pour les personnes seules et de CHF 400'000 pour les couples mariés et les familles monoparentales, et de 26 % pour le revenu supérieur¹⁴⁸⁹. Concrètement, les effets du double barème du canton de Bâle-Ville sont comparables à ceux découlant d'un splitting intégral¹⁴⁹⁰. 610

ii. Splitting

Le splitting intégral est utilisé dans les cantons de Fribourg, Bâle-Ville, Appenzell Rhodes-Intérieures, Saint-Gall, Argovie, Thurgovie et Genève, tandis que le splitting partiel a été aménagé dans les cantons de Schwytz, Soleure, 611

¹⁴⁸⁶ Circulaire AFC 30/2010, ch. 13.4.9, p. 27.

¹⁴⁸⁷ CSI, Imposition de la famille, ch. 4.5, p. 18.

¹⁴⁸⁸ Message pénalisation du mariage, p. 7629.

¹⁴⁸⁹ § 36 al. 1 et 2 StG/BS.

¹⁴⁹⁰ Concernant le mécanisme du splitting intégral, cf. *supra*, N. 291 ss.

Schaffhouse et des Grisons avec un taux déterminant de 52,63 % du revenu global, dans le canton de Nidwald (54,05 %), dans le canton de Neuchâtel (55 %) et dans le canton de Glaris (62,5 %) ¹⁴⁹¹.

iii. Quotient familial

- 612 Le modèle du quotient familial est utilisé dans le seul canton de Vaud par le biais de l'art. 43 LI/VD. Les diviseurs retenus par le législateur vaudois sont les suivants : 1 pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé ou imposé séparément ; 1,8 pour les époux vivant en ménage commun ; 1,3 pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé ou imposé séparément, pour autant qu'il tienne un ménage indépendant seul avec un enfant mineur, en apprentissage ou aux études, dont il assure l'entretien complet ; 0,5 pour chaque enfant mineur, en apprentissage ou aux études, dont le contribuable assure l'entretien complet ¹⁴⁹². La loi fiscale vaudoise prévoit en outre que le diviseur applicable pour les familles monoparentales ne peut être accordé pour les deux parents en présence d'une autorité parentale conjointe ¹⁴⁹³. En outre, le diviseur accordé pour les enfants peut être partagé entre les parents mais ne doit pas être supérieur à 0,5 par enfant au total ¹⁴⁹⁴. Enfin le dégrèvement accordé pour les enfants est plafonné et la réduction ne peut excéder celle obtenue pour un enfant au niveau de CHF 180'000 francs de revenu imposable ; ce montant étant augmenté de CHF 20'000 par enfant supplémentaire ¹⁴⁹⁵.

iv. Solutions alternatives

(1) Valais : barème progressif unique et rabais d'impôt

- 613 Le Valais tient compte de la capacité contributive réduite des couples mariés et des familles monoparentales par l'octroi d'un rabais d'impôt à l'art. 32 LF/VS. Les contribuables valaisans sont donc tous imposés d'après le même barème d'imposition. Pour les couples mariés et les familles monoparentales, la taxation ainsi obtenue est ensuite pondérée par le biais du rabais d'impôt qui s'élève à

¹⁴⁹¹ CSI, Imposition de la famille, ch. 4.1.3, p. 13.

¹⁴⁹² Art. 43 al. 2 LI/VD.

¹⁴⁹³ Art. 43 al. 2 let. c LI/VD.

¹⁴⁹⁴ Art. 43 al. 2 let. d LI/VD.

¹⁴⁹⁵ Art. 43 al. 3 LI/VD.

35 %¹⁴⁹⁶. Le rabais d'impôt souffre de deux limites importantes, dans la mesure où la loi prévoit qu'il doit être compris entre CHF 600 et CHF 4'500 (respectivement jusqu'à CHF 6'000 si le Grand Conseil valaisan en dispose ainsi)¹⁴⁹⁷.

(2) Uri : barème proportionnel et déductions fixes

Le canton d'Uri recourt à un barème proportionnel applicable à tous les contribuables assujettis à l'impôt¹⁴⁹⁸. Dès lors, aucune charge supplémentaire n'est induite par l'addition des revenus des époux et il n'est pas nécessaire de recourir à un dégrèvement fiscal de compensation¹⁴⁹⁹. Pour autant, l'imposition demeure indirectement progressive par le jeu des déductions¹⁵⁰⁰. Comme nous l'avons relevé¹⁵⁰¹, les déductions sociales pour les couples mariés, pour les familles monoparentales et pour les autres contribuables ont été fixées de manière généreuse et s'élèvent respectivement à CHF 25'500, CHF 20'000 et CHF 14'500¹⁵⁰². Cela s'explique directement par le fait que ces déductions poursuivent deux objectifs essentiels et distincts. D'une part, elles permettent de renforcer, indirectement, le caractère progressif du barème d'imposition. D'autre part, en l'absence de tout système de splitting, de quotient familial ou de double barème, elles constituent l'instrument principal permettant de différencier l'imposition des différentes formes de communautés de vie.

614

(3) Obwald : barème proportionnel et déductions variables

Le canton d'Obwald connaît également un barème d'imposition proportionnel¹⁵⁰³. Celui-ci est néanmoins accompagné d'une déduction pour contribuables modestes¹⁵⁰⁴ qui s'effectue en pourcents sur le revenu net¹⁵⁰⁵. Cette déduction lui confère « *une certaine progressivité directe* » d'après le Conseil fédéral¹⁵⁰⁶.

615

¹⁴⁹⁶ Art. 32 al. 3 let. a LF/VS.

¹⁴⁹⁷ Art. 32 al. 3 let. a, 2^e phrase, LF/VS.

¹⁴⁹⁸ Art. 42 StG/UR.

¹⁴⁹⁹ Message pénalisation du mariage, p. 7630.

¹⁵⁰⁰ Message imposition équilibrée, p. 2187.

¹⁵⁰¹ Cf. *supra*, N. 541.

¹⁵⁰² Art. 41 al. 1 let. e-g StG/UR.

¹⁵⁰³ Cf. art. 38 StG/OW.

¹⁵⁰⁴ Art. 37 al. 1 let. f StG/OW ; cf. *supra*, N. 445 ss.

¹⁵⁰⁵ Message pénalisation du mariage, p. 7630.

¹⁵⁰⁶ Message sur l'imposition équilibrée, p. 2187. À notre sens, sur un plan purement terminologique, il est néanmoins préférable de qualifier de « directement progressifs » les seuls

Elle tient compte de la situation familiale du contribuable en distinguant les couples mariés, les familles monoparentales et les autres contribuables. Ainsi, la déduction s'élève à 10 % de la différence entre CHF 100'000 et le revenu net des contribuables avec enfants ; à 10 % de la différence entre CHF 75'000 et le revenu net des couples mariés sans enfant ; et à 10 % de la différence entre CHF 50'000 et le revenu net des autres contribuables¹⁵⁰⁷.

- 616 En outre, la loi fiscale obwaldienne prévoit une déduction pour couple marié et pour famille monoparentale qui est égale à 20 % du revenu net, mais au moins à CHF 4'300 et au plus à CHF 10'000¹⁵⁰⁸. Les couples mariés et les autres contribuables obtiennent en outre une déduction sociale invariable de CHF 10'000¹⁵⁰⁹.

IV. Impôt sur la fortune en droit positif

A. Remarques générales

- 617 Au sein de cette section, nous présenterons les régimes suisses d'imposition de la fortune. En suivant la même structure que pour l'analyse de l'impôt sur le revenu, l'étape de la détermination de la fortune imposable des familles (section B) sera distinguée de l'étape de la détermination de la charge fiscale (section C).
- 618 Dans un premier temps, seront évoqués les éléments de la fortune qui entrent ou non dans l'assiette de l'impôt¹⁵¹⁰. Nous présenterons aussi les déductions qui permettent de déterminer la fortune imposable ; à la condition évidemment que celles-ci soient pertinentes dans le cadre de la présente étude¹⁵¹¹.
- 619 Dans un second temps, les mécanismes cantonaux qui permettent de pondérer l'impôt en fonction de l'état civil et de la situation familiale des contribuables

barèmes d'imposition qui connaissent des taux progressifs, à l'exclusion de tous les systèmes d'imposition au sein desquels la progressivité de l'impôt provient *indirectement* des déductions.

¹⁵⁰⁷ Art. 37 al. 1 let. f ch. 1-3 StG/OW.

¹⁵⁰⁸ Art. 37 al. 1 let. a StG/OW.

¹⁵⁰⁹ Art. 37 al. 1 let. e StG/OW.

¹⁵¹⁰ Cf. *infra*, N. 620 ss.

¹⁵¹¹ Cf. *infra*, N. 625 ss.

seront examinés. La fortune des époux faisant l'objet d'une imposition commune, le cumul des fortunes peut conduire à un accroissement du taux d'imposition dans les cantons qui connaissent un barème progressif. Pour cette raison, les cantons ont aménagé des déductions spéciales pour les couples mariés¹⁵¹² en lieu et place ou en marge d'un modèle de double barème¹⁵¹³ ou de *splitting*¹⁵¹⁴.

B. Détermination de la fortune imposable des familles

1. Éléments de la fortune imposables

Par l'impôt sur la fortune est imposée la totalité de la fortune nette des contribuables¹⁵¹⁵. La charge fiscale est établie en calculant la différence positive entre la totalité des actifs et des passifs des personnes assujetties¹⁵¹⁶. Cet impôt appréhende les éléments de propriété des personnes physiques à la fin de l'année civile. L'autorité fiscale réalise alors, en quelque sorte, « une photographie de la fortune existante à un moment donné et [soumet] ce montant à l'impôt »¹⁵¹⁷. 620

L'impôt sur la fortune vise autant les éléments de fortune mobilière qu'immobilière et autant la fortune matérielle qu'immatérielle¹⁵¹⁸. La quasi-totalité des actifs des contribuables assujettis en Suisse entre ainsi dans l'assiette de l'impôt sur la fortune. Composent ainsi notamment des éléments de la fortune l'argent 621

¹⁵¹² Cf. *infra*, N. 627 ss.

¹⁵¹³ Cf. *infra*, N. 638 s.

¹⁵¹⁴ Cf. *infra*, N. 640 s.

¹⁵¹⁵ Art. 13 al. 1 LHID. Pour autant, l'impôt sur la fortune est à notre sens de nature nominale – dans le sens où il n'existe que de nom et non de fait – et poursuit le but sous-jacent d'imposer le revenu produit par la fortune (cf. OBRIST/BORNICK, *L'imposition confiscatoire*, p. 173 ; dans le même sens : DANON, *Conformité au droit supérieur*, p. 7). Ainsi, alors que la fortune nette constitue l'assiette de l'impôt, ce dernier doit dans la règle être payé au moyen du produit de la fortune (RIVIER, *L'imposition du revenu et de la fortune*, p. 502 ; pour un aperçu de l'application du principe de l'interdiction de l'imposition confiscatoire, cf. OBRIST/BORNICK, *L'imposition confiscatoire*, p. 171 ss). Dans ce contexte, il est parfois reconnu que le revenu de la fortune doit être imposé plus lourdement que le revenu des activités lucratives et que l'impôt sur la fortune doit être compris comme un impôt complémentaire utilisé dans ce but précis (OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 2 ad § 8 ; DANON, *Conformité au droit supérieur*, p. 7).

¹⁵¹⁶ RYSER/ROLI, *Précis*, N. 28 ad § 8.

¹⁵¹⁷ OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 220.

¹⁵¹⁸ OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 220.

liquide, les avoirs bancaires et postaux, les cryptomonnaies, les titres, les parts à des fonds de placement suisses et étrangers, les créances hypothécaires, les prêts privés ainsi que, plus généralement, tout autre actif mobilier et immobilier non exonéré¹⁵¹⁹.

- 622 Sont toutefois exonérés le mobilier de ménage et les objets personnels d'usage courant¹⁵²⁰. Les avoirs de prévoyance professionnelle et individuelle des piliers 2 et 3a sont également exonérés de l'impôt sur la fortune dans tous les cantons jusqu'au moment du versement¹⁵²¹.

2. Déductions

a. Détermination de la fortune nette

- 623 Comme nous l'avons relevé, seule la fortune nette est imposable et les dettes des contribuables doivent dès lors être retranchées du total des éléments imposables¹⁵²². À titre d'illustration, les cautionnements, ainsi que tout autre engagement de garantie similaire, ne sont déductibles qu'à partir du moment où l'insolvabilité du débiteur est constatée et uniquement lorsque le garant peut être contraint à payer la dette cautionnée¹⁵²³.
- 624 Aussi, l'obligation de verser une rente est déductible au titre de dette pour autant qu'elle ait été constituée à titre onéreux et qu'elle ne soit pas versée en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille¹⁵²⁴. La dette doit être estimée à la valeur actuelle capitalisée de la rente¹⁵²⁵.

¹⁵¹⁹ Cf. CSI, Impôt sur la fortune, ch. 2.1, p. 5.

¹⁵²⁰ Art. 13 al. 4 LHID ; CSI, Impôt sur la fortune, ch. 2.2, p. 5 s.

¹⁵²¹ Art. 84 LPP ; CSI, Impôt sur la fortune, ch. 4.2, p. 15.

¹⁵²² Sont néanmoins seulement déductibles les dettes effectivement dues, à l'exclusion donc des dettes seulement prévisibles (Komm. StHG-DZAMKO-LOCHER/TEUSCHER, N. 17 s. ad art. 14).

¹⁵²³ CSI, Impôt sur la fortune, ch. 5.1, p. 23.

¹⁵²⁴ Komm. StHG-DZAMKO-LOCHER/TEUSCHER, N. 18 ad art. 14.

¹⁵²⁵ CSI, Impôt sur la fortune, ch. 5.1, p. 23.

b. Déductions sociales

i. Principes

La fortune imposable est déterminée à la suite de la défalcation des déductions sociales. Dans ce cadre, il est notamment tenu compte de l'état civil du contribuable, de son âge, de sa santé, ou encore du nombre d'enfants ou de personnes nécessiteuses à sa charge¹⁵²⁶. Aussi, plusieurs cantons établissent un montant minimum pour l'imposition de la fortune, exonérant ainsi le contribuable dont la fortune imposable n'atteint pas un certain montant¹⁵²⁷. 625

Dans le cadre du présent ouvrage, nous mentionnerons les deux déductions les plus pertinentes que sont la déduction personnelle (section ii) et la déduction pour enfant (section iii). 626

ii. Déduction personnelle

La très grande majorité des cantons suisses ont aménagé une déduction personnelle dans le cadre de l'impôt sur la fortune. Au titre de seules exceptions, les cantons de Neuchâtel, de Vaud et de Zurich n'en prévoient pas¹⁵²⁸. 627

La plupart des cantons octroient une déduction personnelle deux fois moins élevée aux personnes seules qu'aux couples mariés¹⁵²⁹. Le canton de Soleure se distingue toutefois en accordant des déductions qui s'élèvent respectivement à CHF 60'000 et CHF 100'000¹⁵³⁰. En outre, les cantons de Berne et du Tessin prévoient uniquement une déduction personnelle pour les couples mariés (respectivement de CHF 18'000¹⁵³¹ et CHF 60'000¹⁵³²). 628

Le montant de la déduction varie considérablement d'un canton à un autre. Un couple marié assujetti dans le canton d'Obwald peut ainsi déduire CHF 50'000 629

¹⁵²⁶ CSI, Impôt sur la fortune, ch. 5.2, p. 23.

¹⁵²⁷ CSI, Impôt sur la fortune, ch. 5.2, p. 23.

¹⁵²⁸ Les trois cantons ont toutefois aménagé un minimum imposable au sein du barème d'imposition (Brochure AFC, Minimums imposables, p. 1 ; cf. *infra*, N. 635).

¹⁵²⁹ Cf. not. art. 48 al. 1 let. a et b StG/SH et art. 51 al. 1 let. a et b StG/AR ; Brochure AFC, Déduction de la fortune personnelle, p. 1 ss.

¹⁵³⁰ § 71 al. 1 let. a et b StG/SO.

¹⁵³¹ Art. 64 al. 1 let. a LI/BE.

¹⁵³² Art. 48 let. a LT/TI.

à ce titre¹⁵³³, alors que la même déduction s'élève à CHF 250'000 dans le canton de Schwytz¹⁵³⁴. Le canton de Fribourg se démarque en octroyant des déductions sociales dégressives, qui décroissent à mesure que la fortune imposable augmente¹⁵³⁵. Dans le même ordre d'idée, le canton de Soleure prévoit que les déductions sociales sont doublées pour les contribuables qui déclarent une fortune imposable de moins de CHF 200'000¹⁵³⁶.

- 630 Le plus souvent, la déduction pour couple marié n'est pas octroyée aux familles monoparentales ; celles-ci étant ici assimilées aux personnes seules¹⁵³⁷. À l'inverse, les cantons de Glaris, Fribourg, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Genève et du Valais assimilent les familles monoparentales aux couples mariés¹⁵³⁸.

iii. Déduction pour enfant

- 631 La très grande majorité des cantons octroient une déduction sociale pour les contribuables avec enfants. Outre le canton de Bâle-Ville, les cantons romands de Fribourg, de Vaud, du Valais et de Neuchâtel ne prévoient toutefois pas cette déduction¹⁵³⁹.
- 632 Dans les cantons qui l'ont aménagée, la déduction oscille entre CHF 10'000 pour les cantons de Lucerne et d'Obwald¹⁵⁴⁰ et CHF 100'000¹⁵⁴¹ pour le canton de Thurgovie. Ce dernier canton connaissant un barème d'imposition proportionnel pour l'impôt sur la fortune¹⁵⁴², des déductions sociales élevées participent à la progressivité (indirecte) de l'impôt¹⁵⁴³.

¹⁵³³ § 54 al. 1 let. a StG/OW.

¹⁵³⁴ § 47 al. 1 let. a StG/SZ.

¹⁵³⁵ Art. 61 al. 1 et 2 LICD/FR.

¹⁵³⁶ § 71 al. 2 StG/SO.

¹⁵³⁷ Cf. not. art. 51 al. 1 let. b StG/AR ; § 53 al. 1 let. b StG/TG ; Brochure AFC, Déduction de la fortune personnelle, p. 1 ss.

¹⁵³⁸ Cf. not. art. 58 al. 1 let. a LIPP/GE, art. 59 al. 1 LF/VS et § 50 al. 1 let. a StG/BL ; Brochure AFC, Déduction de la fortune personnelle, p. 1 ss.

¹⁵³⁹ Brochure AFC, Déduction de la fortune pour enfants, p. 1 ss.

¹⁵⁴⁰ § 52 al. 1 let. c StG/LU ; art. 54 al. 1 let. b StG/OW.

¹⁵⁴¹ § 53 al. 1 ch. 3 StG/TG.

¹⁵⁴² Cf. § 54 al. 1 StG/TG.

¹⁵⁴³ Le même canton prévoit en plus des déductions pour les époux et pour les autres contribuables qui s'élèvent respectivement à CHF 200'000 et à CHF 100'000 (§ 53 al. 1 ch. 1 et 2 StG/TG).

L'octroi de la déduction suit souvent la déduction pour enfant de l'impôt sur le revenu. La plupart des cantons mentionnent alors expressément que la déduction pour enfant de l'impôt sur la fortune est octroyée aux contribuables qui sont éligibles à la déduction pour enfant de l'impôt sur le revenu¹⁵⁴⁴. Pour autant, plusieurs réglementations cantonales se distinguent par des conditions d'octroi plus restrictives. Ainsi, il n'est pas rare que la déduction ne soit pas accordée pour les enfants majeurs en formation¹⁵⁴⁵ quand bien même la déduction pour enfant de l'impôt sur le revenu le serait. 633

Le canton de Genève se démarque enfin avec une déduction singulière à deux égards. Premièrement, la déduction genevoise s'aligne sur le régime mis en place dans le contexte de l'impôt sur le revenu et l'enfant est considéré au titre de « charge de famille » à la suite de l'application du critère du revenu de l'enfant¹⁵⁴⁶. Deuxièmement, la fortune personnelle de l'enfant est déduite du montant de la déduction pour enfant (celle-ci s'élevant à CHF 41'100)¹⁵⁴⁷. 634

C. Détermination de la charge fiscale des familles

1. Principes

Les législations cantonales sont – à nouveau – très variées à l'égard du barème d'imposition. Plusieurs cantons suisses ont notamment établi des minimums imposables, qui annihilent toute imposition en deçà d'un certain seuil. Par ailleurs, pas moins de neuf cantons suisses – regroupés géographiquement en Suisse centrale et orientale – ont aménagé un barème d'imposition proportionnel, la 635

¹⁵⁴⁴ Art. 64 al. 1 let. b StG/SG : « Vom Reinvermögen werden für die Steuerberechnung abgezogen: für jedes minderjährige, unter der elterlichen Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen stehende Kind, für das er einen Kinderabzug gemäss Art. 48 Abs. 1 let. a dieses Gesetzes beanspruchen kann, zusätzlich Fr. 20 000.- ». Voir aussi : art. 47 let. b LI/JU ; art. 54 al. 1 let. b StG/OW ; art. 64 al. 1 let. b LI/BE ; art. 51 al. 1 let. c StG/AR.

¹⁵⁴⁵ Cf. not. art. 56 al. 1 let. c StG/UR ; § 44 al. 1 ch. 3 StG/ZG ; § 49 al. 1 let. c StG/BS ; art. 45 al. 1 let. b StG/AI.

¹⁵⁴⁶ Art. 58 al. 1 let. b LIPP/GE ; cf. art. 39 al. 2 LIPP/GE.

¹⁵⁴⁷ Art. 58 al. 1 let. b, 2^e partie, LIPP/GE

progressivité de l'impôt découlant exclusivement et indirectement des déductions sociales¹⁵⁴⁸.

- 636 Les minimums imposables peuvent être aménagés par le biais de deux mécanismes distincts : soit la législation fiscale cantonale stipule que l'impôt n'est pas prélevé lorsque la fortune n'atteint pas un certain montant¹⁵⁴⁹, soit le minimum imposable est aménagé au sein même du barème par le biais d'une franchise d'impôt¹⁵⁵⁰. La différence concrète entre les deux mécanismes concerne les contribuables dont la fortune dépasse le minimum imposable. Lorsque le minimum imposable est aménagé au sein même du barème d'imposition, tous les contribuables profitent de l'allègement fiscal. Dans le cas contraire, seuls les contribuables dont la fortune se situe en deçà du minimum imposable profitent du dégrèvement fiscal ; ce qui n'est pas sans créer un effet de seuil. Ces deux mécanismes peuvent être aménagés conjointement de manière complémentaire¹⁵⁵¹.
- 637 La fortune des époux s'additionnant et le taux d'imposition pouvant s'accroître dans les cantons qui connaissent des barèmes d'imposition progressifs, trois législations cantonales ont aménagé des modèles d'imposition similaires à ceux déjà examinés dans le contexte de l'impôt sur le revenu. Ceux-ci ne sauraient être analysés isolément et seront examinés en lien avec les déductions sociales et minimums d'imposition. Il sera également tenu compte de la structure du barème d'imposition dans la mesure où, dans ce contexte, l'addition des revenus du couple n'a évidemment pas d'influence en présence d'un barème d'imposition proportionnel.

¹⁵⁴⁸ § 60 al. 1 StG/LU ; art. 55 al. 1 StG/OW ; art. 54 al. 1 StG/NW ; art. 46 al. 1 StG/GL ; art. 45 al. 3 StG/AI ; art. 65 al. 1 StG/SG ; § 54 al. 1 StG/TG ; art. 57 StG/UR ; § 48 al. 1 StG/SZ.

¹⁵⁴⁹ Cf. not. art. 58 LI/VD.

¹⁵⁵⁰ Cf. not. § 47 StG/ZH ; Brochure AFC, Minimums imposables, p. 1.

¹⁵⁵¹ Ainsi, la législation bernoise fixe un taux d'imposition nul pour les seuls 35'000 premiers francs de fortune imposable (art. 65 al. 1 LI/BE) alors que l'impôt sur la fortune n'est pas perçu lorsque la fortune déterminant le taux d'imposition est inférieure à CHF 97'000 (al. 2).

2. Instruments cantonaux

a. En présence d'un barème progressif

i. Double barème (Bâle-Ville)

Le canton de Bâle-Ville impose la fortune en recourant au modèle du double barème. Ce canton connaît également un double barème pour l'impôt sur le revenu, même si les effets de celui-ci sont identiques à ceux d'un splitting intégral en raison de la configuration des barèmes¹⁵⁵². 638

Le double barème du canton de Bâle-Ville augmente pour les couples mariés les seuils des tranches d'impôt de 160 % par rapport aux contribuables imposés séparément¹⁵⁵³. Alors que l'impôt sur le revenu bâlois est particulièrement avantageux pour les couples mariés¹⁵⁵⁴, le législateur bâlois a ainsi opté pour un dégrèvement moindre à leur égard pour l'imposition de la fortune. En outre, les familles monoparentales sont imposées d'après le barème ordinaire¹⁵⁵⁵. Toutefois, le canton de Bâle-Ville octroie une déduction sociale personnelle de CHF 150'000 pour les couples mariés et les familles monoparentales, alors que la déduction personnelle s'élève à CHF 75'000 pour les autres contribuables¹⁵⁵⁶. 639

ii. Splitting partiel (Neuchâtel)

Pour l'imposition de la fortune des couples mariés et des contribuables avec des enfants, la législation fiscale neuchâteloise prévoit un splitting partiel à un taux déterminant de 55 % pour l'impôt sur la fortune¹⁵⁵⁷. Le dispositif est ainsi en tout point identique au régime prévu pour l'impôt sur le revenu¹⁵⁵⁸. 640

641

¹⁵⁵² Cf. *supra*, N. 610.

¹⁵⁵³ Comparer § 50 al. 1 et 2 StG/BS.

¹⁵⁵⁴ À titre de rappel, l'impôt sur le revenu bâlois connaît un double barème dont les effets sont équivalents au splitting intégral (cf. *supra*, N. 610).

¹⁵⁵⁵ Comparer § 36 al. 2 et 50 al. 2 StG/BS.

¹⁵⁵⁶ § 49 al. 1 let. a et b StG/BS.

¹⁵⁵⁷ Art. 53 al. 3 LCdir/NE.

¹⁵⁵⁸ Cf. art. 40b LCdir/NE.

Le canton de Neuchâtel se démarque également en n'accordant pas de déduction sociale personnelle. Le modèle du splitting partiel demeure ainsi le seul mécanisme qui permet de différencier l'imposition de la fortune des couples mariés et des familles monoparentales d'une part, et des autres contribuables d'autre part.

iii. Déductions sociales et minimums imposables

642 Une majorité des cantons suisses (AG, AR, BE, BL, FR, GE, GR, JU, SO, SH, TI, VD, VS et ZG) recourt exclusivement, en marge d'un barème d'imposition progressif, aux déductions sociales et/ou à des minimums imposables pour différencier l'imposition des différentes formes de communautés de vie. La différenciation fiscale varie toutefois dans une grande mesure d'un canton à un autre.

643 Dans le canton d'Argovie, les couples mariés profitent d'une déduction personnelle de CHF 200'000, contre CHF 100'000 pour les autres contribuables¹⁵⁵⁹. Ces déductions sociales élevées – comparativement aux autres cantons – ont conduit le législateur argovien à ne pas élaborer un minimum imposable par ailleurs. Dans le canton de Berne, où le minimum imposable s'élève à CHF 97'000¹⁵⁶⁰, les seuls couples mariés bénéficient d'une déduction sociale, à hauteur de CHF 18'000. Toutes choses demeurant égales par ailleurs, les couples mariés sont ainsi imposés à partir d'une fortune déterminante de CHF 115'000 tandis que les autres contribuables s'acquittent de l'impôt à partir d'une fortune de CHF 97'000.

b. En présence d'un barème proportionnel

644 Alors que seulement deux cantons ont aménagé un barème proportionnel pour l'impôt sur le revenu, on en décompte neuf dans le contexte de l'impôt sur la fortune. Avec un barème proportionnel, le cumul de la fortune des époux n'a pas d'incidence sur le taux d'imposition. Pour autant, ces neuf cantons octroient des déductions personnelles différenciées pour les couples mariés et pour les

¹⁵⁵⁹ § 54 al. 1 let. a et b StG/AG.

¹⁵⁶⁰ Art. 65 al. 3 LI/BE.

autres contribuables. Parmi ces cantons, seul le canton de Glaris étend aux familles monoparentales la déduction personnelle pour les couples mariés¹⁵⁶¹.

Systématiquement, la déduction pour couple marié est deux fois plus élevée que la déduction octroyée aux autres contribuables. Les montants varient toutefois fortement : elle s'élève ainsi à CHF 50'000 et CHF 25'000 dans le canton d'Obwald¹⁵⁶² et à CHF 250'000 et CHF 125'000 dans le canton de Schwytz¹⁵⁶³. 645

V. Constats intermédiaires

Intrinsèquement, l'assujettissement en commun des époux soulève des difficultés dès lors qu'il s'agit de le concrétiser pleinement et d'établir un régime fiscal cohérent. Il a ainsi été nécessaire de distinguer chacun des époux sur le plan procédural tout en conservant une taxation commune¹⁵⁶⁴. Dans un contexte bien plus délicat, il s'est aussi agi de s'interroger sur la responsabilité fiscale des époux ; notamment en présence d'une insolvabilité ou d'une cessation de la vie en commun¹⁵⁶⁵. Cette question n'étant pas harmonisée, diverses solutions ont été aménagées par les législateurs cantonaux et celles-ci sont parfois antinomiques¹⁵⁶⁶. Pour autant, aucune solution n'est véritablement convaincante. À notre sens, les limites de la conception de l'imposition commune apparaissent dès lors qu'il s'agit de la concrétiser pleinement¹⁵⁶⁷. 646

Nous avons ensuite analysé l'impôt sur le revenu tel qu'il est matérialisé dans les lois fédérales et cantonales. Cette étude a permis de mettre en évidence les nombreux mécanismes fiscaux qui ont été aménagés en Suisse dans l'optique de l'appréhension de la capacité contributive des familles. Une considération de l'ampleur des différences cantonales dénote également la marge de manœuvre très importante qui est laissée aux législateurs cantonaux (et utilisée par ceux-ci). Le fait que, par exemple, la déduction pour enfants varie presque du simple au triple d'un canton à l'autre peut ainsi interpeller. Enfin, il est apparu que l'application de divers dégrèvements fiscaux soulève des questions particulières 647

¹⁵⁶¹ Art. 45 al. 1 ch. 2, 2^e partie, StG/GL.

¹⁵⁶² Art. 54 al. 1 let. a et c StG/OW.

¹⁵⁶³ § 47 al. 1 let. a et b StG/SZ.

¹⁵⁶⁴ Cf. *supra*, N. 363 ss.

¹⁵⁶⁵ Cf. *supra*, N. 369 ss.

¹⁵⁶⁶ Cf. *supra*, N. 372 ss.

¹⁵⁶⁷ Cf. *supra*, N. 387 ss.

en présence de contribuables qui subviennent à l'entretien d'enfants communs et à défaut d'imposition commune¹⁵⁶⁸.

- 648 Les régimes cantonaux d'impôt sur la fortune connaissent également des différences notables. En premier lieu, plusieurs cantons ont établi un barème d'imposition proportionnel (et non progressif) en doublant par ailleurs le montant des déductions sociales pour les époux imposés en commun ; annihilant de fait toute discrimination des couples mariés. Parmi les autres législations cantonales, l'allègement fiscal des couples mariés est le plus souvent aménagé par le biais des déductions et minimums imposables.

¹⁵⁶⁸ Cf. *supra*, N. 501 ss (concernant la déduction pour enfant) et 587 ss (concernant le barème parental).

§ 5. L'imposition des familles sous les prismes de la jurisprudence et des travaux législatifs

I. Remarques liminaires

Le Tribunal fédéral s'est penché à plusieurs reprises sur la question de la concrétisation du principe de l'égalité de traitement dans le contexte de l'imposition des familles. L'arrêt Hegetschweiler, qui eut un fort retentissement lorsqu'il fut rendu en 1984, a ainsi contraint les autorités fédérales et cantonales à réformer leurs réglementations fiscales afin d'en assurer la compatibilité avec le principe constitutionnel de l'égalité de traitement (section II). 649

Si cet arrêt constitue à l'évidence la pierre angulaire de la présente section, il est également utile de mettre ce jugement en perspective avec la jurisprudence ultérieure (section III) et avec les importants travaux législatifs subséquents (section IV). Cette approche très contextuelle permettra notamment de prendre la mesure de l'alignement des travaux législatifs sur les principes dégagés par le Tribunal fédéral. 650

II. Enseignements de l'arrêt Hegetschweiler

A. Résumé de l'arrêt

En 1984, le Tribunal fédéral rend un arrêt de principe sur la question de l'égalité de traitement dans le contexte de l'imposition des familles¹⁵⁶⁹. Quand bien même il renonce à annuler les dispositions cantonales du cas d'espèce jugées inconstitutionnelles, son jugement aura un impact marqué sur les législations cantonales. 651

¹⁵⁶⁹ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37.

- 652 Dans cette affaire, Hans et Farah Hegetschweiler recourent au Tribunal fédéral afin que celui-ci annule plusieurs normes de l'ancienne loi fiscale cantonale zurichoise. Lesdites normes ont été introduites dans la législation cantonale à la suite d'une votation populaire deux années auparavant. Le corps électoral zurichois, rejetant dans ce cadre une initiative législative et une initiative constitutionnelle relatives à l'égalité de traitement en matière d'impôts, a avalisé le contre-projet du Grand Conseil. L'imposition commune du couple est conservée dans la nouvelle législation¹⁵⁷⁰, mais le contre-projet porte toutefois la déduction pour double activité lucrative de CHF 3'000 à CHF 3'500¹⁵⁷¹ et augmente notamment la déduction pour les contribuables mariés et pour ceux vivant avec des enfants à charge¹⁵⁷². Enfin, l'imposition de ces contribuables est différenciée de celle des autres contribuables par le biais d'un double barème¹⁵⁷³.
- 653 Les recourants estiment que leur taxation est contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive car, toutes choses demeurant égales par ailleurs, leur charge fiscale serait moins élevée s'ils n'étaient pas mariés. Le Tribunal fédéral, bien que rejetant le recours afin de ne pas remettre en vigueur la réglementation antérieure « qui est encore moins satisfaisante »¹⁵⁷⁴, juge que :

« tout en reconnaissant une large liberté de détermination au législateur, on doit en principe partager l'opinion des recourants selon laquelle les lois cantonales qui favorisent économiquement, par rapport aux couples mariés dont l'un ou les deux époux exercent une activité lucrative, les couples non mariés de même capacité contributive, ne sont pas compatibles avec l'art. 4 [a]Cst. »¹⁵⁷⁵.

B. Analyse de l'arrêt

1. Appréciation des évolutions sociétales et juridiques

654

¹⁵⁷⁰ Art. 8 aStG/ZH.

¹⁵⁷¹ Art. 25 aStG/ZH.

¹⁵⁷² Art. 31 aStG/ZH.

¹⁵⁷³ Art. 32 aStG/ZH.

¹⁵⁷⁴ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 6 p. 50.

¹⁵⁷⁵ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3e *in fine* p. 45 s.

Après avoir présenté les contours du principe constitutionnel de l'égalité de traitement, le Tribunal fédéral a appliqué ledit principe dans le contexte de l'imposition des familles en adoptant une approche contextuelle.

Ayant rappelé que les couples mariés font l'objet d'une imposition commune depuis que le « système moderne d'imposition » est appliqué, le Tribunal fédéral a formulé que les personnes mariées supportaient une charge fiscale devenue disproportionnée en raison de l'accroissement de la progressivité dans les impôts directs au cours de la seconde moitié du 20^e siècle. Symétriquement, le Tribunal fédéral a constaté que le concubinage était devenu un choix de vie qui était préféré par toujours plus de citoyens, alors qu'il était auparavant puni pénalement dans de nombreux cantons¹⁵⁷⁶. 655

2. Différenciation des charges fiscales en fonction de la forme de communauté de vie

L'arrêt Hegetschweiler ne concernait pas uniquement les différences d'imposition entre couples mariés et concubins, mais visait également à mettre en lumière la trop lourde imposition des couples mariés par rapport à tous les autres contribuables. Le Tribunal fédéral a dressé plusieurs comparaisons relatives aux charges fiscales que les contribuables supportaient en fonction de leur mode de vie. Lesdites comparaisons ayant été fournies de manière éparse au sein de l'arrêt, le dessein de cette section consiste à permettre une synthèse des différents principes dégagés. 656

Premièrement, le Tribunal fédéral a énoncé que la capacité contributive de deux époux est plus faible que celle d'un contribuable disposant du même revenu net¹⁵⁷⁷. Cette capacité contributive réduite du couple marié découle de l'effet d'engagement, qui induit que les ressources du couple doivent couvrir les besoins d'une personne supplémentaire¹⁵⁷⁸. 657

Deuxièmement, le Tribunal fédéral a défendu que les époux ne doivent pas être traités différemment en fonction de la répartition des rôles choisie au sein du couple : un couple dans lequel les deux époux exercent une activité lucrative ne devrait pas être imposé différemment qu'un couple au sein duquel l'ensemble 658

¹⁵⁷⁶ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 4a p. 47.

¹⁵⁷⁷ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3a p. 41.

¹⁵⁷⁸ Pour notre proposition de traitement fiscal, cf. *infra*, N. 1458.

des revenus provient exclusivement d'un époux¹⁵⁷⁹. À ce titre, il n'exclut toutefois pas que deux époux exerçant chacun une activité lucrative profitent de déductions appropriées afin de tenir compte des frais induits par l'exercice d'une seconde activité lucrative¹⁵⁸⁰.

659 Troisièmement, et il s'agit ici du principe le plus fameux émis dans cet arrêt, les couples mariés ne devraient pas être imposés plus lourdement que des concubins¹⁵⁸¹. Dans la mesure où une égalité parfaite entre ces contribuables n'est pas réalisable avec une imposition commune des couples mariés, le Tribunal fédéral a défendu que les couples mariés doivent généralement être avantagés par rapport aux couples en union libre¹⁵⁸².

660 Quatrièmement, le Tribunal fédéral a reconnu que les avantages économiques du ménage des couples mariés « pourraient entraîner » (« *könnten (...) bewirken* ») une plus grande capacité économique par rapport à deux personnes non mariées vivant séparément¹⁵⁸³. Dans ce sens, la prise en compte de l'effet de synergie profitant aux communautés de vie conduit à la hiérarchisation suivante des charges fiscales.

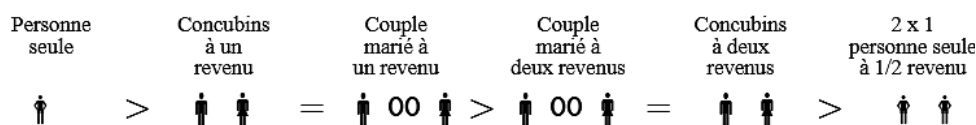


Illustration 6 : Charges fiscales en fonction de la situation familiale ; avec considération entière de l'effet de synergie¹⁵⁸⁴

661 Tout à la fois, le Tribunal fédéral relève que l'effet de synergie ne saurait être considéré pour les seuls couples mariés, au risque de les discriminer par rapport aux concubins¹⁵⁸⁵. Il considère que le législateur pourrait éviter toute discrimination fiscale des couples mariés « grâce à un tarif tel qu'un couple marié ne doive pas payer plus d'impôts sur son revenu total que deux personnes seules (selon le cas deux concubins) ayant chacun la moitié d'un tel revenu (par

¹⁵⁷⁹ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3b p. 43 ; cf. KLETT, *Zivilstandsabhängige Einkommens-Besteuerung*, p. 185.

¹⁵⁸⁰ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3b p. 43 ; Message imposition équilibrée, p. 2181 s.

¹⁵⁸¹ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3d p. 43 s. ; cf. aussi ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 4b p. 765 s.

¹⁵⁸² ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3d p. 44.

¹⁵⁸³ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 4b p. 47.

¹⁵⁸⁴ Rapport du DFF sur la discrimination des couples mariés, ch. 2.1.1, p. 17.

¹⁵⁸⁵ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 4b p. 47.

exemple "splitting" complet ou double tarif correspondant) »¹⁵⁸⁶. Cette conception peut être illustrée par le graphique suivant.

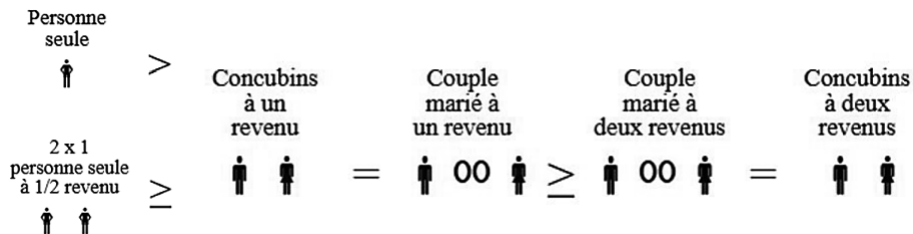


Illustration 7 : Charges fiscales en fonction de la situation familiale ; avec considération partielle de l'effet de synergie

Les implications des deux conceptions apparaissent considérables dans la mesure où la réalisation d'un rapport d'égalité entre les personnes vivant seules et les couples mariés dépend largement de la considération de l'effet de synergie. Comme nous le verrons¹⁵⁸⁷, l'arrêt Hegetschweiler sera précisé sur ce quatrième point par l'ATF 120 Ia 329 qui établira le caractère anticonstitutionnel de la seconde conception¹⁵⁸⁸.

662

3. Pluralité de modèles et nécessités des correctifs

Si le Tribunal fédéral a considéré qu'il était nécessaire de réformer le régime de l'imposition des familles, il a aussi relevé que plusieurs moyens sont aptes à atteindre ce résultat. Dans ce cadre, il a donné en exemples les déductions sur le revenu imposable ou sur le montant d'impôt, le modèle du double tarif ou encore celui du splitting¹⁵⁸⁹. En l'absence de toute indication dans la Constitution fédérale et au sein de la LHID, les législateurs suisses demeurent libres de choisir le moyen qu'ils jugent approprié¹⁵⁹⁰. Aussi, d'après le Tribunal fédéral, une imposition individuelle n'est pas inconciliable avec le principe de l'égalité de traitement, du moment que « le législateur ne la lie pas avec un tarif unique sans y apporter des correctifs adéquats (différenciation quant au taux, déductions pour couples, etc.) » et qu'il tienne compte de la situation personnelle et familiale des contribuables¹⁵⁹¹.

663

¹⁵⁸⁶ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3d p. 44.

¹⁵⁸⁷ Cf. *infra*, N. 676 ss.

¹⁵⁸⁸ ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 4a p. 764.

¹⁵⁸⁹ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3a p. 41.

¹⁵⁹⁰ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3a p. 41.

¹⁵⁹¹ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3b p. 41 *in fine*.

4. Conception en faveur de l'institution du mariage

664 Le droit au mariage, sous le régime de l'ancienne Constitution fédérale, était garanti par l'art. 54 aCst. féd. L'alinéa 2 dudit article avait la teneur suivante :

« Aucun empêchement au mariage ne peut être fondé sur des motifs confessionnels, sur l'indigence de l'un ou de l'autre des époux, sur leur conduite ou sur quelque autre motif de police que ce soit ».

665 Cette garantie était du reste complétée par celle de l'art. 4 al. 2 aCst. féd. qui assurait notamment l'égalité des genres, en prévoyant notamment que la loi devait pourvoir à cette égalité dans le domaine du droit de la famille¹⁵⁹².

666 Les implications du droit au mariage ne manquent pas d'intérêt dans l'arrêt Hegetschweiler, le Tribunal fédéral affirmant en premier lieu que « la situation juridique et l'importance sociale du mariage exigent que le législateur accorde [des] avantages non pas aux couples non mariés, mais aux couples mariés »¹⁵⁹³. Dans ce sens, il formule notamment qu'il n'est pas soutenable de tenir compte des avantages de la vie en commun pour les seuls couples mariés¹⁵⁹⁴. Subodrant que des considérations fiscales sont susceptibles de jouer « plus souvent un rôle dans le choix des contribuables de la forme de vie commune », il défend que « des inégalités de traitement en matière fiscale ne doivent pas influencer au détriment de l'institution du mariage le choix devant lequel se trouvent placés des couples de plus en plus nombreux »¹⁵⁹⁵. Dans ce contexte, le Tribunal fédéral soutient qu'une différence d'imposition de plus de 10 % en défaveur des couples mariés constitue une violation du principe de l'égalité de traitement¹⁵⁹⁶.

667 La propension du Tribunal fédéral à défendre l'institution du mariage découle essentiellement du fait qu'il serait inévitable d'avantager les couples mariés ou les concubins. En quelque sorte, c'est donc à défaut de disposer d'une solution égalitaire que le Tribunal fédéral a émis ce principe. À ce titre, il formule que ce n'est pas une tâche de droit fiscal que de favoriser le mariage ni de lutter contre le concubinage¹⁵⁹⁷. Il exclut ainsi l'éventualité que l'impôt poursuive un

¹⁵⁹² ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3c p. 42.

¹⁵⁹³ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3d p. 44.

¹⁵⁹⁴ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3d p. 44 ; cf. Rapport d'experts de 1998, nbp 92 ad p. 29.

¹⁵⁹⁵ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 4c p. 48.

¹⁵⁹⁶ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 4c et 4d p. 47 s. ; cf. CSI, Imposition de la famille, ch. 9.1.3, nbp 20 ad p. 30.

¹⁵⁹⁷ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3d p. 44 *ab initio*.

but extra-fiscal tendant à promouvoir une conception de la famille, en accord avec la doctrine¹⁵⁹⁸.

5. Caractère incitatif de l'arrêt

Par l'arrêt Hegetschweiler, le Tribunal fédéral a rendu une jurisprudence incitative (« *Appellentscheid* »)¹⁵⁹⁹. Il a ainsi renoncé à annuler des normes juridiques pourtant inconstitutionnelles afin d'éviter la création d'un vide juridique qui aurait impliqué des conséquences plus préjudiciables encore. Une telle jurisprudence a trois conséquences distinctes¹⁶⁰⁰. En premier lieu, elle a pour effet de maintenir un acte vicié, en déboutant le cas échéant un recourant qui obtient pourtant gain de cause sur le fond. En deuxième lieu, elle permet de légitimer les autorités à poursuivre l'application d'une norme inconstitutionnelle. En troisième lieu, elle incite le législateur à réformer le régime juridique litigieux. Sur ce dernier point, l'arrêt Hegetschweiler n'a de loin pas manqué son but. Outre le fait d'avoir fortement attiré l'attention de la doctrine, il a également eu des répercussions sur l'action législative fédérale et cantonale¹⁶⁰¹.

668

III. Mise en perspective avec la jurisprudence ultérieure

A. Égalité entre couples mariés et concubins

Si l'arrêt Hegetschweiler ne se positionne pas sur la limite constitutionnelle de la surcharge fiscale des concubins par rapport aux couples mariés, le Tribunal fédéral est revenu à plusieurs reprises sur cette problématique. Dans l'ATF 118 Ia 1, il a ainsi considéré qu'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 »¹⁶⁰². Au regard de cette jurisprudence, il apparaît que ce n'est pas tant

669

¹⁵⁹⁸ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 21 et réf. citées ; cf. *supra*, N. 228 ss.

¹⁵⁹⁹ Sur la notion de jurisprudence incitative, cf. not. arrêt TF 1C_423/2011 du 2 avril 2012, consid. 6.1.

¹⁶⁰⁰ Cf. arrêt TF 1C_423/2011 du 2 avril 2012, consid. 6.1 et réf. citée.

¹⁶⁰¹ Cf. *infra*, N. 695 ss.

¹⁶⁰² ATF 118 Ia 1 consid. 3c *in fine* p. 5, confirmé sur cet aspect in : ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 4c p. 766 s.

l'ampleur de la surcharge fiscale des concubins que le caractère systématique de sa survenance qui conduit à l'inconstitutionnalité d'une réglementation.

- 670 Aussi, le Tribunal fédéral est revenu sur la limite de 10 % que l'arrêt Hegetschweiler semblait formuler à l'égard de la seule discrimination des couples mariés. Au regard de l'ATF 120 Ia 329, il est peu évident de soutenir que cette limite quantitative ne s'applique pas pour les autres groupes de contribuables :

« Dans la mesure où le législateur a cependant mis en place une charge fiscale comparativement inattaquable de tous les principaux groupes de contribuables – mariés, célibataires, concubins –, en fonction de leur capacité contributive, les normes relatives au calcul de l'impôt doivent alors être considérées comme conformes à la Constitution, même si leur application dans quelques cas relativement rares conduit à une charge fiscale supplémentaire qui, en comparaison avec les autres groupes de contribuables, se situe dans un ordre de grandeur de 10 % (voire éventuellement au-delà) et qui ne se justifie pas uniquement en raison d'une capacité économique différente. Cette imposition inégale est d'autant moins à prendre en compte, lorsque le groupe particulier, traité différemment des autres, n'est pas imposé de façon disproportionnée par rapport à sa capacité contributive, c'est-à-dire, est plutôt légèrement que lourdement frappé, comparativement aux autres groupes de contribuables. »¹⁶⁰³

- 671 Par les deux arrêts susmentionnés, à notre sens, le Tribunal fédéral a ainsi relativisé la prévalence du mariage par rapport au concubinage qui était instituée par l'arrêt Hegetschweiler¹⁶⁰⁴.

- 672 Subséquemment à ces deux arrêts, c'est pourtant à de nombreuses reprises que les autorités fédérales ont soutenu que la jurisprudence fédérale ne se prononçait pas sur la limite constitutionnelle de l'excédent fiscal des concubins par rapport aux couples mariés¹⁶⁰⁵. Ainsi, dans son Message sur l'imposition équilibrée des couples et de la famille, le Conseil fédéral fait la constatation suivante :

« Alors que le Tribunal fédéral a fixé une limite de 10 % à partir de laquelle une majoration d'impôt pour les couples mariés constitue une inégalité de traitement contraire à la Constitution (...), dans le sens inverse, il n'existe pas de limite juridiquement établie à partir de laquelle une majoration d'impôt pour les couples de concubins est contraire à la Constitution. »¹⁶⁰⁶

¹⁶⁰³ ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 4d p. 767 s.

¹⁶⁰⁴ Dans le même sens : CSI, Imposition de la famille, ch. 9.2, p. 31 s.

¹⁶⁰⁵ Message imposition équilibrée, p. 2181 ; Conseil fédéral, Rapport imposition individuelle, p. 9.

¹⁶⁰⁶ Message imposition équilibrée, p. 2181.

Comme nous le verrons¹⁶⁰⁷, cette approche a conduit le Conseil fédéral à focaliser ses efforts sur la suppression des discriminations des couples mariés ; aux dépens parfois d'autres groupes de contribuables. 673

B. Égalité entre couples mariés et personnes seules

1. Contextualisation

Dans l'arrêt Hegetschweiler, le Tribunal fédéral a statué que le législateur pouvait supprimer la discrimination des couples mariés en les imposant comme deux personnes seules percevant chacun la moitié de leur revenu global : 674

« Dans la mesure où des avantages ne peuvent être évités, que ce soit pour le mariage ou pour le concubinage, la situation juridique et l'importance sociale du mariage exigent que le législateur accorde ces avantages non pas aux couples non mariés, mais aux couples mariés. Il atteint ce but en tout cas grâce à un tarif tel qu'un couple marié ne doive pas payer plus d'impôts sur son revenu total que deux personnes seules (selon le cas deux concubins) ayant chacun la moitié d'un tel revenu (par exemple "splitting" complet ou double tarif correspondant). »¹⁶⁰⁸

Cette conception du Tribunal fédéral restreignait largement la liberté d'action du législateur, en privilégiant la suppression de la discrimination fiscale des couples mariés à toute prise en compte de l'effet de synergie. 675

2. ATF 120 Ia 329

À l'instar de l'affaire Hegetschweiler, l'ATF 120 Ia 329 porte sur un couple marié zurichois qui recourt au Tribunal fédéral en concluant que son imposition ne doit pas être supérieure à celle d'un couple vivant en union libre disposant de la même capacité économique. En l'espèce, le Tribunal fédéral reconnaît que, sur deux périodes fiscales consécutives, la charge fiscale des recourants a été de 17,4 % plus élevée que la charge fiscale qu'ils auraient supportée s'ils n'avaient pas été mariés¹⁶⁰⁹. 676

¹⁶⁰⁷ En lien avec le Projet de loi de mars 2018, cf. *infra*, N. 731.

¹⁶⁰⁸ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3d p. 44.

¹⁶⁰⁹ ATF 120 Ia 329 consid. 2b *in fine* p. 332.

- 677 Le Tribunal fédéral, citant l'arrêt Hegetschweiler, confirme qu'un couple marié ne doit en principe pas être imposé différemment que des concubins et rappelle que la marge de manœuvre des législateurs cantonaux est considérable dans le cadre de la concrétisation du principe de l'imposition selon la capacité contributive (celle-ci étant d'après lui très difficile, si ce n'est impossible, à réaliser de manière absolue)¹⁶¹⁰. L'intérêt de cet arrêt se situe en particulier à l'endroit où il prend la mesure des critiques adressées à l'encontre de l'arrêt Hegetschweiler :
- « La doctrine a fait valoir à juste titre que l'arrêt Hegetschweiler s'attardait trop sur la situation des couples mariés et négligeait – au détriment des célibataires – l'« effet de synergie », c'est-à-dire l'effet d'économie qui résulte du fait que les coûts d'entretien des conjoints diminuent en raison du ménage commun »¹⁶¹¹.
- 678 Le Tribunal fédéral déplore ainsi que l'arrêt Hegetschweiler néglige la comparaison des situations économiques des couples mariés et des personnes seules et rappelle « [qu'] vouloir assurer l'égalité dans le cadre d'une comparaison entre deux catégories de contribuables, le législateur cantonal court le risque de créer de nouvelles inégalités »¹⁶¹². Afin de renforcer la pertinence de ce constat, il relève d'une part quelques statistiques afin de démontrer que les ménages de concubins ne constituent qu'une très faible proportion de l'ensemble des ménages suisses, et cite d'autre part deux jurisprudences émises dans l'intervalle qui requéraient du législateur qu'il procède à une répartition équitable des charges fiscales des couples mariés et des personnes vivant seules¹⁶¹³.
- 679 En somme, le Tribunal fédéral est revenu sur la jurisprudence Hegetschweiler¹⁶¹⁴ en relativisant largement l'importance du rapport d'égalité entre les couples mariés et les concubins et en soulignant l'influence de l'effet de synergie et l'importance de la comparaison entre les charges fiscales des époux et des personnes vivant seules¹⁶¹⁵.

¹⁶¹⁰ ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 3 p. 763.

¹⁶¹¹ ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 4a p. 764.

¹⁶¹² ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 3 p. 763. Voir aussi : ATF 141 II 338 consid. 4.5 p. 345 ; ATF 133 II 305 consid. 5.1 p. 309 s. ; ATF 132 I 157 consid. 4.2 p. 163 ; ATF 118 Ia 1 consid. 3c p. 4.

¹⁶¹³ ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 4a p. 764 s. et réf. citées.

¹⁶¹⁴ GANI, *Aspects fiscaux*, p. 121 ; REICH, *Neuordnung*, p. 254.

¹⁶¹⁵ Sur ce revirement de jurisprudence, cf. en particulier BEHNISCH, *Probleme der Ehegattenbesteuerung*, N. 13 s. ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 176.

3. Commentaires

Avant même la parution de l'ATF 120 Ia 329, la doctrine soulignait d'une part l'importance de la prise en compte de l'effet de synergie, et d'autre part la nécessité de considérer également les autres rapports d'égalité¹⁶¹⁶. Dans ce cadre, elle soutenait que l'arrêt Hegetschweiler accordait une importance disproportionnée au rapport d'égalité entre les couples mariés et les concubins. À notre sens également, les précisions apportées par l'ATF 120 Ia 329 demeuraient nécessaires et doivent nous rappeler qu'il est périlleux d'examiner la constitutionnalité d'un régime d'imposition en omettant de prendre en compte tous les rapports d'égalité. 680

Malgré cette jurisprudence, force est de constater que les autorités fédérales demeurent tentées de négliger l'effet de synergie qui profite aux couples mariés ; à l'instar du Tribunal fédéral au moment de l'arrêt Hegetschweiler. Nous prenons le Message de mars 2018¹⁶¹⁷ à titre d'illustration. Pour l'essentiel, le Conseil fédéral n'évoque l'effet de synergie qu'au moment de renoncer à l'aménagement d'une déduction pour ménage. Alors que cette déduction constitue sans doute l'un des instruments les plus adaptés à la prise en compte de l'effet de synergie¹⁶¹⁸, et qu'elle faisait par ailleurs partie intégrante du Paquet fiscal 2001¹⁶¹⁹, le Conseil fédéral omet de l'examiner véritablement en argumentant essentiellement que cette déduction ne concentre pas ses effets sur la suppression de la pénalisation du mariage¹⁶²⁰. 681

¹⁶¹⁶ LOCHER, *Zur Kritik*, p. REICH, *Ehegattenbesteuerung*, p. 241 et 245 s., 249 ; REICH, *Ehegattenbesteuerung*, p. 249 ; YERSIN, *Réflexions sur l'arrêt Hegetschweiler*, p. 438 ss ; ZUPPINGER, *Besteuerung der Ehegatten*, p. 677 ; cf. aussi LOCHER, *Zur Kritik*, p. 570. Sans prendre position, ce dernier auteur constate que l'arrêt Hegetschweiler fait prévaloir le rapport d'égalité entre les couples mariés et les concubins sur le rapport d'égalité entre les couples mariés et les personnes seules.

¹⁶¹⁷ Cf. *infra*, N. 712.

¹⁶¹⁸ Pour notre proposition, cf. *infra*, N. 1338 ss.

¹⁶¹⁹ Cf. *infra*, N. 697 *in fine*.

¹⁶²⁰ Message imposition équilibrée, p. 2214. Dans le même sens, l'effet de synergie n'est aucunement mentionné en lien avec la proportionnalité de la charge fiscale des personnes seules (p. 2186).

C. Sous-représentativité des concubins avec enfants

- 682 Dans l'ATF 120 Ia 329, le Tribunal fédéral a jugé que le traitement fiscal des concubins avec enfants ne devait pas être comparé avec celui des couples mariés avec enfants, en raison de la sous-représentativité des premiers au sein de la société. Dès lors, un excédent fiscal pour un couple marié avec enfants de plus de 10 % par rapport à un couple de concubins avec enfants n'a pas été jugé contraire au principe de l'égalité de traitement¹⁶²¹, et la charge fiscale des couples mariés avec enfants doit avant tout être comparée à celles des célibataires et des concubins sans enfants¹⁶²².
- 683 En 1990, soit à l'époque de ce jugement, seuls 2,8 % de tous les couples avec enfants n'étaient pas mariés, tandis que 16 % de l'ensemble des couples sans enfant vivaient en concubinage¹⁶²³. En 2017, l'OFS constatait toujours que le fait d'avoir des enfants communs influence largement la décision des parents de se marier¹⁶²⁴. Aussi, seuls 5,0 % des personnes qui font ménage commun avec leur partenaire vivent en union libre lorsqu'ils ont un enfant commun, contre 41 % pour les couples sans enfant en commun¹⁶²⁵.
- 684 Ces dernières statistiques indiquent toujours que les concubins ont rarement des enfants communs et la comparaison entre les couples mariés avec enfants et les concubins avec enfants demeure ainsi compromise du fait de cette sous-représentativité. Corollairement, la comparaison préconisée par le Tribunal fédéral (qui oppose la charge fiscale des couples mariés avec enfants à celles des célibataires et des concubins sans enfants) demeure particulièrement bancal du fait que les situations comparées sont à notre sens manifestement différentes. En effet, comment dès lors tenir compte de la diminution de la capacité contributive relative à l'effet de synergie des couples mariés et des concubins, et de celle découlant de l'entretien des enfants du couple marié ? À cet égard, la comparaison « tripartite » que commande l'ATF 120 Ia 329 demeure pour le moins un exercice compliqué.

¹⁶²¹ ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 6 p. 768 ss ; Message imposition équilibrée, p. 2181.

¹⁶²² ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 6c p. 770. Cf. LOCHER, *Beiträge*, p. 151.

¹⁶²³ ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 6c p. 769.

¹⁶²⁴ OFS, *Les familles en Suisse 2017*, ch. 3.5, p. 17.

¹⁶²⁵ OFS, *Les familles en Suisse 2017*, ch. 3.5, p. 17. Ces statistiques portent sur les personnes âgées de 25 à 80 ans et qui vivent en concubinage depuis au moins deux ans. Le taux de concubinage est sensiblement plus élevé en présence d'un enfant d'une relation antérieure (p. 18).

D. Séparation des pouvoirs et retenue du pouvoir judiciaire

En 1986, le Tribunal fédéral s'est prononcé sur la constitutionnalité d'une imposition d'un couple marié qui était supérieure de 25 % à celle de concubins se trouvant dans la même situation économique¹⁶²⁶. Le Tribunal administratif du canton de Bâle-Campagne avait avalisé l'imposition litigieuse, quand bien même il avait aussi relevé son caractère inconstitutionnel. Cette juridiction a ainsi émis une jurisprudence incitative, à l'instar du Tribunal fédéral dans le cadre de l'arrêt Hegetschweiler¹⁶²⁷. 685

Le Tribunal fédéral a aussi reconnu le caractère inconstitutionnel de l'imposition bâloise tout en renonçant à l'annulation des normes cantonales. Le cas échéant, il aurait en effet fallu élaborer une solution alternative. Or, en lien avec le principe de la séparation des pouvoirs, il n'appartenait pas au pouvoir judiciaire de choisir l'un des nombreux modèles d'imposition de la famille¹⁶²⁸. L'AFC a ainsi constaté que « dans les premiers temps qui ont suivi l'arrêt Hegetschweiler – qui avait naturellement suscité de grandes espérances chez les contribuables – le Tribunal fédéral fit par ailleurs preuve d'une grande prudence et rejeta les recours, entre autres souvent pour le motif que dans le canton en question, des modifications de la loi fiscale étaient en préparation et que le législateur dispose d'un pouvoir formateur étendu (marge d'appréciation) »¹⁶²⁹. 686

E. Examen global de la constitutionnalité du régime

1. Appréciation globale dans le temps

Dans l'ATF 118 Ia 1, un contribuable vivant en union libre avec la mère de ses enfants a recouru au Tribunal fédéral suite au refus de l'Administration fiscale genevoise de tenir compte de l'entretien des enfants¹⁶³⁰. Le recourant a invoqué une violation du principe de l'égalité de traitement, dans la mesure où il était imposé comme un contribuable sans enfant ; n'ayant droit ni aux abattements 687

¹⁶²⁶ ATF 112 Ia 311.

¹⁶²⁷ Une telle jurisprudence cantonale est par ailleurs très inhabituelle sur le plan cantonal (cf. not. VERNIORY, *Législation et jurisprudence*, p. 428).

¹⁶²⁸ ATF 112 Ia 311 consid. 2c p. 312 ; cf. arrêt TF du 24 novembre 1986, in : ASA 57 p. 171 ; arrêt TF du 15 juillet 1987, in : ASA 58 p. 74.

¹⁶²⁹ CSI, Imposition de la famille, ch. 9.2 p. 31 s.

¹⁶³⁰ Cf. ATF 118 Ia 1.

pour personnes à charge¹⁶³¹ ni à la déductibilité des contributions d'entretien. Il a ainsi soutenu que sa charge fiscale ne correspondait pas à sa capacité contributive.

688 Le Tribunal fédéral a rappelé que les concubins ne constituent pas une catégorie de contribuables et qu'ils sont, dès lors, imposés comme des personnes vivant seules¹⁶³². Aussi, le concubin qui subvient à l'entretien de ses enfants peut être imposé selon le régime réservé aux familles monoparentales, l'autre concubin pouvant bénéficier d'abattements spéciaux si le droit cantonal en prévoit.

689 Le Tribunal fédéral a formulé que la comparaison peut être effectuée globalement « compte tenu de l'ensemble des différentes situations dans lesquelles se trouvent les concubins au cours de leur vie commune »¹⁶³³. Or, si les concubins du cas d'espèce se trouvaient alors dans une situation financière particulière du fait que la compagne du recourant était en formation et qu'elle ne percevait pas de revenu, le Tribunal fédéral a relevé que leur situation fiscale aura été vraisemblablement préférable à celle d'un couple marié dès que la compagne aura commencé à exercer sa profession¹⁶³⁴.

2. Appréciation globale par une approche abstraite

690 Le Tribunal fédéral a établi qu'une législation ne viole le principe de l'égalité de traitement que si elle entraîne de manière globale une imposition plus lourde d'une catégorie de contribuables¹⁶³⁵. Dans l'ATF 120 Ia 329, il a ainsi affirmé qu'il ne s'agissait pas de comparer *in concreto* si l'état civil des recourants alourdissait leur imposition, mais d'examiner si la législation entraînait systématiquement une inégalité de traitement en défaveur d'une catégorie de contribuables. Par conséquent, d'après le Tribunal fédéral, une législation doit imputer une charge fiscale supplémentaire supérieure à 10 % à l'endroit d'une

¹⁶³¹ Au sens du droit en vigueur, nous relevons toutefois que la même situation pourrait donner lieu à un partage de la déduction pour enfants au sens de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD (cf. *supra*, N. 502).

¹⁶³² ATF 118 Ia 1 consid. 3b p. 3 s.

¹⁶³³ ATF 118 Ia 1 consid. 3c p. 5.

¹⁶³⁴ ATF 118 Ia 1 consid. 3d p. 5. Bien que ne reconnaissant pas une violation du principe de l'égalité de l'imposition dans cette affaire, nous verrons que le Tribunal fédéral a néanmoins constaté une violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive (cf. *infra*, N. 692 ss).

¹⁶³⁵ ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 4c p. 766.

catégorie de contribuables – et non uniquement « dans quelques cas relativement rares » – pour que la constitutionnalité du régime soit compromise¹⁶³⁶.

Dans ce cadre, le Tribunal fédéral a soutenu qu'il sied d'être plus strict en présence d'une violation du principe de l'interdiction de la discrimination (en défaveur du contribuable) qu'en présence d'une atteinte au principe de l'interdiction des privilèges (en faveur d'une autre catégorie de contribuables)¹⁶³⁷. En d'autres termes, les chances de succès des contribuables qui invoquent l'imposition moindre d'une autre catégorie de contribuables sont moins élevées que celles des contribuables qui sont imposés plus lourdement que toutes les autres catégories de contribuables. À nouveau, il s'agit ici de tenir compte de tous les rapports d'égalité, respectivement de ne pas reconnaître une violation du principe de l'égalité de traitement dès lors qu'il est démontré qu'une autre catégorie de contribuables est fiscalement avantagée.

F. Égalité de l'imposition et imposition selon la capacité contributive

Dans l'ATF 118 Ia 1 déjà évoqué, quand bien même l'imposition du recourant a été jugée conforme au principe de l'égalité de l'imposition¹⁶³⁸, le Tribunal fédéral a reconnu une violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive. La charge financière relative à l'entretien des enfants n'était en effet pas prise en compte. Le Tribunal fédéral a par conséquent annulé la décision et a ordonné aux autorités genevoises de trouver une solution qui tienne compte de la situation économique du contribuable¹⁶³⁹.

Dans le contexte de la présente étude, cette jurisprudence est singulière compte tenu de la propension du Tribunal fédéral de s'affranchir quelque peu de l'approche comparative usuellement adoptée, pour examiner au contraire la proportionnalité concrète de l'imposition. Comme nous l'avons soutenu¹⁶⁴⁰, le principe de l'égalité de l'imposition est entièrement absorbé par le principe de l'imposition selon la capacité contributive ; et les cas d'application du principe

¹⁶³⁶ ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 4d p. 767.

¹⁶³⁷ ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 4d *in fine* p. 767.

¹⁶³⁸ ATF 118 Ia 1 consid. 3 p. 3 ss.

¹⁶³⁹ ATF 118 Ia 1 consid. 4c p. 7. Sur cette jurisprudence, cf. CSI, Imposition de la famille, ch. 9.2, p. 31 s.

¹⁶⁴⁰ Cf. *supra*, N. 172 ss et 692 ss.

de l'imposition selon la capacité contributive sont par ailleurs plus nombreux. Incontestablement, les analyses induites par le principe de l'imposition selon la capacité contributive se révèlent souvent plus délicates ; dans la mesure où ce principe renvoie à la conception verticale du principe de l'égalité de traitement¹⁶⁴¹. Dans ce cadre, l'approche adoptée le plus souvent par les tribunaux – consistant à comparer les charges fiscales de contribuables qui se trouvent dans des situations similaires – peut souvent se justifier et permet de fait de laisser une certaine latitude de décision aux autorités législatives¹⁶⁴².

694 *A contrario*, les travaux législatifs devraient avant tout viser le respect du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Par l'aménagement de dégrèvements fiscaux qui s'alignent directement sur les charges financières des contribuables et qui permettent une imposition proportionnelle de chacun, disparaîtrait ainsi automatiquement toute difficulté relative au principe de l'égalité de l'imposition¹⁶⁴³. Comme nous le verrons toutefois¹⁶⁴⁴, les autorités législatives fédérales comme cantonales tendent à adopter l'approche concurrente (comparative et fondée sur le principe de l'égalité de l'imposition). Le plus souvent, les travaux législatifs visent ainsi à corriger ponctuellement la charge fiscale des catégories de contribuables discriminées. Aussi, une analyse de la proportionnalité de l'imposition n'est pas nécessairement effectuée.

IV. Mise en perspective avec les travaux législatifs ultérieurs

A. Une réforme de la LIFD continue et compliquée

1. Remarques liminaires

695 Au sein de la présente section, nous présenterons l'historique des réformes de l'imposition des familles. Alors que le processus de réforme s'est poursuivi sans discontinuer depuis l'arrêt Hegetschweiler, il est utile de référencer les travaux législatifs chronologiquement afin de mettre en perspective les objectifs poursuivis par le législateur ainsi que les diverses solutions proposées. Cette étude mettra en évidence que les objectifs du législateur se limitaient souvent à

¹⁶⁴¹ Cf. *supra*, N. 121 ss.

¹⁶⁴² Cf. PFISTER, *Ehegatten-Besteuerung*, p. 693 ss.

¹⁶⁴³ Pour notre conception fondée sur l'exonération du minimum vital, cf. *infra*, N. 1193 ss.

¹⁶⁴⁴ Cf. not. *infra*, N. 733 ss.

quelques problématiques juridiques ; le législateur tendant généralement à alléger l'imposition des familles ou des couples mariés. Nous constaterons notamment que certaines solutions juridiques ont été abandonnées après avoir pourtant fait l'objet de consensus.

2. Échec du paquet fiscal 2001

À la suite des évolutions sociétales et faisant écho à l'arrêt Hegetschweiler rendu en 1984, les acteurs politiques prennent rapidement la mesure de la nécessité de réformer la fiscalité des familles ; afin en particulier de conformer celle-ci avec le principe de l'égalité de traitement. Déposée le 8 décembre 1983, la motion Frick constate déjà que l'impôt fédéral direct est nettement plus lourd pour les couples mariés à deux revenus que pour les couples non mariés à deux revenus¹⁶⁴⁵. Plusieurs autres interventions parlementaires ambitionnent également une réforme de l'imposition des familles, tels qu'un postulat déposé le 28 février 1996 et concernant l'imposition des couples de même sexe¹⁶⁴⁶ ou encore la motion Baumann du 16 mars 1998 demandant une imposition indépendante de l'état civil¹⁶⁴⁷. La motion Simmen du 18 juin 1999 préconise des allègements fiscaux plus conséquents pour les familles¹⁶⁴⁸. Les déductions relatives aux enfants font également l'objet de plusieurs travaux parlementaires, parmi lesquels nous relevons la motion Spoerry du 28 février 1994 portant sur les frais liés à la garde des enfants¹⁶⁴⁹, l'interpellation Rennwald du 12 décembre 1996 concernant la déduction fiscale de la contribution d'entretien à un

696

¹⁶⁴⁵ Motion Frick, déposée le 8 décembre 1983 et intitulée « Pour un impôt fédéral qui ne pénalise pas les couples » (93.3586).

¹⁶⁴⁶ Postulat de la Commission des affaires juridiques du Conseil national, déposé le 28 février 1996 et intitulé « Les mêmes droits pour les couples de même sexe » (96.3173).

¹⁶⁴⁷ Motion Baumann, déposée le 16 mars 1998 et intitulée « Loi sur l'harmonisation fiscale. Imposition indépendamment de l'état civil » (98.3103).

¹⁶⁴⁸ Motion Simmen, déposée le 18 juin 1999 et intitulée « Allègement fiscal pour les familles » (99.3378).

¹⁶⁴⁹ Motion Spoerry, déposée le 28 février 1994 et intitulée « Frais liés à la garde des enfants. Transformation en frais d'obtention du revenu » (95.423).

enfant majeur¹⁶⁵⁰ et la motion Wartmann du 18 décembre 1997 proposant l'exonération des allocations pour enfants si le revenu net est inférieur à CHF 60'000¹⁶⁵¹.

- 697 En 1998, une commission d'experts instituée par le DFF (ci-après : Commission d'experts de 1998) rend un rapport détaillé sur le système suisse d'imposition de la famille (ci-après : Rapport d'experts de 1998)¹⁶⁵². Subséquemment, le Conseil fédéral présente le 28 février 2001 le message sur le train de mesures fiscales 2001¹⁶⁵³ et le projet de loi correspondant¹⁶⁵⁴. Le message, qui ne remet pas en question l'imposition commune des époux, propose de modeler l'imposition des différentes catégories de contribuables au moyen de plusieurs instruments. Le Conseil fédéral recommande notamment de remplacer le double barème de la LIFD en vigueur par un splitting partiel (à un taux correspondant à 52,63 %)¹⁶⁵⁵ et d'harmoniser le droit cantonal dans le sens d'un splitting (intégral ou partiel)¹⁶⁵⁶. Aussi, le Conseil fédéral propose d'insérer dans la loi la notion de « contribuable qui vit seul », se détachant ainsi du critère de l'état civil pour établir un critère de fait¹⁶⁵⁷, dans le cadre de sa proposition d'une déduction pour ménage accordée aux personnes seules¹⁶⁵⁸.

¹⁶⁵⁰ Interpellation Rennwald, déposée le 12 décembre 1996 et intitulée « Déduction fiscale de la contribution d'entretien à un enfant majeur » (96.3638).

¹⁶⁵¹ Motion Wartmann, déposée le 18 décembre 1997 et intitulée « Pas de taxation sur les allocations pour enfants » (97.3643). Pour d'autres interventions parlementaires, cf. GABELLA, *L'imposition*, p. 21.

¹⁶⁵² Rapport de la commission d'experts chargée d'examiner le système suisse d'imposition de la famille (commission Imposition de la famille), remis au Département fédéral des finances, Berne 1998. Dans ce contexte, le Conseil national donne aussi suite à une initiative parlementaire du groupe PDC qui requiert l'augmentation des déductions pour enfants et des déductions pour frais de formation (cf. Initiative parlementaire du groupe démocrate-chrétien, déposée le 16 juin 1999 et intitulée « Allègements fiscaux des familles par une augmentation des déductions pour enfants et pour frais de formation » (99.426)).

¹⁶⁵³ Conseil fédéral, Message du 28 février 2001 sur le train de mesures fiscales 2001, FF 2001 p. 2837 ss (cité : Message train de mesures fiscales).

¹⁶⁵⁴ Conseil fédéral, Projet de loi fédérale du 28 février 2001 sur l'imposition du couple et de la famille, FF 2001 p. 2983 ss (cité : Projet de loi train de mesures fiscales).

¹⁶⁵⁵ Message train de mesures fiscales, p. 2865 ss ; cf. YERSIN, *Projet pour le couple et la famille*, p. 375.

¹⁶⁵⁶ Message train de mesures fiscales, p. 2871 ; cf. RAMSEIER, *Konflikt in der Familie*, p. 508.

¹⁶⁵⁷ YERSIN, *Projet pour le couple et la famille*, p. 375.

¹⁶⁵⁸ Message train de mesures fiscales, p. 2868.

Le 16 mai 2004, le Parlement fédéral arrête la loi fédérale du 20 juin 2003 sur la modification d'actes concernant l'imposition du couple et de la famille, l'imposition du logement et les droits de timbre, qui sera rejetée en votation populaire le 16 mai 2004 par 65,9 % des votants (ci-après : loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire)¹⁶⁵⁹. 698

3. Mesures immédiates pour les couples mariés

Rapidement, un postulat est déposé dans le but de relancer la procédure de réforme de l'imposition des familles¹⁶⁶⁰. Le 3 novembre 2004 déjà¹⁶⁶¹, le Conseil fédéral soutient qu'une réforme demeure indispensable¹⁶⁶², tout en refusant alors de se prononcer en faveur d'un modèle d'imposition déterminé¹⁶⁶³. Le Conseil fédéral attend en effet la parution du rapport de l'AFC portant sur l'imposition individuelle¹⁶⁶⁴. En décembre 2004, les auteurs dudit rapport recommandent d'éviter à court terme tout passage à une imposition individuelle et décident de rester neutres en « [renonçant] à préconiser une méthode de taxation »¹⁶⁶⁵. En soutenant qu'il demeure impossible d'aménager un système qui ne désavantage pas une catégorie de contribuables au détriment d'une autre, ils soutiennent qu'il appartient aux pouvoirs politiques de déterminer « quelle catégorie de contribuables doit être avantagée, d'une part, et si le droit fiscal doit également tenir compte des tendances démographiques et des tendances socioéconomiques de ces dernières décennies, d'autre part »¹⁶⁶⁶. 699

¹⁶⁵⁹ Conseil fédéral, Arrêté du 29 juin 2004, p. 3727 ss.

¹⁶⁶⁰ Postulat du CER-E, déposé le 31 août 2004 et intitulé « Suite de la procédure dans l'imposition des conjoints et de la famille » (04.3430).

¹⁶⁶¹ Avis du Conseil fédéral du 3 novembre 2004 en réponse notamment à la motion du groupe libéral-radical, déposée le 3 juin 2004 et intitulée « Passage à l'imposition individuelle » (04.3276) (ci-après : « Avis du Conseil fédéral du 3 novembre 2004 »). À cette occasion, le Conseil fédéral a également rejeté 3 motions portant sur la même question.

¹⁶⁶² Avis du Conseil fédéral du 3 novembre 2004, consid. 1.

¹⁶⁶³ Avis du Conseil fédéral du 3 novembre 2004, consid. 3b.

¹⁶⁶⁴ AFC, Rapport du 3 décembre 2004 sur l'introduction de l'imposition individuelle par la Confédération et les cantons en réponse au postulat Lauri (02.3549).

¹⁶⁶⁵ AFC, Rapport imposition individuelle, p. 25.

¹⁶⁶⁶ AFC, Rapport imposition individuelle, p. 25.

- 700 Non sans que plusieurs motions soient déposées dans l'intervalle¹⁶⁶⁷, le Conseil fédéral transmet aux Chambres fédérales, le 17 mai 2006, un message¹⁶⁶⁸ et un projet de loi¹⁶⁶⁹ concernant des mesures immédiates en matière d'imposition des couples mariés. Le Conseil fédéral entend alors réduire la pénalisation fiscale dont sont victimes les couples mariés à deux revenus dans la LIFD par rapport aux concubins¹⁶⁷⁰. À ce moment, il est déjà prévu qu'un changement du système d'imposition soit effectué lors d'une deuxième étape¹⁶⁷¹. Le processus législatif étant mené à son terme, les dispositions entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2008 et élèvent modérément le montant de la déduction pour les couples mariés à deux revenus¹⁶⁷² tout en introduisant une déduction sociale de CHF 2'500 pour tous les couples mariés¹⁶⁷³. Les mesures immédiates atténuent les inégalités de traitement dont souffraient les couples mariés par rapport aux couples de concubins pour l'impôt fédéral direct¹⁶⁷⁴.
- 701 À la suite de l'expiration du délai référendaire, le DFF persiste à soutenir que la prochaine étape consiste à choisir entre les modèles concurrents de l'imposition individuelle et de l'imposition commune, en précisant que des enquêtes permettent de soutenir qu'un passage à une imposition individuelle est susceptible d'avoir des effets positifs sur le marché du travail et par conséquent sur la croissance économique¹⁶⁷⁵.

¹⁶⁶⁷ Cf. not. motion du Groupe radical-libéral, déposée le 15 juin 2005 et intitulée « Mesures d'urgence en vue d'un passage à l'imposition individuelle » (05.3299) ; pour une liste exhaustive, cf. AFC, Imposition à partir de 2004, p. 4 s.

¹⁶⁶⁸ Conseil fédéral, Message du 17 mai 2006 concernant les mesures immédiates applicables à l'imposition des couples mariés, FF 2006 p. 4259 ss (cité : Message mesures immédiates).

¹⁶⁶⁹ Conseil fédéral, Projet de loi fédérale du 17 mai 2006 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) (Mesures immédiates concernant l'imposition des couples mariés), FF 2006 p. 4305 ss (cité : Projet de loi mesures immédiates).

¹⁶⁷⁰ Message mesures immédiates, p. 4260. D'après le Conseil fédéral, la réforme proposée devait ainsi permettre de faire disparaître entièrement la discrimination des couples mariés pour 160'000 d'entre eux, parmi 240'000 couples mariés à deux revenus au total (cf. Message mesures immédiates, p. 4272).

¹⁶⁷¹ Message mesures immédiates, p. 4271.

¹⁶⁷² La déduction unique de CHF 5'400 a ainsi été remplacée par une déduction variable plafonnée à CHF 12'500 (cf. RO 2007 615).

¹⁶⁷³ Cf. RO 2007 615.

¹⁶⁷⁴ GANI, *Aspects fiscaux*, p. 121 *in fine* ; cf. Message mesures immédiates, p. 4268 *ab initio*.

¹⁶⁷⁵ AFC, Imposition à partir de 2004, p. 15.

4. Dégrèvements pour les familles

Le 15 décembre 2006, l'AFC publie un projet de consultation en vue du choix d'un modèle d'imposition. Dans le cadre de cette consultation, l'AFC analyse quatre modèles d'imposition : l'imposition individuelle modifiée, l'imposition commune avec splitting, le splitting partiel avec droit d'option et une variante du double barème¹⁶⁷⁶. 702

Dans le même temps, le flux de motions et autres initiatives cantonales au Parlement fédéral ne s'estompe aucunement. En particulier, les cantons de Zurich, Berne et Bâle-Ville déposent, entre 2006 et 2008, trois initiatives invitant l'Assemblée fédérale à légiférer en faveur d'un passage à l'imposition individuelle¹⁶⁷⁷. Alors que cette problématique fait l'objet d'une attention particulière des politiques, le DFF surprend en annonçant le 29 février 2009 l'abandon de la réforme afin d'éviter une bataille politique pressentie comme longue et stérile, en estimant par ailleurs que les discriminations dont souffraient les couples mariés avaient déjà été amplement supprimées avec l'entrée en vigueur des mesures immédiates¹⁶⁷⁸. 703

À la suite de ce renoncement, les autorités fédérales focalisent leurs efforts sur l'allègement de la charge fiscale des familles. Le 20 mai 2009, par le Message sur la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants¹⁶⁷⁹ et le projet de loi correspondant¹⁶⁸⁰, le Conseil fédéral ambitionne de régulariser le rapport d'égalité entre les contribuables avec et sans enfants. En suivant largement les propositions du Conseil fédéral, le Parlement convient finalement d'aménager un barème parental – réduisant le montant de l'impôt de CHF 250 par enfant – et d'élaborer une nouvelle déduction pour frais de garde des enfants par des tiers 704

¹⁶⁷⁶ AFC, Projet de consultation 2006, p. 16 ss.

¹⁶⁷⁷ Initiative du canton de Zurich, déposée le 25 avril 2006 et intitulée « Passer au système de l'imposition individuelle » (06.302) ; initiative du canton de Berne, déposée le 4 juillet 2007 et intitulée « Passer du système d'imposition du couple et de la famille à un système d'imposition individuelle, indépendant de l'état civil » (07.305) ; initiative du canton de Bâle-Ville, déposée le 27 juin 2008 et intitulée « Passage à l'imposition individuelle » (08.318).

¹⁶⁷⁸ AFC, Imposition à partir de 2004, p. 20.

¹⁶⁷⁹ Conseil fédéral, Message du 20 mai 2009 sur la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants, FF 2009 p. 4237 ss (cité : Message dégrèvement des familles).

¹⁶⁸⁰ Conseil fédéral, Projet de loi fédérale du 20 mai 2009 sur le dégrèvement des familles avec enfants (cité : Projet de loi dégrèvement des familles).

(plafonnée à CHF 10'000)¹⁶⁸¹. À défaut de référendum, la loi entre en vigueur le 1^{er} janvier 2011.

5. Rejet de l'initiative contre la « pénalisation du mariage »

705 Le 29 août 2012, le Conseil fédéral ouvre une nouvelle procédure de consultation visant à éliminer la discrimination des couples mariés à deux revenus et des couples de rentiers mariés par rapport aux concubins. Il propose dans ce cadre d'introduire le mécanisme du calcul alternatif de l'impôt¹⁶⁸².

706 Concurrément, trois initiatives populaires fédérales sont déposées. D'abord, l'UDC propose – vainement – d'élargir la portée de la nouvelle déduction des frais de garde en permettant aux parents qui gardent eux-mêmes leurs enfants de s'en prévaloir également¹⁶⁸³. Le PDC dépose ensuite deux initiatives populaires fédérales, visant respectivement à exonérer de l'impôt les allocations pour enfant et les allocations de formation professionnelle¹⁶⁸⁴ et à supprimer la « pénalisation du mariage »¹⁶⁸⁵.

707 C'est cette dernière initiative qui focalise particulièrement l'attention de la population suisse et des autorités fédérales. Elle propose l'insertion d'un nouvel alinéa 2 à l'art. 14 Cst. féd. dont la teneur serait la suivante :

« Le mariage est l'union durable et réglementée par la loi d'un homme et d'une femme. Au point de vue fiscal, le mariage constitue une communauté économique. Il ne peut pas être pénalisé par rapport à d'autres modes de vie, notamment en matière d'impôts et d'assurances sociales »¹⁶⁸⁶.

708 En marge d'une allusion à l'imposition commune, qui empêcherait toute imposition individuelle sans une nouvelle modification de la Constitution, les

¹⁶⁸¹ RO 2010 455, p. 456 ss ; cf. Message dégrèvement des familles, p. 4256 s.

¹⁶⁸² Conseil fédéral, Communiqué du 29 août 2012.

¹⁶⁸³ Initiative populaire fédérale de l'UDC, déposée le 12 juillet 2011 et intitulée « Initiative pour les familles : déductions fiscales aussi pour les parents qui gardent eux-mêmes leurs enfants » ; rejetée en votation populaire le 24 novembre 2013 (cf. Conseil fédéral, Arrêté du 20 février 2014, p. 1693 ss).

¹⁶⁸⁴ Initiative populaire fédérale du PDC, déposée le 5 novembre 2012 et intitulée « Aider les familles ! Pour des allocations pour enfant et des allocations de formation professionnelle exonérées de l'impôt » ; rejetée en votation populaire le 8 mars 2015 (cf. Conseil fédéral, Arrêté du 23 avril 2015, p. 3153 ss).

¹⁶⁸⁵ Initiative populaire fédérale du PDC, déposée également le 5 novembre 2012 et intitulée « Pour le couple et la famille – Non à la pénalisation du mariage ».

¹⁶⁸⁶ FF 2011 p. 3575.

initiants poursuivent le but de faire disparaître les désavantages que connaissent les couples mariés par rapport aux concubins¹⁶⁸⁷. À leur sens, lesdits désavantages se matérialisent avant tout en matière fiscale et dans le contexte des assurances sociales. Le Conseil fédéral abonde dans le sens des initiateurs pour le volet fiscal, mais considère néanmoins que les couples mariés sont au contraire avantagés en matière d'assurances sociales (tant sur le plan des prestations AVS/AI que sur ceux de la prévoyance professionnelle et de l'assurance-accident)¹⁶⁸⁸. L'initiative est rejetée avec une très petite marge en votation populaire le 28 février 2016¹⁶⁸⁹.

6. Invalidation de la votation sur l'initiative du PDC

En juin 2018, l'initiative du PDC sur la pénalisation des couples mariés revient sur le devant de la scène politique suisse. Il est en effet apparu que le nombre de couples mariés à deux revenus discriminés est nettement plus élevé que ce que l'administration a estimé : 454'000 de ces couples seraient concernés et non 80'000 couples comme annoncé¹⁶⁹⁰. 709

Sur une action intentée par le PDC, le Tribunal fédéral se prononce le 10 avril 2019 sur la validité de la votation fédérale sur l'initiative populaire susmentionnée¹⁶⁹¹. Le Tribunal fédéral constate le caractère « crasse » des irrégularités constatées et considère aussi que la sécurité du droit ne s'oppose pas à l'annulation du scrutin, que l'issue de celui-ci est serrée et qu'il est dès lors possible que les irrégularités aient pu exercer une influence sur le résultat du vote¹⁶⁹². Le recours est admis et la votation fédérale du 28 février 2016 est annulée. Par cet arrêt, le Tribunal fédéral annule pour la première fois une votation fédérale¹⁶⁹³. 710

¹⁶⁸⁷ Message pénalisation du mariage, p. 7638 ss.

¹⁶⁸⁸ Ainsi, alors que les couples mariés souffrent d'un plafonnement des rentes AVS (permettant à l'État de réaliser des économies annuelles à hauteur de deux milliards de francs), ils profitent corollairement d'avantages à hauteur de 2,8 milliards de francs par rapport aux concubins. Ils profitent en effet de conditions plus favorables en termes de cotisations et bénéficient exclusivement des prestations de veuvage (cf. Message pénalisation du mariage, p. 7631 ss).

¹⁶⁸⁹ Conseil fédéral, Arrêté du 19 avril 2016, p. 3557 ss.

¹⁶⁹⁰ Cf. notamment : Message pénalisation du mariage, p. 7628.

¹⁶⁹¹ ATF 145 I 207.

¹⁶⁹² ATF 145 I 207 consid. 4.3 p. 224 s. ; pour un résumé de cette jurisprudence, cf. BORNICK, *Annulation justifiée*, p. 1 ss.

¹⁶⁹³ BIAGGINI, *Eine Premiere mit begrenzter präjudizieller Tragweite*, p. 539.

Par arrêté, le Conseil fédéral porte « annulation de la validation » du résultat de la votation populaire¹⁶⁹⁴.

7. Imposition équilibrée des couples et de la famille

a. Contexte

- 711 C'est quelques mois après le rejet de l'initiative populaire fédérale du PDC sur la pénalisation du mariage que le Conseil fédéral reprend le processus de réforme. Sur la base d'un rapport fourni par le DFF¹⁶⁹⁵, le Conseil fédéral se prononce en faveur du modèle du calcul alternatif de l'impôt qu'il juge « très efficace pour supprimer la pénalisation des couples mariés » et qui occasionnerait « une diminution des recettes fiscales moins importante que d'autres modèles »¹⁶⁹⁶.
- 712 Le 21 mars 2018, le Conseil fédéral publie le Message sur l'imposition équilibrée des couples et de la famille (ci-après : Message de mars 2018 ou Message imposition équilibrée)¹⁶⁹⁷ et le projet de loi correspondant (ci-après : Projet de loi de mars 2018)¹⁶⁹⁸. Conformément aux travaux antérieurs, une solution qui incorpore le mécanisme du calcul alternatif de l'impôt est proposée. Lors de la consultation relative au projet de loi, la nette majorité des participants rejette celui-ci en soutenant qu'il ne constitue pas la solution la plus appropriée¹⁶⁹⁹. Les cantons lui reprochent essentiellement une mise en œuvre excessivement compliquée. Au niveau des partis politiques, le PS et le PLR demeurent en faveur d'une imposition individuelle, tandis que l'UDC préfère le modèle de splitting. Le PES rejette aussi le projet en soutenant que les allègements fiscaux profiteraient en particulier aux contribuables aisés et que l'incitation des femmes à exercer une activité lucrative serait par ailleurs insuffisante. Le PDC,

¹⁶⁹⁴ Conseil fédéral, Arrêté du 21 juin 2019, p. 4421 ss.

¹⁶⁹⁵ DFF, Bericht betreffend die Beseitigung der Heiratsstrafe, p. 21.

¹⁶⁹⁶ Conseil fédéral, Communiqué du 31 août 2016.

¹⁶⁹⁷ Conseil fédéral, Message du 21 mars 2018 relatif à la modification de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (Imposition équilibrée des couples et de la famille), FF 2018 p. 2173 ss (cité : Message imposition équilibrée).

¹⁶⁹⁸ Conseil fédéral, Projet de modification de la loi fédérale du 21 mars 2018 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) (Imposition équilibrée des couples et de la famille), FF 2018 p. 2249 ss (cité : Projet de loi imposition équilibrée).

¹⁶⁹⁹ DFF, Consultation imposition équilibrée, p. 4.

le PEV et le PBD soutiennent néanmoins la réforme proposée par le Conseil fédéral¹⁷⁰⁰.

À la suite de l'annulation de la votation fédérale susmentionnée sur l'initiative du PDC, le Conseil fédéral publie encore le message additionnel sur l'imposition équilibrée des couples et de la famille¹⁷⁰¹. Par ce message additionnel, il présente surtout au Parlement les nouvelles estimations du nombre de couples mariés subissant un excédent de charge fiscale¹⁷⁰². 713

Le 18 décembre 2019, le Conseil national s'aligne sur le vote du Conseil des États et renvoie le Projet de loi de mars 2018 au Conseil fédéral¹⁷⁰³. Compte tenu du fait que les travaux législatifs futurs seront inévitablement influencés par ce nouvel échec de réforme, il y a lieu de présenter et de commenter plus en détail la teneur de ce projet de loi¹⁷⁰⁴. 714

b. Objectifs de la réforme

La réforme se cantonne à l'impôt fédéral direct. En ce qui concerne les impôts directs cantonaux, le Conseil fédéral estime que les cantons ont, à la suite de l'arrêt Hegetschweiler, inscrit dans leur législation fiscale les correctifs nécessaires pour supprimer la discrimination fiscale des couples mariés¹⁷⁰⁵. 715

En prenant en compte les enjeux liés à l'initiative visant à combattre la pénurie de personnel qualifié, les autorités fédérales conçoivent qu'il s'agit avant tout de supprimer la discrimination fiscale des couples mariés et d'inciter les contribuables à exercer une activité lucrative¹⁷⁰⁶. La réforme ambitionne aussi de limiter les pertes de recettes fiscales¹⁷⁰⁷. En outre, et bien que cet objectif ne soit pas expressément listé, le Conseil fédéral s'efforce dans son projet d'éviter 716

¹⁷⁰⁰ DFF, Consultation imposition équilibrée, p. 4.

¹⁷⁰¹ Conseil fédéral, Message additionnel du 14 août 2019 relatif à la modification de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (Imposition équilibrée des couples et de la famille), FF 2019 p. 5547 ss (cité : Message additionnel imposition équilibrée).

¹⁷⁰² Message additionnel imposition équilibrée, p. 5557 ss.

¹⁷⁰³ Cf. Dépêche ATS du 18 décembre 2019, Les Chambres fédérales ne veulent pas du projet du Conseil fédéral.

¹⁷⁰⁴ Pour une analyse plus approfondie et orientée sur la prise en compte de la jurisprudence lors de l'élaboration de la loi, cf. OBRIST/BORNICK, *La prise en compte de la jurisprudence*, p. 617 ss.

¹⁷⁰⁵ Message pénalisation du mariage, p. 7629 et 7644.

¹⁷⁰⁶ Message imposition équilibrée, p. 2190 s.

¹⁷⁰⁷ Message imposition équilibrée, p. 2192 et 2176.

toute augmentation de charges fiscales pour certaines catégories de contribuables¹⁷⁰⁸.

- 717 Sur le plan de la praticabilité de l'imposition, l'application du nouveau droit ne doit pas engendrer des charges trop lourdes pour les administrations fiscales cantonales ni pour les contribuables. En outre, la réforme ne doit pas rendre nécessaires des modifications législatives à l'échelon des cantons et des communes, ni dans d'autres domaines juridiques. Enfin, la mise en œuvre de la réforme se veut rapide¹⁷⁰⁹.
- 718 Dans l'ensemble et à l'instar des mesures immédiates pour les couples mariés de 2008¹⁷¹⁰ et des dégrèvements pour les familles de 2011¹⁷¹¹, il apparaît ainsi que les autorités fédérales n'ambitionnent pas de réformer en profondeur le régime de la LIFD et qu'elles souhaitent éviter les difficultés induites par une réforme globale.

c. Solutions proposées

- 719 Essentiellement, le Conseil fédéral propose d'instaurer le mécanisme du calcul alternatif de l'impôt à l'attention des époux¹⁷¹². L'état civil des contribuables demeurerait ainsi déterminant, en ce sens que les couples mariés profiteraient d'un mode de calcul avantageux qui exclut quasi systématiquement tout excédent de charges fiscales par rapport aux concubins. Le Conseil fédéral salue le fait que cette solution permette d'éviter une lourde diminution des recettes fiscales comparativement à d'autres approches. Il estime en outre que la mise en œuvre serait relativement rapide et que le recours à ce mécanisme n'entraînerait pas de charge supplémentaire pour les contribuables¹⁷¹³.
- 720 La réforme ne se limite toutefois pas à la seule introduction du calcul alternatif de l'impôt. En particulier, en statuant que l'application du barème parental aux concubins avec enfants et aux familles monoparentales ne permet pas une imposition selon la capacité contributive, le Conseil fédéral propose sa

¹⁷⁰⁸ Voir en particulier, concernant le maintien de la déduction pour double activité lucrative des époux : Message imposition équilibrée, p. 2198.

¹⁷⁰⁹ Pour ce paragraphe : Message pénalisation du mariage, p. 7629 et 7644.

¹⁷¹⁰ Cf. *supra*, N. 699 ss.

¹⁷¹¹ Cf. *supra*, N. 702 ss.

¹⁷¹² Concernant ce mécanisme, cf. *supra*, N. 300.

¹⁷¹³ Message imposition équilibrée, p. 2209.

suppression¹⁷¹⁴. Dès lors, alors que les couples mariés continueraient à être imposés d'après le barème pour couples mariés, les autres contribuables seraient imposés d'après le barème ordinaire. Le rabais d'impôt de CHF 251 par enfant, qui fait actuellement partie intégrante du barème parental¹⁷¹⁵, subsisterait et serait accordé indépendamment du barème applicable¹⁷¹⁶.

Afin de compenser la suppression du barème parental à l'égard des familles monoparentales, une déduction de CHF 11'500 est prévue à leur égard¹⁷¹⁷. Cette nouvelle déduction pour famille monoparentale ne serait accordée « qu'aux contribuables qui vivent effectivement seuls dans le même ménage avec un ou plusieurs enfants mineurs ou qui suivent une formation scolaire ou professionnelle », à l'exclusion donc des concubins avec enfants¹⁷¹⁸. Elle serait octroyée par famille et non pas par enfant, compte tenu du fait qu'elle remplacerait le barème parental (dont le dégrèvement est également indifférent du nombre d'enfants dans le ménage)¹⁷¹⁹. 721

Enfin, le projet de loi est singulier au regard du maintien de la déduction pour double activité lucrative et de la déduction proposée pour les couples mariés à un revenu. D'après le Conseil fédéral, le seul mécanisme du calcul alternatif de l'impôt suffit pourtant à supprimer la discrimination des couples mariés et « on pourrait donc se passer de la déduction actuelle pour double revenu »¹⁷²⁰. Cette démarche impliquerait toutefois une augmentation de la charge fiscale pour les couples mariés dont le revenu secondaire est modeste ou inexistant. Pour cette raison, le Conseil fédéral propose de la conserver et d'insérer corollairement une nouvelle déduction pour les couples mariés qui exercent une seule activité 722

¹⁷¹⁴ Message imposition équilibrée, p. 2210.

¹⁷¹⁵ Art. 36 al. 2^{bis} LIFD.

¹⁷¹⁶ Message imposition équilibrée, p. 2207 et 2227.

¹⁷¹⁷ Message imposition équilibrée, p. 2207.

¹⁷¹⁸ Message imposition équilibrée, p. 2226.

¹⁷¹⁹ Message imposition équilibrée, 2226.

¹⁷²⁰ Message imposition équilibrée, p. 2198. Cette déduction a été approuvée par la majorité des participants à la procédure de consultation. Il a néanmoins été relevé qu'elle pouvait soulever des difficultés procédurales au moment de la détermination des conditions d'octroi (DFF, Consultation imposition équilibrée, p. 5). Il reviendrait en effet aux autorités de taxation cantonales de déterminer – au cas par cas – quels ménages peuvent prétendre à la déduction pour famille monoparentale. A notre sens, de telles difficultés peuvent être relativisées (pour l'exemple de concrétisation bernois, cf. *supra*, N. 563 ss ; en lien avec nos propositions, cf. not. *infra*, N. 1338 s.)

lucrative (ci-après : déduction pour couple marié à un revenu)¹⁷²¹. Cette déduction s'élèverait à CHF 8'100, respectivement au montant du revenu global de l'activité lucrative si celui-ci est inférieur à CHF 8'100¹⁷²².

d. Discussion

i. Approximation terminologique

723 Sur le plan terminologique, nous ne suivons pas le Conseil fédéral lorsqu'il qualifie le modèle d'imposition proposé de « barème multiple avec calcul alternatif de l'impôt »¹⁷²³.

724 À notre sens, il se serait bien plutôt agi d'un modèle de « double barème avec calcul alternatif de l'impôt » compte tenu du fait que le barème parental aurait été supprimé par la même occasion. Le seul rabais d'impôt ne saurait être qualifié de barème d'imposition en tant que tel. Cette terminologie aurait par ailleurs été d'autant moins justifiée que le rabais d'impôt aurait été appliqué à tous les contribuables avec enfants (indépendamment de l'application d'un barème d'imposition particulier).

ii. Implications des objectifs poursuivis

725 La réforme proposée par le Conseil fédéral ne peut être comprise sans qu'une attention particulière ne soit accordée au contexte qui l'entoure. Il s'agissait alors, pour les autorités fédérales, de mettre en place des correctifs ciblés afin de supprimer la discrimination fiscale des couples mariés. D'après les autorités, ces correctifs devaient faire l'objet d'une mise en œuvre facile et rapide et avoir un impact moindre sur le droit cantonal et sur les autres domaines juridiques. En outre, le Conseil fédéral souhaitait éviter une forte baisse des recettes de l'impôt fédéral direct et, dans le même temps, une hausse de la charge fiscale pour certains contribuables (ce qui est particulièrement perceptible quant au maintien de la déduction pour double activité lucrative).

¹⁷²¹ Cf. Message pénalisation du mariage, p. 7630.

¹⁷²² Cette déduction a été approuvée par la plupart des partis lors de la consultation, alors que la majorité des cantons et des organisations participantes l'ont rejetée (cf. DFF, Consultation imposition équilibrée, p. 5).

¹⁷²³ Cf. not. Message imposition équilibrée, p. 2192.

Deux constats peuvent essentiellement être dressés. En premier lieu, au vu de toutes les contraintes induites par les objectifs de la réforme, la marge de manœuvre des autorités quant au choix du modèle d'imposition et de son aménagement demeurerait très limitée. En second lieu, les objectifs de la réforme avaient une portée restreinte, compte tenu du fait que le projet de loi visait essentiellement à supprimer la discrimination des couples mariés ainsi que les dissuasions à l'exercice d'une seconde activité lucrative par les époux. En particulier, l'aménagement d'une imposition indépendante de l'état civil n'était pas même ambitionné dans ce contexte. 726

À notre sens, il est utopique d'envisager une réforme aboutie de l'imposition des familles avec de telles prémisses. En particulier, nous regrettons que la réforme ait essentiellement visé à supprimer les inégalités de traitement dont souffrent les couples mariés, respectivement qu'une concrétisation plus entière du principe de l'imposition selon la capacité contributive n'ait été tentée. Pour la défense du gouvernement fédéral, deux justifications à cette démarche peuvent être avancées. D'une part, c'est avant tout le traitement fiscal des couples mariés à deux revenus qui a été jugé anticonstitutionnel par le Tribunal fédéral¹⁷²⁴. D'autre part, il est évidemment compréhensible que les autorités fédérales pondèrent leurs appétences réformatrices compte tenu des échecs de réforme récurrents sur la question. D'un point de vue plus politique, l'approche du Conseil fédéral peut ainsi apparaître pragmatique et se justifier au regard du contexte. Sur le plan constitutionnel toutefois, comme nous le verrons¹⁷²⁵, le projet de loi demeure critiquable à différents égards. 727

iii. Apports de la réforme

La réforme véhiculait à notre sens deux améliorations bienvenues : la quasi-suppression de la discrimination fiscale des couples mariés d'une part, et la suppression du barème parental d'autre part¹⁷²⁶. 728

Afin de s'aligner sur la jurisprudence fédérale qui commande que les couples mariés ne supportent pas une charge fiscale plus lourde que les concubins, le Conseil fédéral a adopté l'approche consistant à avantager quasi systématiquement les époux. Or, dans le cadre d'une imposition commune, le calcul alternatif 729

¹⁷²⁴ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 4c p. 47 s.

¹⁷²⁵ Cf. *infra*, N. 731 ss.

¹⁷²⁶ Dans un sens analogue, cf. BAUMER, *Familienbesteuerung*, p. 214.

de l'impôt constitue sans doute l'un des meilleurs instruments à cet égard (par le « contrôle individualisé » qu'il opère quant à la charge fiscale des couples imposés en commun). Néanmoins, nous constaterons que la suppression de cette discrimination entraîne de nouvelles inégalités¹⁷²⁷.

- 730 Nous saluons également la suppression du barème parental, dont le fort schématisme ne se prête guère à l'imposition des différentes formes de communautés de vie¹⁷²⁸. Le Conseil fédéral a ainsi relevé, à très juste titre, que l'application du barème parental à tous les contribuables avec enfants ne se conforme pas au principe de l'imposition selon la capacité contributive¹⁷²⁹. En effet, le dégrèvement induit par le barème pour couples mariés – qui est repris au sein du barème parental – a été conçu afin d'appréhender la capacité contributive d'un couple marié dont les revenus sont additionnés. Son application aux concubins avec enfants (dont les revenus ne sont pas additionnés) et aux familles monoparentales (qui ne disposent que d'un seul revenu) est inadéquate. Pour autant, nous relèverons que la déduction pour famille monoparentale est critiquable par ailleurs¹⁷³⁰.

iv. Inopportunité et inconstitutionnalité de la réforme

(1) Remarques générales

- 731 Il est incontestable que le Conseil fédéral se trouvait dans une situation quelque peu malaisante. Plus de trente ans après l'arrêt Hegetschweiler, l'imposition des couples mariés demeure anticonstitutionnelle ; et cette inconstitutionnalité fait du reste l'objet de critiques soutenues de la part des acteurs politiques et de la société civile. Depuis l'échec du Paquet fiscal 2001, qui ambitionnait une réforme de grande ampleur incluant un changement de modèle d'imposition, c'était déjà à deux reprises que les autorités fédérales avaient préféré des modifications législatives rapides et ciblées afin d'alléger l'imposition des couples mariés d'abord¹⁷³¹, et des familles ensuite¹⁷³². Le Conseil fédéral, lorsqu'il proposait l'instrument du calcul alternatif de l'impôt, a réitéré l'adoption d'une approche ciblée qui se concentrait essentiellement sur un seul rapport d'égalité.

¹⁷²⁷ Cf. *infra*, N. 733 ss.

¹⁷²⁸ Cf. not. JAUQUES, *Les frais liés à l'entretien de l'enfant*, p. 257.

¹⁷²⁹ Message imposition équilibrée, p. 2210 s.

¹⁷³⁰ Cf. *infra*, N. 742.

¹⁷³¹ Cf. *supra*, N. 699 ss.

¹⁷³² Cf. *supra*, N. 702 ss ; cf. aussi *infra*, N. 746 s.

Malgré ces circonstances, le projet de loi laisse une impression persistante d'inachevé. Les solutions proposées tendent à déplacer les discriminations au lieu de les supprimer. À trois égards, le Conseil fédéral nous a donné le sentiment de poursuivre une politique court-termiste en focalisant ses efforts sur une unique problématique. En premier lieu, le Conseil fédéral n'a selon nous pas suffisamment tenu compte de la conception verticale du principe de l'égalité de traitement. L'approche adoptée a ainsi essentiellement consisté à réaliser le principe de l'égalité de l'imposition et non celui de l'imposition selon la capacité contributive (tel que nous le préconisons¹⁷³³)¹⁷³⁴. En deuxième lieu, il a omis à notre sens de s'intéresser aux inégalités induites par son projet de loi, respectivement de se préoccuper des inégalités préexistantes qui auraient subsisté¹⁷³⁵. En dernier lieu, l'intention de corriger le régime en vigueur plutôt que de le réformer en profondeur est palpable compte tenu des dégrèvements que le Conseil fédéral a proposé de conserver ou d'insérer. Un processus de complexification du régime d'imposition est indiscutable, à l'égard notamment de la déduction pour couple marié à un revenu¹⁷³⁶.

732

(2) Mépris du principe de l'imposition selon la capacité contributive

Par ce projet de loi, le Conseil fédéral a selon nous négligé l'application du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Ainsi, il a souvent justifié les dégrèvements fiscaux proposés par la volonté de ne pas alourdir la charge fiscale d'une catégorie de contribuables, ou par la nécessité d'équilibrer le rapport d'égalité entre deux catégories de contribuables.

733

À titre d'illustration, quand bien même la déduction pour double activité lucrative ne se justifie pas en marge du calcul alternatif de l'impôt, celle-ci était conservée pour éviter une augmentation de la charge fiscale d'une partie des couples mariés à deux revenus¹⁷³⁷. Corollairement, la déduction pour couple marié à un revenu semble essentiellement se fonder sur la nécessité nouvelle d'équilibrer le rapport d'égalité entre les couples mariés à un et à deux revenus. Lorsqu'il est question de pondérer ces deux déductions, le Message de mars 2018 ne mentionne aucunement si celles-ci auraient effectivement permis d'appréhender adéquatement la capacité contributive de leurs bénéficiaires.

734

¹⁷³³ Cf. *infra*, N. 1193 ss.

¹⁷³⁴ Cf. *infra*, N. 733 ss.

¹⁷³⁵ Cf. *infra*, N. 737 ss.

¹⁷³⁶ Cf. *infra*, N. 743 ss.

¹⁷³⁷ Cf. Message imposition équilibrée, p. 2198.

- 735 Une apparente exception peut être soulevée en lien avec la suppression du barème parental. Le Conseil fédéral a toutefois manqué de nous convaincre pleinement ; les raisonnements qu'il poursuit étant quelque peu éloignés de notre conception du principe de l'imposition selon la capacité contributive :

« Comme les familles monoparentales font partie des ménages les plus menacés par la pauvreté, une déduction sociale est prévue pour elles à titre de mesure de compensation, dans le sens d'une garantie politique des droits acquis. Par conséquent, les couples de concubins avec enfants seront imposés selon leur capacité économique effective, tandis que les familles monoparentales continueront de bénéficier d'une imposition privilégiée. Ce système déroge certes au principe de l'imposition selon la capacité économique et à celui de l'égalité de traitement, mais il doit être toléré, de l'avis du Conseil fédéral, pour des raisons de politique sociale »¹⁷³⁸.

- 736 Pour justifier la déduction à l'attention des familles monoparentales, le Conseil fédéral a ainsi recouru à la notion de « garantie politique des droits acquis » en considérant que sa proposition « déroge certes au principe de l'imposition selon la capacité économique ». En somme, les familles monoparentales devaient continuer de « bénéficier d'une imposition privilégiée » au titre de « mesure de compensation ». À notre sens, les familles monoparentales se trouvent dans une situation économique désavantageuse et la seule concrétisation du principe de l'imposition selon la capacité contributive conduit à une diminution de leur charge fiscale¹⁷³⁹. Par conséquent, de tels allègements fiscaux ne doivent aucunement être considérés comme des « privilèges », mais permettent au contraire une imposition proportionnée à leur capacité contributive. Similairement, il ne se serait pas agi d'une « mesure compensatoire », mais strictement de la concrétisation du principe de l'égalité de traitement.

(3) Inégalités induites par le Projet de loi de mars 2018

- 737 À de nombreux égards, le Projet de loi de mars 2018 aurait induit de nouvelles inégalités de traitement. Du reste, il n'aurait pas permis de supprimer toutes les inégalités découlant de l'application du droit en vigueur¹⁷⁴⁰.

¹⁷³⁸ Message imposition équilibrée, p. 2237 s.

¹⁷³⁹ Cf. OBRIST/VAPAILLE/BORNICK, *Imposition de la famille*, p. 175.

¹⁷⁴⁰ Cf. OBRIST/BORNICK, *La prise en compte de la jurisprudence*, p. 627 ss.

Comme le reconnaît le Conseil fédéral¹⁷⁴¹, le calcul alternatif de l'impôt a directement pour effet d'accentuer la différence de charges fiscales entre les couples mariés à un revenu et les couples mariés à deux revenus qui profitent du calcul alternatif. À ce titre, nous constaterons que la déduction proposée pour les couples mariés à un revenu n'aurait pas suffi à compenser cette différence fiscale¹⁷⁴². Corollairement, le principe de l'unité économique des couples mariés aurait ainsi été fortement compromis¹⁷⁴³. 738

Par le jeu de la déduction pour couple marié à un revenu, le Projet de loi de mars 2018 aurait aussi accentué la discrimination des concubins à un revenu par rapport aux couples mariés à un revenu. Concrètement, c'est à partir d'un revenu d'environ CHF 300'000, contre environ CHF 200'000 actuellement, que les concubins auraient supporté un excédent de charge fiscale – par rapport aux couples mariés – de moins de 10 %¹⁷⁴⁴. Autrement dit, l'imposition des concubins à un revenu serait devenue plus anticonstitutionnelle encore qu'elle ne l'est aujourd'hui par l'application du droit en vigueur. 739

Le modèle d'imposition du Conseil fédéral n'aurait aussi guère permis de respecter le rapport d'égalité entre les couples mariés et les personnes vivant seules¹⁷⁴⁵. En effet, un couple marié à deux revenus bénéficiant du calcul alternatif de l'impôt aurait été imposé comme deux contribuables célibataires vivant dans deux ménages distincts. À cet égard, l'imposition n'aurait pas tenu compte des économies réalisées par l'effet de synergie¹⁷⁴⁶. À notre sens, ce rapport 740

¹⁷⁴¹ Message imposition équilibrée, p. 2212 : « Dans l'ensemble, la différence de charge entre les couples mariés à un revenu et les couples mariés à deux revenus augmente, car la diminution estimée des recettes entraînée par la réforme provient pour une part nettement plus importante du calcul alternatif de l'impôt qui augmente la différence que de la déduction pour un revenu qui diminue cette différence ».

¹⁷⁴² Pour notre quantification de ces inégalités, cf. *infra*, N. 1023 ss.

¹⁷⁴³ Pour autant, nous soutiendrons qu'il sied de s'affranchir du principe de l'unité économique des couples mariés (cf. *infra*, N. 955 ss) et il sera constaté que ledit principe est également d'ores et déjà compromis par la déduction pour double activité lucrative des époux (cf. *infra*, N. 1019 ss).

¹⁷⁴⁴ Cf. *infra*, N. 1024 ss.

¹⁷⁴⁵ Cf. en particulier ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 4a p. 764.

¹⁷⁴⁶ Le Conseil fédéral formule à cet égard qu'« avec le barème plus favorable et la déduction pour personnes mariées, les couples mariés à un revenu sont toujours moins imposés que les personnes seules qui disposent du même revenu, ce qui est correct puisque l'effet d'engagement du revenu est plus important que l'économie ménagère » (Message imposition équilibrée, p. 2213). Si cette assertion se vérifie en effet pour la comparaison entre la charge

d'égalité aurait pourtant pu être respecté aisément par l'aménagement d'une déduction à l'attention des contribuables vivant effectivement seuls¹⁷⁴⁷.

741 Le Conseil fédéral a encore relevé à juste titre que la réforme proposée n'aurait pas permis d'empêcher que les concubins (notamment ceux à deux revenus) continuent à être imposés comme deux personnes vivant seules¹⁷⁴⁸. À nouveau, une déduction à l'attention des seuls contribuables vivant effectivement seuls aurait pu permettre de respecter ce rapport d'égalité.

742 Enfin, si la déduction pour famille monoparentale proposée doit être préférée au barème parental pour son caractère moins schématique, celle-ci aurait néanmoins été trop inflexible à notre sens. Alors que nous avons relevé les nombreuses difficultés soulevées par l'attribution du barème parental¹⁷⁴⁹ ainsi que les inégalités qui découlent de son application¹⁷⁵⁰, les améliorations induites par cette déduction apparaissent limitées. En particulier, il n'aurait pas été possible de diviser la déduction entre deux parents qui partagent la garde d'un enfant¹⁷⁵¹. Le Conseil fédéral proposait par ailleurs d'attribuer la déduction au parent qui a le revenu le plus élevé, nonobstant la jurisprudence préexistante de l'ATF 141 II 338¹⁷⁵².

(4) Complexification du régime d'imposition

743 Lors de la procédure de consultation qui a précédé le projet de loi, la complexification du régime induite par le mécanisme du calcul alternatif de l'impôt a été largement critiquée. D'après les cantons, les mesures proposées – et en particulier le calcul alternatif de l'impôt – auraient été la source d'entraves

fiscale d'un contribuable vivant seul et celle d'un couple marié, elle est indéniablement infondée dès lors que l'on considère deux contribuables vivant seuls et disposant au total du même revenu qu'un couple marié (cf. ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 4a p. 764).

¹⁷⁴⁷ Dans ce sens, le Paquet fiscal 2001 intégrait judicieusement une déduction pour ménage octroyée aux contribuables vivant effectivement seuls et aux familles monoparentales (Message train de mesures fiscales, p. 2868). Pour nos propositions liées à la prise en compte de l'effet de synergie ; cf. *infra*, N. 1319 ss.

¹⁷⁴⁸ Message imposition équilibrée, p. 2213. Dans le même message, lorsqu'il compare l'imposition des concubins à celle des familles monoparentales, le Conseil fédéral affirme néanmoins de manière quelque peu contradictoire que « *les couples de concubins avec enfants seront imposés selon leur capacité économique effective* » (p. 2237 s.).

¹⁷⁴⁹ Cf. *supra*, N. 587 ss.

¹⁷⁵⁰ Cf. *supra*, N. 600 ss.

¹⁷⁵¹ Message imposition équilibrée, p. 2227.

¹⁷⁵² ATF 141 II 338 consid. 6.2 p. 346 ; cf. *infra*, N. 594.

bureaucratiques disproportionnées. Ainsi, ils ont estimé que la procédure de taxation aurait été si compliquée qu'elle « [aurait] semé le doute parmi les contribuables »¹⁷⁵³. La majorité des organisations ayant participé à la consultation a également estimé que le modèle proposé n'était pas approprié dans la mesure où il aurait augmenté « considérablement » la charge administrative et compliqué le système fiscal¹⁷⁵⁴.

Le projet de loi du Conseil fédéral va incontestablement dans le sens d'une complexification de la loi. Cette complexification n'est pas uniquement causée par le mécanisme du calcul alternatif de l'impôt, mais également par les nombreux dégrèvements qui sont insérés ou conservés. À l'égard des couples mariés, le barème pour couples mariés, la déduction pour couple marié et la déduction pour double activité lucrative auraient ainsi été suppléées par une déduction pour couple marié à un revenu. On peut aussi s'interroger sur l'opportunité de conserver le rabais d'impôt en sus de la déduction pour enfant, compte tenu aussi du fait que celui-ci ne permet guère le respect du principe de l'imposition selon la capacité contributive¹⁷⁵⁵. 744

Si ladite complexification ne constitue pas un problème considérable en soi, elle présente néanmoins des limites. En particulier, dans la mesure où plusieurs de ces dégrèvements trouvent leur origine dans une volonté de pondérer l'imposition d'une catégorie de contribuables comparativement à l'imposition d'une autre catégorie de contribuables, cette démarche est propre à éloigner progressivement les charges fiscales des contribuables de leur capacité contributive respective et illustre précisément la politique court-termiste qui est poursuivie. 745

8. Augmentation des déductions pour frais de garde et pour enfant

En marge du Message de mars 2018, le Conseil fédéral rend le 9 mai 2018 un message concernant la déduction fiscale des frais de garde des enfants par des 746

¹⁷⁵³ DFF, Consultation imposition équilibrée, p. 4.

¹⁷⁵⁴ DFF, Consultation imposition équilibrée, p. 4.

¹⁷⁵⁵ Cf. not. Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 36g ad art. 36 et réf. citées ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 23 ad art. 36.

tiers,¹⁷⁵⁶ accompagné de son projet de loi¹⁷⁵⁷. Ce projet de réforme vise essentiellement à combattre la pénurie de personnel qualifié et à améliorer la conciliation entre la vie professionnelle et la vie familiale¹⁷⁵⁸.

- 747 À la suite des navettes parlementaires, les deux Chambres s'accordent pour augmenter le plafonnement de ladite déduction à CHF 25'000 et conviennent également d'augmenter la déduction pour enfant de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD à CHF 10'000¹⁷⁵⁹. Un référendum ayant été déposé, le peuple et les cantons devaient se prononcer sur cet objet le 17 mai 2020¹⁷⁶⁰. Après que la votation populaire a été ajournée au 27 septembre 2020 en raison de la situation sanitaire liée à la pandémie de COVID-19¹⁷⁶¹, l'initiative est largement rejetée par 63,24 % des votants¹⁷⁶².

B. Réformes du droit cantonal et de la LHID

- 748 Les cantons sont plus prompts que la Confédération à mettre en oeuvre des réformes de leurs régimes d'imposition ; tous les cantons n'attendant pas l'arrêt Hegetschweiler pour engager des actions réformatrices. En 1984, deux initiatives sont ainsi pendantes dans le canton de Zurich – « pour l'imposition séparée des conjoints mariés » et « pour une juste imposition des familles et des personnes seules »¹⁷⁶³. À Genève également, un projet de loi est déposé en 1979 et propose un passage à une imposition individuelle¹⁷⁶⁴. À la suite de l'arrêt Hegetschweiler, tous les cantons suisses insèrent des correctifs dans leurs législations afin de respecter les exigences du principe de l'égalité de traitement¹⁷⁶⁵ ; avec une célérité certes plus ou moins prononcée.

¹⁷⁵⁶ Conseil fédéral, Message du 9 mai 2018 relatif à la modification de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (Déduction fiscale des frais de garde des enfants par des tiers), FF 2018 p. 3145 ss (cité : Message déduction frais de garde).

¹⁷⁵⁷ Conseil fédéral, Projet de loi fédérale du 9 mai 2018 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) (Déduction fiscale des frais de garde des enfants par des tiers), FF 2018 p. 3167 ss (cité : Projet de loi déduction frais de garde).

¹⁷⁵⁸ Message déduction frais de garde, p. 3153 ss.

¹⁷⁵⁹ Loi fédérale du 27 septembre 2019 rejetée en votation populaire, p. 6257 s.

¹⁷⁶⁰ Conseil fédéral, Communiqué du 15 janvier 2020.

¹⁷⁶¹ Conseil fédéral, Circulaire du 1^{er} juillet 2020, p. 5757 ss.

¹⁷⁶² Chancellerie fédérale, Résultat officiel provisoire votation n. 633.

¹⁷⁶³ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 6 p. 51.

¹⁷⁶⁴ WALSER, *L'imposition de la famille*, p. 49.

¹⁷⁶⁵ Cf. Message imposition équilibrée, p. 2187 ; GANI, *Aspects fiscaux*, p. 123.

Le législateur fédéral est confronté à des difficultés majeures et récurrentes lorsqu'il tente de réformer la LHID. En 2001, le message sur le train de mesures fiscales 2001¹⁷⁶⁶ intègre ainsi la question de la conformité de la LHID avec le principe de l'égalité de traitement, en soulignant que cette question doit être traitée similairement que pour la LIFD¹⁷⁶⁷. Après plusieurs navettes, lors desquelles le Conseil des États s'oppose à l'ancrage dans la LHID du modèle du splitting, les parlementaires fédéraux acceptent finalement celui-ci¹⁷⁶⁸ par une courte majorité en conférence de conciliation¹⁷⁶⁹. Durant cette même procédure, les deux Chambres s'accordent également pour harmoniser le principe de l'exonération du minimum vital par les cantons¹⁷⁷⁰. En tout état de cause, le paquet fiscal 2001 est subséquemment rejeté en votation populaire¹⁷⁷¹.

749

Les mesures immédiates pour les couples mariés ne concernant que l'impôt fédéral direct¹⁷⁷², il faut ensuite attendre la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants¹⁷⁷³ pour que soit modifié le cadre légal de l'imposition des familles monoparentales dans la LHID. L'ancien article 11 al. 1 LHID disposait jusqu'à lors que la charge fiscale des familles monoparentales devait être allégée de manière identique à celle des couples mariés vivant en ménage commun. Ce régime était particulièrement critiqué, car il omettait de prendre en compte le fait que, à revenus identiques, la capacité contributive d'une famille monoparentale est plus élevée que celle d'un couple marié avec enfants (dans la mesure où le revenu doit subvenir aux besoins d'un seul adulte)¹⁷⁷⁴. Le Tribunal fédéral avait du reste relevé – à juste titre – que « l'assimilation aux couples mariés est ressentie comme étant particulièrement choquante lorsque deux personnes non mariées vivent en concubinage, chacune avec leurs enfants, parce que dans ce cas les deux partenaires profitent du tarif familial et de la déduction pour enfant, sans que leurs revenus ne soient pourtant cumulés,

750

¹⁷⁶⁶ Cf. *supra*, N. 697.

¹⁷⁶⁷ Message train de mesures fiscales, p. 2850.

¹⁷⁶⁸ Cf. Loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire, art. 11 al. 1 LHID ad p. 4050.

¹⁷⁶⁹ AFC, Imposition à partir de 2004, p. 6 ss.

¹⁷⁷⁰ Cf. Loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire, art. 11 al. 1 LHID ad p. 4050.

¹⁷⁷¹ Cf. *supra*, N. 696 s.

¹⁷⁷² Cf. *supra*, N. 699 ss.

¹⁷⁷³ Cf. *supra*, N. 702 ss.

¹⁷⁷⁴ ATF 131 II 710 consid. 4.3 p. 717 et réf. Citées ; ATF 131 II 697, in : RDAF 2006 II 140, consid. 4.3 p. 147 et réf. citées ; cf. not. DUBEY, *Droits fondamentaux II*, N. 2541 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 46 ad § 6 et réf. citées ; YERSIN, *Étendue et limites de l'harmonisation*, p. 301.

comme ceux d'un couple marié »¹⁷⁷⁵. En conséquence, les 2^e et 3^e phrases dudit article sont abrogées par la loi fédérale susmentionnée avec effet au 1^{er} janvier 2011¹⁷⁷⁶.

- 751 Plus récemment, dans le cadre de son message susmentionné de mai 2018¹⁷⁷⁷, le Conseil fédéral a une nouvelle fois constaté les réticences des cantons quant à l'harmonisation de leurs législations. Tandis qu'il proposait d'harmoniser le plafonnement de la déduction pour frais de garde à CHF 10'000 au moins¹⁷⁷⁸, les réactions majoritairement négatives recueillies durant la consultation l'ont conduit à abandonner cette démarche¹⁷⁷⁹.

V. Constats intermédiaires

- 752 Si l'arrêt Hegetschweiler est à juste titre communément considéré comme un arrêt de principe sur la question de l'imposition des familles, les enseignements tirés de la jurisprudence subséquente demeurent également nombreux. Aussi, il apparaît que l'arrêt Hegetschweiler a été relativisé à plusieurs égards. En particulier, un examen global de la jurisprudence fédérale conduit à relativiser les exigences constitutionnelles relatives à l'égalité de traitement entre couples mariés et concubins. En premier lieu, le Tribunal fédéral a souligné que la réalisation d'un rapport d'égalité est susceptible de créer de nouvelles inégalités¹⁷⁸⁰. Il sied notamment de ne pas compromettre le rapport d'égalité entre les couples mariés et les personnes vivant seules lorsque la discrimination fiscale du mariage est combattue¹⁷⁸¹. En second lieu, la marge de manœuvre du législateur apparaît particulièrement étendue dès lors que la reconnaissance de l'inconstitutionnalité d'une réglementation nécessite une discrimination durable

¹⁷⁷⁵ ATF 131 II 697, RDAF 2006 II 140, consid. 4.3 p. 147 ; cf. aussi ATF 131 II 710, RDAF 2006 II 153, consid. 4.3 p. 158 s.

¹⁷⁷⁶ Cf. Message dégrèvement des familles, p. 4262 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 46 ad § 6. Ainsi, les cantons ne sont aujourd'hui plus empêchés par l'art. 11 LHID d'élaborer un système d'imposition qui aménage une charge fiscale proportionnée des couples mariés comparativement aux familles monoparentales ; l'autonomie tarifaire des cantons étant rétablie sur ce point (cf. arrêt TF 2C_892/2016 du 23 juin 2017, consid. 5).

¹⁷⁷⁷ Cf. *supra*, N. 746 s.

¹⁷⁷⁸ Cf. Message déduction frais de garde, p. 3154 ss.

¹⁷⁷⁹ Cf. Message déduction frais de garde, p. 3163.

¹⁷⁸⁰ Cf. *supra*, N. 678.

¹⁷⁸¹ Cf. *supra*, N. 674 ss.

et systématique d'une catégorie de contribuables¹⁷⁸². En troisième lieu, la réalisation du principe de l'égalité de l'imposition n'implique pas que l'imposition respecte le principe de l'imposition selon la capacité contributive¹⁷⁸³. Autrement dit, quand bien même les couples mariés et les concubins seraient imposés similairement, rien n'exclut fondamentalement que l'imposition demeure disproportionnée eu égard à la capacité contributive de ces couples.

Dans le contexte législatif, les deux projets de loi les plus étendus ont échoué 753 en votation populaire (pour le paquet fiscal 2001)¹⁷⁸⁴ ou devant le Parlement (pour le Projet de loi de mars 2018)¹⁷⁸⁵. En marge de ces deux grandes tentatives de réforme, plusieurs modifications législatives ont néanmoins abouti. Il s'est en particulier agi d'alléger l'imposition des couples mariés¹⁷⁸⁶ et l'imposition des familles¹⁷⁸⁷. Pour ces réformes, la question du choix du modèle d'imposition était ainsi différée, et il apparaît donc que les travaux législatifs sont d'autant plus susceptibles d'être matérialisés en articles de loi lorsque les objectifs qui les sous-tendent sont limités et ciblés. Néanmoins, le récent échec de la réforme visant à augmenter les déductions pour frais de garde et pour enfant nous rappelle que toute réforme en matière d'imposition des familles est susceptible de faire face à une levée de boucliers.

Le Projet de loi de mars 2018 a surtout ambitionné la suppression de la discrimination fiscale des couples mariés (au moyen de l'introduction du calcul alternatif de l'impôt) et des privilèges en faveur des concubins avec enfants (par le biais de la déduction proposée pour famille monoparentale en lieu et place du barème parental)¹⁷⁸⁸. À différents égards, il est apparu que ledit projet de loi ne s'alignait guère sur le principe de l'imposition selon la capacité contributive et que son application aurait notamment conduit à de nouvelles inégalités¹⁷⁸⁹. Ces constatations ont permis de souligner la nécessité de tenir compte simultanément de tous les rapports d'égalité dans le contexte de l'action réformatrice, au risque de rendre subséquentement nécessaires de nouvelles réformes législatives. 754

¹⁷⁸² Cf. *supra*, N. 690 s.

¹⁷⁸³ Cf. *supra*, N. 692 ss.

¹⁷⁸⁴ Cf. *supra*, N. 696 ss.

¹⁷⁸⁵ Cf. *supra*, N. 711 ss.

¹⁷⁸⁶ Cf. *supra*, N. 699 ss.

¹⁷⁸⁷ Cf. *supra*, N. 702 ss et 746 s.

¹⁷⁸⁸ Cf. *supra*, N. 719 ss.

¹⁷⁸⁹ Cf. *supra*, N. 737 ss.

- 755 Sur le plan des impôts directs cantonaux et communaux et alors que les cantons bénéficient présentement d'une grande latitude dans l'aménagement de l'imposition commune, il doit être souligné que le paquet fiscal 2001 prévoyait d'ancrer le modèle du *splitting* mais aussi le principe de l'exonération du minimum vital au sein de la LHID¹⁷⁹⁰. Alors que les cantons se montrent communément réticents à toute harmonisation de leurs impôts directs, cet exemple historique permet de constater que des ententes peuvent quand bien même se former dans les deux Chambres.

¹⁷⁹⁰ Cf. *supra*, N. 749.

Troisième partie :

Regards croisés :
L'imposition des familles en
Nouvelle-Zélande

§ 6. Droit en vigueur néo-zélandais

I. Remarques liminaires

Le régime néo-zélandais de l'imposition individuelle se révèle fascinant à deux 756
égards. En premier lieu, l'état civil des contribuables n'est aucunement déter-
minant ; la loi fiscale néo-zélandaise s'attachant à assimiler tous les couples qui
vivent en ménage commun. Ainsi, les crédits d'impôt octroyés aux familles sont
strictement identiques en présence d'un mariage ou d'un concubinage. En se-
cond lieu, alors que l'impôt était originellement prélevé sur une base
individuelle, la loi fiscale néo-zélandaise s'est essayée à l'imposition commune
durant plusieurs décennies au cours du 20^e siècle. À ce titre, il sera utile de se
pencher sur les débats et les argumentaires historiques qui ont marqué des ré-
formes parfois antinomiques au sein d'un même ordre juridique.

Afin d'appréhender cet ordre juridique singulier, il s'est d'abord révélé néces- 757
saire d'identifier ses caractéristiques essentielles de droit civil (section II) et de
s'intéresser notamment à la définition juridique du concubinage en Nouvelle-
Zélande (section II ; E). Ensuite, en raison des très nombreuses singularités du
régime de *common law* examiné, il est rapidement apparu nécessaire de présen-
ter l'impôt sur le revenu néo-zélandais dans son ensemble (section III). Alors
que le revenu net ne tient guère compte de la situation personnelle et familiale
des contribuables, il est notamment primordial de s'intéresser aux crédits d'im-
pôt accordés aux familles (section III ; E). Bien que ceux-ci s'apparentent à de
véritables prestations sociales du point de vue du juriste suisse, ils constituent
incontestablement des instruments majeurs que l'on ne saurait ignorer.

Dans la section suivante, seront d'abord présentées les réformes législatives qui 758
ont marqué l'imposition des familles en Nouvelle-Zélande depuis la fin du
19^e siècle (§ 7 ; I). Ces réformes seront abordées dans un ordre strictement chro-
nologique, afin de mettre en évidence le cheminement politique et dialectique
qui a conduit au régime d'imposition individuelle en vigueur. Enfin, nous ana-
lyserons les arguments qui appuient la légitimité de l'unité fiscale de l'individu
(§ 7 ; II). Il s'agira d'abord de dresser sommairement les contours des principes
juridiques pertinents dans ce contexte (§ 7 ; II ; B). Ensuite, nous constaterons

principalement que les arguments relatifs à l'égalité des genres constituent la pierre angulaire du régime d'imposition individuelle néo-zélandais (§ 7 ; II ; D).

II. Contours du droit civil néo-zélandais

A. Paysage législatif et notion de la famille

759 Le droit de la famille néo-zélandais est essentiellement réglementé par le Property (Relationships) Act 1976 (ci-après : P(R)A 1976)¹⁷⁹¹ et l'Oranga Tamariki Act 1989¹⁷⁹² (également dénommé Children's and Young People's Well-being Act 1989)¹⁷⁹³. De nombreuses autres lois régissent des questions particulières, tel que le Child Support Act 1991¹⁷⁹⁴ qui codifie les modalités du versement de contributions d'entretien. Sur le plan procédural, le contentieux du droit de la famille est régi par le Family Court Act 1980¹⁷⁹⁵.

760 Bien que le droit de la famille soit reconnu comme un domaine juridique à part entière, la notion de famille n'est pas expressément définie dans les principales lois néo-zélandaises s'y référant¹⁷⁹⁶. Des définitions ponctuelles, utiles à la détermination du champ d'application d'une réglementation, peuvent néanmoins être décelées. Ainsi, au sens du Families Commission Act 2003¹⁷⁹⁷, la notion de famille inclut un groupe de personnes unies par un mariage, une union civile, un lien génétique ou une adoption¹⁷⁹⁸. Cette loi fournit également une définition de la famille au sens large (« *extended family* »), en disposant que celle-ci est reconnue dès lors que deux ou plusieurs personnes vivent ensemble comme une

¹⁷⁹¹ Property (Relationships) Act 1976 du 14 décembre 1976 (1976 No 166).

¹⁷⁹² Oranga Tamariki Act 1989 du 27 mai 1989 (1989 No 24).

¹⁷⁹³ Les termes « *Oranga Tamariki* » signifient « bien-être des enfants » en māori, langue officielle aux côtés de l'anglais en Nouvelle-Zélande. L'utilisation de cette langue dans le cadre juridique est occasionnelle et essentiellement symbolique.

¹⁷⁹⁴ Child Support Act 1991 du 18 décembre 1991 (1991 No 142).

¹⁷⁹⁵ Family Court Act 1980 du 21 janvier 1981 (1980 No 161).

¹⁷⁹⁶ HENAGHAN, *Legally defining the family*, p. 13.

¹⁷⁹⁷ Families Commission Act 2003 du 17 décembre 2003 (2003 No 128).

¹⁷⁹⁸ Families Commission Act 2003, section 10(2) : « *In this section, family includes a group of people related by marriage, civil union, blood, or adoption, an extended family, 2 or more persons living together as a family, and a whānau or other culturally recognised family group* ».

famille, comme une *whānau*¹⁷⁹⁹, ou comme un autre type de famille reconnu culturellement¹⁸⁰⁰. Une intention de ne pas restreindre la notion de famille aux seules familles occidentales est nettement perceptible. Il est néanmoins précisé qu'une famille ne peut être reconnue lorsque deux personnes sont uniquement liées par une intention de réaliser un objectif commun quelconque (notamment communautaire, domestique, professionnel, social ou récréatif)¹⁸⁰¹.

B. Relativisation de l'état civil

Le droit néo-zélandais se distingue nettement du droit suisse – et de la plupart des autres régimes juridiques – par l'insignifiance qu'il porte à l'égard de l'état civil des contribuables. Ainsi, c'est en 2002 déjà que le Matrimonial Property Act est substantiellement amendé¹⁸⁰² et prend l'intitulé « Property (Relationships) Act 1976 ». Cet acte, qui régit essentiellement la répartition des biens du couple à la suite d'un divorce ou d'une séparation¹⁸⁰³, s'affranchit alors de toute référence à l'état civil des couples. Avec cette réforme, toutes les formes de communautés de vie font l'objet d'une même réglementation en ce qui concerne notamment le partage des biens post-rupture¹⁸⁰⁴, les obligations d'entretien¹⁸⁰⁵ et les prétentions successorales¹⁸⁰⁶. Les couples, quel que soit

761

¹⁷⁹⁹ *Whānau* signifie « famille » en māori.

¹⁸⁰⁰ Pour une autre définition légale de la famille au sens large, cf. not. Oranga Tamariki Act 1989 2(1) : « *family group, in relation to a child or young person, means a family group, including an extended family, (a) in which there is at least 1 adult member; (i) with whom the child or young person has a biological or legal relationship; or (ii) to whom the child or young person has a significant psychological attachment; or (b) that is the child's or young person's whanau or other culturally recognised family group* ».

¹⁸⁰¹ Families Commission Act 2003, section 10(3) : « *However, persons are not members of a family for the purposes of this section solely because they have as their common objective or one of their common objectives the achievement of some outcome of a community, domestic, professional, recreational, social, vocational, or other nature (for example, the commission of offences against any enactment, whether to obtain valuable consideration or not)* ».

¹⁸⁰² Cf. Property (Relationship) Amendment Act 2001 du 3 avril 2001 (2001 No 5).

¹⁸⁰³ P(R)A 1976, section 1C(1).

¹⁸⁰⁴ Cf. P(R)A 1976, section 11 ss.

¹⁸⁰⁵ Cf. P(R)A 1976, section 18 ss.

¹⁸⁰⁶ Cf. P(R)A 1976, section 55 ss ; MUHEIM, *La prétention en entretien post-rupture*, p. 160.

leur état civil, peuvent opter pour l'exclusion du régime légal à leur égard (sous certaines conditions)¹⁸⁰⁷.

C. Mariage

- 762 L'union matrimoniale est notamment régie par le Marriage Act 1955¹⁸⁰⁸, cette loi ne réglant toutefois que la question de la conclusion du mariage et non les effets dudit mariage. Le mariage est ouvert aux Néo-zélandais de 16 ans et plus ; des conditions particulières s'appliquant toutefois pour les personnes de moins de 18 ans¹⁸⁰⁹. Le mariage a été ouvert aux couples de même sexe en 2013¹⁸¹⁰ et le Marriage Act 1955 définit celui-ci comme « l'union de deux personnes, sans considération de leur sexe, de leur orientation sexuelle et de leur identité de genre »¹⁸¹¹.
- 763 Au cours des dernières décennies, il est aisé de constater une diminution de la proportion des Néo-zélandais qui se tournent vers l'institution du mariage, ou qui font perdurer l'union conjugale. Ainsi, alors que 55,9 % des Néo-Zélandais de 15 ans et plus étaient mariés en 1986, ce taux a baissé à 48,6 % en 2006¹⁸¹². L'évolution apparaît d'autant plus importante lorsque l'on considère le taux général de mariage (« *general marriage rate* ») qui porte sur le nombre de mariages conclus durant une année pour 1000 citoyens célibataires âgés de plus de 16 ans. Les données officielles, qui englobent les mariages et les unions civiles au sein des mêmes statistiques, révèlent que ce taux a chuté de 30,71/1000 à 10,88/1000 entre les années 1982 et 2017¹⁸¹³.

¹⁸⁰⁷ Cf. P(R)A 1976, section 21 ss ; MUHEIM, *La prétention en entretien post-rupture*, p. 160.

¹⁸⁰⁸ Marriage Act 1955 du 27 octobre 1955 (1955 No 92).

¹⁸⁰⁹ Marriage Act 1955, sections 17 ss.

¹⁸¹⁰ Marriage (Definition of Marriage) Amendment Act 2013, section 5.

¹⁸¹¹ Marriage Act 1955, section 2 (1), tel que modifié par le Marriage (Definition of Marriage) Amendment Act 2013, section 5 : « *In this Act, (...) marriage means the union of 2 people, regardless of their sex, sexual orientation, or gender identity* ».

¹⁸¹² HENAGHAN, *Legally defining the family*, p. 9.

¹⁸¹³ New Zealand Stats, Marriages, civil unions, and divorces.

D. Union civile

L'institution de l'union civile a été introduite au sein de la législation néo-zélandaise par le Civil Union Act 2004 (ci-après : CUA 2006)¹⁸¹⁴, entré en vigueur le 26 avril 2005. Deux personnes de plus de 16 ans peuvent conclure une union civile¹⁸¹⁵ qu'elles soient de sexe différent ou de même sexe¹⁸¹⁶. Depuis l'ouverture du mariage aux personnes de même sexe, la conclusion d'un partenariat civil est devenue un phénomène marginal en Nouvelle-Zélande et, depuis 2014, tout au plus quelques dizaines de couples recourent annuellement à cette institution¹⁸¹⁷. 764

E. Concubinage

1. Remarques générales

Bien que les concubins néo-zélandais ne fassent pas reconnaître officiellement leur union devant l'État, le droit néo-zélandais impute de nombreuses conséquences juridiques à cette union de fait. L'Interpretation Act 1999 (ci-après : IA 1999)¹⁸¹⁸ définit le concubinage par la formulation suivante : 765

« *In an enactment, de facto relationship means a relationship between 2 people (whether a man and a woman, a man and a man, or a woman and a woman) who – (a) live together as a couple in a relationship in the nature of marriage or civil union; and (b) are not married to, or in a civil union with, each other; and (c) are both aged 16 years or older* ». ¹⁸¹⁹

Si les lois néo-zélandaises renvoient fréquemment à l'IA 1999 afin de reprendre la même définition¹⁸²⁰, elles peuvent également s'en écarter. Le P(R)A 1976 se distingue ainsi par une réglementation exhaustive et en disposant notamment 766

¹⁸¹⁴ Civil Union Act 2004 du 13 décembre 2004 (2004 No 102).

¹⁸¹⁵ Les mêmes restrictions que celles du mariage s'appliquent aux personnes âgées de 16 et de 17 ans (CUA 2004, s. 4(1)(a) ; cf. *supra*, N. 762).

¹⁸¹⁶ CUA 2004, s. 4.

¹⁸¹⁷ New Zealand Stats, *Civil Unions and Marriages*, Table 1.

¹⁸¹⁸ Interpretation Act 1999 du 3 août 1999 (1999 No 85).

¹⁸¹⁹ IA 1999, s. 29A(1).

¹⁸²⁰ Voir not. le renvoi opéré au sein de l'ITA 2007 : *infra*, N. 770.

que l'union de fait est reconnue dès lors que les concubins sont âgés d'au moins 18 ans¹⁸²¹.

767 En tout état de cause, la reconnaissance du concubinage est essentiellement casuistique¹⁸²². Dans ce sens, le P(R)A 1976 dispose que le concubinage est effectif lorsque les concubins vivent ensemble depuis au moins trois ans, ou une durée moindre en présence de circonstances particulières¹⁸²³. Surtout, la condition qui se réfère à la vie de couple des concubins est évidemment soumise à interprétation dans la mesure où elle renvoie à une notion juridique indéterminée. Le P(R)A 1976 dispose que toutes les circonstances doivent être prises en considération et fournit une liste exemplative¹⁸²⁴ qui inclut notamment :

- la durée de la relation ;
- la nature et l'importance du logement commun ;
- l'existence d'une relation sexuelle ;
- le degré de dépendance ou d'interdépendance financière et la présence d'accord de soutien financier entre les concubins ;
- le degré d'engagement mutuel à la vie commune ;
- les modalités de l'entretien des enfants ;
- l'accomplissement des tâches ménagères ;
- la réputation et la dimension publique du couple.

768 Bien que la définition du concubinage au sein de la législation néo-zélandaise puisse parfois être délicate à appliquer à certains états de fait et qu'une zone grise subsiste inévitablement, il apparaît que le régime ne pose pas de difficulté particulière et que la plupart des couples sont aisément qualifiés de concubins le cas échéant¹⁸²⁵.

769 Corollairement à la perte d'attractivité de l'institution du mariage, le mode de vie du concubinage est toujours plus adopté par les Néo-Zélandais. Ainsi, alors

¹⁸²¹ P(R)A 1976, s. 2D(1).

¹⁸²² Cf. not. IA 1999, 29A(3) : « *In determining whether 2 people live together as a couple in a relationship in the nature of marriage or civil union, the court or person required to determine the question must have regard to – (a) the context, or the purpose of the law, in which the question is to be determined; and (b) all the circumstances of the relationship* ».

¹⁸²³ P(R)A 1976, s. 1C(1).

¹⁸²⁴ P(R)A 1976, s. 2D(2).

¹⁸²⁵ Voir à ce sujet : ATKIN, *The Legal World of Unmarried Couples*, p. 793 ss.

que l'Agence néo-zélandaise des statistiques recensait 3,8 % de personnes vivant en concubinage parmi les personnes âgées de 15 ans et plus en 1996, ce taux est passé à approximativement 20 % en 2003¹⁸²⁶.

2. Définition au sens de l'ITA 2007

Au sein de l'Income Tax Act 2007 (ci-après : ITA 2007)¹⁸²⁷ qui régit l'impôt sur le revenu, seule peut être trouvée une définition très succincte du concubinage, cette loi statuant qu'un « concubin signifie une personne qui prend part à une relation de fait »¹⁸²⁸. La définition de la relation de fait est pour le reste reprise de l'IA 1999, par un renvoi effectué par la section AA 3(2) de l'ITA 2007. 770

III. L'impôt sur le revenu néo-zélandais

A. Contours

L'impôt sur le revenu a été introduit en Nouvelle-Zélande par le Land and Income Act de 1891¹⁸²⁹. L'impôt sur le revenu est aujourd'hui régi par l'ITA 2007, cette loi étant modifiée chaque année par le Parlement¹⁸³⁰. L'impôt sur le revenu néo-zélandais constitue la première source de revenus du pays, les recettes de cet impôt se situant en proportion des recettes étatiques totales à plus de 40 % depuis 2011¹⁸³¹. Il est prélevé par le ministère du Revenu de l'Intérieur (« *Inland Revenue Department* ») pour des périodes fiscales qui s'étendent du 1^{er} avril au 31 mars. 771

L'impôt sur le revenu néo-zélandais repose sur l'unité fiscale de l'individu et le revenu de chaque contribuable est imposé sans prise en compte de l'éventuel 772

¹⁸²⁶ HENAGHAN, *Legally defining the family*, p. 11.

¹⁸²⁷ Income Tax Act 2007 du 1^{er} novembre 2007 (2007 No 97).

¹⁸²⁸ ITA 2007, s. YA 1 : « [...] *de facto partner means a person who is party to a de facto relationship* ».

¹⁸²⁹ FACER, *The Introduction*, p. 397.

¹⁸³⁰ VIAL, *Legislative Framework*, p. 75.

¹⁸³¹ MARCHALL, *Calculating Tax*, ch. 13.2.2 ad p. 468 s.

revenu du conjoint ou du concubin¹⁸³². Le revenu du conjoint entre néanmoins en considération dans le contexte de l'octroi de crédits d'impôt¹⁸³³. L'impôt est prélevé à la source, sous le système intitulé *pay-as-you-earn* (ci-après : PAYE)¹⁸³⁴. Il est donc directement imputé sur le salaire avant que le contribuable ne le reçoive et, sauf situation exceptionnelle, il incombe à l'employeur de verser l'impôt sur le revenu à mesure qu'il verse le salaire de l'employé¹⁸³⁵. Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante ne sont généralement pas soumis à l'imposition à la source¹⁸³⁶. À la fin de la période fiscale, tous les contribuables annoncent leur situation fiscale par une déclaration annuelle pour la période écoulée¹⁸³⁷.

B. Classification des revenus

1. Revenus imposables

773 Les revenus imposables (« *assessable incomes* ») sont les revenus qui sont mentionnés en tant que tels au sein de la section C de l'ITA 2007¹⁸³⁸ et qui ne sont pas exemptés (« *exempt* »)¹⁸³⁹ ou exclus (« *excluded* »)¹⁸⁴⁰ de l'impôt¹⁸⁴¹. Il s'agit notamment des revenus provenant d'une activité lucrative indépendante

¹⁸³² BARKOCZY, *Taxation Principles*, p. 21.

¹⁸³³ Cf. *infra*, N. 801 ss.

¹⁸³⁴ À l'égard des contribuables résidents percevant des revenus passifs, sous la forme de dividendes ou d'intérêts notamment, l'imposition à la source est effectuée par le biais du système *Resident Withholding Tax* (abrégié : RWT ; MARR, *Income Tax Liability*, p. 144).

¹⁸³⁵ ITA 2007, RD 2(2).

¹⁸³⁶ Toutefois, ils peuvent être assujettis à l'impôt à la source sur les *schedular payments* qu'ils reçoivent (cf. ITA 2007, RD 8(1)).

¹⁸³⁷ MARR, *Income Tax Liability*, p. 143 ; SAWYER, *Tax Returns*, p. 758 s.

¹⁸³⁸ ITA 2007, CA 1 et CB 1 ss ; VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*, N. 540.10.

¹⁸³⁹ Cf. ITA 2007, CA 2(2), CW 1 ss et CZ 1 ss ; *infra*, N. 775 ss.

¹⁸⁴⁰ Cf. ITA 2007, CA 2(3), CX 1 ss et CZ 1 ss ; *infra*, N. 784.

¹⁸⁴¹ MARR, *Income Tax Liability*, p. 138 ss.

(« *amounts derived from business* »)¹⁸⁴², les intérêts (« *interest* »)¹⁸⁴³, les dividendes (« *dividends* »)¹⁸⁴⁴ et les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante (« *employment income* »)¹⁸⁴⁵.

En marge de l'énumération des revenus imposables, l'ITA mentionne les revenus qui sont considérés comme tels d'après les « concepts ordinaires » (« *ordinary concepts* »)¹⁸⁴⁶. La détermination du revenu fiscal demeure ainsi en partie casuistique¹⁸⁴⁷, la loi ne définissant pas précisément la notion du revenu fiscal¹⁸⁴⁸. Dans les grandes lignes, ne sont pas considérés au titre de revenus imposables les gains à la loterie ainsi que les biens provenant d'une succession (que la doctrine englobe sous les termes de « *windfall gains* »), les dons reçus (même si ceux-ci sont obtenus de manière récurrente, mais à l'exception toutefois des pourboires) ou encore les gains en capital privé¹⁸⁴⁹. Le recours à l'interprétation par le renvoi aux concepts ordinaires demeure subsidiaire à l'énumération des revenus imposables opérée par la loi. Ainsi, l'ITA qualifie de revenu fiscal des revenus qui ne le seraient pas par ladite interprétation et les gains immobiliers sont par exemple imposables (quand bien même ils constituent des gains en capital privés)¹⁸⁵⁰.

774

2. Revenus exemptés

a. Remarques générales

Les revenus exemptés sont essentiellement énumérés à la section CW de l'ITA 2007, bien que l'exemption puisse également découler d'une autre loi¹⁸⁵¹. Toutes les dépenses qui dérivent de revenus exemptés ne sont pas déductibles en vertu de l'*exempt income limitation*¹⁸⁵². Dans le cadre de la présente étude,

775

¹⁸⁴² ITA 2007, CB 1.

¹⁸⁴³ ITA 2007, CC 3.

¹⁸⁴⁴ ITA 2007, CD 1.

¹⁸⁴⁵ ITA 2007, CE 1.

¹⁸⁴⁶ ITA 2007, CA 1(2).

¹⁸⁴⁷ VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*, N. 540.10.

¹⁸⁴⁸ VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*, N. 540.20.

¹⁸⁴⁹ VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*, N. 540.30.

¹⁸⁵⁰ ITA 2007, CB 6-15 ; VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*, N. 540.40.

¹⁸⁵¹ VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*, N. 360.30 ; cf. par ex. : Diplomatic Privileges and Immunities Act 1968 (1968 No 36).

¹⁸⁵² ITA 2007, DA 2(3) ; New Zealand Master Tax Guide 2019, N. 5-593.

il est surtout opportun d'examiner les exemptions concernant les prestations en droit de la famille, les revenus des enfants et des jeunes contribuables, et enfin les prestations sociales.

b. Prestations en droit de la famille

- 776 La section CW 32 de l'ITA 2007 exempte de l'impôt sur le revenu les prestations obtenues par l'époux ou l'ex-époux pour son entretien et pour l'entretien des enfants¹⁸⁵³. Si les prestations d'entretien fondées sur le Child Support Act 1991 sont expressément mentionnées¹⁸⁵⁴, l'exemption s'ouvre également aux autres prestations qui sont de la même nature¹⁸⁵⁵. Corollairement, sous l'angle du créancier, ces dépenses ne sont pas déductibles en vertu de la *private limitation*¹⁸⁵⁶. À cet égard, le régime fiscal néo-zélandais connaît ainsi un principe analogue au principe de la concordance qui est en vigueur sous l'empire de la LIFD et de la LHID¹⁸⁵⁷ (bien que la solution retenue soit *in fine* diamétralement contraire)¹⁸⁵⁸.
- 777 L'exemption s'applique dès lors qu'un contribuable verse des contributions d'entretien directement à son conjoint ou à son ex-conjoint, indépendamment de la question de savoir si celles-ci résultent d'un accord écrit ou verbal ou d'une décision judiciaire, et également si les prestations sont versées à un tribunal¹⁸⁵⁹. Dans ce contexte, le régime néo-zélandais attache une importance certaine à la condition que les contributions d'entretien dérivent directement du revenu de l'époux¹⁸⁶⁰. À titre d'illustration, l'obtention de contributions d'entretien par le biais d'un *trust* peut constituer un obstacle à l'exemption des prestations reçues si les ressources dudit *trust* ne sont plus considérées comme dérivant du revenu de l'autre époux ou ex-époux¹⁸⁶¹.

¹⁸⁵³ OSTIK, *Exempt and Excluded Income*, p. 286.

¹⁸⁵⁴ ITA 2007, CW 32 let. a.

¹⁸⁵⁵ ITA 2007, CW 32 let. b.

¹⁸⁵⁶ Cf. ITA 2007, DA 2(2) ; cf. *infra*, N. 791 ss.

¹⁸⁵⁷ Cf. *supra*, N. 410.

¹⁸⁵⁸ Cf. *supra*, N. 435 ss.

¹⁸⁵⁹ VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*, N. 540.170.

¹⁸⁶⁰ *Cur advisari vult* du juge unique POPE Jeremy dans l'affaire *Dunn v CIR (Cooke J)* [1975], in : 1 TRNZ 1975 p. 9 ss, p. 12.

¹⁸⁶¹ Arrêt de la Cour suprême néo-zélandaise du 27 novembre 1974, *Dunn v Commissioner of Inland Revenue* [1975], in : 1 NZLR p. 465 ss ; VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*, N. 540.170

En outre, les versements doivent clairement viser à assurer l'entretien des débirentiers. Ainsi, en 1986, une contribuable néo-zélandaise s'est prévalu en vain de l'exemption de revenus qui prenaient la forme d'intérêts pour une dette de son ex-époux à son égard¹⁸⁶². L'exemption des montants reçus lui a été refusée dans la mesure où l'acte notarié sur lequel étaient fondés ces versements ne mentionnait aucunement un motif d'entretien¹⁸⁶³. 778

Si des contributions d'entretien demeurent dues après la mort de l'époux ou de l'ex-époux débirentier, celles-ci continuent à être exemptées de l'impôt auprès de leur bénéficiaire¹⁸⁶⁴. Dans le jugement *Ager v CIR*, il a ainsi été reconnu que le *trust* constitué par le défunt mari afin de subvenir à l'entretien de son ex-épouse continuait de dériver de son revenu et que son décès ne faisait pas obstacle à l'exemption des contributions obtenues par l'épouse¹⁸⁶⁵. 779

c. Revenus des enfants et des jeunes contribuables

Certains revenus des enfants et jeunes contribuables sont exemptés de l'impôt sur le revenu par la section CW 55BB de l'ITA 2007¹⁸⁶⁶. Sont concernés par cette exemption les enfants de moins de 15 ans¹⁸⁶⁷ et les jeunes contribuables de moins de 19 ans en fonction de l'avancement de leur situation scolaire¹⁸⁶⁸. L'exemption concerne les enfants et les jeunes contribuables qui perçoivent moins de NZD 2'340 (env. CHF 1'500) durant l'année fiscale (sans compter les revenus qui sont imposés à la source et dont le prélèvement est effectué auprès 780

¹⁸⁶² Décision de l'autorité fiscale de contrôle du 18 mars 1986, in : Case H25 (1986) 8 NZTC 251, p. 251 ss ; VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*, N. 540.170.

¹⁸⁶³ Décision de l'autorité fiscale de contrôle du 18 mars 1986, in : Case H25 (1986) 8 NZTC 251, p. 252.

¹⁸⁶⁴ Jugement de la Cour d'Appel néo-zélandaise du 27 juin 1988, *Ager v CIR*, in : 1 NZLR p. 257 ss ; VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*, N. 540.170.

¹⁸⁶⁵ Jugement de la Cour d'Appel néo-zélandaise du 27 juin 1988, *Ager v CIR*, in : 1 NZLR p. 258 ; *cur advisari vult* du juge RICHARDSON dans l'affaire *Ager v CIR* [1974], in : 1 NZLR p. 258 ss, p. 259 s. ; *cur advisari vult* du juge BISSON dans l'affaire *Ager v CIR* [1974], in : 1 NZLR p. 262 ss, p. 263. *Contra* : *cur advisari vult* du juge CASEY dans l'affaire *Ager v Commissioner of Inland Revenue* [1974], in : 1 NZLR p. 260 ss, p. 262 : ce dernier juge a motivé sa voix dissidente par une interprétation littérale de la section CW 32 de l'ITA 2007, en soulignant que cette norme dispose que les contributions d'entretien doivent provenir des ressources appartenant au débirentier, conjugué au présent (« *a payment in the nature of maintenance out of money belonging to (...)* »).

¹⁸⁶⁶ Cf. OSTIK, *Exempt and Excluded Income*, p. 287.

¹⁸⁶⁷ ITA 2007, CW 55BB (1) let. a.

¹⁸⁶⁸ ITA 2007, CW 55BB (1) let. b et c.

de l'employeur d'après le régime usuel)¹⁸⁶⁹. Si l'enfant ou le jeune contribuable perçoit au moins NZD 2'340, il est imposé sur la totalité de ses revenus et ne peut pas prétendre à un quelconque dégrèvement¹⁸⁷⁰. Cette exemption a remplacé le crédit d'impôt pour enfant (« *child tax credit* »)¹⁸⁷¹ avec effets au 1^{er} avril 2012.

- 781 Cette exemption a été aménagée pour de pures raisons de praticabilité, permettant à de nombreux contribuables d'éviter de remplir une déclaration fiscale superflue¹⁸⁷². C'est précisément dans cette logique qu'il est prévu que l'exemption ne s'applique que si les mineurs et les jeunes contribuables perçoivent moins de NZD 2'340 et que, dans le cas contraire, tous les revenus entrent dans l'assiette de l'impôt. Ainsi, pour un dollar de revenu net supplémentaire au-delà de NZD 2'339, la charge fiscale du contribuable passe – par l'application du taux d'imposition de 10,5 % de la première tranche du barème d'imposition¹⁸⁷³ – d'un montant nul à NZD 245,70¹⁸⁷⁴. Le fort schématisme dont est empreinte cette exemption induit inévitablement un effet de seuil à cet égard.

d. Prestations sociales

- 782 Les prestations sociales obtenues par les contribuables sont exemptées de l'impôt, à l'exception des prestations sociales fondées sur le revenu (« *income-tested benefits* »)¹⁸⁷⁵.
- 783 Sous la dénomination de prestations sociales fondées sur le revenu, le droit fiscal néo-zélandais englobe différentes prestations sociales qui sont octroyées aux administrés lorsque ceux-ci démontrent que leurs ressources se situent en dessous de seuils prédéterminés. Au sens fiscal, sont comprises sous cette qualification les prestations octroyées en situation d'urgence (« *emergency benefits* »), les aides pour les chercheurs d'emplois (« *jobseeker support* »), pour les familles monoparentales (« *sole parent support* »), pour les personnes ayant une ou plusieurs personnes nécessiteuses à charge (« *supported living*

¹⁸⁶⁹ ITA 2007, CW 55BB (2) let. a (i). Pour les autres types de revenus exemptés auprès de ces contribuables, voir ITA 2007, CW 55BB (2) dans son ensemble.

¹⁸⁷⁰ ITA 2007, CW 55BB (2) let. b.

¹⁸⁷¹ Cf. *infra*, N. 837.

¹⁸⁷² MARCHALL, *Calculating Tax*, ch. 13.3.1 ad p. 487.

¹⁸⁷³ Cf. *infra*, N. 799.

¹⁸⁷⁴ Calcul : 2340 x 10.5 %.

¹⁸⁷⁵ ITA 2007, CW 33(1) let. a.

payment ») et pour les jeunes parents (« *youth parent payment* ») et enfin les prestations octroyées aux personnes de 16 et de 17 ans qui ne vivent pas avec leurs parents et qui ne sont pas entretenues (« *youth payment* »)¹⁸⁷⁶. Pour ces prestations non exemptées, l'impôt est prélevé à la source au moment de leur octroi¹⁸⁷⁷. Par ailleurs, comme nous le verrons¹⁸⁷⁸, l'obtention de prestations sociales fondées sur le revenu exclut généralement l'éligibilité aux crédits d'impôt pour les familles (« *off-benefit rule* »)¹⁸⁷⁹.

3. Revenus exclus

Les revenus exclus – énumérés à la section CX de l'ITA 2007 – n'entrent pas dans l'assiette de l'impôt sur le revenu, tout en étant néanmoins susceptibles de faire l'objet d'une taxation à un autre titre. Par exemple, les avantages reçus en nature par l'employé sont exemptés auprès de l'employé¹⁸⁸⁰ mais sont imposés auprès de l'employeur par le biais de la taxe sur les avantages extrasalariaux (« *Fringe benefits tax* »)¹⁸⁸¹. La nature des différents revenus exclus est fondamentalement étrangère à la question qui occupe la présente contribution et ceux-ci ne seront pas examinés plus en détail.

C. Déductions

1. Contours

La prise en compte de tous les revenus imposables permet de déterminer le revenu annuel brut (« *annual gross income* »)¹⁸⁸². Subséquemment, la capacité contributive non ajustée (« *unadjusted tax liability* ») des assujettis se mesure

¹⁸⁷⁶ ITA 2007, YA 1.

¹⁸⁷⁷ ITA 2007, RD 5(6)(b).

¹⁸⁷⁸ Cf. *infra*, N. 867 ss.

¹⁸⁷⁹ Arrêt de la Cour d'appel néo-zélandaise du 30 août 2013, *Child Poverty Action Group Inc (CPAG) v Attorney-General*, in : (2013) NZCA 402 consid. 1.

¹⁸⁸⁰ ITA 2007, CX 3.

¹⁸⁸¹ ITA 2007, RD 25 ss ; GUPTA, *Income of Individuals*, ch. 6.1 ad p. 203 ; SAHEED, *Fringe Benefit Tax*, p. 348 s. ; VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*, N. 360.10.

¹⁸⁸² New Zealand Master Tax Guide 2019, N. 1-220.

en retranchant du revenu annuel brut l'ensemble des déductions annuelles (« *annual total deductions* »)¹⁸⁸³. Cette opération permet d'obtenir le revenu net (« *net income* ») du contribuable¹⁸⁸⁴. L'appréhension de la capacité contributive sera par la suite affinée par les crédits d'impôt¹⁸⁸⁵.

- 786 Le régime de l'impôt sur le revenu néo-zélandais octroie une quantité relativement restreinte de déductions et nous constaterons que celles-ci correspondent en partie aux déductions organiques du droit fiscal suisse. Quelques déductions particulières sont néanmoins aussi aménagées, par exemple pour tenir compte des frais engagés en lien avec la déclaration fiscale de l'impôt sur le revenu¹⁸⁸⁶ ou encore des frais de justice¹⁸⁸⁷. Ces déductions – qui demeurent d'importance secondaire et qui sont éloignées de notre sujet d'étude – ne seront pas analysées plus en détail.
- 787 Le régime néo-zélandais est essentiellement agencé par deux types de clauses complémentaires, celles-ci prenant respectivement la forme d'une autorisation générale (« *general permission* ») et de six limitations générales (« *general limitations* »)¹⁸⁸⁸. Afin d'être déductible, une dépense doit entrer dans le champ d'application de l'autorisation générale et ne pas être visée par l'une des six limitations générales¹⁸⁸⁹. Les déductions ne sont accordées que si les dépenses ou les pertes ont été induites (« *expenditure or lost must be incurred* »). En d'autres termes, la déductibilité d'une dépense est conditionnée par l'effectivité de la dette ou de la perte supportée. Le système fiscal néo-zélandais suit ainsi étroitement le concept comptable de la diminution de la situation économique (« *decrease in economic benefits* »). *A contrario*, il n'y a pas d'exigence de paiement effectif du contribuable qui prétend à la déduction¹⁸⁹⁰.

¹⁸⁸³ MARCHALL, *Calculating Tax*, ch. 13. ad p. 507.

¹⁸⁸⁴ ITA 2007, BC 4.

¹⁸⁸⁵ Cf. *infra*, N. 825 ss.

¹⁸⁸⁶ ITA 2007, DB 3 (1)(a).

¹⁸⁸⁷ ITA 2007, DB 62. Pour une énumération des déductions particulières, voir notamment : MARIOTT, *Specific Deductions*, p. 299 ss.

¹⁸⁸⁸ Cf. resp. ITA 2007, DA 1 et DA 2.

¹⁸⁸⁹ Cf. ITA 2007, DA 2(7).

¹⁸⁹⁰ GUPTA, *Deductions*, ch. 9.2.3 ad p. 314 ; New Zealand Master Tax Guide 2019, N. 1-300.

2. Autorisation et limitations générales

a. Contours

Sont essentiellement déductibles en Nouvelle-Zélande les dépenses et les pertes qui découlent de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (à l'exclusion donc des dépenses liées à l'exercice d'une activité lucrative dépendante). Pour comprendre le mécanisme appliqué ainsi que la logique suivie, il sied de se pencher en particulier sur les clauses d'autorisation générale et de limitations générales qui les agencent. 788

L'autorisation générale dispose que les dépenses et les pertes qui dérivent de l'obtention d'un revenu imposable, d'un revenu exclu ou d'une combinaison de ces revenus sont déductibles¹⁸⁹¹. Sont également déductibles au sens de l'autorisation générale les dépenses et les pertes qui sont engagées dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise poursuivant l'obtention de tels revenus¹⁸⁹². Les deux aspects de la clause d'autorisation générale se complètent dès lors : tandis que le premier aspect ne dispose pas que le revenu doive provenir de l'exploitation d'une entreprise, le second ouvre la déductibilité à certaines dépenses et pertes quand bien même aucun revenu ne leur serait lié. Le plus souvent, la déductibilité d'une dépense ou d'une perte est doublement ouverte par la réalisation des conditions des deux aspects¹⁸⁹³. 789

L'éloignement de la conception néo-zélandaise par rapport à celle du droit suisse est souligné par le contenu des six limitations générales, dont l'application prévaut toujours sur celle de l'autorisation générale¹⁸⁹⁴. Ainsi, ne sont pas déductibles les dépenses et les frais qui tombent – notamment – sous le coup de la limitation du capital (« *capital limitation* »)¹⁸⁹⁵, de la limitation privée (« *private limitation* »)¹⁸⁹⁶, de la limitation des revenus exemptés (« *exempt income* ») 790

¹⁸⁹¹ ITA 2007, DA 1(1).

¹⁸⁹² ITA 2007, DA 1(2).

¹⁸⁹³ MARIOTT, *General Deductions*, p. 209.

¹⁸⁹⁴ ITA 2007, DA 2(7) ; MARIOTT, *General Deductions*, p. 206 ; MARR, *Income Tax Liability*, p. 147.

¹⁸⁹⁵ ITA 2007, DA 2(1). Néanmoins, les frais et les dépenses dont la déductibilité est empêchée par la limitation du capital sont souvent pris en compte sous l'angle de la « *depreciation provision* » (cf. ITA 2007, Part. EE ; MARIOTT, *General Deductions*, p. 216).

¹⁸⁹⁶ ITA 2007, DA 2(2).

limitation »)¹⁸⁹⁷ et de la limitation de l'exercice d'une activité lucrative dépendante (« *employment limitation* »)¹⁸⁹⁸. Nous nous intéresserons en particulier à la *private limitation* (qui exclut la déductibilité des dépenses liées à la personne du contribuable) et à l'*employment limitation* (qui exclut la déductibilité des frais et des pertes découlant d'un rapport de travail avec un employeur).

b. Private limitation

- 791 En vertu de la *private limitation*, est exclue toute déduction pour les dépenses et les pertes qui sont de nature privée ou domestique¹⁸⁹⁹. Une dépense est considérée comme privée dès lors qu'elle se rattache à la personne du contribuable¹⁹⁰⁰. Les dépenses liées à l'habillement, à l'alimentation, au logement ou encore à l'entretien des enfants – y compris lorsque le contribuable verse des contributions d'entretien – ne sont ainsi pas déductibles. Les dépenses liées à la santé n'en sont pas plus déductibles et le contribuable ne saurait arguer dans le sens que le retour à une meilleure santé est nécessaire à la reprise d'une activité lucrative afin de profiter de l'admission générale¹⁹⁰¹.
- 792 D'une perspective suisse, ce régime est surprenant du fait que ces dépenses ne sont pas prises en compte par un quelconque autre dégrèvement fiscal (y compris au sein du barème d'imposition¹⁹⁰², mais exception faite des crédits d'impôt pour les contribuables qui ont des enfants¹⁹⁰³).
- 793 Comme en droit fiscal suisse toutefois, il n'est évidemment pas exclu qu'une dépense liée par exemple à la santé ou à l'habillement soit considérée au titre de dépense professionnelle. L'autorité fiscale néo-zélandaise a ainsi reconnu à un contribuable travaillant comme musicien quatre soirées par semaine le droit de déduire certaines dépenses d'habillement relatives¹⁹⁰⁴. Dans un arrêt de la Cour fédérale d'Australie de 2002 (cité par la doctrine néo-zélandaise pour des raisons systémiques liées au système du *common law*), dix contribuables qui travaillaient à l'extérieur – tout en exerçant des métiers divers – ont également

¹⁸⁹⁷ ITA 2007, DA 2(3).

¹⁸⁹⁸ ITA 2007, DA 2(4).

¹⁸⁹⁹ ITA 2007, DA 2(2).

¹⁹⁰⁰ MARIOTT, *General Deductions*, p. 216.

¹⁹⁰¹ VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*, N. 230.80.

¹⁹⁰² Cf. *infra*, N. 799 s.

¹⁹⁰³ Cf. *infra*, N. 825 ss.

¹⁹⁰⁴ Décision de l'autorité fiscale de contrôle du 17 août 1983, in : Case F46 (1983) 6 NZTC 59792, p. 59792 ss ; cf. GUPTA, *Deductions*, ch. 9.4.3 ad p. 335.

obtenu la déductibilité de leurs acquisitions de lunettes de soleil, de crème solaire et de couvre-chefs¹⁹⁰⁵. En tout état de cause, il demeure interpellant que cette déductibilité – évidente sous l’angle de la conception suisse du principe de l’imposition selon la capacité contributive – fasse jurisprudence et soit commentée et illustrée dans la doctrine en Nouvelle-Zélande¹⁹⁰⁶.

c. Employment limitation

La conception néo-zélandaise quant à la déductibilité des dépenses professionnelles se démarque à l’endroit de la notion d’*employment limitation*, en vertu de laquelle toute dépense dérivant d’un revenu d’une activité lucrative dépendante n’est pas déductible¹⁹⁰⁷. Cette règle constitue l’une des différences majeures entre l’imposition des contribuables dépendants et indépendants en Nouvelle-Zélande¹⁹⁰⁸. 794

Cette limitation constitue une particularité néo-zélandaise, même en comparaison avec les autres pays du *common law* qui octroient généralement aux employés la possibilité de déduire leurs frais professionnels¹⁹⁰⁹. Il sera constaté ci-après que cette limitation a également des implications pratiques en lien avec la déductibilité des frais de garde des enfants par des tiers¹⁹¹⁰. 795

d. Synthèse comparative

La déductibilité opère fondamentalement différemment au sein des régimes fiscaux néo-zélandais et suisse. En Nouvelle-Zélande, les déductions que l’on qualifierait d’« organiques » se limitent ainsi aux contribuables exerçant une activité lucrative indépendante. Il s’agit ainsi uniquement de ne pas taxer des revenus qui sont contrebalancés par des dépenses induites par la situation entrepreneuriale. En outre, aucun dégrèvement comparable aux déductions générales 796

¹⁹⁰⁵ Arrêt de la Cour fédérale d’Australie, *Morris v Commissioner of Taxation (Cth)* [2002] FCA 616, (2002) 50 ATR 104 ; cf. VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*, N. 230.80.

¹⁹⁰⁶ Sur la déductibilité des dépenses liées à l’habillement, cf. not. MARIOTT, *General Deductions*, p. 220 ss.

¹⁹⁰⁷ ITA 2007, DA 2(4) ; décision de l’autorité fiscale de contrôle du 21 février 1996, in : Case 11 (1997) TRNZ 7.

¹⁹⁰⁸ MARIOTT, *General Deduction*, p. 217.

¹⁹⁰⁹ Cf. not. BOWMAN/LOHRENTZ, *Australian employee deduction case*.

¹⁹¹⁰ Cf. *infra*, N. 797 s.

et sociales suisses ne peut être décelé au sein de l'ITA 2007, si bien que ce sont les seuls crédits d'impôt néo-zélandais qui permettent d'appréhender la situation personnelle et familiale des contribuables (pour autant toutefois que ceux-ci aient des enfants à charge)¹⁹¹¹.

3. Déductibilité des frais de garde des enfants

797 La problématique de la déductibilité des frais de garde des enfants par des tiers doit être distinguée en fonction du type d'activité lucrative exercée par le contribuable. En effet, alors qu'aucun dégrèvement de ce type ne peut être demandé par les travailleurs employés en raison de l'*employment limitation* qui découle de la loi¹⁹¹², la question se pose différemment pour les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante. Pour ceux-ci en effet, la frontière entre les dépenses privées (non déductibles car faisant l'objet de la *private limitation*) et les dépenses professionnelles (déductibles) est moins évidente à discerner. Dans ce contexte, les tribunaux de *common law* ont néanmoins souvent débouté¹⁹¹³ les recours de travailleurs indépendants¹⁹¹⁴.

798 La question de la déductibilité des frais de garde des enfants par des tiers n'est – à notre connaissance – guère discutée par la doctrine néo-zélandaise. Celle-ci semble vraisemblablement s'accommoder de la clause de la *private limitation*. PALLOT préconise néanmoins que les frais de garde soient déductibles¹⁹¹⁵. Cette auteure s'interroge sur les répercussions d'un tel dégrèvement à l'égard des différentes catégories de contribuables. Dans ce contexte, elle reconnaît que l'aménagement de déductions profite en premier lieu aux contribuables les plus aisés. En effet, comparativement aux autres dégrèvements fiscaux que sont les rabais d'impôt et les crédits d'impôt, les familles les plus aisées en profitent davantage en raison de la progressivité du barème d'imposition¹⁹¹⁶. PALLOT estime toutefois qu'il ne s'agit pas ici d'une raison suffisante pour y renoncer, en

¹⁹¹¹ Cf. *infra*, N. 801 ss.

¹⁹¹² Cf. *supra*, N. 794 s.

¹⁹¹³ Pour une jurisprudence néo-zélandaise, cf. en particulier Case K59(1988) 10 NZTC 486.

¹⁹¹⁴ CHAN, *Women, Childcare, and Taxation*, p. 14 ; PALLOT, *Tax Relief for Childcare Expenses*, p. 125.

¹⁹¹⁵ PALLOT, *Tax Relief for Childcare Expenses*, p. 127 s.

¹⁹¹⁶ À notre sens, de telles différences ne constituent qu'une stricte conséquence du principe de l'imposition selon la capacité contributive. La concrétisation du principe de l'égalité de traitement dans sa conception verticale devrait en effet – dans la mesure du possible – être effectuée par le seul aménagement de la progressivité au sein du barème d'imposition ; les

argumentant que l'élaboration de déductions pour tenir compte de l'entretien des enfants constitue un levier important pour encourager les femmes à être compétitives sur le marché du travail¹⁹¹⁷.

D. Barème d'imposition

Après que le revenu net a été déterminé, mais avant l'octroi des éventuels crédits d'impôt, l'application du barème d'imposition permet d'obtenir la charge fiscale du contribuable (« *income tax liability* »). Le barème d'imposition est composé de quatre tranches d'imposition et se présente comme suit :

799

Rang de la tranche d'impôt	Montants de revenus imposables en NZD	Taux d'imposition
1	0 – 14'000	10,5 %
2	14'001 – 48'000	17,5 %
3	48'001 – 70'000	30 %
4	70'001 et au-delà	33 %

Illustration 8 : Barème d'imposition sur le revenu néo-zélandais pour la période fiscale 2020-2021¹⁹¹⁸

Le barème est modifié relativement souvent et un examen de son évolution au cours des dernières décennies indique une baisse des taux d'imposition pour toutes les tranches de revenus¹⁹¹⁹. Bien que toutes les catégories de contribuables aient profité d'un allègement fiscal au cours de cette période, ce sont incontestablement les contribuables aux revenus les plus élevés qui ont le plus profité de la baisse des taux d'imposition. Ainsi, le taux d'imposition marginal pour la dernière tranche de revenu s'élevait encore à 66 % en 1986, avant d'être diminué à 33 % en quelques années¹⁹²⁰.

800

déductions servent en amont à situer le contribuable sur ledit barème (cf. *infra*, N. 1260 ss ; en lien avec l'augmentation de la déduction pour frais de garde en Suisse ; cf. *infra*, N. 1261 s.).

¹⁹¹⁷ PALLOT, *Tax Relief for Childcare Expenses*, p. 127 ; dans le même sens, cf. CHAN, *Women, Childcare, and Taxation*, p. 25 s.

¹⁹¹⁸ Cf. ITA 2007, Schedule 1, Part A.

¹⁹¹⁹ MARCHALL, *Calculating Tax*, ch. 13.2.2 ad p. 466 s.

¹⁹²⁰ TR/NZ, *Average Marginal Income Tax Rates*, p. 22. Cette baisse du taux d'imposition de la dernière tranche du barème est du reste considérée comme une réforme majeure de la fiscalité néo-zélandaise au cours du 20^e siècle (cf. VIAL, *Tax Policy*, p. 62).

E. Crédits d'impôt « Working for Families »

1. Remarques générales

- 801 Avant de correspondre aux crédits d'impôt du droit en vigueur, les prestations sociales octroyées aux familles en Nouvelle-Zélande ont fait l'objet d'une évolution importante au cours des dernières décennies. En 1946, la Nouvelle-Zélande a introduit un *Family Benefit* qui prenait une forme universelle, octroyant hebdomadairement aux bénéficiaires avec deux enfants l'équivalent d'une journée de salaire sous la forme d'allocations non imposées¹⁹²¹. Cette allocation perdit de son importance au fil des années, en raison d'une absence d'indexation sur le coût de la vie, et l'allocation a été abolie en 1991¹⁹²². Les réformes ultérieures privèrent progressivement les prestations sociales de leur caractère universel et instaurèrent également des mécanismes de dégressivité¹⁹²³.
- 802 Le système actuel des crédits d'impôt remonte à 2004. Le parti travailliste néo-zélandais introduisait alors un ensemble de crédits d'impôt à l'attention des parents et des contribuables ayant des enfants de 18 ans ou moins. Ces différents crédits d'impôt sont agrégés sous la dénomination « *Working for Families tax credits* » (ci-après : crédits d'impôt WFF). L'objectif de ces crédits d'impôt est de soutenir les familles à faibles et à moyens revenus¹⁹²⁴. Ils entrent dans le cadre d'une politique familiale au sein de laquelle les prestations d'assistance sociale visent à prévenir la pauvreté, à investir dans les générations futures et à redistribuer les revenus¹⁹²⁵. À l'inverse des crédits d'impôt pour les personnes physiques (« *tax credits for natural persons* »), qui ne seront pas analysées dans la présente contribution et qui concernent essentiellement les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante¹⁹²⁶, les crédits d'impôt WFF constituent de véritables prestations sociales (« *transfer payments* ») que la doctrine néo-zélandaise qualifie de taxes négatives (« *negative taxes* »)¹⁹²⁷.

¹⁹²¹ BEAGLEHOLE, *Benefiting Women*, p. 1 ; CPAG, *Financial Assistance 1986-2002*, p. 1.

¹⁹²² CPAG, *Financial Assistance 1986-2002*, p. 1.

¹⁹²³ CPAG, *Financial Assistance 1986-2002*, p. 2.

¹⁹²⁴ MARIOTT, *Social Assistance*, ch. 27.2.1 ad p. 1092.

¹⁹²⁵ MARCH, *Financial Assistance to Families*, p. 115 et réf. citée.

¹⁹²⁶ Cf. ITA 2007, LC 13 ; MARCHALL, *Calculating Tax*, ch. 13.5.1 ad p. 507 s.

¹⁹²⁷ MARIOTT, *Social Assistance*, ch. 27.1 ad p. 1088.

Les types de crédits d'impôt accordés ainsi que leurs montants dépendent du nombre d'enfants, du revenu familial (« *family scheme income* » ou « *family income* ») et des prestations sociales fondées sur le revenu obtenues par les contribuables¹⁹²⁸. Concrètement, le *Working for Families package* inclut actuellement quatre crédits d'impôt différents, à savoir le crédit d'impôt pour la famille (« *family tax credit* »), le crédit d'impôt *best start* (« *best start tax credit* »), le crédit d'impôt pour les travailleurs avec enfants (« *work-in tax credit* ») et le crédit d'impôt minimum pour la famille (« *minimum family tax credit* »)¹⁹²⁹. En outre, deux crédits d'impôt – à savoir le crédit d'impôt parental et le crédit d'impôt pour enfant – sont en phase d'abrogation ; leur éventuel octroi n'étant aujourd'hui que le fait de dispositions transitoires.

2. Contribuables éligibles

a. Principes

Pour être éligible aux crédits d'impôt WFF, le contribuable doit être âgé de 16 ans ou plus¹⁹³⁰ et être le *principal caregiver* d'un ou de plusieurs enfants. Le régime fiscal néo-zélandais qualifie de *principal caregiver* le contribuable qui assume l'entretien quotidien de l'enfant et qui prend les décisions importantes à son éducation. Celui-ci peut être le parent ou non de l'enfant en question¹⁹³¹.

La notion de *principal caregiver* a fait l'objet d'une circulaire du Département du Service public néo-zélandais, celle-ci ayant précisé l'étendue des différentes conditions légales¹⁹³². D'après cette circulaire, le *principal caregiver* est réputé être celui des contribuables qui assume les responsabilités relatives à l'enfant et qui prend les décisions relatives à son entretien¹⁹³³. Le caractère durable de l'entretien de l'enfant, qui constitue également une des conditions essentielles à l'octroi des crédits d'impôt WFF, est refusé dès lors que le contribuable assure l'entretien de l'enfant pour une courte durée seulement et que cette durée a été

¹⁹²⁸ VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*, N. 10-010.

¹⁹²⁹ VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*), N. 370.40.

¹⁹³⁰ ITA 2007, MC 3.

¹⁹³¹ ITA 2007, MC 10(1) let. a : « *the person, whether or not a parent of the child, who the Commissioner considers has the primary responsibility for the day-to-day care for the child, other than on a temporary basis* ».

¹⁹³² Circulaire de l'IRD du 22 janvier 2016, PUB00225, N. 1 ss.

¹⁹³³ Circulaire de l'IRD du 22 janvier 2016, PUB00225, N. 13.

convenue en avance ou qu'elle est fonction de certaines circonstances spécifiques (tel qu'un voyage professionnel d'une durée indéterminée du *principal caregiver*)¹⁹³⁴.

- 806 La notion d'enfant à charge (« *dependent child* ») définit l'enfant dont l'entretien découle de la responsabilité du contribuable, qui demeure au sein de la famille du contribuable et qui lui est financièrement dépendant. La condition de la dépendance financière de l'enfant n'est pas déterminante lorsque l'enfant vit avec ses deux parents. La condition est alors réalisée à l'égard des deux parents, même si l'un des parents ne perçoit pas de revenu¹⁹³⁵. L'enfant doit être âgé de moins de 18 ans, ou de 18 ans tout en poursuivant la fréquentation d'un établissement scolaire¹⁹³⁶. L'enfant ne doit pas être marié, ni avoir conclu un partenariat civil ou vivre en concubinage¹⁹³⁷. L'indépendance financière de l'enfant est acquise dès lors que celui-ci est employé avec un taux d'occupation hebdomadaire d'au moins 30 heures en moyenne, ou s'il obtient une bourse d'étude ou d'autres prestations sociales énumérées dans la loi¹⁹³⁸.
- 807 Enfin, un contribuable n'est pas éligible au crédit d'impôt pour les travailleurs avec enfants, au crédit d'impôt parental et au crédit d'impôt minimal pour la famille s'il perçoit des prestations sociales fondées sur le revenu¹⁹³⁹, des contributions d'entretien pour lui-même ou pour ses enfants¹⁹⁴⁰, ou encore – à titre anecdotique – des allocations parentales pour anciens combattants¹⁹⁴¹. D'autres conditions, notamment liées à la résidence des contribuables, sont enfin énumérées – et varient en fonction des types de crédits d'impôt – sans pour autant être essentielles dans le contexte de la présente contribution¹⁹⁴².

b. Attribution aux différents types de familles

- 808 Lorsque deux époux, deux partenaires civils ou deux concubins sont susceptibles de remplir les conditions d'éligibilité pour l'obtention de crédits d'impôt

¹⁹³⁴ Circulaire de l'IRD du 22 janvier 2016, PUB00225, N. 28.

¹⁹³⁵ Circulaire de l'IRD du 22 janvier 2016, PUB00225, N. 18.

¹⁹³⁶ Circulaire de l'IRD du 22 janvier 2016, PUB00225, N. 10.

¹⁹³⁷ Circulaire de l'IRD du 22 janvier 2016, PUB00225, N. 10.

¹⁹³⁸ Pour ce paragraphe : New Zealand master tax guide 2019, N. 12.120.

¹⁹³⁹ ITA 2007, MC 6 let. a ch. i ; concernant la notion de prestations sociales fondées sur le revenu, cf. *supra*, N. 783.

¹⁹⁴⁰ ITA 2007, MC 6 let. a ch. iii.

¹⁹⁴¹ ITA 2007, MC 6 let. a en lien avec le Veterans' Support Act 2014.

¹⁹⁴² Cf. ITA 2007, MC 5.

WFF pour un même enfant à charge, il revient à l'autorité fiscale de déterminer laquelle de ces deux personnes est réputée remplir les conditions légales¹⁹⁴³. Il n'est ainsi pas prévu de répartir les crédits d'impôt entre des parents qui entretiennent ensemble un ou plusieurs enfants communs. Dans la majorité des cas, ce sont les mères qui sont considérées au titre de *principal caregivers* et qui perçoivent les crédits d'impôt WFF¹⁹⁴⁴. Pour autant, il sied de souligner que l'attribution des crédits d'impôt à l'un ou à l'autre des parents demeure sans conséquence sur les montants des crédits octroyés, dans la mesure où les crédits d'impôt WFF sont déterminés sur la base du revenu familial.

Les difficultés surviennent essentiellement lorsque deux parents – ou autres *caregivers* – se partagent l'entretien d'un enfant sans faire ménage commun. Pour ces seuls parents, l'ITA 2007 prévoit un régime particulier qui reconnaît l'entretien partagé (« *shared care* ») des enfants et qui permet une attribution proportionnelle des crédits d'impôt entre les contribuables. Une condition d'ordre temporel permet ensuite de qualifier la garde partagée, les contribuables s'en prévalant devant assurer l'entretien exclusif de l'enfant durant au minimum un tiers d'une période de quatre mois consécutifs ou un tiers de l'année fiscale de manière cumulée¹⁹⁴⁵. 809

Enfin, la question de l'attribution des crédits d'impôt WFF n'est évidemment pas problématique pour les familles monoparentales¹⁹⁴⁶. Dans ce contexte, compte tenu des principes susmentionnés, les crédits d'impôt sont automatiquement attribués au parent qui fait ménage commun avec l'enfant en subvenant à son entretien. En particulier, il importe peu de savoir si des contributions d'entretien sont versées par l'autre parent pour la question de l'éligibilité aux crédits d'impôt. Le cas échéant toutefois, les contributions d'entretien peuvent influencer sur le montant desdits crédits d'impôt dans la mesure où elles sont prises en compte lors du calcul du revenu familial¹⁹⁴⁷. 810

¹⁹⁴³ ITA 2007, MC 7(2) let. b. Dans le même sens, cf. Circulaire de l'IRD du 22 janvier 2016, PUB00225, N. 25 : « *In a joint-parenting situation, where the parents live in the same household, it is still necessary to determine who the child's principal caregiver is, as this is the person who will receive the [Working for Families Tax Credits]* ».

¹⁹⁴⁴ Ainsi, 92 % des bénéficiaires des crédits d'impôt WFF étaient les mères des enfants en 1992, 85 % des familles monoparentales étant constituées d'une mère et de ses enfants alors que 97 % des couples indiquaient que la mère s'occupait principalement de l'entretien des enfants (MARCH, *Financial Assistance to Families*, p. 117).

¹⁹⁴⁵ ITA 2007, MC (2) ; Circulaire de l'IRD du 22 janvier 2016, PUB00225, N. 31 s.

¹⁹⁴⁶ Circulaire de l'IRD du 22 janvier 2016, PUB00225, N. 25.

¹⁹⁴⁷ Cf. *infra*, N. 817 ss.

c. Casuistique

- 811 Il est utile de fournir quelques illustrations relatives aux règles d'attribution des crédits d'impôt WFF. Nous reprendrons ici des exemples fournis par le Département néo-zélandais du service public¹⁹⁴⁸.
- 812 Est considérée en premier lieu la situation d'Anna et de Justin, qui vivent en ménage commun avec leur enfant Théo. Anna est la *principal caregiver* de Théo. Alors que de grands travaux de rénovation sont entrepris sur le logement familial pour une période de cinq mois, Anna et Justin décident de confier l'enfant à sa grand-mère. Durant cette période, les parents de Théo lui rendent visite quotidiennement et continuent de s'occuper des principales tâches liées à son entretien (relatives notamment aux déplacements et aux devoirs scolaires de Théo). Dans cette situation, Anna demeure la *principal caregiver* de Théo au sens fiscal. Bien qu'une période de cinq mois suffirait, dans l'absolu, à considérer la grand-mère de Théo comme *principal caregiver*, le fait qu'Anna continue de s'occuper de son entretien quotidien exclut toute modification des crédits d'impôt WFF pour cette période.
- 813 En deuxième lieu, est pris l'exemple de Michelle vivant seule avec sa fille Isabella. Michelle doit subir une opération chirurgicale conséquente et ne peut pas s'occuper d'Isabella pour le mois qui suit l'opération. Durant cette période, Michelle confie sa fille à sa tante Olivia. Bien qu'Olivia s'occupe seule de l'entretien de l'enfant durant la convalescence de Michelle, elle n'est pas considérée comme *principal caregiver* du fait de la courte durée de son entretien et de la présence d'une raison spécifique liée à la santé de Michelle qui justifie la situation. Michelle continue dès lors de percevoir l'intégralité des crédits d'impôt WFF.
- 814 Le troisième exemple constitue enfin une illustration d'un changement de bénéficiaire des crédits d'impôt. Jacques vit seul avec son fils Harry et reçoit les crédits d'impôt WFF. Pour des raisons professionnelles qui exigent de lui de nombreux séjours à l'étranger, Jacques confie Harry à sa sœur Marguerite pour une durée indéterminée. Jacques est alors empêché de s'occuper convenablement d'Harry, alors que Marguerite subvient à son entretien et à son éducation. Pour autant que Marguerite prenne elle-même les décisions importantes relatives à Harry, respectivement que James lui ait confié ses responsabilités parentales à cet égard, les crédits d'impôt seront attribués à Marguerite. Le fait

¹⁹⁴⁸ Cf. Circulaire de l'IRD du 22 janvier 2016, PUB00225, N. 35 ss.

que James contribue financièrement à l'entretien d'Harry est sans incidence sur l'éligibilité des crédits d'impôt.

d. Synthèse comparative

La conception néo-zélandaise quant à l'octroi des crédits d'impôt est diamétralement différente à l'approche qui est suivie en Suisse à l'égard des différents dégrèvements liés aux enfants. Ainsi, l'administration fiscale néo-zélandaise s'intéresse exclusivement aux rapports personnels que les contribuables entretiennent avec l'enfant, en attachant une importance particulière à la titularité effective de la responsabilité « parentale ». *A contrario*, la question de l'entretien financier de l'enfant n'est que secondaire. 815

Cette approche différente se justifie selon nous compte tenu de la nature des crédits d'impôt en Nouvelle-Zélande. Ceux-ci devant permettre aux contribuables de subvenir à l'entretien de leurs enfants, il se justifie de les octroyer aux contribuables qui effectuent les dépenses correspondantes. En droit suisse, les dégrèvements fiscaux liés aux enfants permettent au contraire de tenir compte de la réduction de la capacité contributive relative à l'entretien des enfants. Pour cette raison, une solution similaire au régime néo-zélandais susmentionné ne saurait être envisagée. 816

3. Calcul du revenu familial

a. Remarques liminaires

Bien que l'imposition soit strictement individuelle en Nouvelle-Zélande, l'octroi des crédits d'impôt WFF se fonde sur le revenu familial. Dans ce cadre, les revenus des époux, des partenaires civils ou des concubins sont considérés conjointement. Pour autant, la détermination du revenu familial suit ses propres règles et il ne s'agit pas d'additionner purement et simplement les revenus nets des partenaires de vie. Similairement, pour un contribuable assurant seul l'entretien de ses enfants, son revenu net différera de son revenu familial par l'application des règles énoncées ci-après. 817

b. Montants ajoutés au revenu net

- 818 En premier lieu, certains revenus qui n'entrent pas dans l'assiette de l'impôt du contribuable sont ajoutés au revenu net pour la détermination du revenu familial. C'est le cas de certains revenus qui ont été auparavant exemptés¹⁹⁴⁹ ou exclus¹⁹⁵⁰ de l'impôt. En particulier, les pensions et les salaires obtenus de l'étranger ainsi que les contributions d'entretien reçues entrent dans le revenu familial alors qu'ils sont corollairement exemptés de l'impôt¹⁹⁵¹. Sur le plan des revenus exclus de l'impôt, les avantages en nature obtenus de l'employeur peuvent – sous certaines conditions – être pris en compte dans le revenu familial¹⁹⁵².
- 819 Comme nous l'avons déjà relevé, au revenu familial du contribuable sont ajoutés les revenus du partenaire de vie. Ce régime s'applique également si celui-ci n'a pas de résidence fiscale en Nouvelle-Zélande, de telle sorte que son revenu global est inclus dans le revenu familial¹⁹⁵³. Aussi, les revenus passifs des enfants – c'est-à-dire notamment les revenus qui prennent la forme d'intérêts ou de dividendes – sont ajoutés au revenu déterminant pour la partie qui excède NZD 500 par enfant¹⁹⁵⁴.
- 820 Enfin, les ressources obtenues par le contribuable en provenance d'une autre personne ou par un organisme peuvent également entrer dans le revenu familial, si elles sont utilisées pour les dépenses quotidiennes de la famille ou si elles visent à remplacer une perte ou une diminution du revenu du contribuable¹⁹⁵⁵.

c. Montants exclus du revenu familial

- 821 En deuxième lieu, certains revenus qui entrent dans l'assiette de l'impôt ne sont pas pris en considération lors de la fixation du revenu déterminant pour les crédits d'impôt. Parmi les revenus exclus du revenu familial, figurent notamment les crédits d'impôt pour enfants que certains contribuables obtiennent encore

¹⁹⁴⁹ Cf. *supra*, N. 775 ss.

¹⁹⁵⁰ Cf. *supra*, N. 784.

¹⁹⁵¹ Cf. ITA 2007, MB 1(2)(a) en lien avec CW 28(1)(e) et CW 32.

¹⁹⁵² ITA 2007, MB 8. Cela sera notamment le cas si l'employé détient un droit de vote majoritaire au sein de l'entreprise (ITA 2007, MB 8(1)(a) et (2)).

¹⁹⁵³ ITA 2007, MB 12.

¹⁹⁵⁴ ITA 2007, MB 11.

¹⁹⁵⁵ ITA 2007, MB 13(1) ; MARIOTT Lisa, *Social Assistance*, ch. 27.2.2 ad p. 1096. Voir également les nombreuses exceptions à la section MB 13(2) de l'ITA 2007.

(ce crédit d'impôt étant progressivement remplacé par le crédit d'impôt pour les travailleurs avec enfants¹⁹⁵⁶)¹⁹⁵⁷.

d. Montants déductibles du revenu familial

Certaines dépenses non déductibles du revenu annuel brut sont prises en compte lors de la détermination du revenu familial. Il s'agit en particulier des contributions d'entretien qui sont exemptées auprès du bénéficiaire par la section CW 32 de l'ITA 2007 et qui ne sont pas déductibles par le débirentier en raison de la *private limitation* de la section DA 2(2) de cette même loi¹⁹⁵⁸. 822

Ainsi, dans la mesure où les contributions d'entretien ne sont pas prises en compte lors de la détermination du revenu net mais qu'elles le sont lors de la détermination du revenu familial, tant à l'égard du débirentier que du crédirentier, le principe de la concordance est doublement suivi par le législateur néo-zélandais. 823

e. Montants non déductibles du revenu familial

Enfin, des montants peuvent être déduits du revenu annuel brut sans être déductibles du revenu familial. Tel est le cas des seules dépenses liées à une activité lucrative indépendante ou à des activités dans l'investissement qui produisent une perte nette¹⁹⁵⁹. 824

4. Catalogue des crédits d'impôt WFF

a. Crédit d'impôt pour la famille

Le crédit d'impôt pour la famille, ou *family tax credit*, est un crédit d'impôt accordé aux familles sur la base du nombre d'enfants dépendants qui sont à leur charge. Ce crédit d'impôt, qui pourrait aisément être comparé aux allocations familiales que les administrés suisses reçoivent pour leurs enfants, constitue de 825

¹⁹⁵⁶ Cf. *infra*, N. 830 ss.

¹⁹⁵⁷ ITA 2007, MZ 3. Pour les autres revenus exclus du revenu familial, cf. MARIOTT Lisa, *Social Assistance*, ch. 27.2.2 ad p. 1097 s.

¹⁹⁵⁸ ITA 2007, MB 1(2)(a).

¹⁹⁵⁹ ITA 2007, MB 3.

loin le crédit d'impôt principal en termes de dépenses étatiques. Ainsi, ce crédit d'impôt constitue une dépense étatique qui avoisinait 1,723 milliard de dollars néo-zélandais en 2017, soit approximativement trois fois plus que tous les autres crédits d'impôt WFF réunis¹⁹⁶⁰. Corollairement aux dernières réformes, qui ont augmenté le montant du crédit d'impôt ainsi que le seuil déterminant pour sa dégressivité, un milliard de dollars néo-zélandais supplémentaires ont par ailleurs été budgétisés¹⁹⁶¹.

- 826 Le crédit d'impôt n'est accordé que pour les périodes durant lesquelles l'enfant a été à la charge exclusive du contribuable. Si l'enfant est entretenu par un autre contribuable durant une partie de la période fiscale, le crédit d'impôt est réduit en proportion¹⁹⁶². Un abattement est ensuite opéré sur le crédit d'impôt en fonction du revenu familial du contribuable, celui-ci étant opéré conjointement avec d'autres crédits d'impôt¹⁹⁶³.
- 827 Le montant du crédit d'impôt décroît à partir du second enfant¹⁹⁶⁴. Pour le premier enfant, un montant de NZD 5'878 (env. CHF 3'825) est alloué ; celui-ci étant réduit à NZD 4'745 (env. CHF 3'100) à partir du second enfant¹⁹⁶⁵. Jusqu'à la période fiscale 2018-2019, le montant du crédit d'impôt dépendait également de l'âge des enfants (en étant plus élevé pour les enfants plus âgés)¹⁹⁶⁶.

b. Crédit d'impôt *best start*

- 828 Le crédit d'impôt *best start* est accordé aux contribuables pour chaque enfant de moins de trois ans et né à partir du 1^{er} juillet 2018 (ou né avant le 1^{er} juillet mais dont la naissance était prévue après ladite date)¹⁹⁶⁷. Le montant du crédit

¹⁹⁶⁰ MARIOTT, *Social Assistance*, Table 27.1 ad p. 1089.

¹⁹⁶¹ DF/NZ, *The Families Package*, p. 1 ss ; MARIOTT, *Social Assistance*, Table 27.1 ad p. 1089.

¹⁹⁶² ITA 2007, MD 3(2).

¹⁹⁶³ Cf. *infra*, N. 840 s.

¹⁹⁶⁴ ITA 2007, MD 3(4)(b)(i), (ii) et (iii).

¹⁹⁶⁵ ITA 2007, MD 3(4).

¹⁹⁶⁶ Les montants alloués étaient alors les suivants : NZD 5'614 (env. CHF 3'650) pour le premier enfant âgé de moins de 16 ans ou NZD 5'734 (env. CHF 3'725) pour le premier enfant âgé de 16 ans à 18 ans ; à partir du second enfant, NZD 4'397 (env. CHF 2'850) si l'enfant est âgé de moins de 13 ans, NZD 4'514 (env. CHF 2'950) si l'enfant a entre 13 et 15 ans et NZD 4'745 (env. CHF 3'100) si l'enfant a 16 ans ou plus. Lorsqu'un enfant changeait de catégorie d'âge durant l'année fiscale, le crédit d'impôt était pondéré proportionnellement au nombre de jours au cours desquels l'enfant était visé par les catégories d'âge concernées.

¹⁹⁶⁷ ITA 2007, MG 1(c) et (d).

d'impôt s'élève à NZD 3'120 (env. CHF 2'025) par année¹⁹⁶⁸ et est pondéré pour chaque journée durant laquelle l'enfant est gardé exclusivement par une autre personne¹⁹⁶⁹.

Le crédit d'impôt souffre ensuite d'un abattement dès lors que le revenu familial est supérieur à NZD 79'000 (env. CHF 50'000), le montant du crédit d'impôt étant réduit de NZD 0,21 pour chaque dollar dépassant le seuil déterminant¹⁹⁷⁰. 829

c. Crédit d'impôt pour les travailleurs avec enfants

Le crédit d'impôt pour les travailleurs avec enfants est accordé aux contribuables qui travaillent à temps plein (« *full time earners* »). Cette condition est remplie dès lors qu'une personne vivant dans un ménage monoparental travaille au moins 20 heures par semaine ou qu'un couple travaille au moins 30 heures par semaine¹⁹⁷¹. Dans ce contexte, la loi reconnaît la présence d'une famille monoparentale lorsque le contribuable vit sans époux, partenaire civil ou concubin¹⁹⁷². À l'égard des autres contribuables, la condition des 30 heures de travail hebdomadaires s'apprécie en additionnant les heures effectuées par chacun des époux, des partenaires civils ou des concubins¹⁹⁷³. 830

Le montant du crédit d'impôt pour les travailleurs avec enfants se monte à NZD 72,50 par semaine (env. CHF 47) si le contribuable a entre un et trois enfants. Pour chaque enfant à charge supplémentaire, le contribuable obtient quinze dollars supplémentaires par semaine (env. CHF 10)¹⁹⁷⁴. Le montant ainsi déterminé fait ensuite l'objet d'un abattement conjoint avec plusieurs autres crédits d'impôt¹⁹⁷⁵. 831

¹⁹⁶⁸ ITA 2007, MG 2(2)(a).

¹⁹⁶⁹ ITA 2007, MG 2(5).

¹⁹⁷⁰ ITA 2007, MG 3(2).

¹⁹⁷¹ ITA 2007, MA 7(1) ; Master Tax Guide 2019, N. 12 ss.

¹⁹⁷² ITA 2007, MA 7(1)(a).

¹⁹⁷³ ITA 2007, MA 7(1)(b).

¹⁹⁷⁴ ITA 2007, MD 10(2) et (3) ; calcul : $(3'770 + 780 \times (\text{enfants} - 3)) \times (\text{semaines} / 52)$.

¹⁹⁷⁵ Cf. *infra*, N. 840 s.

- 832 Comme nous le verrons¹⁹⁷⁶, ce crédit d'impôt a fait l'objet d'une attention particulière dans une affaire au sein de laquelle le Child Poverty Action Group a contesté le champ d'application restreint du crédit d'impôt¹⁹⁷⁷.

d. Crédit d'impôt minimum pour la famille

- 833 Le crédit d'impôt minimum pour la famille est octroyé aux parents qui exercent une activité lucrative à temps plein et dont le revenu familial net n'atteint pas NZD 26'572 (env. CHF 17'250) sur une base annuelle¹⁹⁷⁸. Ce crédit d'impôt vise directement à éviter que les contribuables avec enfants ne se trouvent dans une pire situation financière en travaillant qu'en obtenant des prestations sociales¹⁹⁷⁹.
- 834 La condition de l'exercice d'une activité lucrative à temps plein est réputée remplie dès lors que le parent seul travaille au moins 20 heures par semaine ou que le couple travaille au moins 30 heures par semaine¹⁹⁸⁰. Le crédit d'impôt est ensuite réduit en proportion du nombre de semaines durant lesquelles le ou les contribuables n'ont pas travaillé à temps plein¹⁹⁸¹. Ainsi, le crédit d'impôt s'élève au résultat obtenu par la formule suivante :

$$(\$26'572 - \text{revenu familial net}) \times (\text{nombre de semaines à temps plein} / 52).$$

- 835 La particularité fondamentale de ce crédit d'impôt réside dans le fait qu'il se fonde sur le revenu familial net (« *net family scheme income* »), qui se distingue du revenu familial déjà examiné¹⁹⁸². Le revenu familial net est obtenu par application de la formule suivante :

$$\text{Adjusted income} - \text{adjusted liability} + \text{amount received} - \text{amount paid}$$

- 836 Concrètement, le revenu familial net repose en premier lieu sur le revenu ajusté (« *adjusted income* »), qui correspond au revenu familial à la différence que les

¹⁹⁷⁶ Cf. *infra*, N. 867 ss.

¹⁹⁷⁷ Arrêt de la Cour d'appel néo-zélandaise du 30 août 2013, Child Poverty Action Group Inc (CPAG) v Attorney-General, in : (2013) NZCA 402.

¹⁹⁷⁸ ITA 2007, ME 1.

¹⁹⁷⁹ Arrêt de la Cour d'appel néo-zélandaise du 30 août 2013, Child Poverty Action Group Inc (CPAG) v Attorney-General, in : (2013) NZCA 402 consid. 30.

¹⁹⁸⁰ ITA 2007, MA 7(1).

¹⁹⁸¹ ITA 2007, ME 1(2).

¹⁹⁸² Cf. *supra*, N. 817 ss.

sections MB 1(2) et (3) de l'ITA 2007 sont ici ignorées¹⁹⁸³. Ainsi, en particulier, les contributions d'entretien ne sont pas prises en compte tant auprès du débiteur que du créancier, en dérogation aux règles usuelles utiles à la détermination du revenu familial¹⁹⁸⁴. À ce revenu ajusté, il s'agit de soustraire l'impôt que paierait le contribuable avec ledit revenu ajusté¹⁹⁸⁵. C'est ensuite que sont prises en compte les contributions d'entretien obtenues et versées par le contribuable. Le montant reçu total (« *amount received* ») doit être ajouté et le montant total versé (« *amount paid* ») doit être retranché afin d'obtenir le revenu familial net. La différence entre NZD 26'572 et le montant obtenu à la suite de ces opérations est enfin pondérée en proportion des semaines durant lesquelles le contribuable a travaillé à temps plein; le résultat constituant le crédit d'impôt versé.

e. Crédit d'impôt parental (jusqu'en 2018)

Le crédit d'impôt parental a été remplacé par le crédit d'impôt *best start*. Le 837
crédit d'impôt parental visait à aider les familles à faible et à moyen revenu durant les 10 semaines qui suivaient la naissance d'un enfant¹⁹⁸⁶, pour les naissances survenant avant le 1^{er} juillet 2018¹⁹⁸⁷. Le crédit d'impôt était octroyé à titre subsidiaire, c'est-à-dire à condition que le contribuable éligible – généralement la mère de l'enfant – n'ait pas obtenu d'autres prestations sociales énumérées dans la loi¹⁹⁸⁸.

Le crédit d'impôt parental s'élevait à NZD 2'200 (env. CHF 1'425) par enfant. 838
Si une autre personne assurait en parallèle l'entretien de l'enfant, le crédit d'impôt parental était réduit en proportion pour chaque jour durant lequel l'entretien de l'enfant n'avait pas été assuré par le *principal caregiver*¹⁹⁸⁹.

¹⁹⁸³ ITA 2007, ME 3(3)(a)(ii).

¹⁹⁸⁴ Cf. *supra*, N. 817 ss.

¹⁹⁸⁵ ITA 2007, ME 3(3)(c).

¹⁹⁸⁶ Master Tax Guide, N. 12-145.

¹⁹⁸⁷ ITA 2007, MD 11 (1)(b).

¹⁹⁸⁸ ITA 2007, MD 11(1)(b).

¹⁹⁸⁹ ITA 2007, MD 11(4).

f. Crédit d'impôt pour enfant (jusqu'en 2012)

- 839 Ce crédit d'impôt était accordé directement aux mineurs et aux jeunes de moins de 18 ans à des conditions variables dépendant de leur âge¹⁹⁹⁰. Le législateur lui a préféré une exemption des revenus des enfants et des jeunes contribuables pour des raisons de praticabilité de l'impôt¹⁹⁹¹. Compte tenu du caractère progressif de sa suppression, le crédit d'impôt pour enfant figure cependant toujours dans l'ITA 2007 en vigueur¹⁹⁹².

5. Abattement conjoint de différents crédits d'impôt

- 840 Plusieurs crédits d'impôt susmentionnés, rassemblés sous l'appellation « *abating WFF tax credits* », font l'objet d'un abattement conjoint. Celui-ci s'opère sur la somme du crédit d'impôt pour la famille, du crédit d'impôt parental et du crédit d'impôt pour enfant ou du crédit d'impôt pour les travailleurs avec enfants¹⁹⁹³.
- 841 La somme de ces différents crédits d'impôt est réduite lorsque le revenu familial excède NZD 42'700 (CHF 27'750) par le biais d'un abattement du crédit d'impôt (« *credit abatement* »). Ce montant déterminant ne varie pas en fonction de la situation familiale du contribuable¹⁹⁹⁴. La réduction équivaut à NZD 0,25 pour chaque dollar obtenu dépassant ce seuil¹⁹⁹⁵.

6. Aspects procéduraux

- 842 En principe, dans le contexte néo-zélandais de l'imposition à la source, les contribuables éligibles à l'obtention de crédits d'impôt doivent remplir une déclaration fiscale annuelle¹⁹⁹⁶. À la fin de l'année fiscale, les crédits d'impôt

¹⁹⁹⁰ MARCHALL, *Calculating Tax*, ch. 13.3.1 ad p. 487.

¹⁹⁹¹ Cf. *supra*, N. 780 s.

¹⁹⁹² Cf. ITA 2007, subpart MZ.

¹⁹⁹³ VEAL/TURNER/MACALISTER, *Staples Tax Guide 2018*, N. 370.40.

¹⁹⁹⁴ Comparer ITA 2007, MD 13(3)(a)(i) et (ii).

¹⁹⁹⁵ ITA 2007, MD 13(3).

¹⁹⁹⁶ TAA 1984, 41 (4).

corrigent généralement à la baisse la charge fiscale des contribuables bénéficiaires, mais peuvent également donner lieu à des versements pour les contribuables qui ont une capacité contributive négative¹⁹⁹⁷.

Alternativement, les crédits d'impôt WFF peuvent également être versés durant l'année fiscale de manière échelonnée si le contribuable en fait la demande conformément au Tax Administration Act 1994 (ci-après : TAA 1994)¹⁹⁹⁸. Les contribuables doivent remplir un formulaire prévu à cet effet¹⁹⁹⁹ avant que la période concernée ne soit entamée²⁰⁰⁰. En particulier, il est requis du contribuable et de l'éventuel partenaire de vie qu'ils renseignent l'administration fiscale sur le revenu familial escompté pour la période fiscale concernée²⁰⁰¹. Le contribuable peut ainsi opter pour un versement hebdomadaire ou bihebdomadaire²⁰⁰². 843

Si la demande du contribuable est bien fondée, l'administration fiscale lui notifie un avis d'admissibilité (« *notice of entitlement* ») qui reconnaît son droit à l'obtention d'un paiement échelonné des crédits d'impôt²⁰⁰³. Le contribuable bénéficiaire des crédits d'impôt demeure ensuite tenu d'informer l'administration fiscale de tout événement propre à influencer sur l'étendue des crédits d'impôt (notamment de tout changement lié à l'entretien de l'enfant et à sa relation conjugale)²⁰⁰⁴. 844

7. Versements et remboursements

Si aucun crédit d'impôt n'a été versé durant l'année fiscale ou si le montant versé se révèle rétrospectivement insuffisant, le montant est imputé sur la dette fiscale du contribuable. Tout crédit d'impôt supérieur à la dette fiscale du contribuable bénéficiaire donne lieu à un versement en faveur du contribuable²⁰⁰⁵. 845

¹⁹⁹⁷ Cf. *infra*, N. 845 s.

¹⁹⁹⁸ Cf. en particulier TAA 1984, 80KA ss.

¹⁹⁹⁹ TAA 1984, 80KB (1)(a).

²⁰⁰⁰ TAA 1984, 80KA (2).

²⁰⁰¹ TAA 1984, 80KB (1)(c).

²⁰⁰² TAA 1984, 80KB (1)(d).

²⁰⁰³ TAA 1984, 80KF (1).

²⁰⁰⁴ TAA 1984, 80KG.

²⁰⁰⁵ ITA 2007, MF 6(3) en lien avec LA 7(2).

- 846 Si un excédent de crédits d'impôt a été versé de manière échelonnée durant l'année fiscale, l'administration est habilitée à récupérer cet excédent en ajoutant un montant équivalant à la dette fiscale du contribuable²⁰⁰⁶. Du reste, si les crédits d'impôt ont été octroyés à un contribuable vivant avec un partenaire de vie, tous deux sont réputés solidairement responsables du remboursement des crédits d'impôt perçus²⁰⁰⁷.

F. Remises d'impôt (*excursus*)

- 847 En présence de circonstances particulières et sur demande du contribuable, le TAA 1994 octroie aux contribuables la possibilité d'obtenir une remise d'impôt (« *financial relief* »), qui consiste alternativement à libérer le contribuable d'une dette fiscale (« *tax write-off* ») ou à lui accorder un échelonnement du recouvrement (« *instalment arrangement* »)²⁰⁰⁸.
- 848 Pour obtenir une remise d'impôt ou un échelonnement, le contribuable doit prouver que le paiement de l'impôt le placerait en grande difficulté (« *serious hardship* »)²⁰⁰⁹. Lorsqu'une telle demande est effectuée et dans l'attente de la décision de l'administration, celle-ci suspend l'obligation de l'employeur de payer les intérêts sur la dette fiscale²⁰¹⁰.
- 849 La loi fournit une liste d'exemples non exhaustifs qui doivent conduire l'administration à accepter la demande de remise d'impôt du contribuable. Outre le fait que l'administration doive tenir compte des potentielles maladies graves qui toucheraient le contribuable ou un de ses enfants²⁰¹¹, elle doit également répondre favorablement à la demande si le paiement de l'impôt empêcherait le contribuable d'effectuer les dépenses minimales liées à son existence d'après les standards usuels de coûts et de qualité (« *minimum living expenses estimated according to normal community standards of cost and quality* »), de payer un traitement médical pour lui-même ou pour une personne à sa charge, ou encore d'assurer les dépenses liées à l'éducation de ses enfants²⁰¹².

²⁰⁰⁶ ITA 2007, MF 5(2) *ab initio*.

²⁰⁰⁷ ITA 2007, MF 5(2) *in fine*.

²⁰⁰⁸ TAA 1994, 177 ss.

²⁰⁰⁹ TAA 1994, 177(1).

²⁰¹⁰ TAA 1994, 183CB(2).

²⁰¹¹ TAA 1994, 177A(2)(a).

²⁰¹² TAA 1994, 177A(2)(b).

L'aménagement d'un *instalment arrangement* est encore soumis à diverses conditions. Tout d'abord, le TAA 1994 interdit à l'administration d'octroyer un échelonnement de l'impôt qui place le contribuable en difficulté financière²⁰¹³. Il s'agit d'une injonction incontournable (« *the Commissioner must not* ») qui contraint l'administration de s'assurer que le contribuable est en mesure de s'acquitter de la dette fiscale dans les délais octroyés. La loi fournit ensuite une liste indicative (« *the Commissioner may decline* ») des situations qui peuvent conduire l'administration à refuser un échelonnement. Alors que l'injonction susmentionnée tend à protéger les contribuables, l'aménagement de cette liste indicative ambitionne au contraire une optimisation du recouvrement des créances de l'État²⁰¹⁴. L'administration est ainsi enjointe à refuser la demande d'échelonnement si elle considère que le contribuable est en mesure de s'acquitter de l'intégralité de sa dette fiscale immédiatement ou qu'il gère ses finances de manière frivole, ou s'il est avéré qu'il n'a pas respecté les termes d'un accord d'échelonnement antérieur²⁰¹⁵.

G. Synthèse comparative

1. Sur l'égalité de traitement

a. Neutralité de l'état civil

L'impôt sur le revenu néo-zélandais se distingue très nettement de la conception suisse du fait de l'indifférence qu'il porte à l'état civil des contribuables. Ainsi, il n'importe aucunement devant l'impôt que les contribuables soient mariés ou concubins. Par comparaison avec la jurisprudence Hegetschweiler, qui émet de grands doutes quant à la possibilité de reconnaître le concubinage²⁰¹⁶, le modèle néo-zélandais constitue une illustration contraire qu'il sied de considérer.

²⁰¹³ TAA 1994, 177(B)

²⁰¹⁴ Cf. notamment TAA, 177B(2)(a) : « *The Commissioner may decline to enter into an instalment arrangement if [...] to do so would not maximise the recovery of outstanding tax from the taxpayer* ».

²⁰¹⁵ TAA, 177B(2)(b) à (d). À l'inverse, les contribuables peuvent en tout temps renégocier un accord d'échelonnement (TAA, 177B(3)). Sur le plan procédural, la renégociation est conduite comme s'il s'agissait d'une nouvelle demande (TAA, 177B(5)).

²⁰¹⁶ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3d p. 43.

- 852 À l'évidence, la reconnaissance du concubinage est simplifiée dans la mesure où, dans un premier temps, la fiscalité néo-zélandaise ne s'intéresse guère à la situation familiale des contribuables ; la présence d'un partenaire de vie n'influant pas sur la détermination du revenu net. Dans un second temps néanmoins, les mécanismes mis en place dans le cadre des crédits d'impôt WFF tiennent compte du revenu familial indépendamment de l'état civil des contribuables. Dans ce cadre, le revenu familial englobe dans tous les cas le revenu du partenaire de vie ; que celui-ci soit un époux, un partenaire civil ou un concubin.
- 853 Les contribuables eux-mêmes sont ainsi responsables d'annoncer aux autorités fiscales la présence d'un éventuel concubin ainsi que, le cas échéant, le revenu de celui-ci. Dans la mesure où l'annonce d'un concubinage tend à réduire les crédits d'impôt, il existe inévitablement un risque que les concubins cachent à l'administration la nature de leur relation. En tout état de cause, compte tenu de l'absence de critique de la doctrine néo-zélandaise sur le régime en vigueur, respectivement de l'absence de toute volonté politique de le réformer, nous retenons que la praticabilité de l'imposition n'est pas excessivement compromise à cet égard.

b. Appréhension de la capacité contributive

i. Portée restreinte du principe en Nouvelle-Zélande

- 854 Inévitablement, le juriste suisse est interpellé par les règles utiles à la détermination du revenu net des contribuables néo-zélandais. La *private limitation* empêche ainsi toute déduction liée à la situation personnelle et familiale des contribuables, alors que l'*employment limitation* restreint la déductibilité des dépenses professionnelles aux seuls indépendants. Sous un autre angle, alors que la déductibilité des primes d'assurance-maladie fait débat en Suisse²⁰¹⁷, les Néo-Zélandais semblent s'accommoder du fait que le fisc néo-zélandais ignore purement et simplement les frais de santé. Aussi, tandis que l'augmentation des frais de garde des enfants par des tiers a récemment été votée par les deux Chambres fédérales et rejetée en votation populaire²⁰¹⁸, la jurisprudence de la Cour Suprême néo-zélandaise statue que de tels frais sont étrangers à l'exercice d'une activité lucrative et applique strictement la clause de limitation générale

²⁰¹⁷ Cf. not. *infra*, N. 1208 ss.

²⁰¹⁸ Cf. *infra*, N. 746 s.

s’y référant²⁰¹⁹. Surtout, enfin, le contribuable néo-zélandais qui entretient son partenaire de vie ne peut prétendre à aucun dégrèvement fiscal ; quand bien même le couple serait marié.

À plusieurs égards, les conceptions respectives du principe de l’imposition selon la capacité contributive se révèlent ainsi diamétralement différentes au sein des régimes fiscaux suisse et néo-zélandais. À la vue des considérations présentées, il apparaît que les implications de ce principe en Nouvelle-Zélande sont moins nombreuses – et aussi moins contraignantes pour le législateur – que dans l’ordre juridique suisse. 855

ii. Exception : contribuables avec enfants et crédits d’impôt

(1) Appréhension plus circonstanciée de la capacité contributive

Le constat est néanmoins fondamentalement différent à l’égard des contribuables avec enfants qui obtiennent des crédits d’impôt WFF. Dans ce contexte particulier, il apparaît à plusieurs égards que la situation financière et familiale des contribuables est appréciée de manière beaucoup plus circonstanciée. Tout d’abord, la prise en compte du revenu global du couple permet indubitablement de mieux appréhender les ressources globales du ménage. Ensuite, la situation familiale est également estimée avec plus de justesse par le biais des règles régissant la détermination du revenu familial. Par exemple, celles-ci prennent en compte les flux financiers relatifs aux contributions d’entretien. Enfin, en dernier lieu, les crédits d’impôt WFF permettent de contrebalancer la *private limitation* qui régit la détermination du revenu net. 856

Deux crédits d’impôt apparaissent particulièrement intéressants et seront commentés ci-après : le crédit d’impôt pour la famille et le crédit d’impôt minimum pour la famille. L’un et l’autre s’inscrivent dans des contextes bien différents et les moyens financiers qui sont alloués au premier sont du reste largement plus importants²⁰²⁰. Pour autant, tous deux participent à contrebalancer la détermination « approximative » du revenu net. 857

²⁰¹⁹ Cf. *supra*, N. 794 s. et 797 ss.

²⁰²⁰ Cf. *supra*, N. 825.

(2) Crédit d'impôt pour la famille

- 858 Le crédit d'impôt pour la famille est particulièrement décisif dans le contexte de l'imposition des familles en Nouvelle-Zélande. En premier lieu, l'éligibilité des contribuables à son obtention ne dépend pas de l'exercice d'une quelconque activité lucrative. Il est ainsi ouvert à tous les contribuables qui subviennent à l'entretien d'un ou de plusieurs enfants. En second lieu, les montants alloués sont particulièrement importants et sont souvent susceptibles de convertir l'impôt sur le revenu en une taxe négative.
- 859 Nous prenons l'illustration simplifiée d'un couple ayant deux enfants. Tandis que l'un des parents déclare un revenu annuel net de NZD 40'000, l'autre parent demeure au foyer et ne perçoit aucun revenu, tout en ayant la responsabilité de l'entretien des enfants sous l'angle de l'ITA 2007. La charge fiscale du premier parent s'élève à 6'020 NZD²⁰²¹ tandis que l'autre parent obtient les crédits d'impôt WFF. Sous l'angle du seul crédit d'impôt pour la famille, ce second parent reçoit NZD 10'623²⁰²². *In fine*, la charge fiscale de ce couple devient négative – à hauteur de NZD 4'603 – du seul fait de l'octroi du crédit d'impôt pour la famille.

(3) Crédit d'impôt minimum pour la famille

- 860 Le crédit d'impôt minimum pour la famille a ceci d'intéressant qu'il permet de s'assurer, en dernier lieu, que les contribuables ont un revenu suffisant sur une période fiscale déterminée après impôts. Il est donc calculé ultérieurement à la détermination de la charge fiscale et à l'octroi des autres crédits d'impôt ; ces éléments étant pris en compte²⁰²³.
- 861 *In fine*, le crédit d'impôt minimum pour la famille peut permettre la concrétisation conjointe du principe de la capacité contributive et de la garantie des conditions dignes d'existence pour les contribuables éligibles. Dans ce cadre, son octroi peut en effet permettre d'éviter que les ressources des contribuables se situent en deçà d'un seuil prédéterminé ; ledit seuil étant en partie fonction de la situation familiale des bénéficiaires.

²⁰²¹ Calcul : $(14'000 \times 10.5) + (26'000 \times 17.5)$.

²⁰²² Dès lors que le revenu familial est inférieur au montant déterminant pour l'abattement conjoint (cf. *supra*, N. 840), le crédit d'impôt s'élève à NZD 5'878 pour le premier enfant et à NZD 4'745 pour le second (cf. *supra*, N. 827).

²⁰²³ Cf. *supra*, N. 833 ss.

c. Discrimination des couples par rapport aux familles monoparentales ?

Les crédits d'impôt WFF sont accordés à toutes les familles sans aucune considération du nombre d'adultes vivant dans le ménage quant aux montants octroyés. Ainsi, la seule distinction qui est opérée pour différencier le traitement fiscal des couples avec enfants des familles monoparentales se situe à l'endroit du nombre d'heures de travail requises par semaine. Il est ainsi exigé des partenaires de vie qu'ils travaillent – à eux deux – 30 heures par semaine pour obtenir certains crédits d'impôt²⁰²⁴, alors que le contribuable qui vit seul avec des enfants obtient les mêmes crédits d'impôt à partir de 20 heures par semaine. 862

S'il se peut se justifier – dans la conception néo-zélandaise qui rattache les crédits d'impôt à l'exercice d'une activité lucrative – d'opérer une telle distinction, il n'en demeure pas moins que les montants octroyés à ces situations familiales très différentes demeurent identiques. Ainsi, à titre d'illustration, le crédit d'impôt minimum pour les familles se fonde sur un montant de NZD 26'572 tant pour les couples avec enfants que pour les familles monoparentales. Par voie de conséquence et le cas échéant, l'ITA 2007 ne tient pas compte de l'entretien du conjoint ou du concubin qui n'exerce pas d'activité lucrative. 863

Nous ne nous prononcerons évidemment pas sur le caractère potentiellement discriminatoire de ce régime fiscal au regard du droit néo-zélandais, ce qui impliquerait un examen conjoint de leurs régimes civils, constitutionnels et administratifs. Nous reviendrons ci-après sur la relation particulière qu'entretiennent les crédits d'impôt en Nouvelle-Zélande avec les prestations de l'aide sociale²⁰²⁵. Toutefois, au sens de la jurisprudence suisse, il doit être rappelé que la non-prise en compte de l'entretien du conjoint serait anticonstitutionnelle²⁰²⁶. 864

2. Sur les crédits d'impôt

a. Interactions entre la fiscalité et l'aide sociale

Incontestablement, l'aide sociale en Nouvelle-Zélande est indissociable de la fiscalité, où celle-ci constitue un outil de premier ordre pour le soutien des familles à revenus modestes et moyens. L'aménagement de crédits d'impôt à 865

²⁰²⁴ Cf. not. *supra*, N. 830 et 834.

²⁰²⁵ Cf. *infra*, N. 865 ss.

²⁰²⁶ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3a p. 41.

l'attention des familles au sein de l'ITA 2007 dénote nettement une interdépendance entre ces deux domaines qui sont bien distincts dans l'ordre juridique suisse. C'est donc avec une précaution certaine qu'il s'agit d'examiner les dégrèvements fiscaux néo-zélandais. Aussi, bien que l'intégration de certaines prestations sociales au sein même du système fiscal ne soit fondamentalement pas dénuée de sens, il n'est pas nécessaire d'ajouter de telles réflexions à notre étude.

- 866 Les crédits d'impôt WFF occupent un rôle subsidiaire par rapport à de nombreuses prestations sociales. Ainsi, l'éligibilité des contribuables aux crédits d'impôt est restreinte aux personnes qui ne perçoivent pas de prestations sociales fondées sur le revenu. Lesdites prestations sociales ont été prévues afin de fournir aux citoyens les ressources utiles à la couverture de leurs besoins vitaux²⁰²⁷ et leur ampleur dépend dès lors directement des besoins de leurs bénéficiaires. Les crédits d'impôt WFF ciblent au contraire les contribuables qui n'obtiennent pas suffisamment d'aides étatiques par ailleurs. La situation économique et familiale de ceux-ci ne pouvant faire l'objet d'une appréhension au cas par cas, les crédits d'impôt octroient un soutien qui acquiert inévitablement un caractère forfaitaire.

b. Champ d'application du crédit d'impôt pour les travailleurs

- 867 La portée restreinte du champ d'application du crédit d'impôt pour les travailleurs a été sujette à controverse. Ce crédit d'impôt a notamment fait l'objet d'un jugement de la Cour d'appel néo-zélandaise dans une affaire notoire opposant le Child Poverty Action Group (ci-après : « le groupe d'action ») au General Attorney. Le groupe d'action contestait une discrimination fondée sur le statut de travailleur des contribuables par l'exclusion du champ d'application des contribuables percevant des prestations sociales fondées sur le revenu²⁰²⁸.
- 868 Sous l'angle des droits fondamentaux, le groupe d'action se prévalait essentiellement d'une violation du Human Rights Act 1993²⁰²⁹. Cette loi dispose

²⁰²⁷ Arrêt de la Cour d'appel néo-zélandaise du 30 août 2013, Child Poverty Action Group Inc (CPAG) v Attorney-General, in : (2013) NZCA 402 consid. 11.

²⁰²⁸ Concernant la notion de prestations sociales fondées sur le revenu, cf. *supra*, N. 783.

²⁰²⁹ Human Rights Act 1993 du 10 août 1993 (HRA 1993 ; 1993 No 82) ; arrêt de la Cour d'appel néo-zélandaise du 30 août 2013, Child Poverty Action Group Inc (CPAG) v Attorney-General, in : (2013) NZCA 402 consid. 36 ss.

expressément que les personnes sans emploi ainsi que les bénéficiaires de prestations sociales ne sauraient être discriminés pour ces motifs²⁰³⁰. En rappelant que le but du régime réside dans l'idée d'encourager les contribuables à revenus modestes à exercer une activité lucrative en dépit de la présence d'enfants, la Cour d'appel a avalisé le principe de l'exclusion des bénéficiaires de prestations sociales fondées sur le revenu²⁰³¹.

Le cœur de cette affaire concerne les contribuables recevant des prestations sociales fondées sur le revenu tout en exerçant une activité lucrative à temps plein²⁰³². La Cour d'appel juge que, même si la différence de traitement est *a priori* discriminatoire à l'égard de ces contribuables²⁰³³, la restriction du champ d'application du crédit d'impôt demeure justifiée au regard de la très faible minorité des bénéficiaires qui travaillent à temps plein (en comparaison avec la totalité des contribuables percevant ces prestations sociales)²⁰³⁴.

869

c. Détermination minutieuse du revenu familial

Tandis que l'ITA 2007 détermine grossièrement le revenu net des contribuables, en excluant notamment la déductibilité de toute dépense privée²⁰³⁵, l'approche se révèle diamétralement différente dans le contexte de la détermination du revenu familial. Ainsi, il a été constaté que le revenu familial tient plus largement compte des circonstances qui modifient la situation économique des contribuables²⁰³⁶. En particulier, les contributions d'entretien sont considérées tant pour leurs débiteurs que pour leurs créanciers²⁰³⁷.

870

Les règles de calcul régissant le revenu familial servent ainsi indirectement de correctif au régime délibérément « approximatif » qui régit la fixation du revenu

871

²⁰³⁰ HRA 1993, s. 21(1) ; cf. toutefois : Bill of Rights du 28 août 1990 (1990 No 109) : « *the rights and freedoms contained in this Bill of Rights may be subject only to such reasonable limits prescribed by law as can be demonstrably justified in a free and democratic society* ».

²⁰³¹ Arrêt de la Cour d'appel néo-zélandaise du 30 août 2013, Child Poverty Action Group Inc (CPAG) v Attorney-General, in : (2013) NZCA 402 consid. 7.

²⁰³² Arrêt de la Cour d'appel néo-zélandaise du 30 août 2013, Child Poverty Action Group Inc (CPAG) v Attorney-General, in : (2013) NZCA 402 consid. 4 *in fine*.

²⁰³³ Arrêt de la Cour d'appel néo-zélandaise du 30 août 2013, Child Poverty Action Group Inc (CPAG) v Attorney-General, in : (2013) NZCA 402 consid. 154(i).

²⁰³⁴ Arrêt de la Cour d'appel néo-zélandaise du 30 août 2013, Child Poverty Action Group Inc (CPAG) v Attorney-General, in : (2013) NZCA 402 consid. 154(ii).

²⁰³⁵ Cf. *supra*, N. 791 ss.

²⁰³⁶ Cf. *supra*, N. 817 ss.

²⁰³⁷ Cf. *supra*, N. 818 et 822.

net. Par l'octroi des crédits d'impôt, une charge fiscale trop importante compte tenu de la situation économique des contribuables peut être allégée voire convertie en taxe négative.

d. Effet dissuasif sur le second revenu

- 872 Bien que l'imposition soit individuelle en Nouvelle-Zélande, le régime d'imposition est néanmoins susceptible d'exercer un effet dissuasif sur la propension des femmes à travailler du fait que les crédits d'impôt se fondent sur le revenu familial. ST JOHN formule ainsi que la problématique de l'effet du taux d'imposition marginal sur le second revenu ne doit pas s'apprécier uniquement au regard de l'impôt payé pour chaque dollar supplémentaire perçu, mais également compte tenu des pertes de prestations sociales que ce même dollar supplémentaire engendre²⁰³⁸. Le manque à gagner des contribuables sous l'angle de la baisse des crédits d'impôt doit aussi être considéré. Pour autant, l'effet dissuasif du taux d'imposition marginal peut être relativisé à plusieurs égards dans ce contexte.
- 873 Il sied premièrement de rappeler que, malgré la possible perte de crédits d'impôt, le second revenu au sein du couple fait l'objet d'un taux d'imposition moindre que le revenu principal²⁰³⁹. Ainsi, la perception d'un second revenu peut en effet engendrer une perte en termes de crédits d'impôt, mais le second revenu est tout à la fois imposé à un taux généralement moindre que le revenu principal. Dans son ensemble, par le jeu combiné de l'imposition individuelle et des crédits d'impôt WFF, le régime fiscal néo-zélandais encourage avant tout les couples à percevoir deux revenus similaires plutôt qu'un seul revenu plus conséquent.
- 874 Deuxièmement, le caractère dégressif de la quasi-totalité des crédits d'impôt WFF prévient les effets de seuils. Seul le crédit d'impôt minimum pour la famille est en effet privé de caractère dégressif. Or, ce crédit d'impôt vise précisément à renforcer l'attrait de l'exercice d'une activité lucrative en comparaison aux prestations strictement sociales (c'est-à-dire extra-fiscales) qui seraient obtenues autrement²⁰⁴⁰. Pour le reste, les *abating WFF tax credits* font l'objet d'un abattement commun qui permet d'éviter tout effet de seuil²⁰⁴¹. À notre sens, le fait que chaque dollar de revenu supplémentaire réduise tout au

²⁰³⁸ ST JOHN, *The Tax/Benefit Interface*, p. 132.

²⁰³⁹ CHAN, *Taxing the Female*, p. 67.

²⁰⁴⁰ Cf. *supra*, N. 833.

²⁰⁴¹ Cf. *supra*, N. 840 s.

plus l'ensemble de ces crédits d'impôt de NZD 0,25 n'est *a priori* pas propre à dissuader trop fortement les femmes d'exercer une activité lucrative ; d'autant plus que le second revenu du ménage est imposé à un taux d'imposition égal ou moindre par rapport au premier revenu.

Troisièmement, les crédits d'impôt WFF ciblent les familles à revenus modestes et moyens, celles-ci étant les moins touchées par la progressivité du barème d'imposition. Eu égard à la théorie de l'utilité marginale du revenu²⁰⁴², il s'agit précisément des familles pour lesquelles le dollar de revenu supplémentaire acquiert une utilité accrue. 875

Pour ces raisons et compte tenu du fait que le revenu familial demeure l'indicateur le plus précis pour appréhender la situation économique d'un ménage, le potentiel effet dissuasif de l'octroi des crédits d'impôt pour l'exercice d'une activité lucrative doit à notre sens être relativisé. Si cet effet dissuasif devait néanmoins être jugé problématique²⁰⁴³, il serait selon nous envisageable de pondérer les revenus de chacun des partenaires de vie. Ainsi, le revenu familial pourrait par exemple être déterminé en accentuant la considération du revenu principal (par l'application d'un multiplicateur) tandis que la considération du revenu secondaire serait relativisée (par l'application d'un diviseur de la même ampleur). 876

²⁰⁴² Cf. *supra*, N. 160.

²⁰⁴³ Cf. not. CHAN, *Taxing the Female*, p. 67. Afin notamment d'éviter tout effet dissuasif pour le contribuable qui perçoit le second revenu du couple, l'auteure propose de se fonder exclusivement sur le revenu principal pour le calcul des crédits d'impôt.

§ 7. Justifications de l'imposition individuelle en Nouvelle-Zélande

I. Remarques liminaires

La présente section a pour dessein de présenter les justifications du régime d'imposition individuelle en Nouvelle-Zélande. Notre analyse ne se veut en aucun cas exhaustive et il s'agira bien plutôt de relever quelques éléments pertinents du point de vue du juriste suisse. 877

Les richesses de la conception néo-zélandaise ne sauraient être adéquatement perçues sans qu'une attention particulière soit portée à son évolution au fil des 19 et 20^e siècles. Ainsi, l'histoire de l'imposition des familles en Nouvelle-Zélande se caractérise par un balancement singulier entre l'imposition individuelle et l'imposition commune. Alors que l'impôt sur le revenu assujettissait originellement chaque contribuable individuellement, le législateur néo-zélandais a introduit l'imposition commune des époux en 1939, avant de revenir à une imposition individuelle dans le courant de la seconde moitié du 20^e siècle. Dans ce cadre, il s'agira s'abord de retracer chronologiquement les évolutions législatives (section II). Nous présenterons ensuite divers principes qui régissent la fiscalité néo-zélandaise et qui interviennent au sein de la problématique de l'imposition des revenus des familles, avant d'évoquer quelques arguments qui ont sillonné les débats politiques et juridiques à mesure qu'il était question de réformer l'impôt sur le revenu (section III). 878

II. Considérations historiques

A. De l'imposition individuelle à l'imposition commune

- 879 À l'origine, nonobstant toutefois les impôts coloniaux qui l'ont précédé²⁰⁴⁴, le Land and Income Tax Act de 1891 prévoyait une imposition individuelle, chaque personne étant imposée sur ses revenus propres²⁰⁴⁵. Cet impôt est rapidement devenu la principale source de revenu étatique²⁰⁴⁶. Un dégrèvement pour les enfants ainsi qu'un dégrèvement pour l'épouse à charge ont respectivement été introduits en 1916²⁰⁴⁷ et en 1932²⁰⁴⁸. Chacun de ces dégrèvements était uniquement prévu au bénéfice du mari ; l'épouse vivant dans un ménage monoparental pouvant toutefois prétendre au dégrèvement relatif aux enfants²⁰⁴⁹.
- 880 Le régime est modifié en 1939, lorsqu'un amendement a disposé que les revenus obtenus par les épouses devaient être ajoutés à ceux perçus par leurs maris (qui demeuraient seuls responsables des dettes fiscales du ménage)²⁰⁵⁰. Cet amendement visait alors à combattre l'évitement fiscal, les couples mariés partageant fréquemment artificiellement leurs revenus afin de diminuer leur charge fiscale²⁰⁵¹. Pour autant, l'imposition demeurait séparée si le mari ou l'épouse déclarait un revenu imposable annuel inférieur à 200 livres²⁰⁵². Une très grande majorité des épouses ne percevant alors aucun revenu, l'instauration de l'imposition commune était sans conséquence pour la plupart des contribuables²⁰⁵³ et

²⁰⁴⁴ Sur ce point, cf. not. VIAL, *Historical Background*, p. 46 s.

²⁰⁴⁵ Land and Income Tax Act 1891, Section 39 ; cf. CHAN, *Taxing the Female*, p. 61.

²⁰⁴⁶ VIAL, *Historical Background*, p. 47.

²⁰⁴⁷ Land and Income Tax Amendment 1916, Section 82(3) ; Land and Income Tax Amendment 1923, Section 75.

²⁰⁴⁸ Land and Income Tax Amendment 1932, Section 4.

²⁰⁴⁹ CHAN, *Taxing the Female*, p. 62.

²⁰⁵⁰ Land and Income Tax Amendment Act 1939, Section 13 ; cf. JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 149.

²⁰⁵¹ (3 October 1939) 256 NZPD 536 (Walter Nash) ; cf. JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 147.

²⁰⁵² La livre néo-zélandaise a été remplacée par le dollar néo-zélandais en 1967. Elle était auparavant indexée sur la livre sterling britannique. Après inflation, 200 £ en 1939 (Q1) correspondent à NZD 20'441 en 2018 (Q4 ; cf. <https://rbnz.govt.nz/monetary-policy/inflation-calculator> (consulté le 10 décembre 2020)).

²⁰⁵³ Ainsi, en 1945, environ 94 % des épouses obtenaient un revenu annuel inférieur à 200 £. Par conséquent, l'imposition commune s'appliquait essentiellement aux couples percevant des

permettait de combattre de manière ciblée l'évitement fiscal des couples percevant un revenu élevé qu'ils répartissaient fictivement. L'imposition commune était néanmoins critiquée dès les premiers débats parlementaires²⁰⁵⁴.

B. Premières adaptations de l'imposition commune

C'est à mesure que les femmes sont devenues plus nombreuses à obtenir un revenu annuel supérieur à 200 livres que le régime est apparu moins adapté. Le seuil déterminant est alors rehaussé à 230 livres en 1953²⁰⁵⁵ et à 500 livres en 1954²⁰⁵⁶. La réforme de 1954 avait également pour conséquence d'apporter une nouvelle distinction à l'égard du revenu perçu par l'épouse. Dorénavant, les 500 premières livres étaient assimilées au revenu du mari, tout en étant imposées comme s'il s'agissait des seuls revenus de celui-ci (et donc au taux d'imposition le plus bas), alors que le surplus du revenu perçu par l'épouse était appréhendé avec le revenu de l'époux²⁰⁵⁷. Ainsi, l'addition des revenus des époux ne portait pas à conséquence sur les 500 premières livres de l'épouse, celles-ci étant dans tous les cas imposées au taux le plus bas ; tandis que, avant la réforme de 1954, les premières 200 ou 230 livres faisaient déjà intégralement l'objet du mécanisme de l'imposition commune lorsque l'épouse percevait un revenu égal ou supérieur. L'impact de l'imposition commune était ainsi réduit par le nouveau mécanisme. En 1954, très peu d'épouses obtenaient un revenu supérieur à 500 livres et le régime de l'imposition commune ne portait ainsi pas à conséquence pour la plupart des couples. À cette date, a encore été introduite à l'attention des épouses une déduction personnelle (« *personal exemption* ») de 375 livres²⁰⁵⁸.

881

hauts revenus et qui étaient les plus susceptibles de procéder à un partage fictif de leurs revenus (JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 151).

²⁰⁵⁴ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 151 s.

²⁰⁵⁵ Land and Income Tax Amendment Act 1953, s. 3(2)(a).

²⁰⁵⁶ Land and Income Tax Amendment Act 1954, s. 15(1) and (2). Après inflation, 500 £ en 1954 (Q1) correspondent à 27'159 NZ \$ en 2018 (Q4 ; cf. <https://rbnz.govt.nz/monetary-policy/inflation-calculator> (consulté le 10 décembre 2020)).

²⁰⁵⁷ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 153.

²⁰⁵⁸ Land and Income Tax Amendment Act 1954, Section 15(2).

C. Adaptations en lien avec l'imposition à la source

- 882 En 1958, la politique fiscale néo-zélandaise s'est nettement rapprochée de l'imposition individuelle. Dès lors, maris et femmes étaient chacun responsables de leurs propres charges fiscales²⁰⁵⁹. L'imposition commune subsistait néanmoins, dans le sens où les revenus des époux continuaient à être additionnés afin de déterminer le taux d'imposition des époux. La première portion des revenus de l'épouse – dorénavant fixée à 520 livres – demeurait soumise à un régime particulier²⁰⁶⁰. Concrètement, la réforme concernait essentiellement le régime de responsabilité fiscale ainsi que la procédure de prélèvement de l'impôt ; les règles régissant le calcul de la charge fiscale n'étant pas substantiellement modifiées. Ces modifications sont intervenues alors que l'imposition à la source était opérée depuis le 1^{er} avril 1958. Elles découlaient d'une volonté politique de simplifier le prélèvement de l'impôt²⁰⁶¹. Afin que les femmes soient soumises au prélèvement de l'impôt à la source, il devenait en effet nécessaire de les assujettir séparément à l'impôt.
- 883 Si l'imposition commune avait pour effet d'augmenter la charge fiscale totale du couple marié, ses effets impactaient en particulier la charge fiscale de l'épouse en raison du mécanisme du calcul de l'impôt. Concrètement, il s'agissait d'abord de calculer la charge fiscale du mari, puis d'ajouter les revenus de l'épouse et de calculer la charge fiscale de celle-ci. Autrement dit, le mari profitait pleinement des premières tranches d'imposition plus avantageuses tandis les revenus de l'épouse étaient soumis aux tranches d'imposition ultérieures. Par voie de conséquence, les femmes demeuraient dissuadées de percevoir des revenus de plus de 520 livres en raison du fort taux d'imposition qui s'appliquait au-delà de ce seuil. En outre, les difficultés soulevées par l'imposition à la source ne disparaissaient pas entièrement. Afin de calculer précisément la charge fiscale des épouses, respectivement le taux d'imposition applicable, il demeurait en effet nécessaire que l'employeur connaisse le niveau de revenu de leurs maris²⁰⁶².

²⁰⁵⁹ Land and Income Tax Amendment Act 1958 (N. 2), Sections 29(1) et 104.

²⁰⁶⁰ Ainsi, les 520 premières livres obtenues étaient imposées auprès de l'épouse comme si celle-ci n'avait pas d'autre revenu, tandis que les revenus subséquents étaient appréhendés conjointement avec ceux de son mari (cf. Land and Income Tax Amendment Act 1958 (N. 2), Sections 29(1)).

²⁰⁶¹ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 155.

²⁰⁶² JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 156 s.

D. Retour à l'imposition individuelle

1. Contexte

Un retour à une imposition individuelle a été sérieusement envisagé dès la seconde moitié du 20^e siècle. Dans ce contexte, il est utile de relever le contexte politique néo-zélandais de la fin des années 1950²⁰⁶³. Le parti travailliste remportait les élections de 1957 sur la base notamment d'une promesse de diminuer la charge fiscale de 100 livres²⁰⁶⁴ pour tous les contribuables. Cette mesure a rapidement été mise en place en février 1958 ; malgré une conjoncture économique jugée alarmante. Dans le courant de l'année 1958, le gouvernement travailliste doit revenir sur ses promesses de campagne et est contraint de promulguer de nouvelles hausses fiscales importantes. C'est alors que la situation économique se rétablit en 1959 que le seuil déterminant à l'imposition commune est rehaussé à 650 livres²⁰⁶⁵, puis que l'imposition commune est abandonnée en 1960²⁰⁶⁶.

884

Le ministre des Finances Arnold Nordmeyer prévoyait que la suppression de l'imposition commune permettrait d'encourager les femmes à exercer une activité lucrative. En 1961, il était estimé que 91 % des femmes exerçant une activité lucrative obtenaient un revenu inférieur à 600 livres²⁰⁶⁷. Dans l'immédiat, la réforme fiscale ne profitait qu'à une minorité de familles (les plus aisées), tandis que la plupart des contribuables ne constataient aucun allègement de leur charge fiscale. Paradoxalement pourtant, le parti travailliste néo-zélandais comptait largement sur cette réforme en vue des élections de 1960²⁰⁶⁸. En tout état de cause, les contribuables néo-zélandais remplissent depuis lors leurs obligations fiscales individuellement tandis que, à titre anecdotique, le parti travailliste a perdu les élections susmentionnées.

885

²⁰⁶³ Pour cette partie : JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 157 ss et réf. citée.

²⁰⁶⁴ Après inflation, 100 £ en 1957 (Q1) correspondent à 5'024 NZ \$ en 2018 (Q4 ; cf. <https://rbnz.govt.nz/monetary-policy/inflation-calculator> (consulté le 10 décembre 2020)).

²⁰⁶⁵ Land and Income Tax Amendment Act 1959, Section 13(1).

²⁰⁶⁶ Land and Income Tax Amendment Act 1960, Section 14.

²⁰⁶⁷ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 160.

²⁰⁶⁸ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 162 ss et réf. citées.

2. Persistance éphémère de mécanismes d'imposition commune

- 886 Sur le plan législatif, le retour à une imposition individuelle a lieu par le biais d'une modification de la définition des revenus regroupés (« *aggregable incomes* »). Bien que ces termes aient perduré au sein de la loi après la réforme, ils ne visaient dorénavant que les revenus qui résultaient des transferts entre époux ou des revenus qui dériveraient d'un bien de l'autre époux²⁰⁶⁹. Concrètement, l'imposition commune ne trouvait application que lorsque les époux exerçaient ensemble une activité lucrative ou lorsque l'un des époux obtenait des revenus par le biais d'un bien de son conjoint. Dans ce cadre, conformément à l'ancien régime, l'imposition commune ne trouvait application que si chacun des époux obtenait des revenus supérieurs à 650 livres²⁰⁷⁰.
- 887 Lorsque l'imposition commune s'appliquait, celle-ci ne visait que les *aggregable incomes*, tandis que les *non-aggregable incomes* étaient imposés sur une base individuelle²⁰⁷¹. Sur le plan de l'époux pour lequel les *aggregable incomes* du conjoint étaient imputés, l'addition des revenus impactait uniquement la détermination du taux d'imposition. En outre, il était prévu que ce régime de mise en commun des revenus pour la détermination du taux imposable ne s'appliquerait pas dès lors que la charge fiscale totale des époux ainsi déterminée était inférieure à celle résultant d'une imposition individuelle²⁰⁷². Dans l'ensemble, le régime fiscal élaboré permettait de combattre de manière ciblée les transferts entre les époux résultant d'une intention d'optimisation fiscale. Il correspondait ainsi aux visées originelles sous-jacentes à l'introduction d'une imposition commune²⁰⁷³.
- 888 Ce régime particulier peut, à l'égard des situations particulières visées, rappeler le mécanisme du calcul alternatif de l'impôt préconisé en Suisse par le Projet de loi de mars 2018. Pour autant, il est particulièrement intéressant de constater que, en Nouvelle-Zélande, le mécanisme ambitionnait non pas de supprimer la pénalisation fiscale du mariage, mais bien de combattre l'optimisation fiscale

²⁰⁶⁹ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 165.

²⁰⁷⁰ Land and Income Tax Amendment Act 1954, Section 104(3), en lien avec : Land and Income Tax Amendment Act 1960, Section 13(1).

²⁰⁷¹ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 165.

²⁰⁷² Land and Income Tax Amendment Act 1960, Section 104(7).

²⁰⁷³ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 166.

des époux. Par voie de conséquence, le calcul le moins avantageux était appliqué aux époux dans ce contexte néo-zélandais. L'imposition commune des *aggregable incomes*, qui n'était que très rarement administrée²⁰⁷⁴, a finalement été abandonnée en 1973²⁰⁷⁵.

3. Une imposition individuelle donnant satisfaction

Le retour à l'imposition individuelle est largement salué, en particulier car celui-ci encourageait tant le mari que l'épouse à exercer une activité lucrative par le biais d'une baisse de la charge fiscale des couples à deux revenus²⁰⁷⁶. Premièrement, la réforme de 1960 permettait d'abord de supprimer la pénalisation du mariage : les couples mariés ne sont plus pénalisés par l'addition des revenus, tout en étant empêchés de procéder à une optimisation fiscale en les partageant fictivement. Deuxièmement, la suppression de l'imposition commune a pour effet d'encourager les épouses à obtenir leurs propres revenus, ceux-ci n'étant plus additionnés à ceux de leur mari et n'étant dès lors plus soumis à un taux d'imposition marginal plus élevé. Troisièmement, la suppression de l'imposition commune permet d'éliminer la discrimination des femmes. Quatrièmement, dans le contexte de l'introduction de l'imposition à la source, le retour à une imposition individuelle permet d'éluder diverses difficultés soulevées par l'imposition commune lors du prélèvement de l'impôt sur les salaires²⁰⁷⁷. Bien que l'imposition demeure individuelle depuis lors, il sied toutefois de relever que des crédits d'impôt accordés aux familles ont été introduits en 1976 et qu'ils se fondaient d'ores et déjà sur le revenu familial²⁰⁷⁸.

889

²⁰⁷⁴ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 170.

²⁰⁷⁵ Land and Income Tax Amendment Act 1973, Section 10.

²⁰⁷⁶ New Zealand Parliament, Parliamentary Debates from 27 July to 26 August 1960, p. 1199 ss ; CHAN, *Taxing the Female*, p. 62 ; JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 166 ss.

²⁰⁷⁷ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 166 ss.

²⁰⁷⁸ Cf. Income Tax Act 1976 du 9 décembre 1976 (1976 No 65), Part XIA. Concernant les crédits d'impôt du droit en vigueur (qui suivent un mécanisme similaire), cf. *supra*, N. 825 ss.

E. Rapport McCaw pour l'imposition commune

- 890 En 1982, le rapport McCaw²⁰⁷⁹ a proposé un retour à l'imposition commune pour les couples mariés et préconisait le modèle du splitting partiel avec option²⁰⁸⁰. Au sens de sa proposition, les couples mariés conserveraient la possibilité d'être imposés individuellement, mais pourraient également requérir une imposition commune sous la forme d'un splitting avec un diviseur se situant entre 1,3 et 1,8.
- 891 Les auteurs du rapport soutenaient que la caractéristique déterminante d'une famille fondée sur le mariage se situe dans le fait que sa capacité économique ainsi que le mode de vie des membres qui la forment dépendent généralement du revenu et de la fortune des deux époux²⁰⁸¹. Parmi les objectifs poursuivis, l'auteur du rapport souhaitait en premier lieu atténuer les différences d'imposition entre les couples mariés percevant le même revenu total et dont la composition du ménage est identique. En outre, l'auteur du rapport soutenait que le modèle du splitting partiel permettrait de conserver un rapport d'égalité raisonnable entre les couples mariés et les autres contribuables²⁰⁸². Les propositions du rapport McCaw n'ont néanmoins jamais été suivies par le gouvernement néo-zélandais²⁰⁸³.
- 892 Subséquemment au rapport McCaw, un retour à une imposition commune n'a plus été sérieusement évoqué. Deux raisons essentielles expliquent le conservatisme néo-zélandais à l'égard de l'imposition individuelle. En premier lieu, un retour à une imposition commune aurait impliqué un travail administratif considérable dans le cadre du prélèvement de l'impôt à la source. En second lieu, et il s'agit ici de la raison fondamentale, les juristes néo-zélandais chérissent la neutralité de l'imposition individuelle quant à l'égalité des genres et considèrent que les modèles d'imposition commune causent invariablement une discrimination substantielle à l'égard des épouses²⁰⁸⁴. Le résumé opéré par JONES en 2005 conserve ainsi toute sa pertinence aujourd'hui :

²⁰⁷⁹ Cf. McCaw Report, p. 1 ss.

²⁰⁸⁰ Cf. CHAN, *Taxing the Female*, p. 53 ; JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 170 ; cf. aussi, pour une analyse détaillée du rapport McCaw : NICULESCU, *The McCaw report on tax reform*, p. 28 ss.

²⁰⁸¹ McCaw Report, p. 90 ; cf. CHAN, *Taxing the Female*, p. 53.

²⁰⁸² CHAN, *Taxing the Female*, p. 53 ss.

²⁰⁸³ Cf. not. JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 170.

²⁰⁸⁴ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 171.

« Analysing the law before and after the repeal of the aggregation provisions in 1960, it would appear that the horizontal inequities which arise under a system of individual taxation are a small price to pay for the advantages such a system would bring, particularly for married women. In any case, given the discrimination against married women that is inherent under the system of aggregation, it would seem unlikely that such a system would even be accepted in today's society, which places such great emphasis on gender equality »²⁰⁸⁵.

F. Proposition d'un crédit d'impôt fondé sur le splitting

1. Remarques générales

En 2010, le Ministère des finances néo-zélandais a proposé un crédit d'impôt particulier reposant sur le mécanisme du calcul alternatif de l'impôt et sur le modèle du splitting. Il s'agissait alors d'octroyer un crédit d'impôt correspondant à la différence de la charge fiscale des couples imposés individuellement avec la charge fiscale qui aurait été la leur s'ils avaient été imposés en commun d'après le modèle du splitting intégral²⁰⁸⁶. Ce crédit d'impôt est essentiellement proposé afin de permettre aux familles d'aménager plus librement leur vie professionnelle et familiale, mais également afin de tenir compte du gain manqué engendré par la garde des enfants et d'octroyer un soutien financier supplémentaire aux familles²⁰⁸⁷. 893

Bien que ce projet de loi n'ait pas été mené à terme, deux raisons principales rendent utile de l'examiner plus en détail. En premier lieu, dans le contexte de l'imposition des familles en Nouvelle-Zélande, il s'agit de la dernière tentative de réforme d'envergure en date. En second lieu, la proposition du Ministère des finances se situe à mi-chemin entre le mécanisme du calcul alternatif de l'impôt et une forme de déduction pour double activité lucrative des époux. En effet, alors que le crédit d'impôt se fonde essentiellement sur une comparaison entre la charge fiscale découlant de l'imposition individuelle et une charge fiscale fictive résultant du splitting intégral, le plafonnement prévu du crédit d'impôt implique des économies fiscales limitées pour les contribuables à hauts revenus. 894

²⁰⁸⁵ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 172 s.

²⁰⁸⁶ Projet de loi déposé par le Département des Finances néo-zélandais le 16 août 2010 et intitulé « Taxation (Income-sharing Tax Credit) Bill 2010 », Bills Digest N. 1850 (cité : Taxation Bill 2010).

²⁰⁸⁷ DF/NZ, Commentary on the Bill, p. 1 s.

2. Proposition

- 895 Le crédit d'impôt était prévu à l'attention de tous les couples avec au moins un enfant à charge. Il était ainsi proposé de l'accorder tant aux couples mariés qu'aux partenaires civils et aux concubins, pour autant que leur relation s'étende sur l'intégralité de la période fiscale et qu'ils soient tous deux des résidents fiscaux néo-zélandais²⁰⁸⁸.
- 896 Le crédit d'impôt aurait équivalu à la différence entre la charge fiscale du couple et celle que ses membres auraient supportée si leur revenu total avait été partagé également entre eux et imposé au taux correspondant. Le couple aurait pu opter pour un versement intégral du crédit d'impôt à l'un d'eux ou pour une répartition égalitaire²⁰⁸⁹. Si l'enfant n'avait été à la charge des contribuables que pour une fraction de la période fiscale, le crédit d'impôt aurait été réduit en proportion²⁰⁹⁰.
- 897 Le crédit d'impôt aurait également été ouvert aux contribuables qui assument la garde d'un enfant tout en vivant séparément (« *shared-care situations* »), à condition toutefois que ceux-ci fassent ménage commun avec un nouvel époux, partenaire civil ou concubin²⁰⁹¹. À l'instar du régime régissant les autres crédits d'impôt²⁰⁹², il aurait en outre été nécessaire que les contribuables qui se prévalent d'un tel entretien partagé gardent l'enfant un nombre de jours déterminé²⁰⁹³. Pour autant que deux contribuables aient rempli lesdites conditions, il était proposé que chacun d'eux puisse prétendre à l'octroi intégral du crédit d'impôt²⁰⁹⁴.
- 898 Le crédit d'impôt aurait été plafonné à NZD 9'080 par couple et par année²⁰⁹⁵. Il était néanmoins estimé que seule la moitié des crédits d'impôt accordés auraient été supérieurs à NZD 1'000, tandis que la moyenne de tous les crédits d'impôt aurait avoisiné les NZD 2'000²⁰⁹⁶.

²⁰⁸⁸ Taxation Bill 2010, p. 5.

²⁰⁸⁹ Taxation Bill 2010, p. 2 et 3.

²⁰⁹⁰ Taxation Bill 2010, p. 5.

²⁰⁹¹ Taxation Bill 2010, p. 5.

²⁰⁹² Cf. *supra*, N. 825 ss.

²⁰⁹³ Taxation Bill 2010, p. 5.

²⁰⁹⁴ Taxation Bill 2010, p. 3.

²⁰⁹⁵ Taxation Bill 2010, p. 2.

²⁰⁹⁶ Taxation Bill 2010, p. 2.

3. Commentaires

a. Constats généraux

Le crédit d'impôt proposé tendait incontestablement à recentrer la fiscalité sur l'unité fiscale de la famille, dérogeant largement à la conception individualiste qui caractérise l'impôt sur le revenu néo-zélandais. Le crédit d'impôt aurait été ouvert aux couples mariés, aux partenaires civils et aux concubins qui subviennent à l'entretien d'un ou de plusieurs enfants. À l'opposé, n'auraient pas été concernées les familles monoparentales, pour lesquelles l'application d'un calcul reposant sur le modèle du *splitting* est fondamentalement impossible (en l'absence de revenus à additionner). 899

Dans ce contexte, la doctrine néo-zélandaise a volontiers reconnu que l'imposition individuelle contrevient au rapport d'égalité de traitement entre les couples, mais sans toutefois consacrer réellement ledit rapport²⁰⁹⁷. Aussi, elle a relevé que l'octroi d'un nouveau crédit d'impôt à une catégorie de contribuables – en l'occurrence les couples avec enfants, qu'ils soient mariés, partenaires civils ou concubins – tend à discriminer les autres catégories de contribuables tels que les couples sans enfant et les familles monoparentales²⁰⁹⁸. 900

b. Inadéquation du projet de loi

Contrairement aux crédits d'impôt prévus au sein de l'ITA 2007, le crédit d'impôt proposé n'aurait aucunement ciblé les familles les plus modestes pour lesquelles cette aide serait pourtant la plus utile, ni les familles avec des enfants en bas âge qui sont principalement affectées par leur situation familiale dans l'organisation de leur vie professionnelle. Sans surprise, le projet de loi a par conséquent été critiqué pour son inefficience, celle-ci étant mise en relation avec le coût du crédit d'impôt proposé (avoisinant les 502 millions NZD ; env. 325 millions CHF)²⁰⁹⁹. Dans ce sens, il est en effet difficilement défendable 901

²⁰⁹⁷ WANG, *Is it Fair to Share*, p. 133 ss.

²⁰⁹⁸ WANG, *Is it Fair to Share*, p. 137 ss.

²⁰⁹⁹ DF/NZ, Regulatory Impact Statement, p. 4 ; WANG, *Is it Fair to Share*, p. 147.

qu'un crédit d'impôt ciblant les familles aux plus hauts revenus soit apte à soutenir adéquatement les familles et à accroître l'autonomie des parents quant à l'organisation de leur vie familiale et professionnelle²¹⁰⁰.

902 En outre, le fait que ce crédit d'impôt aurait exclu les familles monoparentales de son champ d'application a retenu l'attention de la doctrine²¹⁰¹. Alors que celles-ci sont réputées nécessiter un soutien étatique dans une plus grande mesure, et alors que 83 % d'entre elles sont constituées d'une mère et de ses enfants, un nouveau dégrèvement fiscal pour les familles ne saurait exclure les familles monoparentales du champ d'application.

903 Enfin, il a été rappelé que tout modèle d'imposition commune tend à dissuader le « *second earner* » de percevoir un revenu²¹⁰². Le mécanisme proposé s'en rapprochant dans ces effets, il était à craindre que des femmes soient incitées à maintenir un taux d'activité professionnelle réduit afin que le couple profite du crédit d'impôt fondé sur le splitting.

III. Justifications de l'imposition individuelle

A. Remarques liminaires

904 Bien que l'imposition individuelle conserve amplement la préférence des autorités et de la doctrine néo-zélandaises, il sied d'être pleinement conscient du fait que l'imposition commune n'est pas rejetée sans que lui soit porté du crédit. Avant d'exprimer en quoi l'imposition commune est saluée en Nouvelle-Zélande, il sied de rappeler que l'ordre juridique néo-zélandais appréhende identiquement les couples mariés et les couples vivant en union libre. Aussi, les considérations qui suivent seraient différentes s'il était question d'une imposition commune des seuls couples mariés²¹⁰³.

²¹⁰⁰ WANG, *Is it Fair to Share*, p. 146 s.

²¹⁰¹ WANG, *Is it Fair to Share*, p. 138 s.

²¹⁰² JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 172 s. ; CHAN, *Taxing the Female*, p. 63 ; WANG, *Is it Fair to Share*, p. 138 s.

²¹⁰³ À titre d'illustration, la proposition d'instaurer un crédit d'impôt reposant sur le splitting était largement critiquée, car elle était source de discrimination entre les couples mariés, les partenaires civils et les concubins d'une part, et les familles monoparentales d'autre part (Taxation Bill 2010, p. 2 s. ; cf. *supra*, N. 899 ss). Sur l'inopportunité d'instaurer un splitting

Le rapport McCaw, qui visait à instaurer un mécanisme de splitting en faveur des couples mariés en 1982, reconnaissait ainsi à l'imposition commune l'avantage de considérer la situation économique de la famille, respectivement de permettre la réalisation de l'égalité de traitement entre les couples indépendamment de la structure de leurs revenus²¹⁰⁴. Force est de constater que cet argument n'est, en tant que tel, pas contesté par la doctrine. Ainsi, CHAN et JONES admettent qu'il ne fait aucun doute que le régime de l'imposition individuelle conduise à des traitements fiscaux inégalitaires entre les couples qui perçoivent des revenus différents²¹⁰⁵. Pour autant, comme nous le verrons²¹⁰⁶, la doctrine néo-zélandaise tend à s'accommoder de ces inégalités. 905

B. Principes pertinents

1. Remarques générales

Afin d'appréhender le contexte juridique qui entoure les différentes justifications de l'imposition individuelle en Nouvelle-Zélande, il est nécessaire de préciser les contours des principes déterminants tels qu'ils sont consacrés dans cet ordre juridique. Les principes de la capacité contributive, de la neutralité et de l'efficacité de l'impôt et de la simplicité de l'impôt constituent autant de lignes directrices qu'il sied d'appréhender adéquatement dans le contexte néo-zélandais de l'imposition des familles. 906

2. Capacité contributive

Le principe de l'égalité de traitement occupe évidemment une place prééminente pour la question de l'imposition des familles en Nouvelle-Zélande. Le principe de l'imposition selon la capacité contributive (« *ability to pay principle* ») y est également consacré ; chaque contribuable devant supporter une 907

pour les seuls couples mariés, voir également : CHAN, *Taxing the Female*, p. 64 ss. Indubitablement, un régime fiscal qui différencierait les époux des concubins n'est plus sérieusement envisagé en Nouvelle-Zélande.

²¹⁰⁴ Cf. *supra*, N. 890 ss.

²¹⁰⁵ CHAN, *Taxing the Female*, p. 64 ; JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 166 et p. 172 s.

²¹⁰⁶ Cf. not. *infra*, N. 918 ss.

charge fiscale proportionnée à sa situation économique²¹⁰⁷. Ce principe poursuit les objectifs distincts de répartir équitablement les coûts opérationnels de l'État d'une part, et d'améliorer la situation des personnes les plus défavorisées d'autre part²¹⁰⁸. Dans ce contexte, il est admis que la société a tout à gagner à ce que l'impôt redistribue les richesses pour le bien-être général ; sans qu'il soit souhaité pour autant de supprimer entièrement les différences patrimoniales qui distinguent les individus²¹⁰⁹. Certains adoptent une approche plus économique, à l'instar de RANKIN qui soutient que le principe de l'équité – duquel découle le principe de l'imposition selon la capacité contributive²¹¹⁰ – implique une certaine répartition des revenus afin que les biens consommables soient *in fine* répartis de manière inclusive²¹¹¹.

- 908 En lien avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive, il est également soutenu que tous les types de revenus doivent en principe entrer dans l'assiette de l'impôt, à moins qu'une raison valable conduise à une exemption²¹¹². En outre, une certaine progressivité de l'impôt est considérée comme adaptée à la réalisation des objectifs susmentionnés et l'ampleur de ladite progressivité dépend du degré de répartition des richesses qui est souhaité²¹¹³.
- 909 Enfin, le principe de la capacité contributive exige que l'unité fiscale soit correctement déterminée²¹¹⁴. Alors qu'il est ordinairement admis que le revenu global de la famille constitue un indicateur pertinent de la capacité contributive de ses membres²¹¹⁵ et que l'unité fiscale du couple demeure *a priori* appropriée, il sera néanmoins constaté qu'une partie de la doctrine redoute que cette unité fiscale engendre un écart trop important entre la capacité contributive de la famille et l'exercice de sa capacité contributive²¹¹⁶.

²¹⁰⁷ BARKOCZY, *Taxation Principles*, p. 20 ; CHAN, *Taxing the Female*, p. 63 ; JAMES/GLAZEBROOK, *Objectives*, p. 200 ; JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 166 et p. 172 s. ; PETERS/BURKE/CAPEL, *Alternative Tax Bases*, p. 297 ; RANKIN, *Sustaining Personal Taxation*, p. 69.

²¹⁰⁸ CHAN, *Taxing the Female*, p. 63.

²¹⁰⁹ CHAN, *Taxing the Female*, p. 63.

²¹¹⁰ BARKOCZY, *Taxation Principles*, p. 20 ; PETERS/BURKE/CAPEL, *Alternative Tax Bases*, p. 297.

²¹¹¹ RANKIN, *Sustaining Personal Taxation*, p. 69.

²¹¹² CHAN, *Taxing the Female*, p. 63.

²¹¹³ CHAN, *Taxing the Female*, p. 63.

²¹¹⁴ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 172 s. ; CHAN, *Taxing the Female*, p. 63.

²¹¹⁵ CHAN, *Taxing the Female*, p. 63.

²¹¹⁶ Cf. *infra*, N. 930.

3. Neutralité et efficence de l'impôt

Les principes de la neutralité de l'impôt et de l'efficence de l'impôt occupent également une place centrale au sein des réflexions fiscales néo-zélandaises et des travaux législatifs²¹¹⁷, notamment dans le contexte du choix de l'unité fiscale déterminante. Ces deux principes sont étroitement liés, raison pour laquelle nous les présenterons conjointement dans la présente section. 910

Le principe de la neutralité de l'impôt (« *tax neutrality principle* ») requiert que l'impôt n'influe pas sur le bien-être des contribuables par une incitation à modifier leur comportement²¹¹⁸. Incontestablement, le droit fiscal ne peut être absolument neutre et il influence inévitablement le choix des travailleurs de réduire leur taux d'activité au profit des loisirs, ou encore celui des consommateurs d'épargner plutôt que de consommer. Dans cette optique, le choix de l'unité fiscale dans le cadre de l'impôt sur le revenu ne saurait tout au plus exacerber la non-neutralité intrinsèque de l'impôt et il s'agit dès lors de choisir le modèle le plus neutre possible²¹¹⁹. En d'autres termes, l'imposition ne saurait influencer dans une trop grande mesure les décisions individuelles, à défaut de quoi cette distorsion fiscale impliquerait une perte de bien-être social. Le cas échéant, l'autodétermination personnelle ne permettrait plus adéquatement la maximisation du bien-être individuel ou familial mais serait péjorée par la considération des conséquences fiscales que les décisions privées engendreraient²¹²⁰. 911

Le principe de l'efficence de l'impôt (« *tax efficiency principle* ») requiert que l'impôt évite au mieux d'influencer les comportements économiques²¹²¹. Il occupe également une place centrale dans la majorité des thèmes entourant la fiscalité contemporaine néo-zélandaise. Ainsi, SCOTT²¹²² introduit un ouvrage sur la taxation des femmes en Nouvelle-Zélande par une allusion à la propension des pays de l'OCDE à se préoccuper de l'impact des politiques fiscales sur l'efficence de l'impôt en lien avec la croissance économique. Elle rappelle à ce 912

²¹¹⁷ PALLOT, *Tax Relief for Childcare Expenses*, p. 123

²¹¹⁸ CHAN, *Taxing the Female*, p. 63.

²¹¹⁹ CHAN, *Taxing the Female*, p. 64.

²¹²⁰ WANG, *Is it Fair to Share*, p. 136.

²¹²¹ PETERS/BURKE/CAPEL, *Alternative Tax Bases*, p. 296. Le principe de l'efficence de l'impôt est parfois également mis en relation avec le coût des opérations fiscales de l'administration et des administrés (cf. BARKOCZY, *Taxation Principles*, p. 18).

²¹²² SCOTT, *Introduction*, p. 3.

titre que l'impôt influe inévitablement sur la consommation, les investissements, l'épargne ainsi que sur le comportement des individus et des entreprises sur le marché du travail²¹²³. À l'instar de la concrétisation du principe de la neutralité de l'impôt, la concrétisation de ce principe est de nature imparfaite compte tenu des effets de distorsions économiques qu'exerce inévitablement la fiscalité sur les prix et sur les comportements²¹²⁴. C'est au cours des années 1990 que des réformes fiscales en Nouvelle-Zélande se sont en particulier appliquées à minimiser l'effet dissuasif que la fiscalité exerce sur la propension des contribuables à exercer une activité lucrative²¹²⁵. C'est dans ce contexte notamment que l'octroi des crédits d'impôt WFF a été soumis à la condition de l'exercice d'une activité lucrative²¹²⁶ (en lieu et place d'une allocation universelle)²¹²⁷.

- 913 La concrétisation des principes de la neutralité et de l'efficacité de l'impôt tend à minimiser les distorsions engendrées par l'impôt²¹²⁸. Pour autant, il est possible à notre sens de les distinguer aisément en examinant la nature des distorsions qui sont combattues. Ainsi, le principe de la neutralité de l'impôt s'intéresse à l'autodétermination des contribuables et sa concrétisation vise dès lors à réduire au mieux les distorsions du libre arbitre des contribuables (notamment quant à l'aménagement de leur vie familiale et professionnelle). Le principe de l'efficacité de l'impôt a trait au contraire à l'optimisation de la croissance économique et à la maximisation des recettes fiscales ; sa concrétisation tendant à minimiser les distorsions économiques qui sont susceptibles d'altérer la poursuite de ces objectifs²¹²⁹. Dans le contexte du choix de l'unité

²¹²³ SCOTT, *Introduction*, p. 3. Ainsi, d'après l'OCDE et dans le contexte de l'impôt sur les bénéfices : « un impôt neutre contribuera à l'efficacité du système en garantissant une allocation optimale des moyens de production. Une distorsion, assortie du coût correspondant, se produit lorsqu'une variation de la ponction fiscale déclenche des variations de l'offre et de la demande différentes de celles qui seraient observées en l'absence d'imposition » (OCDE, Projet OCDE/G20, p. 32).

²¹²⁴ SCOTT, *Introduction*, p. 3.

²¹²⁵ ST JOHN, *The Tax/Benefit Interface*, p. 136.

²¹²⁶ En Suisse également, il est possible de constater l'immixtion du principe de l'efficacité de l'impôt dans le contexte de l'imposition des familles, et l'initiative visant à combattre la pénurie de personnel qualifié tient notamment compte des distorsions économiques qu'exerce l'imposition commune pour les couples mariés à deux revenus (cf. *supra*, N. 178 ss).

²¹²⁷ ST JOHN, *The Tax/Benefit Interface*, p. 136.

²¹²⁸ SCOTT, *Introduction*, p. 3 ; WANG, *Is it Fair to Share*, p. 136.

²¹²⁹ Cf. BARKOCZY, *Taxation Principles*, p. 18 s. Pour cet auteur, le principe de l'efficacité de l'impôt doit conduire à minimiser les coûts de l'imposition pour l'administration et pour les

fiscale, l'application des deux principes conduit souvent au même résultat : la concrétisation du principe de la neutralité de l'impôt conduit à supprimer les dissuasions fiscales à l'exercice d'une seconde activité lucrative, ce qui s'accorde simultanément avec le principe de l'efficacité de l'impôt compte tenu de l'augmentation des recettes fiscales que les nouvelles activités lucratives engendrent²¹³⁰.

4. Simplicité de l'impôt

L'aménagement du régime fiscal doit enfin être effectué dans le respect du principe de la simplicité de l'impôt. Ce principe, qui peut être comparé au principe de la praticabilité de l'impôt que le droit suisse consacre²¹³¹, s'apprécie tant au niveau de l'administration fiscale qu'au niveau des administrés²¹³². 914

L'importance de ce principe est notamment reconnue à l'égard du choix de l'unité fiscale, celle-ci devant être compréhensible pour le contribuable et utilisable sans difficulté particulière pour l'administration²¹³³. Le principe de la simplicité de l'impôt est également interprété à la lumière du principe de la prévisibilité du droit, dans le sens où les contribuables doivent être facilement en mesure d'estimer leur charge fiscale future²¹³⁴. Dans ce contexte, la doctrine néo-zélandaise constate que tout processus de simplification législatif s'accompagne usuellement de dérogations au principe de l'égalité de traitement²¹³⁵. 915

administrés, tandis que le principe de la neutralité englobe tant les distorsions économiques que les modifications des comportements que provoque l'impôt.

²¹³⁰ Cf. *infra*, N. 926 ss.

²¹³¹ Cf. *supra*, N. 195 ss.

²¹³² CHAN, *Taxing the Female*, p. 64 ; PETERS/BURKE/CAPEL, *Alternative Tax Bases*, p. 301.

²¹³³ CHAN, *Taxing the Female*, p. 64.

²¹³⁴ BARKOCZY, *Taxation Principles*, p. 17. L'auteur s'inquiète à ce titre de la complexité du droit fiscal néo-zélandais et soutient que les autorités devraient ambitionner sa simplification. Dans le même sens, il soutient qu'une législation fiscale ne saurait être modifiée trop fréquemment. D'après nous, cette assertion prend tout son sens dans un ordre juridique qui affectionne particulièrement les modifications régulières des déductions et des barèmes d'imposition (cf. not. *supra*, N. 800), et qui permet au surplus l'introduction de dispositions à la nature très conjoncturelle (cf. not. les dispositions de l'ITA 2007 concernant le traitement fiscal particulier des contribuables touchés par le tremblement de terre de Canterbury en 2010 : ITA 2007, s. CZ 23 s., DZ 20, EZ 23B ss et 70 ss, etc.).

²¹³⁵ JAMES/GLAZEBROOK, *Objectives*, p. 200.

C. Modernité et praticabilité de l'imposition individuelle

- 916 La conception individuelle de l'impôt sur le revenu est largement perçue comme empreinte de modernité en Nouvelle-Zélande. Au sein même du rapport McLoed, qui s'interrogeait en 2001 sur l'opportunité d'instaurer un mécanisme de splitting pour les couples, la Trésorerie néo-zélandaise a ainsi soutenu que l'imposition individuelle constitue la meilleure approche dans une société cosmopolite et changeante²¹³⁶. Même si son postulat de départ reposait sur l'idée qu'une prise en compte des finances des ménages – plutôt que celle des individus – permettait de mieux appréhender la situation économique des familles, la Trésorerie estimait que le régime fiscal d'imposition commune qui viserait à s'adapter à la complexité d'une société en permanente transformation serait à la fois trop compliqué et trop coûteux²¹³⁷.
- 917 Dans ce sens, lorsque le mécanisme du splitting était débattu, la doctrine n'a pas manqué de critiquer l'étendue de son champ d'application. D'après elle, les critères d'éligibilité étaient en effet propres à exclure certaines situations familiales (quand bien même l'octroi du dégrèvement aurait été indifférent à l'état civil)²¹³⁸. Dans ce sens, JONES écarte aussi l'imposition commune en soutenant que l'on ne saurait tenir compte des économies réalisées par les couples mariés sans considérer également celles que réalisent les concubins ou encore les colocataires²¹³⁹. L'auteure soutient que toutes les communautés de vie partagent les mêmes caractéristiques et devraient – idéalement – être imposées plus lourdement ; système qui serait extrêmement difficile à concevoir par le biais de l'imposition commune²¹⁴⁰.
- 918 Alors qu'un passage à l'imposition individuelle en Suisse est redouté en raison de la difficulté de sa mise en œuvre, il doit être constaté que le même argument a été utilisé en Nouvelle-Zélande lorsqu'il s'est agi d'un retour à une imposition commune. En lien avec le principe de la simplicité de l'impôt, les Néo-Zélandais craignent en particulier qu'un régime d'imposition commune doive sans cesse être adapté aux évolutions sociétales, alors que les contours du régime d'imposition individuelle sont – *a contrario* – suffisamment flexibles pour permettre des adaptations aisées.

²¹³⁶ TR/NZ, Final Report – Tax Review 2001, p. 8.

²¹³⁷ TR/NZ, Issues Paper – Tax Review 2001, N. 4.45 ad p. 97.

²¹³⁸ WANG, *Is it Fair to Share*, p. 148.

²¹³⁹ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 166.

²¹⁴⁰ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 166.

La Trésorerie relativise enfin la différence de charges fiscales à l'avantage des couples à deux revenus, en rappelant que ceux-ci consentent également à des dépenses plus importantes en termes de mobilité et d'entretien des enfants ; alors que les couples à un seul revenu profitent du travail non rémunéré du conjoint, du partenaire civil ou du concubin qui n'exerce pas d'activité lucrative²¹⁴¹. 919

D. Importance de l'égalité des genres

1. Contextualisation

Lorsqu'il est question d'un retour à une forme d'imposition commune en Nouvelle-Zélande, l'égalité des genres fait office d'argument principal en faveur du *statu quo*. Ce raisonnement n'est pas nouveau et a même été omniprésent durant le 20^e siècle, alors que le régime fiscal néo-zélandais balançait entre les deux types de régimes d'imposition²¹⁴². 920

La doctrine soutient ainsi largement l'imposition individuelle en raison de sa compatibilité avec l'égalité des genres²¹⁴³. JONES souligne que la discrimination des femmes est inhérente à toute imposition commune et que l'importance qui est accordée aujourd'hui à l'égalité des genres s'oppose frontalement à un retour à une imposition commune²¹⁴⁴. 921

La doctrine néo-zélandaise est ainsi bien consciente de l'effet dissuasif de l'imposition commune à l'égard des femmes désireuses d'exercer une activité lucrative. À l'inverse, il est souvent rappelé que l'imposition individuelle tend à encourager les couples à percevoir chacun un revenu équivalent afin d'optimiser la capacité contributive du couple et de limiter l'effet progressif de la taxation²¹⁴⁵. En Nouvelle-Zélande, malgré une imposition individuelle des revenus, les femmes demeurent toutefois proportionnellement moins nombreuses à exercer une activité lucrative que les hommes²¹⁴⁶, tout en percevant encore 922

²¹⁴¹ TR/NZ, Issues Paper – Tax Review 2001, N. 4.50 ad p. 98.

²¹⁴² Cf. *supra*, N. 879 ss.

²¹⁴³ CHAN, *Taxing the Female*, p. 64 ss ; HYMAN, *Paid and Unpaid Work*, p. 162 ss ; JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 173 ; ST JOHN, *The Tax/Benefit Interface*, p. 133 ; WANG, *Is it Fair to Share*, p. 138.

²¹⁴⁴ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 173.

²¹⁴⁵ CHAN, *Taxing the Female*, p. 64 s. ; WANG, *Is it Fair to Share*, p. 138.

²¹⁴⁶ New Zealand Stats, *Household labour*, Table 14 ; OXLEY, *Women and Paying Tax*, p. 46.

aujourd'hui des revenus plus faibles²¹⁴⁷. Des statistiques de ce type sont rappelées dans de nombreux ouvrages néo-zélandais sur l'imposition des familles²¹⁴⁸ et le rattachement effectué par la doctrine entre la fiscalité et l'égalité des genres est ainsi palpable.

2. Influence de l'impôt sur le travail des femmes

a. Effet dissuasif de l'impôt sur les femmes

- 923 En se fondant sur des études économiques²¹⁴⁹, la doctrine rappelle souvent que le partenaire de vie qui perçoit le revenu le moins élevé – habituellement l'épouse – est plus susceptible de faire dépendre ses activités lucratives des répercussions fiscales²¹⁵⁰. Dans ce cadre, il est soutenu que la dissuasion fiscale est d'autant plus déterminante pour les femmes qui s'occupent des tâches ménagères ou de l'entretien d'enfants, et qui devraient recourir à de l'aide extérieure pour les suppléer en cas d'exercice d'une activité lucrative²¹⁵¹. En outre, il est également craint que les femmes soient encouragées à exercer des activités lucratives non déclarées²¹⁵². Dans l'ensemble, la dissuasion fiscale est redoutée à tel point en Nouvelle-Zélande que certains sont allés jusqu'à envisager un taux d'imposition plus élevé pour les maris que pour les épouses²¹⁵³.
- 924 Il s'agit néanmoins de ne pas perdre de vue que l'impôt à lui seul ne saurait équilibrer les inégalités entre les genres et que les femmes tendent notamment à diminuer significativement leur taux d'activité à mesure que le revenu de leur

²¹⁴⁷ New Zealand Stats, *Gender pay gap* ; CHAN, *Taxing the Female*, p. 54 ; SMITH, *Income Characteristics*, p. 13 ss.

²¹⁴⁸ Cf. not. DE BRUIN, *Implications of The Welfare State*, p. 173 et 176 ; CHAN, *Taxing the Female*, p. 54 ; MARCH, *Financial Assistance to Families*, p. 117 ss ; HYMAN, *Paid and Unpaid Work*, p. 157 ; JANSEN/MCGILL, *Taxation*, p. 265 ss ; OXLEY, *Women and Paying Tax*, p. 46 ; SMITH, *Income Characteristics*, p. 13 ss ; ST JOHN, *The Tax/Benefit Interface*, p. 133.

²¹⁴⁹ Cf. notamment : BOSKIN/SHESHINSKY, *Optimal Tax Treatment Of The Family*, p. 281 ss ; HAUSMAN, *Income and Payroll Tax Policy*, p. 1 ss ; MUNNELL, *The Couple versus the Individual*, p. 264 s.

²¹⁵⁰ CHAN, *Taxing the Female*, p. 66 ; HYMAN, *Paid and Unpaid Work*, p. 162 ss ; ST JOHN, *The Tax/Benefit Interface*, p. 133 ; cf. aussi WANG, *Is it Fair to Share*, p. 138 : « *Second, the secondary earner is more responsive to incentive changes than the primary earner* ».

²¹⁵¹ ST JOHN, *The Tax/Benefit Interface*, p. 133.

²¹⁵² ST JOHN, *The Tax/Benefit Interface*, p. 133.

²¹⁵³ CHAN, *Taxing the Female*, p. 66 et réf. citées.

mari croît²¹⁵⁴. Ainsi, le recours à l'imposition individuelle en Nouvelle-Zélande ne suffit pas, à lui seul, à éviter que les femmes exercent dans une moindre mesure une activité lucrative que les hommes²¹⁵⁵. HYMAN a également salué la suppression du dégrèvement pour l'époux dépendant, car celui-ci participait à inciter les femmes à ne pas exercer d'activité lucrative²¹⁵⁶.

Une participation accrue des femmes sur le marché du travail est encore souhaitée, notamment par le Child Poverty Action Group, car celle-ci implique que chacun des parents soit plus susceptible de s'occuper également de l'éducation des enfants et de concilier aisément vie professionnelle et vie familiale²¹⁵⁷. Il est encore reproché à l'imposition commune de favoriser les inégalités de richesses entre les hommes et les femmes ; ce régime d'imposition engendrant supposément une redistribution des richesses des femmes en faveur des hommes²¹⁵⁸.

925

b. Neutralité de l'impôt

La doctrine néo-zélandaise fait le lien entre le régime de l'imposition individuelle et l'indépendance économique des femmes²¹⁵⁹. D'après CHAN, une reconnaissance des couples au titre d'unité fiscale irait à l'encontre du principe de la neutralité de la taxation. Ainsi, tout en relativisant l'opportunité de la poursuite d'une égalité de traitement entre les couples mariés, cette auteure soutient que l'instauration d'un système de splitting au sein du régime légal néo-zélandais irait à l'encontre de la tendance à la reconnaissance des droits des femmes²¹⁶⁰.

926

Cette réflexion mérite d'être approfondie. Comme nous l'avons déjà souligné²¹⁶¹, l'imposition commune en Suisse est en partie fondée sur l'idée que l'impôt se doit d'être neutre quant à l'organisation interne des couples mariés. L'égalité de traitement entre les couples mariés, indépendamment de la structure des revenus du couple, servirait la neutralité de l'impôt, car la charge fiscale ne dépendrait alors pas – ou du moins dans une moindre mesure – du choix des

927

²¹⁵⁴ CHAN, *Taxing the Female*, p. 65.

²¹⁵⁵ Cf. *supra*, N. 922.

²¹⁵⁶ HYMAN, *Paid and Unpaid Work*, p. 167.

²¹⁵⁷ Child Poverty Action Group, *Submission on Taxation*, p. 4 s.

²¹⁵⁸ CHAN, *Taxing the Female*, p. 68.

²¹⁵⁹ Cf. not. : CHAN, *Taxing the Female*, p. 65 ss. ; HYMAN, *Paid and Unpaid Work*, p. 158 ; JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 148.

²¹⁶⁰ CHAN, *Taxing the Female*, p. 54.

²¹⁶¹ Cf. not. *supra*, N. 658.

époux de percevoir un ou deux revenus. Pour autant, ledit choix est alors influencé par la progressivité de l'impôt qui déploie tous ces effets sur le second revenu. Celui-ci étant généralement perçu par les femmes, l'autodétermination des épouses d'exercer une activité lucrative ne dépend plus uniquement de leurs aspirations professionnelles et personnelles, mais également des conséquences fiscales qu'engendre l'imposition commune. Sous cet angle, l'argument de la neutralité de l'imposition commune quant à l'aménagement de la vie professionnelle des époux, respectivement quant à la structure des revenus du ménage, sonne creux. En effet, l'apparente neutralité de l'imposition en commune est annihilée sitôt qu'entre dans l'équation l'accroissement du taux d'imposition marginal sur le second revenu.

c. Efficience de l'impôt

- 928 L'imposition individuelle est saluée pour le renforcement de la participation des femmes sur le marché du travail (« *workforce participation* ») qu'elle engendre²¹⁶². La doctrine néo-zélandaise ne manque pas de relever les effets bénéfiques de l'imposition individuelle dans les pays étrangers – telle que l'illustration suédoise pour laquelle une augmentation de la participation des femmes sur le marché du travail a pu être constatée lors du passage de l'imposition commune à l'imposition individuelle²¹⁶³ – et également ceux lors du retour à l'imposition individuelle en Nouvelle-Zélande²¹⁶⁴. WANG²¹⁶⁵ rappelle à ce titre qu'une participation accrue des femmes sur le marché du travail doit être encouragée pour l'accroissement des recettes fiscales étatiques qu'elle suscite. Ainsi, même si le taux d'imposition moyen est globalement réduit par la non-addition des revenus au sein du couple, la suppression de la dissuasion fiscale peut déboucher sur une augmentation des recettes fiscales par l'accroissement de l'assiette imposable totale.

²¹⁶² JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 148 ; WANG, *Is it Fair to Share*, p. 139.

²¹⁶³ Cf. not. AVI-YONAH/SARTORI/MARIAN, *Global Perspectives*, p. 71 : « Sweden is an example of a country that moved from the family model to the individual model as part of a policy decision aimed at encouraging women to enter the job market. Therefore, today the marginal tax rate of an individual is not influenced by the income level of the other partner, and Sweden has now adopted a pure individual model ».

²¹⁶⁴ JONES, *A History of Taxing Married Women*, p. 167.

²¹⁶⁵ WANG, *Is it Fair to Share*, p. 139 : « A higher workforce participation rate, as a result of increased incentives to enter the labour market, is a better outcome than lower participation rates ».

En outre, le principe de l'efficacité est également invoqué pour argumenter à l'encontre des avantages fiscaux octroyés aux parents qui demeurent au foyer pour l'entretien de leurs enfants. Dans ce sens en effet, certains économistes²¹⁶⁶ soutiennent que cette situation devrait demeurer neutre fiscalement au risque de créer des distorsions économiques. 929

E. Considération de l'« exercice de la capacité contributive »

1. Contours du paradigme

La doctrine néo-zélandaise fournit un autre argument particulièrement intéressant qui tend à concevoir sous un autre angle la problématique du *Schatteneinkommen*²¹⁶⁷. Tandis que la doctrine suisse considère que l'époux qui s'occupe des tâches ménagères perçoit un revenu caché au profit du ménage, CHAN²¹⁶⁸ conçoit que cette situation constitue une opportunité manquée de revenu. Ainsi, quand bien même l'indicateur du revenu familial demeure considéré comme un indicateur adéquat de la situation des couples, cette auteure estime que l'appréhension conjointe des revenus du couple peut avoir des effets drastiques en présence de telles opportunités manquées de revenu. 930

Pour comprendre cette conception, il s'agit en premier lieu de distinguer la capacité contributive (« *ability to pay* ») de l'exercice de la capacité contributive (« *exercised capacity to pay* »)²¹⁶⁹. Dans ce paradigme singulier, il est considéré que les revenus auxquels un contribuable renonce au profit des loisirs ou du bénévolat devraient – idéalement – entrer dans l'assiette de l'impôt²¹⁷⁰. La notion de l'exercice de la capacité contributive permet ainsi d'englober les revenus du contribuable ainsi que ses revenus manqués. Sous cet angle, ce serait donc pour des raisons de praticabilité que le régime fiscal néo-zélandais utilise l'indicateur du revenu perçu (nonobstant les opportunités de revenus manqués). 931

Si la doctrine néo-zélandaise s'accommode de la non-prise en compte des revenus manqués au sein de l'assiette de l'impôt, CHAN soutient toutefois que la différence entre la capacité contributive et son exercice deviendrait réellement 932

²¹⁶⁶ Cf. PALLOT, *Tax Relief for Childcare Expenses*, p. 123 et réf. citées.

²¹⁶⁷ Cf. *infra*, N. 1342 ss.

²¹⁶⁸ CHAN, *Taxing the Female*, p. 64 s.

²¹⁶⁹ CHAN, *Taxing the Female*, p. 64 et réf. citées.

²¹⁷⁰ CHAN, *Taxing the Female*, p. 64.

problématique dans l'éventualité d'un retour à une imposition commune²¹⁷¹. Lors d'une prise en compte du couple plutôt que de l'individu, la marge d'erreur entre la capacité contributive et son exercice est ainsi doublée, pour la raison évidente que les contribuables ont deux fois plus de temps à disposition. La possibilité pour l'un des partenaires de vie de ne pas exercer d'activité lucrative et de s'occuper du ménage altère, d'après CHAN, la détermination de la capacité contributive réelle du couple.

2. Commentaires

- 933 À l'évidence, cette théorie néo-zélandaise n'est pas compatible avec la conception fiscale suisse, où seuls les flux financiers sont par principe pris en considération lors du calcul de l'impôt²¹⁷². Aussi, elle demeure abstraite et l'indicateur classique du revenu n'est pas réellement remis en cause en Nouvelle-Zélande. Les aboutissants d'une telle conception, qui rattachent en définitive la capacité contributive à l'effort consenti par les contribuables, sont assurément très variés et ne sauraient faire l'objet d'un examen plus détaillé dans le cadre de la présente contribution.
- 934 L'approche singulière proposée par CHAN a le mérite de permettre un regard nouveau sur le rapport d'égalité qui met aux prises les couples entre eux. N'est-il pas finalement plus équitable que les couples à deux revenus supportent une charge fiscale moindre que les couples à un seul revenu, au regard des efforts consentis à l'obtention du revenu total ? Ce raisonnement ne saurait être déterminant dans le contexte du choix complexe du modèle d'imposition. Il ne pourrait par ailleurs pas être concrétisé sans que le taux d'activité des contribuables soit appréhendé fiscalement. Pour autant, les réflexions qu'il soulève ne manquent pas d'intérêt et peuvent à tout le moins relativiser la nécessité de réaliser une égalité de traitement entre les couples à un et à deux revenus.

VI. Synthèse comparative

- 935 Les fortes dissimilitudes distinguant les régimes fiscaux suisse et néo-zélandais commandent une certaine vigilance lors de l'adoption de toute approche comparatiste. Pour cette raison, nous nous interdisons de tirer toute conclusion

²¹⁷¹ Pour ce paragraphe : CHAN, *Taxing the Female*, p. 64 s.

²¹⁷² Cf. *supra*, N. 403.

péremptoire sur la base des constatations effectuées en Océanie. Néanmoins, la présente section a été instructive pour sa propension à démontrer que, avec des prémisses pourtant similaires sur le plan des principes juridiques, deux ordres juridiques peuvent établir la praticabilité et la constitutionnalité de régimes fiscaux pourtant diamétralement différents.

Tout d'abord, il apparaît que l'imposition individuelle se révèle plus praticable que l'imposition commune en Nouvelle-Zélande, en raison surtout de son insertion en marge d'un impôt qui est prélevé à la source par le biais du système *pay-as-you-earn*. Bien que les contribuables néo-zélandais demeurent astreints à l'obligation de remplir annuellement une déclaration fiscale²¹⁷³, nous n'avons du reste jamais observé la doctrine néo-zélandaise plébisciter l'imposition commune en argumentant sur la diminution du nombre de déclarations fiscales à traiter du point de vue de l'administration. Alors que, en Suisse, les arguments relatifs à la praticabilité de l'imposition ont une importance de premier ordre, ils conduisent au contraire les Néo-Zélandais à préférer le régime concurrent de l'imposition individuelle. 936

Comme nous l'avons soulevé, les juristes néo-zélandais demeurent aussi particulièrement attentifs à la réalisation du rapport d'égalité entre hommes et femmes²¹⁷⁴. Alors que l'imposition individuelle en vigueur est largement neutre à cet égard, la doctrine néo-zélandaise ne s'attèle guère à l'analyse des correctifs de l'imposition commune permettant la réalisation de ce rapport d'égalité. Dans ce contexte, nous supposons que les Néo-Zélandais conçoivent volontiers, sans l'affirmer expressément, que les modèles d'imposition commune sont vidés de leur substance dès lors que n'y est plus réalisé le rapport d'égalité entre les couples à un et à deux revenus. 937

²¹⁷³ Cf. *supra*, N. 772.

²¹⁷⁴ Cf. *supra*, N. 920 ss.

Quatrième partie :

Plaidoyer en faveur d'une imposition
individuelle et propositions législatives

§ 8. Nécessité d'un passage à l'imposition individuelle

I. Remarques liminaires

Les modèles concurrents d'imposition individuelle et d'imposition commune se distinguent fondamentalement par les règles d'assujettissement qui sont aménagées pour les couples, ou du moins pour certains d'entre eux. En Suisse, les modèles d'imposition commune que nous connaissons établissent ainsi l'unité fiscale des seuls couples mariés et partenaires enregistrés. 938

L'imposition commune trouve communément deux justifications. D'une part, il est considéré que les couples précités constituent une unité économique et que c'est dès lors cette unité économique qui doit permettre de déterminer leur capacité contributive (section II ; A). Dans ce contexte, cette unité économique permet de réaliser l'égalité entre les couples mariés, indépendamment de la structure de leurs revenus. D'autre part, la considération conjointe des revenus des époux permettrait supposément de garantir le droit au mariage (section II ; B). 939

Nous soutiendrons promptement que cette seconde justification est dialectiquement erronée (section II ; B ; 2). À l'inverse, la justification relative à l'unité économique des couples mariés fera l'objet d'une analyse plus approfondie. Dans ce cadre, seront essentiellement examinées la relativité factuelle, la variabilité factuelle et l'inconséquence législative de l'unité économique des couples mariés (section III ; A, B et C). 940

Sous l'angle essentiellement du principe de l'imposition selon la capacité contributive, nous concluons qu'il n'est pas justifié de reconnaître l'unité économique des seuls couples mariés et partenaires enregistrés, à l'exclusion des couples vivant en union libre (section III ; E). Après avoir analysé divers régimes d'assujettissement alternatifs (section IV ; A), il s'agira d'examiner le régime de l'imposition individuelle. À la lumière de la jurisprudence, des opinions doctrinales et des messages du Conseil fédéral, la constitutionnalité de ce régime d'imposition sera avalisée et nous plaiderons la relativisation des difficultés pratiques supposément liées à sa mise en œuvre (section IV ; B ; a). 941

- 942 Un compromis législatif permettant d'assurer le respect du principe de l'égalité de traitement tout en évitant les principales difficultés pratiques liées à l'imposition individuelle sera ensuite présenté (section IV ; B, 1 ; b). Nous concluons en tout état de cause à la constitutionnalité et à la praticabilité de l'imposition individuelle (section IV ; B ; 1 ; c) et présenterons enfin des propositions de formulation législative pour la LIFD (section IV ; B ; 1 ; d).
- 943 Demeurant dans le contexte de l'assujettissement individuel, celui-ci sera également examiné pour la fortune. Une harmonisation des législations cantonales sera préconisée dans ce sens (section IV ; B ; 2). L'assujettissement fiscal des enfants mineurs sera aussi analysé et nous proposerons le maintien du régime de la substitution fiscale en vigueur, en présentant à nouveau des possibilités de modifications législatives pour la LIFD et la LHID (section IV ; B ; 3).

II. Justifications de l'imposition commune

A. Unité économique

1. Notion de l'unité économique

- 944 Le principe de l'unité économique des couples mariés constitue la première justification de leur imposition commune. Ainsi, l'imposition commune des couples mariés découle directement de l'idée que la famille fondée sur un mariage constitue une unité économique au sens du droit fiscal²¹⁷⁵. Selon le Tribunal fédéral, le mariage constitue une unité économique dans le sens d'une communauté d'acquisition et d'utilisation du revenu²¹⁷⁶. Dans un arrêt de 2006, le Tribunal fédéral a encore confirmé sa jurisprudence en formulant que « les

²¹⁷⁵ Circulaire AFC 30/2010, ch. 1.3, p. 5 ; Message imposition équilibrée, p. 2182 ; LAFFELY MAILLARD, *Le divorce*, p. 178 ; LAMPERT, *Prévoyance, famille, droit pénal*, p. 20 ; LÖTSCHER, *Besteuerung des gemeinschaftlichen Eigentums von Ehegatten*, p. 2 ; MEIER-MAZZUCATO, *Steuern*, p. 145 ; TRIEBOLD, *Zwischenveranlagung und Rechtsgleichheit*, p. 268 ss.

²¹⁷⁶ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3c p. 42. Dans cette optique, les termes de « communauté de travail et de consommation » peuvent également être utilisés (cf. not. COMBE, *La réduction de la charge fiscale*, p. 10).

situations financières des époux se confondent, contrairement à celles des concubins » et que la « situation du couple marié est sous cet angle différente de celle des concubins qui sont traités comme des contribuables séparés avec les avantages et les inconvénients de leur situation »²¹⁷⁷.

De l'acceptation de l'unité économique résulte ainsi directement la présomption que les époux – avec ou sans enfants – mettent leurs revenus en commun et que l'affectation des revenus résulte de leur volonté commune. L'unité économique des couples mariés implique, en d'autres termes, que chaque époux dispose d'un accès équivalent aux ressources du couple. Inversement, la non-application de ce système aux autres couples suppose que ceux-ci ne forment pas une unité économique, ou autrement dit qu'ils ne mettent pas en commun leurs ressources et qu'ils ne partagent pas leurs dépenses respectives.

945

2. Implications de l'unité économique des couples mariés

a. Assimilation des époux à un et à deux revenus

Si le principe de l'égalité de traitement est interprété à la lumière de la notion de l'unité économique des couples mariés, deux couples mariés ne sauraient *a priori* supporter une charge fiscale différente si leur revenu imposable global est identique. Dans ce sens, l'exigence de l'égalité de traitement entre couples mariés émane directement de l'idée que le revenu du couple est l'indicateur de leur capacité contributive²¹⁷⁸.

946

Comme nous le verrons, cette implication du principe de l'unité économique est d'ores et déjà compromise dans le droit en vigueur par la déduction pour double activité lucrative²¹⁷⁹ et a aussi été largement délaissée au sein du Projet de loi de mars 2018²¹⁸⁰. Dans ces deux contextes, les autorités tendent en effet à relativiser la portée du principe de l'unité économique des couples mariés au profit

947

²¹⁷⁷ Arrêt TF 2P.201/2005 du 13 janvier 2006, consid. 3.3.

²¹⁷⁸ Cf. ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3c p. 42 s.

²¹⁷⁹ Cf. *infra*, N. 1019 ss. Bien que la déduction pour double activité lucrative des époux soit notamment motivée par le dessein de tenir compte des frais supplémentaires supportés en présence de deux activités lucratives, nous constaterons ainsi que le dégrèvement octroyé excède lesdits frais.

²¹⁸⁰ Cf. *infra*, N. 1023 ss. En effet, l'instauration du mécanisme du calcul alternatif de l'impôt aurait sensiblement creusé la différence de charges fiscales entre les couples mariés à un et à deux revenus.

de la régularisation du rapport d'égalité entre les époux et les concubins²¹⁸¹. En outre, il apparaît que toute mesure favorisant l'égalité entre les couples mariés engendre potentiellement une discrimination indirecte des femmes, par la dissuasion qu'elle peut provoquer à l'égard de l'exercice d'une seconde activité lucrative par le couple²¹⁸².

b. Différenciation des époux et des concubins

- 948 Le principe de l'unité économique ne valant que pour les couples mariés, la doctrine discerne que ledit principe peut servir de justification à un traitement fiscal différent des époux par rapport aux concubins²¹⁸³. À la suite de l'arrêt Hegetschweiler, YERSIN tenait pour acquis que « les couples mariés forment une unité stable, alors que les autres ménages sont à bien plaisir » et laissait ouverte la question de savoir « si leur capacité contributive respective n'en est pas influencée »²¹⁸⁴. En 1992, MASMEJAN-FEY synthétisait adroitement cette conception et percevait les divergences factuelles suivantes :

« L'assimilation de l'union libre au mariage est en soi discutable pour des raisons de fait. Certes, dans les deux cas, l'homme et la femme constituent une communauté de toit, de table et de lit. Mais une différence non négligeable s'ajoute à ce point commun. Le concubinage n'est souvent qu'une situation provisoire et transitoire qui précède le mariage ou la rupture. Les partenaires n'ont le plus souvent pas d'enfants et gardent encore une certaine indépendance, notamment financière. Les couples qui persistent à vivre en union libre tiennent d'autant plus à cette indépendance. Ils ne mènent souvent pas une vraie vie commune comme celle des couples mariés »²¹⁸⁵.

- 949 Pour autant que cette perception des faits soit réaliste, des différences de taxation entre les couples mariés et les couples vivant en union libre peuvent ainsi se justifier sous l'angle du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Seuls les époux constitueraient alors conjointement une entité économique distincte, de laquelle une appréhension fiscale globale s'imposerait. En d'autres termes, si l'unité économique n'est effective que pour les couples mariés, toute comparaison entre leurs charges fiscales et celles des concubins demeure intrinsèquement bancal.

²¹⁸¹ Cf. *infra*, N. 1013 ss.

²¹⁸² Cf. *infra*, N. 1033 s.

²¹⁸³ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 183 et réf. citées ; MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 41 ; YERSIN, *Réflexions sur l'arrêt Hegetschweiler*, p. 440 ; ZUPPINGER, *Besteuerung der Ehegatten*, p. 681.

²¹⁸⁴ YERSIN, *Réflexions sur l'arrêt Hegetschweiler*, p. 440.

²¹⁸⁵ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 41.

B. Droit au mariage

1. La justification

La seconde justification découle du droit au mariage. Le Tribunal fédéral justifiait dans l'arrêt Hegetschweiler que l'imposition commune permettait d'éviter que l'État n'intervienne dans l'organisation interne de la famille²¹⁸⁶. Dans ce cadre, l'imposition commune permettrait ainsi de laisser l'entière liberté aux époux d'« organiser leurs relations selon leurs propres conceptions et [de] répartir les tâches entre eux comme bon leur semble »²¹⁸⁷ sans que leurs décisions aient d'impact sur leur imposition. Le Tribunal fédéral a dressé une liste exemplative des vertus du régime de l'imposition commune quant à la neutralité qu'elle implique à l'égard du fonctionnement interne des ménages. Ainsi, les époux peuvent prévoir que l'un d'eux s'occupe du ménage tandis que l'autre exerce une activité lucrative ; ils peuvent également décider ensemble de l'importance respective à attribuer au ménage et à l'activité lucrative ; et enfin, en fonction des aptitudes et des inclinations des époux, ceux-ci peuvent « s'entendre pour que l'un d'eux principalement gagne la vie du couple et l'autre exerce une activité politique, ou une activité artistique moins rémunératrice, ou des fonctions d'intérêt général ou sociales »²¹⁸⁸. 950

Il apparaît dans ce contexte que l'interdiction d'encourager ou de décourager le mariage par rapport aux autres formes de vie²¹⁸⁹ trouve son pendant au niveau intraconjugal : l'impôt ne saurait inciter les époux à opter pour une certaine répartition des rôles au sein du ménage²¹⁹⁰. 951

2. Défaillance dialectique

En approfondissant quelque peu cette justification, celle-ci apparaît très rapidement bancal. En effet, sauf dégrèvements conséquents en faveur des couples mariés à deux revenus (ce qui contreviendrait directement au principe de l'unité 952

²¹⁸⁶ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3c p. 42.

²¹⁸⁷ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3c p. 42.

²¹⁸⁸ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3c p. 42. Le même raisonnement est notamment suivi par la Cour constitutionnelle allemande et justifie le recours en Allemagne du modèle du *splitting* (arrêt du BVerfG « 2 BvR 909/06 » du 7 mai 2013, C/II/1, § 81 ss ; cf. RESCH, *Income splitting for spouses in Germany*, p. 233).

²¹⁸⁹ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3d p. 44.

²¹⁹⁰ Cf. ZUPPINGER, *Verfassungsentwurf und Finanzordnung*, p. 456.

économique), l'imposition commune dissuade par essence les époux d'exercer deux activités lucratives en raison de l'accroissement du taux marginal d'imposition à l'égard du second revenu du couple. En d'autres termes, alors que l'imposition commune est prétendument l'instrument qui permet d'octroyer la plus grande autonomie aux couples mariés, sa mise en œuvre conduit à dissuader largement les couples mariés d'exercer deux activités lucratives par rapport aux couples de concubins.

- 953 A cet égard, les modèles d'imposition commune qui ont été aménagés par les cantons (tels que ceux du double barème et du splitting) ne suppriment pas l'effet dissuasif de l'impôt pour le second revenu. En effet, ce second revenu demeure imposé à un taux qui est fonction du premier revenu²¹⁹¹. Par ailleurs, les mécanismes qui octroient de manière ciblée un dégrèvement aux époux à deux revenus (tels que le calcul alternatif de l'impôt et la déduction pour double activité lucrative) ne se conforment aucunement avec le principe de l'unité économique des couples mariés²¹⁹².
- 954 En raison du caractère à notre sens manifestement infondé de cette seconde justification, nous ne reviendrons pas sur celle-ci et concentrerons notre analyse sur la justification relative à l'unité économique des couples mariés.

III. Faiblesses de l'unité économique

A. Remarques liminaires

1. Approche dialectique adoptée

- 955 Nous soutiendrons que le régime de l'imposition commune doit être abandonné au profit d'une imposition individuelle. Cette conclusion découle de l'adoption d'une approche globale de la problématique et d'une ambition de mettre à l'épreuve les justifications du régime de l'imposition commune, et en particulier celle relative à l'unité économique des couples mariés. Ainsi, à la différence de l'approche purement comparative qui est souvent adoptée par les autorités ainsi que par la doctrine, nous ne chercherons pas à confronter les différences de charges fiscales en fonction du modèle d'imposition appliqué, mais excluons

²¹⁹¹ Cf. *supra*, N. 281 ss.

²¹⁹² Cf. *infra*, N. 1013 ss.

tous les modèles d'imposition commune dès lors que ceux-ci reposent à notre sens sur des justifications erronées.

Notre analyse se focalisera sur le principe de l'unité économique des couples mariés, celui-ci constituant la principale justification de l'imposition commune. Sur le plan factuel, il sera relevé que la réalité sociétale ne s'aligne guère sur ledit principe, tant au regard de la relativité intrinsèque de l'unité économique qu'au regard de sa variabilité au sein des différentes formes de communautés de vie. Sur le plan juridique, il sera souligné que le principe de l'unité économique demeure largement inconséquent au sein de la loi et au regard des travaux législatifs. En effet, les autorités semblent nettement privilégier, d'une part, le rapport d'égalité entre couples mariés et concubins et, d'autre part, la lutte contre la discrimination des femmes ; au détriment de l'égalité de traitement entre les couples mariés eux-mêmes, respectivement du principe de l'unité économique. 956

2. Contextualisation

Le principe de l'unité économique suppose une mise en commun des revenus par les époux, respectivement que les époux aient un accès équivalent aux ressources du couple. Cette présomption sous-tend l'idée même d'une imposition commune. 957

Jusqu'à la seconde moitié du siècle dernier, les familles étaient quasi invariablement fondées sur la base d'un mariage²¹⁹³. Il était alors pertinent de recourir à un certain schématisme et de soutenir, dans ce cadre, que le critère de l'état civil devait être retenu afin de déterminer l'existence d'une unité économique²¹⁹⁴. S'il existait évidemment des exceptions, le caractère proportionnellement insignifiant de celles-ci autorisait le recours à une telle schématisation²¹⁹⁵. Ainsi, plutôt que d'effectuer un examen au cas par cas pour déterminer l'existence d'une unité économique au sein d'un couple, il se justifiait de tenir compte du fait que celle-ci était présente au sein de la très grande majorité des couples mariés et que rares étaient les autres couples qui s'organisaient similairement. À l'évidence, la plus faible proportion de femmes exerçant 958

²¹⁹³ Cf. *supra*, N.2.

²¹⁹⁴ La légalité d'un tel schématisme est en effet déterminée par une pesée des intérêts au sein de laquelle est prise en considération notamment la proportion des contribuables touchés par la surimposition ou par le privilège accordé (cf. *supra*, N. 200 ss).

²¹⁹⁵ Cf. *supra*, N. 200.

une activité lucrative permettait également de justifier ce schématisme, celui-ci se conformant aisément au fait que le revenu du couple provenait du seul mari dans la majorité des cas. À notre sens, l'état civil des contribuables ne constitue plus aujourd'hui un indicateur pertinent de la capacité contributive. À plusieurs égards en effet, cette supposition ne se conforme plus à la réalité sociale et économique²¹⁹⁶.

3. Démarche

959 Dans la présente section, seront distinguées plusieurs problématiques soulevées par la concrétisation du principe de l'unité économique.

960 C'est en premier lieu sur la base de travaux d'économistes que s'appuiera notre analyse (section B). Il sera constaté que les économistes sont nombreux à avoir remis en question la présumée mise en commun des ressources au sein des couples. Le caractère transdisciplinaire de cette section mettra à l'épreuve la jurisprudence fédérale au sens de laquelle les époux forment une unité économique. Si ledit postulat n'était pas contesté par les économistes jusqu'à récemment et qu'il était même largement présumé au moment de la jurisprudence Hegetschweiler, sa remise en cause récente ne doit pas être négligée par les juristes. Comme nous le verrons en effet²¹⁹⁷, les économistes s'accordent aujourd'hui pour affirmer que l'accès aux ressources d'un ménage dépend en particulier de la provenance des revenus du ménage et du pouvoir de négociation respectif des époux.

961 En deuxième lieu, en nous fondant notamment sur les travaux de sociologues et de statisticiens, nous constaterons que l'unité économique n'est pas le propre des couples mariés et qu'il apparaît, en outre, que tous les couples mariés ne mettent pas leurs ressources en commun (section C). Dans ce contexte, la tendance actuelle à l'individualisation du mariage (section C ; 2 ; b) a aussi pour effet que toujours moins de couples mariés mettent l'intégralité de leurs ressources en commun.

962 En troisième lieu, il sera observé que le principe de l'unité économique est d'ores et déjà largement relativisé par la déduction pour double activité lucrative. Nous relèverons aussi que le Projet de loi de mars 2018, qui aurait différencié encore davantage l'imposition des époux à un et à deux revenus par l'instauration du mécanisme du calcul alternatif de l'impôt, aurait exacerbé ce

²¹⁹⁶ Cf. *infra*, N. 964.

²¹⁹⁷ Cf. *infra*, N. 968 ss.

constat. Dans ce sens, la propension des autorités à privilégier l'égalité entre les couples mariés et les concubins par rapport à l'égalité entre les époux à un et à deux revenus démontre l'importance toute relative qui est effectivement accordée au principe de l'unité économique (section D ; 1). Aussi, nous insisterons sur l'impossibilité d'imposer similairement les couples mariés à un et à deux revenus sans discriminer indirectement les épouses qui, ordinairement, réalisent un revenu d'appoint. Autrement dit, il apparaîtra que toute tentative législative de supprimer la discrimination fiscale des femmes implique des compromis quant au rapport d'égalité entre les couples à un et à deux revenus, relativisant dès lors la portée du principe de l'unité économique (section D ; 2). Enfin, il sera exprimé en quoi la concrétisation du principe de l'unité économique se révèle paradoxale au sein du droit en vigueur. Dans le contexte de l'extinction de la responsabilité solidaire des époux et en comparant le régime fédéral de la LIFD au régime contraire de la LI/VD, nous constaterons que l'unité économique révèle ses limites dès lors qu'il faut la concrétiser au sein de l'ensemble du régime fiscal (section D ; 3).

En définitive, nous soutiendrons que le mariage ne doit plus être élevé au rang d'indicateur de la capacité contributive (section E). Il sied à notre sens de s'affranchir de ce critère et de déterminer la charge fiscale des familles non pas sur l'état civil des partenaires de vie, mais bien sur les éléments factuels qui caractérisent leur situation personnelle et familiale.

963

B. Relativité factuelle

1. Remarques liminaires

Le principe de l'unité économique des couples mariés constitue la principale justification de l'imposition commune des couples mariés. Pour autant qu'il soit admis que les couples mariés constituent une unité économique, leur taxation doit être fondée sur l'entité économique ainsi constituée par application du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Sur le plan du droit civil suisse, l'art. 164 CC dispose uniquement que « l'époux qui voue ses soins au ménage ou aux enfants ou qui aide l'autre dans sa profession ou son entreprise a le droit de recevoir régulièrement de son conjoint un montant équitable dont il puisse disposer librement » et ne prévoit aucunement une obligation des

964

époux de répartir également les ressources du couple²¹⁹⁸. Dans le même sens, les limites à la responsabilité des époux pour les dettes conjugales ont déjà été relevées²¹⁹⁹.

- 965 Nonobstant l'absence d'obligation légale des époux de mettre en commun leurs ressources et de décider conjointement de leur affectation, la doctrine admet souvent qu'une unité économique se constitue au sein du couple par le fait du mariage, c'est-à-dire que les revenus des couples mariés sont effectivement et intégralement disponibles pour chacun des époux²²⁰⁰ et que, *a contrario*, ils ne servent pas seulement à garantir les envies personnelles de l'un des époux²²⁰¹.
- 966 Plusieurs juristes suisses ont néanmoins remis en cause le régime de l'imposition commune en rejetant ou en relativisant le principe de l'unité économique des couples mariés. BAUMANN soutenait ainsi en 1987 que la mise en commun des revenus des époux demeurerait nécessaire pour justifier la prise en compte conjointe des revenus du couple²²⁰². D'après cet auteur, cette convergence fait pourtant défaut dans la majorité des cas et il s'agit bien plutôt de considérer le couple marié comme une communauté d'utilisation du revenu (« *Verbrauchsgemeinschaft* ») au sein de laquelle chaque membre perçoit un revenu individuel duquel il destine une partie à la couverture des besoins du ménage. Dès lors, BAUMANN postulait que l'unité économique d'un couple marié est avant tout avérée en présence d'une exploitation agricole familiale (« *landwirtschaftliche Familienbetrieb* »)²²⁰³ et que l'imposition commune ne se justifie pas dans les

²¹⁹⁸ Ce mécanisme est par ailleurs discuté, et constitue même l'un des arguments principaux pour les tenants d'un remplacement du régime ordinaire de la participation aux acquêts par celui de la communauté des biens. En effet, il tend incontestablement à favoriser l'époux au détriment de l'épouse (cf. Conseil fédéral, Rapport modernisation droit de la famille, p. 47).

²¹⁹⁹ Cf. art. 166 CC.

²²⁰⁰ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 41 ; PICENONI, *Besteuerung der Familie*, p. 50 ss ; REIMANN, *Die Besteuerung der Familie*, p. 66 et 68 s. ; REIZE, *Ehegattenbesteuerung*, p. 78 ss ; ZUPPINGER, *Besteuerung der Ehegatten*, p. 681 ; cf. KUNDERT, *Haushalt und Teilsplitting*, p. 32 (en lien avec l'imposition individuelle).

²²⁰¹ ZUPPINGER, *Besteuerung der Ehegatten*, p. 681.

²²⁰² BAUMANN, *Individualbesteuerung*, p. 331.

²²⁰³ BAUMANN, *Individualbesteuerung*, p. 331 s. Cette conception a par ailleurs été indirectement appuyée par le Conseil fédéral dans le contexte de la réforme des régimes matrimoniaux : « Tant que la majeure partie de la population vivait de l'artisanat, de l'agriculture et du petit commerce, la famille constituait une communauté de production qui pourvoyait notamment à son entretien par le travail de tous. L'industrialisation de la société et l'emprise de la technique, allant de pair avec la division progressive du travail, ont réduit

autres cas²²⁰⁴. Dans un sens analogue, CASANOVA soutenait en 1995 que les situations des concubins et des couples mariés étaient suffisamment similaires pour que les rémunérations entre concubins soient traitées fiscalement comme les rémunérations entre époux²²⁰⁵. Plus récemment, la prise en compte du caractère variable de la convergence des revenus au sein des couples a incité EICHENBERGER à proposer un modèle d'imposition des plus singuliers en formulant que l'imposition commune ne devrait s'effectuer que pour les couples (mariés ou concubins) qui constituent une unité économique dans les faits²²⁰⁶.

Les divergences d'opinions émanent ainsi essentiellement de discernements antithétiques des faits sociétaux. Dans ce contexte, les auteurs tendent selon nous souvent à fournir leurs perceptions personnelles, sans nécessairement appuyer systématiquement leur approche sur des fondements scientifiques. Aussi, au vu de l'évolution sociétale rapide des dernières décennies, il est particulièrement délicat de déterminer l'importance à accorder à des ouvrages publiés il y a quelques décennies²²⁰⁷. Dans cette optique, l'effectivité de l'unité économique des couples mariés – telle que reconnue par le Tribunal fédéral dans l'arrêt *Hegetschweiler*²²⁰⁸ – sera confrontée aux résultats de plusieurs travaux d'économistes. Nous soulignerons en particulier que les sciences économiques ont connu un important changement de paradigme sur cette thématique et que les économistes tendent à relativiser toujours plus l'unité économique des couples.

967

la plupart des familles, sur le plan économique, à une simple communauté de consommation » (Message effets généraux du mariage, p. 1186 ; sur la situation fiscale particulière des familles vivant de l'agriculture, cf. aussi RYSER, *Die bäuerliche Familie*, p. 205).

²²⁰⁴ BAUMANN, *Individualbesteuerung*, p. 350 ss.

²²⁰⁵ CASANOVA, *Konkubinatspartnern*, p. 39.

²²⁰⁶ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 620 ss, en particulier N. 630 et 643. La thèse d'EICHENBERGER repose sur la considération qu'il est impossible d'affirmer que les couples mariés forment systématiquement une « unité économique plus intensive » (« *intensivere Wirtschaftsgemeinschaft* ») que les concubins (cf. not. N. 185). Pour nos commentaires sur les propositions de cet auteur, cf. *infra*, N. 1052 ss.

²²⁰⁷ Pour une illustration, comparer not. MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 41 (1992) avec EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 184 (2008).

²²⁰⁸ Cf. *supra*, N. 664 ss.

2. Éclairage des sciences économiques

a. Approche beckérienne et modèles unitaires

- 968 Bien que les économistes s'intéressent depuis longtemps aux rapports économiques qui sous-tendent l'organisation interne des familles, étaient présumées jusqu'à récemment une mise en commun des ressources au sein du ménage (« *income pooling* ») ainsi qu'une affectation des ressources consentie par chacun des époux²²⁰⁹. Les tenants et les aboutissants de cette conception sont représentés par ce que la doctrine économique qualifie aujourd'hui de modèle unitaire (« *unitary model* »)²²¹⁰ ou de modèle traditionnel du comportement du ménage (« *traditional model of household behavior* »)²²¹¹.
- 969 La modélisation économique de l'*income pooling* est principalement attribuée à SAMUELSON et à BECKER²²¹². Alors que le modèle de SAMUELSON suppose que l'utilisation des ressources du ménage fait l'objet d'un consensus parmi les membres de la famille²²¹³, BECKER soutient que les préférences du membre dominant du ménage sont déterminantes²²¹⁴. Le modèle beckérien étant principalement cité par la doctrine économiste contemporaine²²¹⁵, ce modèle doit être examiné plus en détail.
- 970 BECKER a notoirement participé à l'élaboration d'un cadre conceptuel, communément nommé « *New Home Economics* », qui se rapporte au fonctionnement économique interne des ménages²²¹⁶. En substance, cet auteur soutient que les ménages poursuivent des objectifs stables et uniformes, malgré la contrainte que

²²⁰⁹ Commission européenne, *Income pooling and equal sharing*, p. 11.

²²¹⁰ BROWNING/CHIAPPORI, *Efficient Intra-Household Allocations*, p. 1241.

²²¹¹ BURKHARD, *Allocation of Expenditures*, p. 372.

²²¹² BECKER, *A Treatise on the Family*, p. 1 ss ; SAMUELSON, *Social Indifference Curves*, p. 1 ss ; cf. BÜTIKOFER/GERFIN/WANZENRIED, *Income pooling and the distribution*, p. 2 ; THOMAS, *Intra-Household Resource Allocation*, p. 636.

²²¹³ SAMUELSON, *Social Indifference Curves*, p. 10 ; cf. LUNDBERG/POLLAK/WALES, *Do Husbands and Wives Pool Their Resources*, p. 463.

²²¹⁴ BECKER, *A Treatise on the Family*, p. 1 ss.

²²¹⁵ Cf. not. : BROWNING/CHIAPPORI, *Efficient Intra-Household Allocations*, p. 1242 ; BÜTIKOFER/GERFIN/WANZENRIED, *Income pooling and the distribution*, p. 2 ; MANSER/BROWN, *Marriage and household decision-making*, p. 32.

²²¹⁶ Cf. FAPOHUNDA, *The Nonpooling Household*, p. 143 ; GROSSBARD, *The New Home Economics*, p. 103 s.

les ressources des personnes qui le composent doivent être mises en commun²²¹⁷. Ce modèle présuppose concrètement que, si une personne contrôle de manière significative les ressources du ménage, son altruisme – pas nécessairement conscient²²¹⁸ – conduit inéluctablement à la fonction d'utilité commune d'un ménage (« *joint household utility function* »)²²¹⁹. La conception de BECKER se traduit précisément par son *rotten kid theorem* : le comportement de tous les membres de la famille, et même celui du plus égoïste d'entre eux, concourt toujours au bien commun de la famille, chacun étant naturellement conduit à agir comme s'il cherchait délibérément le bien commun du ménage²²²⁰. L'approche de BECKER transpose ainsi, au niveau du ménage, la théorie rousseauiste du contrat social : « Chacun, détachant son intérêt de l'intérêt commun, voit bien qu'il ne peut [se] séparer tout à fait [de la volonté générale] »²²²¹.

b. Changement de paradigme et collective household models

i. Remise en question du modèle unitaire

Le modèle unitaire, qui d'après BROWNING and CHIAPPORI était encore presque universellement admis en 1998, est particulièrement commode dans la mesure où les analyses du comportement de consommation de l'individu peuvent être transposées au niveau du ménage²²²². Les économistes suisses BÜTIKOFER, GERFIN et WANZENRIED rappelèrent également, en 2009, le fort ancrage de cette conception au sein des sciences économiques, non sans prendre également leur

971

²²¹⁷ Cf. BÜTIKOFER/GERFIN/WANZENRIED, *Income pooling and the distribution*, p. 2 ; FAPOHUNDA, *The Nonpooling Household*, p. 143.

²²¹⁸ RUTZ, *Human Ecology*, p. 516.

²²¹⁹ BECKER, *The Economic Approach*, p. 284 s.

²²²⁰ RUTZ, *Human Ecology*, p. 518. Ainsi, d'après la conception de Becker, si un enfant égoïste cause du tort à un autre enfant, les parents seront conduits à favoriser le second enfant à titre compensatoire (diminuant d'autant le transfert dans la direction de l'enfant égoïste). L'enfant égoïste est ainsi incité à adopter une conduite bienveillante afin d'optimiser son propre bien-être.

²²²¹ ROUSSEAU, *Du contrat social*, p. 128.

²²²² BROWNING/CHIAPPORI, *Efficient Intra-Household Allocations*, p. 124 : « *When considering household behavior and welfare it is almost universally assumed that the many-person household can be treated as though it has a single set of goals. The adoption of this "unitary" model is very convenient, if only because standard tools of consumer analysis can then be applied at the household level* ».

distance avec celle-ci²²²³. Plus récemment, la Commission européenne a constaté que les économistes contemporains n'appréhendent plus les finances des ménages d'après le modèle unitaire mais qu'ils tiennent compte, au contraire, du caractère collectif qui caractérise la prise de décisions des ménages, tout en refusant l'idée même de l'*income pooling*²²²⁴. Les modèles qui tiennent compte de cette conjoncture sont désignés par les termes « *collective household models* »²²²⁵.

- 972 Au cours des dernières décennies, nombre de travaux en sciences économiques ont contrarié le modèle unitaire, en pointant que les revenus du ménage ne sont pas véritablement mis en commun et qu'il est important de ne pas négliger la situation de chacun des individus qui composent les ménages²²²⁶. BROWNING et CHIAPPORI relèvent que, « méthodologiquement, [le modèle unitaire] repose sur des fondements fragiles »²²²⁷. Ils rejettent l'hypothèse de l'*income pooling* au sein des ménages en démontrant que le pouvoir de négociation (« *bargaining power* ») ainsi que les différences de revenu entre les époux ont un impact sur les produits achetés ; et par conséquent sur la répartition des ressources du ménage entre les époux²²²⁸.
- 973 LUNDBERG, POLLAK et WALES ont vérifié la pertinence du modèle unitaire dans le contexte des politiques de transferts²²²⁹ en exploitant les données relatives à une réforme législative entreprise au Royaume-Uni dès 1977. Celle-ci visait essentiellement à remplacer progressivement un dégrèvement fiscal pour enfant (« *Child Tax Allowance* ») par des allocations familiales (« *Child Benefit* »).

²²²³ BÜTIKOFER/GERFIN/WANZENRIED, *Income pooling and the distribution*, p. 2.

²²²⁴ Commission européenne, *Income pooling and equal sharing*, p. 9.

²²²⁵ BÜTIKOFER/GERFIN/WANZENRIED, *Income pooling and the distribution*, p. 2.

²²²⁶ BOURGUIGNON/BROWNING/CHIAPPORI/LECHENE, *Intra Household Allocation of Consumption*, p. 137 ss ; BÜTIKOFER/GERFIN/WANZENRIED, *Income pooling and the distribution*, p. 1 ss ; CHERCHYE/DE ROCK/VERMEULEN, *Economic Well-Being*, p. 985 ss ; SCHULTZ, *Testing the Neoclassical Model*, p. 599 ss ; LUNDBERG/POLLAK/WALES, *Do Husbands and Wives Pool Their Resources*, p. 463 ss ; MANSER/BROWN, *Marriage and household decision-making*, p. 31 ss ; THOMAS, *Intra-Household Resource Allocation*, p. 635 ss.

²²²⁷ BROWNING/CHIAPPORI, *Efficient Intra-Household Allocations*, p. 1241, texte original : « *Methodologically, however, it stands on weak grounds* ».

²²²⁸ BROWNING/CHIAPPORI, *Efficient Intra-Household Allocations*, p. 1273 ; BURKHARD, *Allocation of Expenditures*, p. 372 ; Commission européenne, *Income pooling and equal sharing*, p. 11.

²²²⁹ LUNDBERG/POLLAK/WALES, *Do Husbands and Wives Pool Their Resources*, p. 463 ss ; cf. BURKHARD, *Allocation of Expenditures*, p. 2.

L'intérêt particulier de cette réforme, du point de vue des économistes susmentionnés, réside dans le fait que les mères sont alors devenues les bénéficiaires des allocations familiales, tandis que l'ancien dégrèvement fiscal était ordinairement opéré sur le revenu des pères²²³⁰. Les économistes ont démontré que la réforme a eu comme conséquence d'augmenter la proportion des dépenses du ménage pour les vêtements des enfants et des mères²²³¹. Ces résultats ne se conforment évidemment pas avec le modèle unitaire, d'après lequel un tel changement de bénéficiaire du revenu ne saurait avoir un impact sur la consommation du ménage²²³².

L'économiste THOMAS s'est également intéressé à l'utilisation des ressources par les parents²²³³. En examinant l'hypothèse d'après laquelle le lien entre les mères et les filles et celui entre les pères et leur fils prévalent, THOMAS a obtenu le surprenant résultat que les mères consacrent plus de ressources à leurs filles ; respectivement les pères à l'attention de leurs fils²²³⁴. Son approche permet de désavouer le modèle unitaire sous un angle nouveau : en lien avec l'influence au sein du couple du pouvoir de négociation et celle de la provenance des revenus, le sexe même des parents et des enfants influencerait sur l'affectation des ressources du ménage par les partenaires de vie. En outre, THOMAS a démontré que les transferts sociaux ont un plus grand impact sur la santé des membres de la famille lorsqu'ils sont mis à la disposition des mères²²³⁵. Au vu des résultats de ses travaux, THOMAS a également conclu que l'hypothèse de l'*income pooling* est infondée²²³⁶.

974

²²³⁰ LUNDBERG/POLLAK/WALES, *Do Husbands and Wives Pool Their Resources*, p. 467. Ainsi, ces économistes ont estimé que cette réforme a eu pour effet de diminuer le revenu des pères de 6 % en moyenne, au profit des mères (p. 468).

²²³¹ LUNDBERG/POLLAK/WALES, *Do Husbands and Wives Pool Their Resources*, p. 469 ss.

²²³² LUNDBERG/POLLAK/WALES, *Do Husbands and Wives Pool Their Resources*, p. 466.

²²³³ THOMAS, *Intra-Household Resource Allocation*, p. 635 ss.

²²³⁴ THOMAS, *Intra-Household Resource Allocation*, p. 653 ss.

²²³⁵ THOMAS, *Intra-Household Resource Allocation*, p. 660.

²²³⁶ THOMAS, *Intra-Household Resource Allocation*, p. 647.

ii. Quantification de l'accès aux ressources des époux

(1) Interprétation des données

- 975 Plusieurs économistes ont tenté de déterminer la part des ressources du ménage que maris et femmes utilisent respectivement. Leur méthode consiste essentiellement à pondérer les statistiques de consommation des personnes célibataires (hommes et femmes séparément) et des couples mariés afin de déterminer, *in fine*, la consommation de chaque époux²²³⁷. Les résultats obtenus constituent des moyennes qu'il sied d'appréhender avec prudence.
- 976 Dans la mesure où il est soutenu que l'imposition commune devrait être remise en question dès lors qu'il serait avéré que les époux ont un accès différent aux ressources du ménage en fonction des revenus qu'ils perçoivent, il est possible de faire une démonstration sur la base des données relatives à l'utilisation moyenne des ressources du ménage par les hommes et les femmes. Il sera constaté que les femmes ont un accès moyen plus restreint aux ressources du ménage que les hommes. Il sied dans ce cadre de garder à l'esprit que la moyenne est pondérée par les couples au sein desquels les femmes bénéficieraient d'un accès plus étendu aux ressources du ménage que leurs maris. Dans une certaine mesure, il est ainsi possible d'extrapoler les moyennes obtenues en soutenant qu'elles sont sous-représentatives des divergences quant à l'accès aux ressources au sein de chaque ménage (considéré isolément)²²³⁸.

(2) Quelques résultats

- 977 En 2017, l'économiste suisse BURKHARD s'est attelé à estimer la proportion des ressources du ménage qui est allouée à chacun des époux afin de déterminer si le régime de retraite suisse est apte à soulager le poids financier du veuvage²²³⁹. En raison de l'objet de la recherche, les résultats ne concernent que les seuls

²²³⁷ Cf. notamment : LEWBEL/PENDAKUR, *Estimation of Collective Household Models*, p. 350 ss.

²²³⁸ L'exemple suivant permet d'illustrer cette réflexion élémentaire : si 90 % des femmes ont accès à 40 % des ressources du ménage et que l'accès s'élève à 70 % pour les 10 % de femmes restantes, l'accès moyen des épouses aux ressources du ménage s'élève alors à 43 %. Quand bien même, l'accès aux ressources n'est également réparti pour aucun de ces couples.

²²³⁹ BURKHARD, *Allocation of Expenditures*, p. 374.

couples âgés qui se trouvent à l'orée de la retraite²²⁴⁰ et ne sauraient, à nouveau, être interprétés sans précautions. L'économiste a conclu que 43,5 % des ressources sont en moyenne octroyés aux épouses et que cette part se situe entre 35 % et 52 % pour la plupart des couples²²⁴¹. Ses résultats s'alignent sur ceux obtenus par les Canadiens LEWBEL et PENDAKUR, qui ont basé leurs recherches sur des personnes âgées de 25 à 59 ans et qui ont obtenu qu'une part de 40 % des revenus du ménage est en moyenne allouée aux épouses²²⁴². Une étude néerlandaise – qui à l'instar des travaux de BURKHARD portait sur les couples âgés – s'éloigne toutefois des résultats susmentionnés : d'après CHERCHYE, DE ROCK et VERMEULEN, la part des ressources allouées à l'épouse au sein du couple s'élèverait en effet à 63 %²²⁴³.

Enfin, les économistes suisses BÜTIKOFER, GERFIN ET WANZENRIED se sont intéressés à l'utilisation des ressources du ménage par les femmes en fonction de la part de revenu que celles-ci perçoivent par rapport au revenu total du ménage²²⁴⁴. Leur publication est sans équivoque quant à l'impact de la provenance des revenus du couple sur la consommation respective des époux. D'après leurs résultats, les épouses suisses qui ne perçoivent aucun revenu utilisent seulement 35 % des ressources du ménage, alors que la part de ressources utilisées s'élève à 54,4 % lorsqu'elles perçoivent le même revenu que leurs maris et à 58,4 % lorsqu'elles perçoivent 60 % du revenu total du ménage²²⁴⁵.

978

iii. Une répartition des ressources inconsciemment inégalitaire ?

Les travaux en sciences économiques précités induisent que les ressources des ménages ne sont ordinairement pas réparties égalitairement au sein des couples.

979

²²⁴⁰ BURKHARD, *Allocation of Expenditures*, p. 375.

²²⁴¹ BURKHARD, *Allocation of Expenditures*, p. 373.

²²⁴² LEWBEL/PENDAKUR, *Estimation of Collective Household Models*, p. 350 ss ; cf. BURKHARD, *Allocation of Expenditures*, p. 374.

²²⁴³ CHERCHYE/DE ROCK/VERMEULEN, *Economic Well-Being*, p. 985 ss ; cf. BURKHARD, *Allocation of Expenditures*, p. 374. BURKHARD ne remet pas en cause la démarche scientifique des Néerlandais mais commente que ces résultats sont potentiellement explicables par des différences sociétales entre les pays concernés (BURKHARD, *Allocation of Expenditures*, p. 374). En tout état de cause, les résultats de cette étude compromettent tout autant les fondements de l'*income pooling*, dans la mesure où il importe peu de savoir si la répartition inégalitaire des ressources du ménage profite à l'époux ou à l'épouse pour que l'unité économique soit remise en cause.

²²⁴⁴ BÜTIKOFER/GERFIN/WANZENRIED, *Income pooling and the distribution*, p. 1 ss.

²²⁴⁵ BÜTIKOFER/GERFIN/WANZENRIED, *Income pooling and the distribution*, p. 13 s.

Si cette répartition peut potentiellement découler d'un accord exprès ou tacite, il est également concevable que son caractère inégalitaire relève du subconscient des membres du couple. Un rapport de 2013 de la Commission européenne semble avaliser la pertinence de cette seconde acception.

- 980 Ledit rapport met en évidence des statistiques en apparence contradictoires, qui dénotent potentiellement une confusion récurrente des couples quant à leur organisation financière. Ainsi, alors que 70 % des ménages européens ont affirmé mettre en commun toutes les ressources du couple, seuls 44,2 % des individus ont simultanément déclaré qu'ils ne conservaient aucune partie de leurs revenus pour eux-mêmes²²⁴⁶. À titre d'illustrations, seuls 66,5 % des individus allemands affirment qu'ils reversent tous leurs revenus au bénéfice du ménage et cette proportion chute même à 26,5 % en Roumanie²²⁴⁷ ; quand bien même 70,6 % des ménages allemands et 87,7 % des couples roumains affirment recourir au *full pooling* (c'est-à-dire à une mise en commun de la totalité des revenus du ménage)²²⁴⁸.
- 981 D'après la Commission européenne, il est dès lors probable que de nombreux couples considèrent à tort qu'ils recourent à l'*income pooling*. En résumé, en comparant les données collectées, il apparaît que les réponses sont plus en faveur de l'*income pooling* lorsque la question est articulée abstraitement au niveau du ménage que concrètement au niveau de la part de revenus reversée au bénéfice du ménage par un individu²²⁴⁹. D'après la Commission européenne, entre 25 % et 47 % des individus supposeraient à tort vivre dans un ménage régi par le système du *full pooling*²²⁵⁰. Ce constat peut trouver une explication dans le fait que les membres d'un ménage, bien que disposant chacun d'un accès théorique équivalent aux ressources du ménage, ne s'autoriseraient concomitamment pas l'usage de ces ressources dans une mesure identique²²⁵¹, notamment parce qu'ils ne concourent pas dans une même mesure à l'obtention des revenus du ménage.

²²⁴⁶ Commission européenne, *Income pooling and equal sharing*, p. 18.

²²⁴⁷ Commission européenne, *Income pooling and equal sharing*, p. 19.

²²⁴⁸ Commission européenne, *Income pooling and equal sharing*, p. 17.

²²⁴⁹ Commission européenne, *Income pooling and equal sharing*, p. 18.

²²⁵⁰ Commission européenne, *Income pooling and equal sharing*, p. 24.

²²⁵¹ Commission européenne, *Income pooling and equal sharing*, p. 24.

3. Synthèse et discussion

Les récentes études publiées dans le champ des sciences économiques sont révélatrices du fait que l'organisation financière des ménages ne se conforme pas aisément au principe de l'unité économique des couples mariés. Ainsi, il apparaît que l'utilisation des ressources du ménage par les époux n'est que rarement égalitaire de part et d'autre. En particulier, il apparaît que les ressources sont utilisées dans une plus grande mesure par celui des époux qui perçoit la plus grande partie des revenus. Avec une approche intrinsèquement différente, fondée sur des questionnaires et non pas sur une interprétation des statistiques de consommation, le récent rapport de la Commission européenne conduit à un constat analogue : bien que la plupart des couples considèrent abstraitement qu'ils mettent tous les revenus en commun, leur organisation financière se révèle notablement plus opaque et divisée qu'annoncée.

982

Les résultats des travaux en sciences économiques susmentionnés, et plus généralement le glissement perceptible de l'emploi par les économistes du modèle unitaire vers celui du modèle collectiviste ainsi que les conclusions du rapport de la Commission européenne remettent en cause le principe de l'unité économique des couples mariés tel que reconnu par le Tribunal fédéral. Est en effet compromise l'idée de la « communauté d'acquisition et d'utilisation du revenu » supposément formée par les couples mariés.

983

Sous l'angle du droit fiscal, les résultats de ces travaux économiques portent aussi à conséquence pour la question de la responsabilité solidaire des époux lors de la fin de l'imposition commune²²⁵². En effet, dans la mesure où les époux ne jouiraient pas également des ressources du ménage, c'est dès lors que les époux se sépareraient ou divorceraient en conservant une dette fiscale commune qu'il devient problématique d'imputer celle-ci solidairement aux deux époux (à l'instar du régime vaudois²²⁵³). Au regard de l'égalité des genres, il apparaît d'autant plus délicat de soutenir que les femmes doivent répondre dans une même mesure que leurs maris des dettes fiscales du ménage, alors que leur accès aux ressources du ménage demeure usuellement moindre.

984

²²⁵² Cf. *supra*, N. 383 ss.

²²⁵³ Cf. *supra*, N. 395 s.

C. Variabilité factuelle

1. Remarques liminaires

- 985 Le régime d'imposition commune en vigueur suppose non seulement que l'unité économique soit factuellement établie, mais qu'elle soit au surplus l'apanage des seuls couples mariés. Comme nous l'avons relevé²²⁵⁴, une partie de la doctrine justifie ainsi l'imposition commune des époux en soutenant que le mariage et le concubinage impliquent des modes de vie sensiblement différents.
- 986 Même si les économistes ont démontré que le concept même de l'*income pooling* repose sur des fondements très fragiles, il n'en demeure pas moins que les couples partagent leurs ressources dans une mesure variable. Aussi, les sociologues et les statisticiens continuent de catégoriser les ménages en fonction de l'organisation financière revendiquée par les couples. Sur la base de différents travaux, il devient utile de s'interroger sur la propension respective des différentes formes de communautés à mettre les ressources du ménage en commun.
- 987 Il sera constaté que, bien que l'organisation financière des ménages soit influencée par l'état civil du couple, elle l'est également par le facteur de la durée de la vie commune ou encore par celui de la présence d'enfants. En effet, c'est parfois bien la naissance du premier enfant commun, et non la conclusion d'un mariage, qui incite les couples à partager leurs ressources dans une plus grande mesure. Dans ce sens, les motifs qui ont conduit la Commission d'experts de 1998²²⁵⁵ à proposer le modèle du *splitting* familial – aux côtés des modèles du *splitting* avec option et de l'imposition individuelle – ne sont pas étrangers au présent constat. En s'alignant sur la définition sociologique de la famille, lesdits experts proposaient de s'attacher non pas au critère de l'état civil mais à celui de la présence d'enfants au sein du ménage. Les auteurs ont justifié que c'est dès lors qu'ils ont des enfants que les parents – mariés ou non – doivent organiser leur vie professionnelle différemment et qu'ils sont contraints de se répartir les contributions en argent et en travail ménager. Sur le plan du droit civil, tandis que ces obligations légales sont essentiellement concrétisées par l'art. 163 CC à l'égard des parents mariés, les parents non mariés avec des enfants constituent juridiquement une société simple qui a pour but d'encadrer et

²²⁵⁴ Cf. *supra*, N. 948 s.

²²⁵⁵ Rapport d'experts de 1998, p. 78 ss.

d'élever les enfants. Dans les deux cas, les parents demeurent tous deux responsables de l'entretien de leurs enfants communs.

En premier lieu, seront examinés les différents facteurs qui sont propres, en marge de l'état civil des partenaires de vie, à influencer l'organisation financière des couples (section 2 ; a). Nous constaterons ensuite que la tendance sociétale indique aujourd'hui une individualisation du mariage (section 2 ; b). Enfin, sur la base de statistiques internationales et suisses, la proportion des couples qui mettent leurs ressources en commun en fonction des différents facteurs susmentionnés sera examinée (section 3). Dans ce cadre, alors qu'environ la moitié des couples suisses à deux revenus déclarent ne pas mettre pas toutes les ressources du ménage en commun, il sera notamment constaté que le principe de l'unité économique des couples mariés induit les plus grandes conséquences à l'égard de ceux des époux qui constituent l'unité économique la moins évidente (section 4).

2. Éclairage des sciences sociales

a. Constats généraux

Trois éléments semblent, d'après HIEKEL, LIEFBROER et POORTMAN, influencer en particulier sur l'organisation financière d'un couple : premièrement, les ressources des partenaires de vie s'entrelacent toujours plus à mesure que la vie commune s'étend sur la durée ; deuxièmement, la présence d'enfants au sein du couple tend à renforcer l'interdépendance entre les époux ainsi que la solidarité financière au sein du couple ; troisièmement enfin, la présence de doutes quant à la pérennité du couple sur le long terme encourage inévitablement les partenaires de vie à nourrir leur autonomie financière respective²²⁵⁶.

De nombreuses études ont démontré que les époux partagent dans une plus grande mesure leurs ressources que les personnes vivant en union libre²²⁵⁷. Ces résultats peuvent s'expliquer par le fait que les couples mariés ont plus souvent

²²⁵⁶ HIEKEL/LIEFBROER/POORTMAN, *Income pooling strategies*, p. 1529.

²²⁵⁷ ASHBY/BURGOYNE, *Separate financial entities*, p. 458 ss ; BRADATAN/KULCSAR, *Choosing between Marriage and Cohabitation*, p. 491 ss ; ELIZABETH, *Managing money*, p. 389 ss ; LYGSTAD/NOACK/TUFTE, *Pooling of economic resources*, p. 625 ss ; OROPESA/LANDALE/KENKRE, *Income allocation*, p. 910 ss ; VOGLER/BROCKMANN/WIGGINS, *Intimate relationships*, p. 455 ss ; WINKLER, *Economic decision-making*, p. 1079 ss ; cf. HIEKEL/LIEFBROER/POORTMAN, *Income pooling strategies*, p. 1528.

des enfants que les concubins, respectivement que le mariage est généralement la conséquence d'une volonté d'inscrire le couple sur la durée. Dans ce sens, ces études sont compatibles avec les constats opérés par HIEKEL, LIEFBROER et POORTMAN et il est communément admis que les caractéristiques respectives habituelles du mariage et du concubinage expliquent directement les différences perceptibles à l'endroit du partage des revenus au sein du couple²²⁵⁸. Il s'agit également de se rappeler que le mariage constitue historiquement la principale source de revenus pour les femmes alors que le concubinage est, à l'inverse, indissociable de leur autonomisation²²⁵⁹. Dans ce contexte, il n'est pas surprenant que les concubins soient plus disposés à gérer leurs ressources séparément. Ces premiers éléments concordent avec l'avis doctrinal susmentionné²²⁶⁰ qui légitime un traitement fiscal différent des couples mariés et des concubins.

- 991 Pour autant, la situation demeure circonscrite, notamment dans le contexte du concubinage. Ainsi, il a été démontré que le concubinage qui est engendré par un rejet de l'institution du mariage est vécu différemment que le concubinage qui est choisi à titre provisoire en attendant le mariage²²⁶¹ : les concubins qui ont une intention de se marier mettent plus fréquemment leurs ressources en commun que les concubins qui n'ont pas dessein marital²²⁶². En outre, il apparaît que l'organisation financière des couples remariés suit également ses propres règles²²⁶³. Les résultats d'une étude des Britanniques BURGOYNE et MORISON indiquent ainsi que la moitié des époux remariés gèrent leurs finances de manière séparée²²⁶⁴. Corollairement, il a également été démontré que la présence de liens financiers entre l'un des époux et son ancien conjoint réduit l'inclination du couple à mettre les ressources en commun²²⁶⁵. Somme toute, les concubins, les personnes remariées et familles recomposées sont plus sujets à une organisation séparée des ressources, respectivement sont moins susceptibles de former une véritable unité économique.

²²⁵⁸ HIEKEL/LIEFBROER/POORTMAN, *Income pooling strategies*, p. 1529 ; LYNGSTAD/NOACK/TUFTE, *Pooling of economic resources*, p. 632 ;

²²⁵⁹ BRADATAN/KULCSAR, *Choosing between Marriage and Cohabitation*, p. 492.

²²⁶⁰ Cf. *supra*, N. 948 s.

²²⁶¹ BRADATAN/KULCSAR, *Choosing between Marriage and Cohabitation*, p. 492.

²²⁶² LAUER/YODANIS, *Individualized Marriage*, p. 671 ; LYNGSTAD/NOACK/TUFTE, *Pooling of economic resources*, p. 632.

²²⁶³ BURGOYNE/MORISON, *Money in Remarriage*, p. 363 ss ; cf. ELIZABETH, *Managing money*, p. 391.

²²⁶⁴ BURGOYNE/MORISON, *Money in Remarriage*, p. 369 et 393 s.

²²⁶⁵ Commission européenne, *Income pooling and equal sharing*, p. 34 et 37.

Enfin, de nombreux autres paramètres socio-économiques sont propres à encourager ou à dissuader l'*income pooling* au sein du ménage. Notamment, la différence entre les revenus des époux tend à favoriser la redistribution des ressources dans le ménage ; l'altruisme de celui des époux qui perçoit le revenu le plus élevé l'incitant à partager²²⁶⁶. 992

b. Individualisation du mariage

Les sociologues contemporains observent une individualisation des relations intimes dans les pays occidentaux, les individus attachant toujours plus d'importance à l'autonomie individuelle et à l'épanouissement personnel. Ces aspirations nouvelles peuvent naturellement conduire les couples à opter pour une gestion financière séparée des ressources du ménage²²⁶⁷. Ce constat est également valable à l'endroit même du mariage et ne concerne ainsi pas uniquement les formes de communautés de vie alternatives. 993

Le mariage est une institution qui évolue avec le temps²²⁶⁸. La première grande évolution, qui a été qualifiée par BURGESS²²⁶⁹, a lieu au moment du passage d'un « mariage institutionnel » (« *institutional marriage* ») vers un « mariage relationnel » (« *companionate marriage* »)²²⁷⁰. Originellement, le mariage était perçu comme un moyen de renforcer les relations entre les familles des époux et d'assurer des intérêts économiques ou politiques, dans un contexte où la décision maritale n'était pas systématiquement confiée aux principaux intéressés²²⁷¹. Le mariage avait alors une connotation éminemment patriarcale ; le mari obtenant une autorité sociale et légale au sein du couple et détenant un contrôle absolu sur les ressources des membres de la famille²²⁷². De concert avec l'évolution juridique du 20^e siècle, où de nombreuses tâches jusqu'ici confiées aux familles sont dorénavant assumées par l'État, la conception du mariage 994

²²⁶⁶ BONKE/ULDALL-POULSEN, *Why do families actually pool*, p. 113 ss ; cf. Commission européenne, *Income pooling and equal sharing*, p. 32.

²²⁶⁷ LAUER/YODANIS, *Individualized Marriage*, p. 670 ; cf. HIEKEL/LIEFBROER/POORTMAN, *Income pooling strategies*, p. 1530.

²²⁶⁸ CHERLIN, *The Deinstitutionalization of American Marriage*, p. 848 ; BURGESS/LOCKE, *The Family*, p. 1 ss ; cf. LAUER/YODANIS, *Individualized Marriage*, p. 670.

²²⁶⁹ Cf. BURGESS/LOCKE, *The Family*, p. 1 ss.

²²⁷⁰ CHERLIN, *The Deinstitutionalization of American Marriage*, p. 851.

²²⁷¹ COONTZ, *Marriage*, p. 1 ss ; cf. LAUER/YODANIS, *Individualized Marriage*, p. 670.

²²⁷² LAUER/YODANIS, *Individualized Marriage*, p. 670.

change et sa dimension relationnelle acquiert une importance certaine. Simultanément à la « dépatricarisation » de la société, maris et femmes forment alors une unité au sein de laquelle chacun des époux assume le rôle qui lui est attribué pour le bien du ménage (non sans que le mari soit ordinairement assigné à la tâche de percevoir le revenu du ménage)²²⁷³. Cette conception du mariage, qui a prévalu durant la majeure partie du 20^e siècle, s'accorde selon nous avec le régime de l'imposition commune et l'unité économique du couple constitue alors un indicateur pertinent de la capacité contributive des époux.

- 995 Nombre de sociologues contemporains perçoivent aujourd'hui les prémisses d'un nouveau changement sociétal majeur, où le « mariage individualisé » (« *individualized marriage* ») tend à remplacer le mariage relationnel²²⁷⁴. Par mariage individualisé, les sociologues entendent une union conjugale au sein de laquelle les époux ont moins tendance à être interdépendants ou à sacrifier leurs inclinations personnelles, en demeurant en quelque sorte deux individus à part entière avec leurs intérêts et objectifs propres²²⁷⁵. Le phénomène d'individualisation du mariage porte inévitablement à conséquence quant à l'organisation financière des couples mariés. Une augmentation de la proportion des époux qui séparent leurs finances respectives a ainsi été perçue au cours des dernières décennies²²⁷⁶. Sans surprise, les couples mariés qui aménagent leurs finances séparément rapportent que cette organisation est importante pour le maintien de leur indépendance respective²²⁷⁷.
- 996 L'individualisation du mariage, étant susceptible d'impacter directement l'organisation financière des couples dans le sens d'une séparation des revenus respectifs, ne s'aligne guère avec la conception unitaire des couples mariés du droit en vigueur. Cette tendance à l'individualisation, qui est tout juste amorcée d'après les sociologues cités, doit nous conduire à nous interroger sur la pertinence de l'imposition commune à moyen et à long terme.

²²⁷³ LAUER/YODANIS, *Individualized Marriage*, p. 670.

²²⁷⁴ AMATO/BOOTH/JOHNSON/ROGER, *Alone Together*, p. 5 et réf. citées ; BECK/BECK-GERNSHEIM, *Individualization*, p. 72 et réf. citées ; LAUER/YODANIS, *Individualized Marriage*, p. 670.

²²⁷⁵ LAUER/YODANIS, *Individualized Marriage*, p. 671.

²²⁷⁶ VOGLER/BROCKMANN/WIGGINS, *Intimate relationships*, p. 460 ss ; LAUER/YODANIS, *Individualized Marriage*, p. 671.

²²⁷⁷ BURGOYNE/REIBSTEIN/EDMUNDS/ROUTH, *Marital commitment*, p. 390 ss ; cf. LAUER/YODANIS, *Individualized Marriage*, p. 671.

3. Éclairage des données statistiques

a. Remarques liminaires

Comme nous l'avons soulevé²²⁷⁸, les couples mariés et les concubins mettent leurs ressources en commun dans des mesures variables. Afin de parachever la présente section, nous présenterons ici diverses statistiques internationales portant sur l'organisation financière des couples mariés et des concubins. Quelques statistiques de l'OFS seront aussi analysées. 997

Les résultats de ces travaux doivent être interprétés avec prudence, à quatre égards en particulier. Premièrement, la revendication par le couple d'une mise en commun des ressources du ménage ne signifie pas que, concrètement, les époux ou les concubins bénéficient également de celles-ci dans les faits²²⁷⁹. Deuxièmement, même si le critère de l'état civil du couple acquiert une influence prédominante sur l'organisation financière du ménage, il sied de ne pas négliger les autres circonstances déterminantes. La présence d'enfants au sein du ménage, la durée de la relation ou encore les intentions conjugales des concubins influencent également l'organisation financière du couple²²⁸⁰. Troisièmement, le phénomène contemporain de l'individualisation du mariage implique que la tendance actuelle est à la séparation des finances des époux²²⁸¹. Quatrièmement, enfin, toute interprétation de statistiques ne saurait être effectuée sans grande précaution. Les statistiques utilisées provenant par ailleurs de différents travaux qui suivent chacun leur propre méthodologie, toute comparaison internationale demeurera hasardeuse, raison pour laquelle nous dresserons seulement quelques constats d'ordre général. 998

b. Quelques statistiques internationales

D'après des données datant de 2002 et exploitées par HAMPLOVA et LE BOURDAIS, 20,3 % des couples mariés et 66,4 % des concubins déclarent gérer leurs finances séparément en France²²⁸². Au Danemark, ce sont 16,9 % des couples 999

²²⁷⁸ Cf. *supra*, N. 968 ss.

²²⁷⁹ Cf. *supra*, N. 979 ss.

²²⁸⁰ Cf. *supra*, N. 989 ss.

²²⁸¹ Cf. *supra*, N. 993 ss.

²²⁸² HAMPLOVA/LE BOURDAIS, *One Pot or Two Pot Strategies*, p. 369. Pour la France, voir également : HIEKEL/LIEFBROER/POORTMAN, *Income pooling strategies*, p. 1542.

mariés et 53 % des concubins qui affirment organiser séparément les finances du couple²²⁸³. En Espagne, seulement 3,5 % des époux et 23,9 % des concubins seraient dans cette situation²²⁸⁴. D'après les mêmes données de 2002, HEIMDAL et HOUSEKNECHT déterminent que 30,1 % des couples mariés suédois et 47,9 % des concubins suédois considèrent gérer leurs finances séparément, respectivement 17,4 % et 45,7 % des couples états-uniens²²⁸⁵. Ces résultats sont proches de ceux obtenus par des chercheurs australiens : 23 % des couples mariés et 52 % des concubins déclarent ne pas mettre leurs ressources en commun²²⁸⁶. Les pays d'Europe de l'Est fournissent des résultats singuliers : en Roumanie, par exemple, seulement 6,9 % des couples mariés et 15,1 % des concubins seraient dans cette situation²²⁸⁷.

- 1000 Sans nous aventurer dans une interprétation trop minutieuse de ces résultats, nous pouvons à tout le moins relever que les données présentées démontrent de grandes disparités entre les pays examinés. À n'en pas douter, le contexte socio-économique influence l'organisation financière des concubins et des couples mariés. Aussi, le paysage politico-juridique exerce une influence certaine sur les prédispositions des différentes communautés de vie à partager les ressources du ménage. La propension des prestations sociales danoises à encourager l'autonomie des époux et des concubins est notamment déterminante, au même titre par exemple que l'introduction du PACS en France à l'attention des couples de même sexe et de sexe différent²²⁸⁸.

c. Données de l'OFS

- 1001 Dans son rapport de 2017 sur les familles en Suisse²²⁸⁹, l'Office fédéral de la statistique s'est intéressé à la proportion des couples qui mettent en commun la

²²⁸³ HAMPLOVA/LE BOURDAIS, *One Pot or Two Pot Strategies*, p. 369.

²²⁸⁴ HAMPLOVA/LE BOURDAIS, *One Pot or Two Pot Strategies*, p. 369.

²²⁸⁵ HEIMDAL/HOUSEKNECHT, *Cohabiting and Married Couples' Income Organization*, p. 532.

²²⁸⁶ GLEZER/MILLS, *Controlling the purse strings*, p. 35 s. ; cf. ELIZABETH, *Managing money*, p. 391.

²²⁸⁷ HIEKEL/LIEFBROER/POORTMAN, *Income pooling strategies*, p. 1542. Tout à la fois, les statistiques roumaines ont ultérieurement interpellé la Commission européenne, et il est probable qu'une grande partie des époux roumains estiment à tort recourir à l'*income pooling*. En effet, dans le même temps, seuls 26,5 % des Roumains ont déclaré ne conserver aucun de leurs propres revenus pour eux-mêmes (Commission européenne, *Income pooling and equal sharing*, p. 18 s.).

²²⁸⁸ HAMPLOVA/LE BOURDAIS, *One Pot or Two Pot Strategies*, p. 360 ss, voir en particulier les p. 361 pour le Danemark et p. 361 s. pour la France.

²²⁸⁹ Cf. OFS, *Les familles en Suisse, Rapport statistique 2017*, Neuchâtel 2017.

totalité de leurs revenus. En interrogeant les seuls couples dans lesquels les deux partenaires ont au moins 25 ans et vivent ensemble depuis au moins deux ans, l'OFS a constaté des différences substantielles en fonction de la présence d'enfants et de l'état civil du couple.

Gestion du revenu du ménage, en 2013

Couples dans lesquels les deux partenaires ont au moins 25 ans et vivent ensemble depuis au moins deux ans

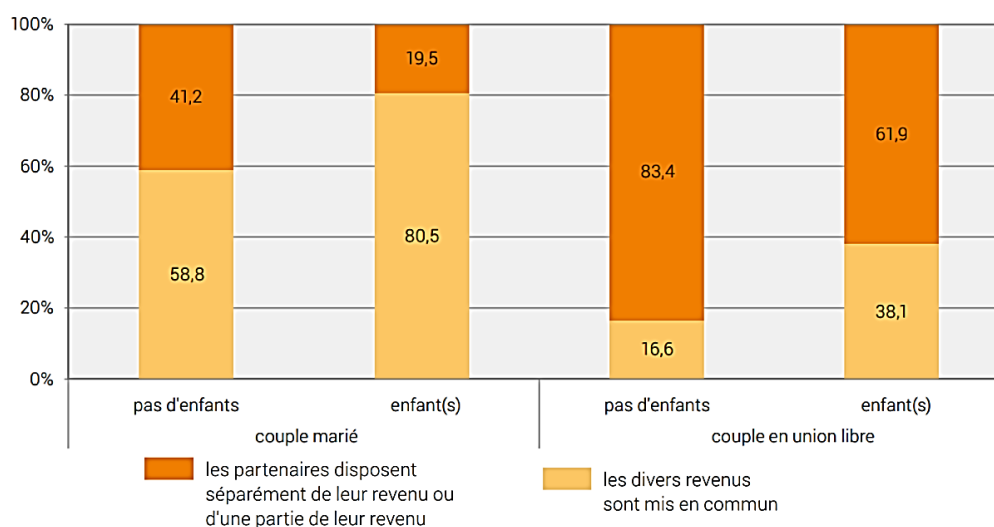


Illustration 9 : Graphique de l'OFS ; organisation financière des couples en fonction de la présence d'enfants et de l'état civil²²⁹⁰

Ces chiffres doivent être analysés précautionneusement, dans la mesure où la plupart des couples mariés ont des enfants alors que, inversement, rares sont les couples avec enfants qui vivent en concubinage. À titre de pondération, l'OFS recense que trois quarts de l'ensemble des couples mariés (76 %) mettent en commun les revenus du ménage et que cette proportion « chute » à moins d'un quart (22 %) de l'ensemble des couples vivant en union libre²²⁹¹. Inversement, 24 % des couples mariés et 78 % des concubins déclarent ainsi ne pas mettre tous les revenus du ménage en commun.

L'OFS ne s'est pas contentée de procéder à une comparaison entre couples mariés et concubins, mais fournit d'autres données intéressantes. Ainsi, la proportion des couples qui mettent en commun les revenus du ménage augmente de concert avec le nombre de leurs enfants (69 % pour les couples avec un enfant ; 79 % pour les couples avec deux enfants ; et 85 % pour les couples

²²⁹⁰ OFS, Les familles en Suisse 2017, ch. 3.7, Graphique G 3.11 ad p. 22.

²²⁹¹ OFS, Les familles en Suisse 2017, ch. 3.7, p. 22.

avec au moins trois enfants) ; n'étant pas déterminant dans ce contexte le fait que les enfants vivent ou non dans le ménage²²⁹². En outre, la situation financière des couples a également une influence conséquente sur leur organisation financière, comme l'illustre le graphique ci-après.

Couples mettant en commun la totalité des revenus du ménage selon le type de relation et selon la manière dont le ménage s'en sort financièrement, en 2013

Couples dans lesquels les deux partenaires ont au moins 25 ans et vivent ensemble depuis au moins deux ans

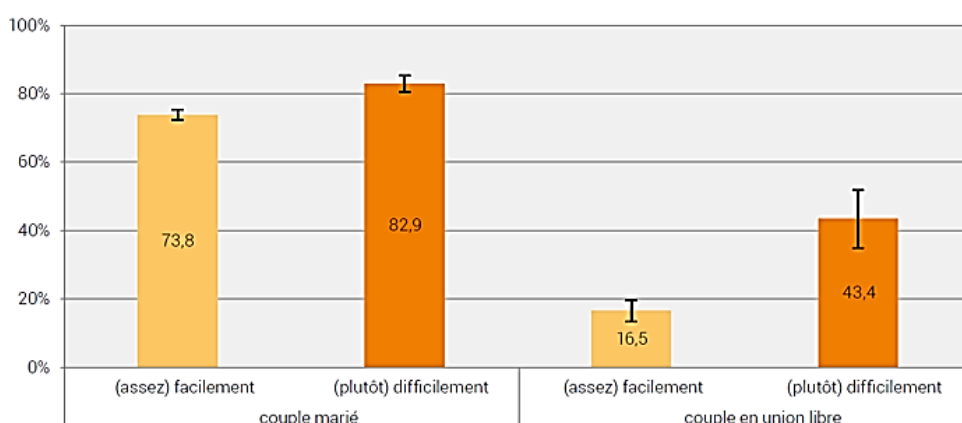


Illustration 10 : Graphique de l'OFS ; organisation financière des couples en fonction de leur situation financière²²⁹³

1004 La mise en commun des revenus se manifeste ainsi dans une plus grande mesure lorsque le couple estime s'en sortir (plutôt) difficilement financièrement (82,9 % pour les couples mariés ; 43,3 % pour les concubins). En outre, il apparaît que rares sont les couples de concubins qui mettent les revenus en commun lorsque ceux-ci déclarent s'en sortir (plutôt) facilement financièrement (16,5 %). Enfin, l'OFS a judicieusement isolé la proportion des couples mariés qui mettent leurs revenus en commun en fonction d'une part du niveau de formation des femmes, et d'autre part du modèle d'activité professionnelle du couple.

²²⁹² OFS, Les familles en Suisse 2017, ch. 3.7, p. 22.

²²⁹³ OFS, Les familles en Suisse 2017, ch. 3.7, Graphique 3.13 ad p. 23.

Couples mettant en commun la totalité des revenus du ménage selon le niveau de formation de la femme et le modèle d'activité, en 2013

Couples dans lesquels les deux partenaires ont au moins 25 ans et vivent ensemble depuis au moins deux ans

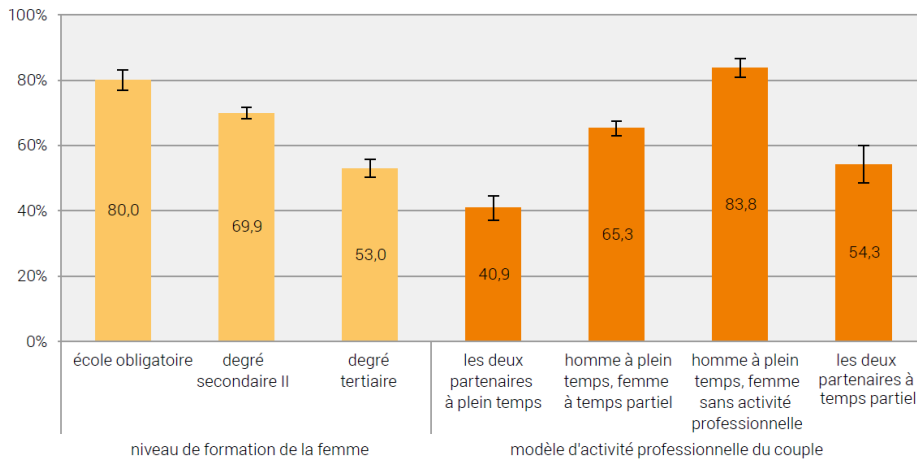


Illustration 11 : Graphique de l'OFS ; organisation financière des couples en fonction du niveau de formation des femmes et du modèle d'activité professionnelle²²⁹⁴

Sur la partie gauche du graphique, il est possible de constater que les couples (mariés ou concubins) partagent toujours moins leurs ressources à mesure que le niveau de formation des femmes est élevé. Ainsi, alors que 80 % des couples mettent leurs revenus en commun lorsque la femme a une formation du niveau de l'école obligatoire, ce taux chute à 53 % lorsque celle-ci a une formation de niveau tertiaire.

1005

Les données susmentionnées doivent être interprétées à la lumière de la partie droite du graphique relative au modèle d'activité professionnelle du couple. À cet égard, on constate qu'une minorité des couples (40,9 %) met les revenus en commun lorsque les deux partenaires travaillent à temps plein, tandis que ce phénomène se produit pour une courte majorité des couples (54,3 %) lorsque les deux partenaires de vie travaillent à temps partiel. À l'opposé, 83,8 % des couples au sein desquels l'homme travaille à temps plein et la femme demeure sans activité professionnelle déclarent mettre les revenus en commun.

1006

²²⁹⁴ OFS, Les familles en Suisse 2017, ch. 3.7, Graphique 3.12 ad p. 23.

4. Synthèse et discussion

- 1007 D'après le Tribunal fédéral, « les situations financières des époux se confondent, contrairement à celles des concubins »²²⁹⁵. Il considère ainsi que « la situation du couple marié est sous cet angle différente de celle des concubins qui sont traités comme des contribuables séparés avec les avantages et les inconvénients de leur situation »²²⁹⁶. Sans ambitionner un décryptage approfondi des données présentées ci-dessus, nous pouvons néanmoins dresser trois constats quant à la pertinence de la jurisprudence fédérale sur l'organisation financière des couples.
- 1008 En premier lieu, une part non négligeable des couples mariés (24 %) déclarent ne pas mettre tous les revenus du ménage en commun. A ce stade, on constate déjà que l'unité fiscale que le législateur suisse appréhende à l'égard des couples mariés est d'ores et déjà injustifiée pour environ un couple marié sur quatre. Pour déterminer la capacité contributive de ces couples, la prise en compte de l'effet de synergie et de l'éventuel entretien du conjoint sans revenu ou à faible revenu apparaît suffisante (à l'exclusion donc de tout mécanisme d'imposition commune).
- 1009 En deuxième lieu, plus d'un couple de concubins sur cinq (22 %) déclare procéder à une mise en commun des ressources. Un régime fiscal cohérent impliquerait – dans l'idéal – d'imposer ces couples en commun, à l'instar des couples mariés qui organisent similairement leur situation financière.
- 1010 En troisième lieu, surtout, le principe de l'unité économique des couples mariés se révèle réducteur dans la mesure où il omet de prendre en compte les autres facteurs qui incitent les couples à mettre leurs revenus en commun. Ainsi, bien que l'état civil demeure un critère incontournable, au moins trois autres critères se révèlent particulièrement décisifs : l'aisance financière du couple, le niveau de formation de la femme et enfin la répartition des rôles au sein du ménage. Il sied en particulier de souligner que seuls 40,9 % des couples qui exercent deux activités lucratives à temps plein déclarent mettre leurs revenus en commun, et que ce taux ne s'élève pas à plus de 54,3 % pour les partenaires de vie qui travaillent tous deux à temps partiel. En outre, les couples les plus aisés financièrement déclarent plus d'indépendance dans la gestion de leurs finances. Or, les couples à deux revenus ainsi que les couples les plus aisés financièrement constituent les contribuables qui sont les plus touchés par le mécanisme

²²⁹⁵ Arrêt TF 2P.201/2005 du 13 janvier 2006, consid. 3.3.

²²⁹⁶ Arrêt TF 2P.201/2005 du 13 janvier 2006, consid. 3.3.

de l'addition des revenus. On constate ainsi que la reconnaissance de l'unité fiscale des couples mariés déploie ses plus grands effets – en termes d'augmentation de la charge fiscale – à l'égard des époux qui sont précisément les moins susceptibles de constituer une véritable unité économique.

Ces trois constats doivent impérativement être mis en perspective avec la relativité de l'unité économique des couples mariés qui a déjà été constatée²²⁹⁷. Pour rappel, les économistes contemporains considèrent que la mise en commun des ressources du couple est très souvent minimisée par les facteurs de la provenance des revenus et du pouvoir de négociation entre les époux²²⁹⁸. Sur la base d'un rapport de la Commission européenne, nous avons ainsi évoqué la possibilité – très probable selon nous – que de nombreux couples se trompent lorsqu'ils estiment mettre leurs ressources en commun²²⁹⁹. 1011

Il sied enfin de rappeler que les sociologues contemporains constatent une tendance à l'individualisation du mariage²³⁰⁰. Dans ce cadre, la séparation des ressources au sein des couples est un phénomène actuel qui devrait selon toute vraisemblance gagner en importance au fil des années. Or, lorsque le législateur ambitionne de réformer de manière pérenne un régime légal, il est indiscutable que l'évolution future des faits sociétaux doit être appréhendée. 1012

D. Inconséquence législative

1. En raison de l'égalité entre couples mariés et concubins

a. Remarques liminaires

Depuis l'arrêt Hegetschweiler, les autorités fédérales s'efforcent d'alléger la charge fiscale des couples mariés à deux revenus. Dans ce contexte, deux instruments – en vigueur ou projetés – sont révélateurs d'une démarche qui tend à relativiser fortement le principe de l'unité économique des couples mariés. La 1013

²²⁹⁷ Cf. *supra*, N. 964 ss.

²²⁹⁸ Cf. *supra*, N. 971 ss.

²²⁹⁹ Cf. *supra*, N. 979 ss.

²³⁰⁰ Cf. *supra*, N. 993 ss.

déduction pour double activité lucrative ainsi que le mécanisme du calcul alternatif de l'impôt, qui a été préconisé par le Projet de loi de mars 2018, allègent en effet fortement la charge fiscale des couples mariés à deux revenus.

1014 Il sera souligné que ces allègements fiscaux excèdent la seule prise en compte des charges supplémentaires des couples mariés à deux revenus et qu'ils visent aussi à atténuer ou à supprimer la discrimination fiscale des couples mariés à deux revenus par rapport aux concubins à deux revenus. Une quantification du dégrèvement relatif à la déduction pour double activité lucrative d'une part, et une mise en évidence de la différence de traitement entre les époux à un et à deux revenus au sens de la réforme proposée par le Conseil fédéral en 2018 d'autre part, seront utiles à la démonstration du caractère excessif des dégrèvements octroyés ou projetés à l'attention des couples mariés à deux revenus.

1015 À notre sens, le fait que les autorités législatives et exécutives privilégient nettement le rapport d'égalité entre les couples mariés et les concubins – aux dépens du rapport d'égalité entre les couples mariés à un et à deux revenus – démontre l'importance toute relative qu'elles accordent aujourd'hui au principe de l'unité économique. Ce principe justifie donc l'imposition commune à l'origine mais n'est plus considéré lors de l'aménagement de celle-ci de telle sorte qu'il n'en reste, en définitive, qu'une coquille vide.

b. Constitutionnalité des dégrèvements octroyés aux couples à deux revenus

1016 D'après le Tribunal fédéral, si les couples mariés à un et à deux revenus doivent être globalement imposés similairement, des distinctions peuvent néanmoins être opérées dans une certaine mesure :

« Le fait que seul l'un des époux exerce une activité lucrative ne doit pas entraîner une charge fiscale plus élevée lorsque l'autre époux ne peut pas lui-même exercer une telle activité, que ce soit en raison de l'éducation des enfants, des soins à donner à des personnes de la famille, pour des motifs de santé ou pour absence d'occasions de travail. Cela n'exclut cependant pas que, dans le cas d'activité lucrative des deux époux, l'on tienne compte, par des déductions appropriées, des frais d'acquisition plus élevés et d'éventuelles charges supplémentaires du même genre »²³⁰¹.

1017 Restrictivement, la jurisprudence du Tribunal fédéral autorise ainsi des dégrèvements pour les couples mariés à deux revenus pour autant que ceux-ci

²³⁰¹ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37, consid. 3c p. 43.

correspondent à une diminution effective de leur capacité contributive. Le Tribunal fédéral mentionne en premier lieu que les frais d'acquisition du second revenu peuvent être pris en compte. Ceux-ci sont essentiellement couverts par les déductions organiques et ne sauraient à notre sens justifier un quelconque dégrèvement supplémentaire. En second lieu, l'arrêt Hegetschweiler fait référence aux « éventuelles charges supplémentaires du même genre ». Sans se prononcer sur la nature exacte desdites charges, le Tribunal fédéral semble conférer, de prime abord, une certaine latitude de jugement aux autorités législatives. Pour autant, le Tribunal fédéral conditionne néanmoins ces dégrèvements à la présence de « charges supplémentaires » et il n'octroie pas ici un blanc-seing aux autorités législatives.

A l'exception des frais d'acquisition du revenu et des éventuels frais de garde des enfants par des tiers, les couples mariés exerçant deux activités lucratives ne supportent pas sensiblement plus de dépenses que les couples mariés à un seul revenu²³⁰². Compte tenu du fait que les dépenses précitées sont d'ores et déjà déductibles par d'autres instruments, tout dégrèvement supplémentaire à l'égard des couples mariés à deux revenus est à notre sens susceptible de contrevenir au rapport d'égalité entre les couples mariés à un et à deux revenus²³⁰³. 1018

c. Déduction pour double activité lucrative

La déduction pour double activité lucrative vise à tenir compte des frais supplémentaires qu'engagent supposément les couples mariés à deux revenus et permet également d'atténuer la progressivité de l'imposition des couples mariés à deux revenus par rapport aux concubins à deux revenus²³⁰⁴. Cette déduction est largement critiquée dans la doctrine²³⁰⁵. En particulier, plusieurs auteurs lui reprochent d'être excessive dans la mesure où les frais professionnels sont 1019

²³⁰² Dans le même sens : CANDRIAN, *Steuerrecht und Familiengemeinschaft*, p. 322 ss ; HÖHN, *Fragen der Ehegattenbesteuerung*, p. 467 s. ; Rapport d'experts de 1998, p. 32 et réf. citées.

²³⁰³ Cf. en particulier Rapport d'experts de 1998, p. 32.

²³⁰⁴ Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 37 ad art. 33 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 89 ad art. 33 ; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 330 ad § 7.

²³⁰⁵ Cf. not. CANDRIAN, *Steuerrecht und Familiengemeinschaft*, p. 322 ss ; HÖHN, *Fragen*, p. 467 *in fine* ; Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 37 ad art. 33 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 88 ad art. 33 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 186 ad art. 33 ; cf. *infra*, N. 1361 ss.

d'ores et déjà couverts par les déductions organiques²³⁰⁶. D'autres soulignent aussi son caractère approximatif, compte tenu du fait qu'elle ne tient pas compte du taux d'activité des contribuables²³⁰⁷ : ainsi, un couple exerçant deux activités lucratives à temps partiel devrait faire l'objet du même traitement fiscal qu'un couple exerçant une activité lucrative à temps plein, tandis qu'un contribuable vivant seul et exerçant une activité lucrative à temps plein serait mieux placé pour prétendre à une telle déduction.

- 1020 Pour ces différentes raisons, la déduction pour double activité lucrative permet essentiellement d'équilibrer le rapport d'égalité entre couples mariés et concubins. Simultanément, elle contrarie la jurisprudence du Tribunal fédéral en différenciant indûment le traitement fiscal des couples mariés en fonction de la provenance de leurs revenus. Comme l'expose le graphique ci-après, la différence d'imposition engendrée par cette déduction entre les couples mariés à un revenu et à deux revenus identiques n'est pas négligeable.

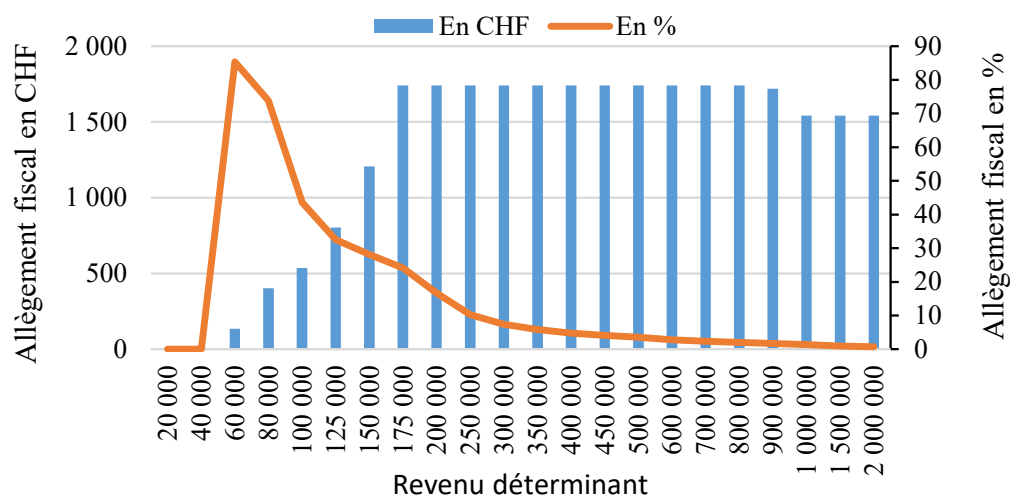


Illustration 12 : Déduction pour double activité lucrative ; allègement fiscal pour les couples mariés à deux revenus identiques²³⁰⁸

- 1021 Le Conseil fédéral l'a récemment rappelé : la déduction pour double activité lucrative a pour effet d'imputer une charge fiscale excédentaire aux couples à un seul revenu, celle-ci pouvant être importante dans les classes de revenu moyennes et inférieures²³⁰⁹. Bien que la déduction conduise à un allègement

²³⁰⁶ Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 37 ad art. 33 ; KOCHER, *Steuern in der Ehe*, p. 400.

²³⁰⁷ Cf. en particulier Rapport d'experts de 1998, p. 44.

²³⁰⁸ Pour les calculs liés à cette évaluation, cf. Annexe 6.

²³⁰⁹ Message imposition équilibrée, p. 2186 et 2212.

fiscal qui n'excède pas CHF 1'742 pour les couples imposés au plus au taux d'imposition marginal (13 %) et lorsque la déduction se porte au montant maximal (CHF 13'400), il doit être constaté que les couples mariés percevant un seul revenu supportent (comparativement aux couples mariés à deux revenus identiques) un excédent fiscal qui s'élève approximativement entre 30 % et 85 % pour un revenu déterminant situé entre CHF 60'000 et CHF 150'000²³¹⁰.

À notre sens, le législateur a fait peu de cas du rapport d'égalité entre les couples mariés dans ce contexte. Cette première illustration dénote une prévalence certaine accordée au rapport d'égalité entre les couples mariés à deux revenus et les concubins à deux revenus, au détriment de l'égalité entre les couples mariés à un et à deux revenus. Respectivement, elle illustre la relativisation du principe de l'unité économique au sein de la loi. 1022

d. Calcul alternatif de l'impôt

Le précédent constat peut être appuyé à la lumière du Projet de loi de mars 2018. Dans le but avoué de supprimer la discrimination fiscale des couples mariés à deux revenus par rapport aux concubins à deux revenus, le Conseil fédéral avait proposé l'introduction dans la LIFD du mécanisme du calcul alternatif de l'impôt²³¹¹. Par ce mécanisme, la surcharge fiscale des couples mariés par rapport aux concubins aurait été très largement supprimée (aux dépens de l'égalité entre les couples mariés à un et à deux revenus). En marge de ce mécanisme, dans la mesure où il était paradoxalement prévu de conserver la déduction pour double activité lucrative, une déduction de CHF 8'100 aurait en outre été prévue pour les époux à un seul revenu à titre compensatoire²³¹². 1023

Comme le démontrent nos calculs intégrés dans le graphique ci-après, les différences de traitement entre les couples mariés à un revenu et à deux revenus identiques auraient été particulièrement importantes au sens du Projet de loi de mars 2018. 1024

²³¹⁰ Les résultats seraient légèrement différents en présence d'une répartition non égalitaire des revenus au sein du couple. Néanmoins, le seuil et le plafond de la déduction (respectivement fixés à CHF 8'100 et à CHF 13'400) limitent notablement l'ampleur des différences. En particulier, quelle que soit la répartition des revenus dans le couple, le montant de la déduction est optimal dès lors que le second revenu s'élève au moins à CHF 26'800 (calcul : $13'400 \times 2$; cf. art. 33 al. 2 LIFD).

²³¹¹ Cf. *supra*, N. 719.

²³¹² Cf. *supra*, N. 722.

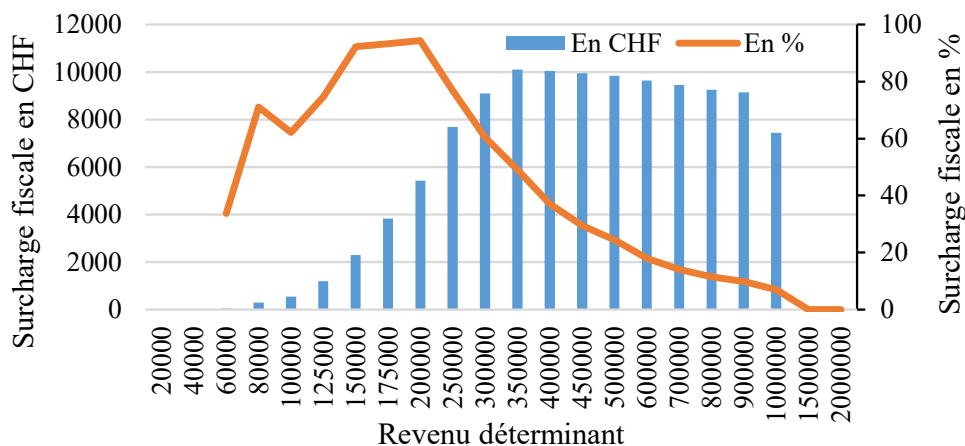


Illustration 13 : Projet de loi de mars 2018 ; allégement fiscal pour les couples mariés à deux revenus identiques²³¹³

1025 Dans son Message de mars 2018, le Conseil fédéral constatait que « la différence de charge entre les couples mariés à un revenu et les couples mariés à deux revenus augmente, car la diminution estimée des recettes entraînée par la réforme provient pour une part nettement plus importante du calcul alternatif de l'impôt qui augmente la différence que de la déduction pour un revenu qui diminue cette différence »²³¹⁴. Notre évaluation se conforme à ce constat. Le tableau suivant permet de comparer les situations fiscales des couples mariés à un et à deux revenus identiques au sens du droit en vigueur et au sens du Projet de loi de mars 2018, respectivement de mesurer l'augmentation de la surcharge fiscale des couples mariés à un revenu par l'application du Projet de loi de mars 2018.

²³¹³ Pour les calculs liés à cette évaluation, cf. Annexe 7.

²³¹⁴ Message imposition équilibrée, p. 2212.

Revenu déterminant	Surcharge fiscale des couples mariés à un revenu par l'application du droit en vigueur	Surcharge fiscale des couples mariés à un revenu au sens du Projet de loi de mars 2018	Augmentation de la surcharge fiscale des couples mariés à un revenu par l'application du Projet de loi de mars 2018
20 000	0	0	0
40 000	0	10	10
60 000	134	53	-81
80 000	402	292	-110
100 000	536	553	17
125 000	804	1194	390
150 000	1 206	2296	1090
200 000	1 742	5423	3681
250 000	1 742	7681	5939
300 000	1 742	9104	7362
350 000	1 742	10104	8362
500 000	1 742	9848	8106
700 000	1 742	9448	7706
1 000 000	1 541	7446	5905
1 500 000	1 541	0	-1541
2 000 000	1 541	0	-1541

Illustration 14 : Projet de loi de mars 2018 ; augmentation de la surcharge fiscale des couples mariés à un revenu par rapport aux couples mariés à deux revenus²³¹⁵

Pour un revenu déterminant de CHF 60'000, la différence de charges fiscales susmentionnée se serait élevée à CHF 53 au sens du Projet de loi de mars 2018, contre CHF 134 par l'application du droit en vigueur. Ainsi, la déduction proposée pour les couples à un revenu aurait en partie compensé les effets de la déduction pour double activité lucrative.

1026

Au sens du Projet de loi de mars 2018, la surcharge fiscale des couples mariés à un revenu aurait avoisiné CHF 1'000 pour un revenu déterminant de CHF 125'000, et jusqu'à plus de CHF 10'000 pour un revenu déterminant d'environ CHF 350'000. Ces altérités doivent à notre sens être considérées sérieusement. Il apparaît que les autorités exécutives ont largement omis de tenir compte du rapport d'égalité entre les couples mariés à un et à deux revenus dans le cadre du dernier projet de réforme de la LIFD. Dans ce contexte, dès lors que le mécanisme du calcul alternatif de l'impôt aurait désavantagé les

1027

²³¹⁵ Pour les calculs liés à cette évaluation, cf. Annexes 6 (concernant le droit en vigueur) et 7 (concernant le Projet de loi de mars 2018).

couples mariés à un seul revenu dans une telle mesure, on peut légitimement s'interroger sur la portée résiduelle du principe de l'unité économique des couples mariés²³¹⁶.

e. Discussion

i. Constat : réalisation problématique de l'égalité entre les couples mariés

1028 Le principe de l'unité économique des couples mariés implique d'appréhender le revenu global des couples mariés, nonobstant la structure des revenus du couple. Corollairement, le droit au mariage prohibe l'impôt qui serait fonction de l'organisation interne du ménage. Ces principes constituent les fondements de l'imposition commune et impliquent nécessairement un traitement fiscal similaire des couples mariés à un et à deux revenus.

1029 Invariablement, le régime d'imposition qui aménage une égalité entre les couples mariés compromet d'autant le rapport d'égalité entre les couples mariés et les concubins. Afin de pallier cet effet indésirable, les autorités se sont proposées d'insérer certains correctifs. Par le biais de l'actuelle déduction pour double activité lucrative et également dans le contexte de l'élaboration du mécanisme du calcul alternatif de l'impôt, il est ambitionné de supprimer la pénalisation fiscale des couples mariés à deux revenus. En procédant de la sorte, l'imposition des couples mariés est largement différenciée en fonction de la structure des revenus. Le principe de l'unité économique est ainsi compromis dans ce contexte.

ii. Postulat : relativisation de l'égalité entre couples mariés

1030 Assurément, les difficultés liées à la réforme de l'imposition des familles résultent en partie de l'exigence jurisprudentielle de mettre les couples mariés sur un pied d'égalité, nonobstant la répartition des revenus au sein du couple. D'après le Tribunal fédéral, la réalisation d'une égalité de traitement à l'égard de certaines catégories de contribuables peut engendrer de nouvelles inégalités²³¹⁷.

²³¹⁶ Cf. OBRIST/BORNICK, *La prise en compte de la jurisprudence*, p. 630 s.

²³¹⁷ ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 3 p. 763 ; cf. aussi ATF 118 Ia 1 consid. 3c p. 4.

Cette conséquence non désirée se manifeste ici au détriment du rapport d'égalité entre les couples mariés à un et à deux revenus.

D'une manière générale et au regard des travaux du gouvernement fédéral, il est palpable que l'égalité de traitement entre les couples mariés tend à s'effacer²³¹⁸. Aussi, c'est bel et bien le rapport d'égalité entre couples mariés et concubins qui focalise aujourd'hui l'attention des autorités. Celui-ci tient en effet une place centrale au sein des différents rapports du Conseil fédéral et du DFF²³¹⁹. Dans ce contexte, il apparaît que les autorités s'accommodent aisément des différences de traitement entre les couples mariés à un et à deux revenus. 1031

Compte tenu de ces considérations, nous soutenons que le rapport d'égalité entre les couples mariés eux-mêmes doit être relativisé, à défaut de quoi d'autres rapports d'égalité sont invariablement compromis. 1032

2. En raison de l'égalité des genres

Comme nous l'avons relevé²³²⁰, les autorités combattent actuellement la pénurie de main-d'œuvre qualifiée et ambitionnent de supprimer l'effet dissuasif exercé par la fiscalité sur l'exercice d'une activité lucrative par les épouses²³²¹. Dans ce cadre, les observations présentées ci-dessus en lien avec le rapport d'égalité entre couples mariés et concubins²³²² s'appliquent similairement dans le contexte du rapport d'égalité entre les genres. En effet, du fait que la lutte contre la discrimination des couples mariés concerne avant tout les couples mariés à deux revenus, celle-ci se confond inévitablement avec la lutte contre la discrimination fiscale des femmes²³²³. Dans ce sens, il apparaît que les autorités tendent à mettre davantage l'accent sur cette dernière que sur la concrétisation de l'égalité de traitement entre les couples mariés à un et à deux revenus. 1033

²³¹⁸ Cf. *infra*, N. 1019 ss.

²³¹⁹ Cf. notamment : Rapport du DFF sur la discrimination des couples mariés, ch. 1.3, p. 12 ; Message dégrèvement des familles, p. 4242 ; Message imposition équilibrée, p. 2175 ss.

²³²⁰ Cf. *supra*, N. 178 s.

²³²¹ Voir en particulier : Message imposition équilibrée, p. 2190 ; cf. *supra*, N. 711 ss.

²³²² Cf. *supra*, N. 1013 ss.

²³²³ Voir, par exemple, au sujet du calcul alternatif de l'impôt : Message imposition équilibrée, p. 2235 : « En se focalisant sur le dégrèvement fiscal des couples mariés à deux revenus, [le calcul alternatif de l'impôt] renforce l'offre de travail du conjoint, la plupart du temps la femme, qui gagne le revenu secondaire et favorise l'égalité femmes hommes dans la vie active ».

- 1034 Compte tenu de ce qui précède, notre postulat conduisant à relativiser le rapport d'égalité entre les couples mariés à un et à deux revenus²³²⁴ se justifie également sous l'angle de l'égalité entre les genres.

3. Au regard de l'extinction de la responsabilité solidaire

- 1035 Dans le contexte de la responsabilité solidaire des époux, nous avons vu que le législateur vaudois s'est strictement conformé au principe de l'unité économique des couples mariés tandis que la LIFD y déroge nettement²³²⁵. Pour rappel, le régime de l'art. 14 al. 1 LI/VD exclut toute exception d'insolvabilité et prévoit en outre que la responsabilité solidaire des époux subsiste après la fin de l'imposition commune du couple pour les montants d'impôt encore dus. La solution fédérale de l'art. 13 al. 1 et 2 LIFD prévoit au contraire une exception d'insolvabilité ainsi que l'extinction de la responsabilité solidaire pour tous les montants d'impôt encore dus lorsque les époux ou ex-époux ne vivent plus en ménage commun.
- 1036 Afin que la responsabilité solidaire des époux séparés ou divorcés pour les montants d'impôt encore dus soit légitime, il est indispensable qu'une unité économique ait été effective durant la vie commune. Tandis que les sciences économiques²³²⁶ indiquent que l'*income pooling* est particulièrement relatif dans les faits, les sciences sociales²³²⁷ et les données statistiques²³²⁸ démontrent que de nombreux époux ne mettent aucunement leurs revenus respectifs en commun. Sous cet angle, il ne se justifie souvent pas que les époux séparés ou divorcés soient responsables solidairement des dettes fiscales échues, dès lors que ces dettes sont fondées sur des ressources économiques inégalement réparties entre les époux. Ainsi, dès lors qu'il s'agit de concrétiser intégralement le principe de l'unité économique des couples mariés au sein d'un modèle d'imposition commune, il apparaît que les implications dudit principe peuvent se révéler insoutenables.
- 1037 Inversement, comme nous l'avons déjà soulevé²³²⁹, le régime de l'extinction de la responsabilité solidaire qui découle de l'application du droit fédéral constitue une lourde dérogation au régime de l'imposition commune. Dans ce contexte,

²³²⁴ Cf. *supra*, N. 1030 ss.

²³²⁵ Cf. *supra*, N. 387 ss.

²³²⁶ Cf. *supra*, N. 968 ss.

²³²⁷ Cf. *supra*, N. 989 ss.

²³²⁸ Cf. *supra*, N. 997 ss.

²³²⁹ Cf. *supra*, N. 387 ss.

la loi désavoue en effet une unité économique qu'elle avait auparavant reconnue.

Quelle que soit l'approche adoptée, il apparaît que le régime de l'imposition commune est particulièrement délicat à concrétiser dès lors que les époux divorcent ou se séparent ; les alternatives susmentionnées apparaissant nettement insatisfaisantes²³³⁰. 1038

E. Synthèse

Dans la présente section, nous nous sommes attelés à vérifier la pertinence des deux justifications principales de l'imposition commune des couples mariés et des partenaires enregistrés. Nous avons promptement invalidé la justification qui se rapporte au droit au mariage²³³¹, dans la mesure où celle-ci apparaît nettement erronée sur le plan strictement dialectique. 1039

La justification qui se réfère au principe de l'unité économique a nécessité un examen plus approfondi dans la mesure où celle-ci se rapporte directement à des faits sociétaux. Sur la base de travaux en sciences économiques et en sciences sociales et en tenant aussi compte des statistiques à notre disposition, nous avons souligné la relativité²³³² et la variabilité²³³³ factuelles de l'unité économique des couples mariés. Il est apparu qu'il est particulièrement approximatif, sur le plan du principe de l'imposition selon la capacité contributive, d'appréhender conjointement la situation économique des époux et des partenaires enregistrés. En examinant ensuite les effets de la déduction pour double activité lucrative et du calcul alternatif de l'impôt tel que prévu par le Projet de loi de mars 2018, nous avons constaté l'inconséquence législative du principe de l'unité économique dans le droit en vigueur et au sein des récents travaux législatifs²³³⁴. 1040

En définitive, alors que les deux justifications de l'imposition commune susmentionnées impliquent de mettre sur un pied d'égalité les couples mariés à un 1041

²³³⁰ Dans ce contexte, le régime lucernois constitue à notre sens un compromis intéressant dans le cadre de l'imposition commune, du fait de sa propension à réduire la responsabilité de celui des époux qui apporte la preuve que certains éléments du revenu et de la fortune relèvent uniquement de son conjoint (cf. *supra*, N. 397 s.).

²³³¹ Cf. *supra*, N. 952 ss.

²³³² Cf. *supra*, N. 968 ss.

²³³³ Cf. *supra*, N. 985 ss.

²³³⁴ Cf. *supra*, N. 1013 ss.

et à deux revenus, il apparaît d'une part que ce traitement fiscal ne se justifie pas sous l'angle du principe de l'égalité de traitement, et d'autre part que la concrétisation de ce rapport d'égalité n'est pas même véritablement ambitionnée par nos autorités.

IV. Examen des solutions alternatives

A. Variantes d'imposition commune

1. Remarques générales

1042 À différents égards, les modèles d'imposition qui aménagent une taxation conjointe des époux ne se justifient plus à notre sens. Le principe même de l'unité économique des couples mariés ayant été ébranlé dans une large mesure par les récentes évolutions sociétales, ce sont bien l'ensemble des modèles d'imposition commune qui pâtissent *a priori* d'un manque de légitimité.

1043 Au sein de la présente section, nous relèverons brièvement les faiblesses de quelques solutions législatives qui permettent une imposition commune différente du régime du droit en vigueur. Lesdites faiblesses étant à notre sens suffisamment importantes pour être éliminatoires, nous concluons qu'il est nécessaire de passer à un régime d'imposition individuelle.

2. Imposition commune des époux et des concubins

1044 Afin de respecter le principe de l'unité économique des couples mariés tout en aménageant une imposition qui appréhende similairement les époux et les concubins, il peut être envisagé d'imposer en commun ces deux catégories de contribuables. Dans ce cadre, il est communément requis que la relation de concubinage satisfasse à certaines conditions – par exemple d'ordre temporel²³³⁵ – pour que les concubins soient imposés conjointement.

1045 Aussi intéressante que cette solution puisse paraître, eu égard notamment à la régularisation du rapport d'égalité entre époux et concubins qu'elle implique et au respect du rapport d'égalité entre les couples qu'elle tend à préserver, deux

²³³⁵ Cf. not. *supra*, N. 48 ss.

raisons nous incitent pourtant à l'écarter. Premièrement, un tel modèle repose sur une présomption d'unité économique des concubins. Or, alors même que le principe de l'unité économique des couples mariés peut être largement critiqué et que son éloignement avec la réalité sociétale constitue une carence majeure de l'imposition commune, il a également été constaté qu'une unité économique est encore moins fréquemment caractéristique des relations de concubinage²³³⁶. Deuxièmement, cette solution ne permet aucunement de résoudre la question de la discrimination indirecte des femmes en lien avec l'égalité entre les couples à un et à deux revenus ; ces deux objectifs ne pouvant être simultanément atteints par un modèle d'imposition commune²³³⁷. Au contraire, à moins de consentir à des compromis au niveau du rapport d'égalité entre les couples eux-mêmes, la discrimination indirecte des femmes s'en trouverait étendue aux relations de concubinage.

3. Imposition commune des parents

Comme nous l'avons relevé²³³⁸, l'unité économique semble surtout être l'apanage des couples qui ont des enfants. L'appréhension fiscale consistant à imposer en commun les seuls parents qui font ménage commun avec des enfants peut être légitimement envisagée. Cette solution avait fait l'objet d'un intérêt particulier et d'une analyse détaillée dans le rapport de la Commission d'experts de 1998. Prévoyant dans ce contexte un système d'imposition complet, caractérisé notamment par un droit d'option pour les concubins avec enfants²³³⁹, la commission soutenait que « du point de vue qualitatif, les rapports entre les charges fiscales sont largement respectés dans toutes les classes de revenus »²³⁴⁰.

1046

Au titre des faiblesses majeures de cette approche, des contribuables risquent d'être indûment imposés en commun (c'est-à-dire en l'absence de toute unité économique) dans une proportion non négligeable. Nous avons en effet constaté que 31 % des couples avec un enfant déclarent ne pas mettre les revenus du

1047

²³³⁶ Cf. *supra*, N. 989 ss.

²³³⁷ Cf. *supra*, N. 1033 s.

²³³⁸ Cf. *supra*, N. 1001.

²³³⁹ Rapport d'experts de 1998, nbp 229 ad p. 79.

²³⁴⁰ Rapport d'experts de 1998, p. 79.

ménage en commun d'après les statistiques de l'OFS²³⁴¹. En outre, cette solution ne permet pas de réaliser simultanément le rapport d'égalité entre les genres²³⁴² et celui entre les couples à un et à deux revenus²³⁴³.

4. Addition des revenus en présence d'une unité économique

a. Au sens des propositions d'EICHENBERGER

- 1048 Dans un contexte plus proche de l'imposition individuelle, la thèse d'EICHENBERGER contient des propositions des plus intéressantes et singulières. Celles-ci sont induites du postulat que l'unité économique n'est pas le propre des couples mariés, c'est-à-dire que l'état civil des couples ne permet pas de déterminer les contours de leur organisation financière²³⁴⁴. En accordant une attention toute particulière à la réalité économique des contribuables vivant en couple, EICHENBERGER classe ceux-ci au sein de trois catégories. Cette typologie est fonction du critère du soutien économique entre les époux et les concubins.
- 1049 Premièrement, il isole les couples au sein desquels aucune prestation d'entretien n'est allouée (« *Steuerpflichtige ohne Leistungsfähigkeitstransfer* »). Pour ces couples, l'imposition devrait être effectuée de manière strictement séparée²³⁴⁵ ; sans qu'un quelconque dégrèvement ne soit accordé pour tenir compte de l'effet d'engagement (qui est inexistant en l'occurrence).
- 1050 Deuxièmement, EICHENBERGER distingue les ménages au sein desquels un des membres du couple assure un entretien déterminé et régulier à son partenaire de vie (« *Steuerpflichtige mit konstanten Leistungsfähigkeitstransfer* »). Pour ces couples, il propose de coordonner l'imposition des contribuables en prévoyant

²³⁴¹ OFS, Les familles en Suisse 2017, ch. 3.7, p. 22. Cf. *supra*, N. 1003.

²³⁴² Cf. *supra*, N. 1033 s.

²³⁴³ Cf. *supra*, N. 1013 ss. Si un tel modèle devait néanmoins être envisagé, il ne se justifierait pas nécessairement sous l'angle du principe de la capacité contributive d'imposer en commun les seuls parents qui vivent dans le même ménage que leurs enfants. Les données de l'OFS indiquent en effet que la mise en commun des revenus des couples avec enfants n'est pas fonction du fait que les enfants vivent dans le même ménage ou non (OFS, Les familles en Suisse 2017, ch. 3.7, p. 22).

²³⁴⁴ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 183 ss.

²³⁴⁵ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 636.

d'octroyer un dégrèvement fiscal pour la contribution versée, respectivement d'imposer l'autre contribuable pour la contribution obtenue d'autre part²³⁴⁶. En quelque sorte, l'auteur applique ici le principe de la correspondance²³⁴⁷ et propose un système analogue au régime actuellement en vigueur pour l'imposition des contributions d'entretien²³⁴⁸.

Troisièmement et dernièrement, EICHENBERGER soutient que l'unité économique des couples doit être reconnue fiscalement lorsqu'elle est effective²³⁴⁹. Pour ces derniers couples, l'auteur propose d'abord que les revenus soient additionnés et que les déductions soient octroyées sur la somme ainsi obtenue, avant que le revenu imposable soit ensuite réparti égalitairement entre les partenaires de vie et imposé séparément auprès de chaque contribuable²³⁵⁰. Ainsi, il ne s'agit pas ici d'une imposition commune à proprement parler, chaque contribuable demeurant assujetti séparément et l'addition des revenus du couple n'intervenant qu'au moment du calcul de l'impôt. Pour autant, à l'égard de cette catégorie de contribuable, les effets induits par cette imposition individuelle apparaissent largement similaires à ceux du splitting intégral²³⁵¹.

1051

b. Commentaires

Nous saluons les propositions d'EICHENBERGER à deux égards. En premier lieu, le modèle proposé permet de tenir compte de la variabilité de la réalité économique des couples. Comparativement aux autres solutions alternatives énumérées, l'approche de cet auteur alémanique s'aligne particulièrement bien sur l'idée que, même si la formation d'une unité économique est favorisée par le mariage et la présence d'enfants, de tels critères ne permettent pas de rendre compte des réalités sociétales très circonstanciées. En second lieu, sa typologie en trois catégories incorpore des nuances bienvenues et permet d'appréhender

1052

²³⁴⁶ Ce régime correspond au « *Familienrealsplitting* », qui se distingue du « *Familiendarfssplitting* » du fait que le dégrèvement est effectué par le biais d'une déduction fondée sur l'entretien de l'effectif et non au moyen d'un ajustement du taux d'imposition (cf. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 252 ss).

²³⁴⁷ Cf. *supra*, N. 410.

²³⁴⁸ Cf. *supra*, N. 435 ss.

²³⁴⁹ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 643 ss.

²³⁵⁰ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 643. D'après l'auteur, il s'agit ici d'une forme particulière de *Realsplitting* (nbp 2517 ad N. 643 et N. 284).

²³⁵¹ Cf. *supra*, N. 292.

la relativité factuelle de l'unité économique²³⁵². Aussi, des partenaires de vie peuvent à l'évidence se soutenir l'un l'autre en l'absence de toute unité économique (au sens restrictif du *full pooling*). Dans ce cadre, les propositions d'EICHENBERGER permettent l'appréhension de l'effet d'engagement de tous les contribuables, indépendamment du caractère fusionnel de leur organisation financière.

- 1053 Pour autant, l'auteur reconnaît – à juste titre – que la concrétisation de cette solution soulève de nombreuses difficultés en termes de praticabilité de l'imposition. La détermination de l'étendue de l'entretien se révèle ainsi particulièrement problématique, notamment concernant les contribuables de la deuxième catégorie où l'entretien doit être quantifié précisément²³⁵³. En outre, pour la troisième catégorie, l'auteur propose que le fardeau de la preuve de la présence d'une unité économique revienne aux contribuables ; ceux-ci devant démontrer l'existence d'une « caisse commune » (« *gemeinsame Kasse* »)²³⁵⁴. EICHENBERGER discerne bien sûr les risques d'abus inhérents à un tel régime ; certains contribuables pouvant par exemple être tentés d'ouvrir un compte bancaire commun dans le seul dessein de profiter des dégrèvements fiscaux plus avantageux octroyés à la troisième catégorie de contribuables²³⁵⁵. Enfin, l'auteur relève l'augmentation des coûts que ce régime engendrerait pour les administrations fiscales, notamment lors des étapes de la détermination des groupes des contribuables et de la fixation de l'entretien déductible²³⁵⁶.
- 1054 Pour toutes ces raisons, malgré les vertus qu'il faut mettre au crédit de l'approche d'EICHENBERGER, il est à redouter que des impératifs liés à la praticabilité de l'imposition fassent obstacle à la concrétisation du modèle proposé. En outre, nous doutons de l'opportunité de reconnaître fiscalement toute unité économique, compte tenu de la relativité déjà constatée de celle-ci²³⁵⁷. Enfin, pour plusieurs raisons, l'effet d'engagement ne devrait selon nous être appréhendé fiscalement que jusqu'à concurrence du minimum vital du partenaire de vie entretenu²³⁵⁸.

²³⁵² Cf. *supra*, N. 968 ss.

²³⁵³ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 664 s.

²³⁵⁴ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 665.

²³⁵⁵ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 665.

²³⁵⁶ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 671 ss.

²³⁵⁷ Cf. *supra*, N. 968 ss.

²³⁵⁸ Cf. *infra*, N. 1383 ss.

B. Imposition individuelle

1. Constitutionnalité et praticabilité

a. Au sens de la jurisprudence

Au vu des considérations avancées plus haut, il apparaît que l'imposition commune – sous ses différentes formes – ne permet pas une appréhension fiscale appropriée de la situation économique de tous les contribuables. L'alternative de l'imposition individuelle doit dès lors être considérée. Dans l'arrêt Hegetschweiler, le Tribunal fédéral s'est prononcé sur la constitutionnalité de l'imposition individuelle de la manière suivante :

« Du point de vue constitutionnel, l'imposition individuelle des époux n'est pas absolument exclue ; il faut simplement que le législateur ne la lie pas avec un tarif unique sans y apporter des correctifs adéquats (différenciation quant au taux, déductions pour couples, etc.) comme dans le système d'addition des éléments imposables, en vue d'éviter une surcharge notamment des couples mariés n'ayant qu'un seul revenu »²³⁵⁹.

Au sens de ce considérant et alors que le Tribunal fédéral juge par ailleurs que l'unité économique des couples mariés rend nécessaire une imposition commune des époux²³⁶⁰, l'arrêt Hegetschweiler n'exclut pas la constitutionnalité du régime fiscal qui n'en tient pas compte. Sous l'angle du principe de l'imposition selon la capacité contributive, les deux postulats apparaissent antinomiques : soit l'unité économique des couples mariés est effective et rend nécessaire une appréhension globale de la situation économique des époux²³⁶¹, soit elle est inexistante et une imposition individuelle doit être préférée.

En tout état de cause, nous retenons que le Tribunal fédéral admet la constitutionnalité du régime de l'imposition individuelle dès lors que celui-ci est aménagé de sorte à permettre l'appréhension fiscale de la situation économique particulière des époux.

²³⁵⁹ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3b p. 42.

²³⁶⁰ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3c p. 42 ss.

²³⁶¹ Dans ce sens : Message harmonisation fiscale, p. 27 s. ; CR LIFD-JAQUES, N. 3 ad art. 9 et réf. citées ; LOCHER, Kommentar, N. 3 ad art. 9 ; MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 63 ; Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 2 ad art. 9.

b. Au sens de la doctrine

- 1058 La question du choix du modèle d'imposition est débattue depuis des décennies dans la doctrine. Dans ce contexte, les voix en faveur d'un passage à une imposition individuelle se sont néanmoins multipliées au sein de la doctrine contemporaine²³⁶².
- 1059 Parmi les auteurs incontournables sur la question de l'imposition des familles, figurent notamment BÖCKLI, LOCHER, REICH et KLETT. Les trois premiers fiscalistes, bien que ne défendant pas nécessairement un passage à une imposition individuelle, reconnaissent néanmoins plusieurs vertus à ce régime d'imposition²³⁶³. Pour BÖCKLI, qui est l'auteur d'une contribution topique sur l'effet de revenus cachés et l'effet d'engagement²³⁶⁴, « il est évident que toutes les difficultés inhérentes à l'imposition séparée des époux peuvent être éliminées au moyen de dispositions appropriées »²³⁶⁵. LOCHER écarte l'imposition individuelle en raison de la nécessité de tenir compte de l'unité économique des couples mariés, tout en relevant néanmoins que ce régime constitue « *die verfahrensmässige einfachste Lösung* »²³⁶⁶. Pour REICH, l'imposition individuelle constitue incontestablement le futur de l'imposition des familles en Suisse²³⁶⁷. Quant à KLETT, l'imposition individuelle devrait être préférée à l'imposition commune en raison notamment de sa simplicité procédurale et de sa compatibilité avec le droit matrimonial et avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive²³⁶⁸.

²³⁶² Cf. not. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 5 ; KIENER/MEDICI, *Art. 13, Umsetzung Schweiz*, N. 8 ; KLETT, *Zivilstandsunabhängige Einkommens-Besteuerung*, p. 187 s. ; LÜTHI, *Individualbesteuerung*, p. 133 ss ; PFAFFINGER/HOFSTETTER, *Art. 16, Umsetzung Schweiz*, N. 52.

²³⁶³ Cf. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, nbp 19 ad N. 5.

²³⁶⁴ Cf. BÖCKLI, *Von Schatteneinkommen*.

²³⁶⁵ BÖCKLI, *Eintracht und Hader*, p. 230 (trad. libre).

²³⁶⁶ LOCHER, *Neues Eherecht und Ehegattenbesteuerung*, p. 10.

²³⁶⁷ REICH, *Neuordnung*, N. 3.

²³⁶⁸ KLETT, *Zivilstandsunabhängige Einkommens-Besteuerung*, p. 187 s.

c. Au sens du Conseil fédéral

i. Remarques générales

Depuis des décennies, les autorités suisses ont préféré amender le régime d'imposition commune plutôt que de procéder à un passage à une imposition individuelle. Pour autant, celle-ci demeure discutée au sein de chaque tentative de réforme²³⁶⁹. 1060

Dans l'ensemble, les mêmes critiques sont réitérées à l'encontre de l'imposition individuelle lors de chaque tentative de réforme législative. Les difficultés soulevées par l'imposition individuelle liées à l'augmentation du travail administratif ou encore à l'appréhension fiscale des prestations entre époux étaient ainsi déjà énoncées par le Conseil fédéral en 1981²³⁷⁰. Dans le même temps, il apparaît néanmoins que l'un des arguments principaux du Message de 1981 pour écarter l'imposition individuelle n'est plus considéré aujourd'hui. Dans ce message, le Conseil fédéral valorisait le rapport d'égalité entre les couples mariés en formulant qu'« on peut aussi craindre que l'imposition individuelle des époux ne conduise à une imposition inéquitable des couples, suivant que les deux conjoints ou un seul d'entre eux réalisent un revenu ou disposent d'une fortune »²³⁷¹. En marge de sa proposition d'introduire le calcul alternatif de l'impôt, le Conseil fédéral ne peut de toute évidence plus reprocher à l'imposition individuelle de différencier indûment les charges fiscales des couples mariés à un et à deux revenus²³⁷². 1061

Dans la présente section, les arguments du Message de mars 2018 seront examinés. Même si nous n'éviterons aucune des justifications avancées par le 1062

²³⁶⁹ Voir en particulier, pour les seuls messages topiques du Conseil fédéral et dans l'ordre chronologique croissant : Message harmonisation fiscale, p. 28 ss ; Message train de mesures fiscales, p. 2865 ss ; Message mesures immédiates, p. 4271 ; Message dégrèvement des familles, p. 4242 ss ; Message imposition équilibrée, p. 2216 ss.

²³⁷⁰ Message harmonisation fiscale, p. 29, à comparer avec : Message imposition équilibrée, p. 2216 s.

²³⁷¹ Message harmonisation fiscale, p. 29.

²³⁷² Message imposition équilibrée, p. 2216 s. *a contrario*. Pour l'appréciation du Conseil fédéral sur les effets du calcul alternatif de l'impôt quant à l'égalité entre les couples mariés, cf. p. 2212 : « Dans l'ensemble, la différence de charge entre les couples mariés à un revenu et les couples mariés à deux revenus augmente, car la diminution estimée des recettes entraînée par la réforme provient pour une part nettement plus importante du calcul alternatif de l'impôt qui augmente la différence que de la déduction pour un revenu qui diminue cette différence ».

Conseil fédéral, notre analyse ne se veut pas exhaustive. Dans la mesure où nous soutenons que le régime de l'imposition individuelle permet optimalement le respect du principe de l'imposition selon la capacité contributive, il s'agira en particulier de déterminer si des motifs impérieux, notamment du point de vue de la praticabilité de l'imposition, font obstacle à une telle réforme.

ii. Sur la nécessité d'une coordination fédérale et cantonale

- 1063 Le système fédéraliste suisse complique incontestablement tout passage à une imposition individuelle. À ce titre, le Conseil fédéral avance les considérations suivantes :

« Le passage à l'imposition individuelle doit être effectué à la même date à tous les échelons de l'État (Confédération, canton, commune). Une réglementation de la taxation différente à la Confédération et dans les cantons ne serait pas gérable »²³⁷³.

- 1064 C'est avec raison que le Conseil fédéral écarte d'emblée la possibilité d'aménager une imposition individuelle sur le plan de l'IFD en marge d'une imposition commune sur le plan des ICC²³⁷⁴. Il est en effet incontestable que la coexistence des deux types d'assujettissement dans le même ordre fiscal n'est pas sérieusement envisageable²³⁷⁵. Dans ce sens, il est communément craint qu'un passage à une imposition individuelle ne permette guère de supprimer la pénalisation fiscale des couples mariés dans un futur proche²³⁷⁶.

- 1065 Pour autant, les efforts de coordination qui sont évoqués ne rendent assurément pas la démarche impossible. Sous un autre angle, lesdits efforts peuvent au contraire apparaître proportionnés eu égard à la nécessité d'aménager une fiscalité durablement égalitaire tant sur les plans fédéral et cantonal. C'est du reste dans ce contexte que le paquet fiscal 2001 intégrait l'harmonisation du modèle du splitting sur le plan cantonal²³⁷⁷.

²³⁷³ Message imposition équilibrée p. 2216.

²³⁷⁴ Dans le même sens : AFC, Rapport imposition individuelle, p. 46 *ab initio*.

²³⁷⁵ Le cas échéant, l'administration fédérale craint notamment – à juste titre selon nous – les difficultés liées à la répartition intercantonale des impôts (AFC, Rapport imposition individuelle, p. 46 *ab initio*).

²³⁷⁶ Cf. not. BAUMER, *Familienbesteuerung*, p. 214.

²³⁷⁷ Cf. Message train de mesures fiscales, p. 2871 ; cf. HAUSER-SCHÖNBÄCHLER, *Besteuerung von Alleinerziehenden und Konkubinatspaaren*, p. 111. *Contra* : HÜRZELER, *Gedanken zur Reform*, p. 413. HAUSER-SCHÖNBÄCHLER estime qu'une telle harmonisation est nécessaire du point de vue de la praticabilité, tandis qu'HÜRZELER privilégie la garantie de l'autonomie fiscale des cantons pour soutenir que différents modèles peuvent coexister en Suisse.

Enfin, les difficultés liées à l'assujettissement individuel des époux n'empêchent aucunement de calculer l'impôt sur une base individuelle ; comme l'illustrera la solution que nous proposerons à titre subsidiaire²³⁷⁸. 1066

iii. Sur la nécessité de modifier le barème d'imposition

Pour le Conseil fédéral, un passage à une imposition individuelle rendrait nécessaire une révision du barème d'imposition, dans la mesure où il induirait une augmentation ou une diminution trop importante de la charge fiscale des contribuables : 1067

« La reprise du barème ordinaire pour mettre en œuvre l'imposition individuelle peut mener à une charge supplémentaire, en particulier pour les couples mariés à un revenu. En revanche, la reprise du barème pour les personnes mariées engendre des diminutions des recettes fiscales nettement plus importantes que pour le calcul alternatif de l'impôt. C'est pourquoi une imposition individuelle ne pourrait pas être instituée sans une révision des barèmes »²³⁷⁹.

En plus de vouloir régulariser le rapport d'égalité entre les couples mariés et les concubins, le Conseil fédéral souhaite ainsi éviter les solutions qui impliqueraient une augmentation de la charge fiscale des couples mariés ainsi que celles qui rendraient nécessaire une adaptation du barème d'imposition. Considérés conjointement, ces trois objectifs restreignent considérablement la marge de manœuvre dans le choix du modèle d'imposition²³⁸⁰. Selon nous, il est utopique d'ambitionner une réforme respectant à tous égards le principe de l'égalité de traitement avec de telles prémisses. Du point de vue constitutionnel, la question de savoir si un passage à une imposition individuelle conduirait à une charge fiscale supplémentaire pour certaines catégories de contribuables n'importe guère. Il s'agit au contraire de se demander si la réforme permettrait une imposition plus proportionnée compte tenu de leur capacité contributive. 1068

La conception du Conseil fédéral sur l'imposition individuelle apparaît au surplus trop péremptoire. Certes, l'application du barème ordinaire aux couples mariés à un revenu conduirait à une augmentation de la charge fiscale des couples mariés à un revenu (par la non prise en compte de l'effet d'engagement). Toutefois, il est incontestable qu'une déduction appropriée doit être 1069

²³⁷⁸ Cf. *infra*, N. 1089 ss.

²³⁷⁹ Message imposition équilibrée, p. 2216 s.

²³⁸⁰ Cf. OBRIST/BORNICK, *La prise en compte de la jurisprudence*, p. 632 s.

aménagée dans ce sens à l'égard des couples mariés à un revenu²³⁸¹, respectivement qu'une imposition individuelle peut ainsi être aménagée sans qu'une révision du barème d'imposition soit nécessaire.

iv. Sur la transmissibilité des déductions non consommées

- 1070 Le Conseil fédéral relève à juste titre que l'imposition individuelle soulève la question de la transmission des déductions non consommées au sein des couples mariés. Il perçoit ainsi le risque suivant :

« En cas d'intransmissibilité sans autres modifications (par. ex. déduction pour un revenu), les couples mariés à un revenu seraient pénalisés par rapport aux couples mariés à deux revenus »²³⁸².

- 1071 Le Conseil fédéral soulève à nouveau la nécessité de tenir compte adéquatement de l'effet d'engagement dans le cadre de l'imposition individuelle. Le risque de la pénalisation fiscale des couples mariés à un seul revenu a du reste été reconnu par le Tribunal fédéral²³⁸³. La même disproportion de la charge fiscale doit en outre être relevée à l'endroit des concubins à un revenu ; cette discrimination n'étant pas relevée ici par le Conseil fédéral, étant rappelé que le modèle qu'il propose ne permet aucunement de résoudre cette inégalité²³⁸⁴.

- 1072 À notre sens, la transmissibilité des déductions entre couples mariés et entre concubins peut tout à fait être aménagée au sein d'une imposition individuelle²³⁸⁵. En outre, l'élaboration d'une déduction pour les couples à un seul revenu demeure en tout état de cause envisageable. Les deux solutions rendent incontestablement nécessaire une certaine coordination lors de la taxation des contribuables concernés ; celle-ci n'étant de toute évidence pas irréalisable comme le démontrent de nombreux ordres juridiques étrangers²³⁸⁶.

²³⁸¹ Pour notre proposition pour l'appréhension fiscale de l'effet d'engagement, cf. *infra*, N. 1397 ss.

²³⁸² Message imposition équilibrée, p. 2217.

²³⁸³ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3b p. 42.

²³⁸⁴ Cf. néanmoins : Message imposition équilibrée, p. 2212 s.

²³⁸⁵ Pour notre proposition de rendre déductible le revenu imposable négatif du partenaire de vie, cf. *infra*, N. 1458 ss.

²³⁸⁶ En Italie, un rabais d'impôt dégressif est ainsi octroyé lorsque l'un des conjoints perçoit un revenu imposable inférieur à un certain montant (ce dégrèvement n'est néanmoins pas accordé aux concubins, en raison du choix du législateur italien de ne pas traiter similairement ces communautés de vie ; cf. GIANONCELLI, *Le système fiscal italien et la famille*, p. 207). Au Canada, le revenu familial des couples mariés et des concubins est déterminant lors de

v. Sur le risque de planification fiscale entre époux

En outre, le Conseil fédéral craint que les époux profitent indûment du régime de l'imposition individuelle pour briser la progressivité de l'imposition de l'époux qui perçoit le plus haut revenu : 1073

« L'imposition individuelle augmente le potentiel de planification fiscale entre les époux (ex. : opérations juridiques entre les époux, répartition du revenu en cas d'activité lucrative indépendante) »²³⁸⁷.

Si l'imposition individuelle est souvent critiquée pour les risques d'abus et de planification fiscale qu'elle permettrait²³⁸⁸, il sied d'abord de souligner que le risque de planification fiscale entre les époux dépend moins du modèle d'imposition que des différences fiscales que celui-ci induit entre les couples mariés à un et à deux revenus. Ainsi, le Projet de loi de mars 2018 propose corollairement l'introduction du calcul alternatif de l'impôt, qui réduit considérablement la charge fiscale des couples mariés à deux revenus élevés. Dans ce contexte, les carences reprochées à l'imposition individuelle se retrouvent similairement dans le projet de loi : les époux seraient alors tentés de répartir fictivement leur revenu afin de profiter du calcul alternatif de l'impôt. Au surplus, les concubins profitent précisément d'un potentiel équivalent de planification fiscale dans le droit en vigueur. 1074

Ensuite, il est utile de distinguer deux situations différentes. D'une part, nous isolons la situation dans laquelle les époux déclarent faussement leurs revenus respectifs, par exemple en alléguant une rémunération intraconjugale inexistante. Les époux s'exposant alors à des poursuites pénales, nous minimisons l'ampleur de la survenance de ce type d'abus. D'autre part, nous prenons la situation dans laquelle les contribuables répartissent effectivement leurs revenus, ce qui engendre avant tout une répartition effective des revenus du couple. Dans ce contexte, et notamment pour l'hypothèse dans laquelle l'épouse effectuerait majoritairement le travail ménager, la solution fiscale qui inciterait mari 1075

l'octroi des crédits d'impôt (FOURNIER/OUELLET, *Union, désunion et réunion*, p. 259 ss). En Nouvelle-Zélande, les crédits d'impôt pour les familles actives (crédits d'impôt WFF) nécessitent également une prise en compte du revenu familial et impliquent une coordination des taxations (cf. *supra*, N. 801).

²³⁸⁷ Message imposition équilibrée, p. 2217.

²³⁸⁸ Cf. not. LÜTHI DRÜCK, *Ehe- und Familienbesteuerung*, p. 578 ; PICENONI, *Besteuerung der Familie*, p. 18 ; STEINMANN, *Reform der Ehepaar- und Familienbesteuerung*, p. 352.

et femme à partager les revenus du ménage n'est pas particulièrement dérangeante.

- 1076 Enfin, le risque de planification fiscale touche essentiellement les contribuables qui exercent une activité lucrative indépendante. Ceux-ci constituent une minorité des contribuables suisses, représentant seulement 13 % des personnes actives sur le marché du travail en Suisse²³⁸⁹. L'ampleur des abus peut aussi être relativisée à cet égard²³⁹⁰.

vi. Sur les nombreuses modifications légales rendues nécessaires

- 1077 Le Conseil fédéral craint encore des complications dans la mise en œuvre de l'imposition individuelle, en soulevant des modifications nécessaires de lois et d'ordonnances dans d'autres domaines juridiques :

« L'imposition individuelle peut entraîner un changement dans toutes les lois et ordonnances dans lesquelles des limites de revenu jouent un rôle (transferts financiers comme la réduction des primes d'assurance-maladie) »²³⁹¹.

- 1078 À plusieurs égards, les difficultés invoquées par le Conseil fédéral peuvent être largement relativisées. En effet, si certaines normes juridiques se réfèrent au revenu imposable du couple afin de quantifier l'octroi d'éventuelles prestations étatiques, il importe peu *a priori* de savoir si le revenu imposable découle d'une taxation commune ou de deux taxations individuelles qu'il s'agit d'additionner.

- 1079 Nous prenons, à titre d'illustration, la question des subsides à laquelle se réfère le Conseil fédéral. Tant sur le plan de la LAMal²³⁹² que de l'OAMal²³⁹³, nous ne distinguons aucune allusion au fait que le revenu imposable des époux est obtenu par une imposition commune. À Neuchâtel, les mêmes considérations peuvent être avancées à l'égard de la LILAMal/NE²³⁹⁴ et du RALILAMal/NE²³⁹⁵. Aussi, le régime d'octroi des subsides est ordinairement indifférent à l'état civil du couple ; les mêmes règles s'appliquant aux époux et aux concubins (sans égard au fait que le revenu déterminant des concubins est obtenu au

²³⁸⁹ OFS, L'activité indépendante en Suisse en 2017, p. 1.

²³⁹⁰ Du reste, le taux des contribuables indépendants est en constante diminution depuis plus de deux décennies (OFS, L'activité indépendante en Suisse en 2017, p. 2).

²³⁹¹ Message imposition équilibrée, p. 2217.

²³⁹² Art. 65 LAMal *a contrario*.

²³⁹³ Art. 106 ss OAMal *a contrario*.

²³⁹⁴ Art. 1 ss LILAMal/NE *a contrario*.

²³⁹⁵ Art. 1 ss RALILAMal/NE *a contrario*.

moyen de deux impositions séparées). Ainsi, la LHaCoPS/NE harmonise les prestations sociales neuchâtelaises en stipulant que l'unité économique de référence désigne conjointement la situation des deux partenaires de vie²³⁹⁶. À l'égard de ces dispositions légales, aucune modification législative n'apparaîtrait nécessaire.

Inévitablement, un passage à une imposition individuelle impliquerait l'adaptation de certaines lois et ordonnances dans d'autres domaines juridiques, et engendrerait par ailleurs des changements de pratiques administratives (que le Conseil fédéral ne soulève pas ici). Pour autant, on ne saurait renoncer à la poursuite d'un régime d'imposition respectant le principe de l'égalité de traitement en raison de la nécessité de procéder à des adaptations ponctuelles lors de la mise en œuvre. 1080

vii. Sur l'augmentation de la charge administrative pour les contribuables

Le Conseil fédéral évoque ensuite la charge administrative supplémentaire que les couples mariés devraient supporter en raison de l'imposition individuelle : 1081

« L'imposition individuelle impose aux contribuables un travail administratif important, en particulier pendant la phase d'introduction »²³⁹⁷.

Cette assertion fait notamment référence au traitement fiscal de la fortune et du revenu de la fortune des couples mariés²³⁹⁸. Dans une imposition individuelle, en effet, il serait *a priori* requis des contribuables qu'ils distinguent leurs fortunes respectives²³⁹⁹. Dans ce contexte, il s'agirait selon certains auteurs de tenir compte des règles de répartition du régime matrimonial applicable²⁴⁰⁰. Tout d'abord, on relève que cette difficulté peut être aisément écartée en optant pour le modèle de l'imposition individuelle partiellement forfaitaire (qui conduit à une répartition paritaire entre les époux de la fortune et des revenus de la fortune²⁴⁰¹). Ensuite, même sans recourir à ce modèle d'imposition, il faut souligner que cette difficulté serait très limitée dans le temps et qu'elle ne concernerait que les contribuables actuellement imposés en commun au moment de 1082

²³⁹⁶ Cf. art. 3 LHaCoPS/NE.

²³⁹⁷ Message imposition équilibrée, p. 2217.

²³⁹⁸ Cf. not. PICENONI, *Besteuerung der Familie*, p. 18.

²³⁹⁹ Concernant la question de la détermination de la fortune privée et commerciale des époux, cf. en particulier SIMONEK, *Die Abgrenzung*, p. 513 ss.

²⁴⁰⁰ Cf. not. REIZE, *Ehegattenbesteuerung*, p. 111 ss.

²⁴⁰¹ Cf. *supra*, N. 280.

leur première taxation individuelle. A notre sens, le fait de requérir de ces contribuables qu'ils déterminent leur fortune respective lors du passage à l'imposition individuelle ne constitue en aucun cas une difficulté majeure faisant obstacle à une telle réforme.

- 1083 Il est aussi reproché à l'imposition individuelle de permettre aux contribuables d'optimiser leur taxation en répartissant fictivement leurs revenus²⁴⁰². Cet argument peut être relativisé du fait que le calcul alternatif de l'impôt proposé par le Conseil fédéral induit des risques similaires pour les couples mariés à deux revenus²⁴⁰³.

viii. Sur l'augmentation de la charge administrative pour les cantons

- 1084 Le Conseil fédéral redoute ensuite une augmentation de la charge administrative pour les administrations cantonales par les considérations suivantes :

« La charge administrative supplémentaire estimée par les cantons était comprise entre 30 et 50 %. Elle devrait être encore plus importante pendant la phase d'introduction »²⁴⁰⁴.

- 1085 Il est en effet nécessaire de distinguer la charge administrative qui est induite par la phase d'introduction de l'imposition individuelle de celle causée dans un second temps par la perception de l'impôt. Considérée isolément, la surcharge administrative émanant de la phase d'introduction ne saurait justifier l'abandon d'une réforme qui ambitionne de supprimer définitivement des inégalités persistantes.

- 1086 Quant à l'augmentation de la charge administrative causée par l'imposition individuelle *stricto sensu* et compte tenu du fait que les cantons sont responsables de la taxation et de la perception de l'IFD et de l'ICC²⁴⁰⁵, c'est légitimement que ceux-ci redoutent notamment le doublement de la procédure de taxation à l'égard des couples mariés. Ledit doublement concerne en particulier le registre des contribuables, l'expédition des factures et le trafic des paiements²⁴⁰⁶. Cet argument est invoqué depuis des décennies à l'encontre de l'imposition individuelle²⁴⁰⁷. En 1984, le Conseil fédéral qualifiait les frais administratifs induits

²⁴⁰² Dans ce sens : AFC, Rapport imposition individuelle, p. 20.

²⁴⁰³ Cf. *supra*, N. 1074.

²⁴⁰⁴ Message imposition équilibrée, p. 2217.

²⁴⁰⁵ Art. 128 al. 4 Cst. féd., 2 LIFD et 2 al. 1 LHID.

²⁴⁰⁶ AFC, Rapport imposition individuelle, p. 46.

²⁴⁰⁷ Cf. not. REIZE, *Ehegattenbesteuerung*, p. 107 ss et réf. citées (1976).

par l'imposition individuelle de « disproportionnés »²⁴⁰⁸. En 2001, il soulignait encore que les cantons étaient majoritairement contre un passage à une imposition individuelle en raison d'« une augmentation de 30 % des taxations »²⁴⁰⁹. En tout état de cause, les difficultés susmentionnées ne doivent pas être sous-estimées²⁴¹⁰. Pour autant, les perspectives offertes par les moyens informatiques croissants doivent permettre de limiter l'augmentation de la charge administrative²⁴¹¹. À titre d'illustration, malgré une augmentation continue du nombre de contribuables dans le canton de Berne, FISCHER et DAEPP ont démontré comment une utilisation optimale de la digitalisation dans la procédure de taxation permet de réduire progressivement le personnel cantonal²⁴¹². Dans ce cadre, il est quelque peu malheureux que les autorités reprennent ce même argument depuis des décennies sans que les nouvelles possibilités d'informatisation de la taxation soient réellement considérées.

ix. Sur la contradiction avec le droit civil

En dernier lieu, le Conseil fédéral soutient que l'imposition individuelle n'est pas compatible avec le droit civil et avec la qualification d'union que celui-ci attribue aux couples mariés :

1087

« En droit civil, le mariage est expressément qualifié d'union. Par contre, l'imposition individuelle prend l'individu comme point de départ, ce qui constitue une contradiction par rapport au droit civil »²⁴¹³.

Cet argument doit être écarté. Bien que le Code civil suisse dispose en effet que « la célébration du mariage crée l'union conjugale »²⁴¹⁴, il distingue notablement les revenus et la fortune de chaque époux²⁴¹⁵. Au sens du droit civil, les revenus d'un couple marié ne forment en aucun cas une masse indivisible à la

1088

²⁴⁰⁸ Message harmonisation fiscale, p. 28.

²⁴⁰⁹ Message train de mesures fiscales, p. 2860. L'autre motif principal se situait alors dans le risque de « manipulation » de la répartition des revenus et de la fortune des époux (cf. *supra*, N. 1073 ss)

²⁴¹⁰ Sur le plan de l'IFD, la charge administrative supplémentaire des cantons est notamment susceptible de justifier une diminution de la part de la Confédération sur l'impôt fédéral direct (cf. art. 196 al. 1 LIFD).

²⁴¹¹ BÖCKLI, *Eintracht und Hader*, p. 228.

²⁴¹² FISCHER/DAEPP, *Digitalisierung*, p. 327 ss.

²⁴¹³ Message imposition équilibrée, p. 2217.

²⁴¹⁴ Art. 159 al. 1 CC.

²⁴¹⁵ Voir en particulier : art. 165 CC (sur les rémunérations intraconjugales) et art. 170 CC (sur le devoir de renseigner des époux quant à leurs revenus, leurs biens et leurs dettes respectifs).

libre disposition des époux²⁴¹⁶. Sous cet angle, il apparaît au contraire que le régime de l'imposition commune appréhende une unité économique qui n'est pas instituée par le droit civil (et qui est du reste en partie infirmée par les faits²⁴¹⁷). Dans le même sens, BAUMANN²⁴¹⁸ soutenait en 1987 que le « nouveau » droit matrimonial pouvait servir d'argument en faveur de l'imposition individuelle, respectivement qu'il était susceptible de remettre en cause le principe de l'unité économique des couples mariés²⁴¹⁹.

d. Compromis : imposition commune avec calcul de l'impôt sur une base individuelle

1089 Les difficultés évoquées par le Conseil fédéral pourraient être évitées au moyen d'un régime d'imposition hybride. Pour parvenir au compromis qui sera sommairement présenté, nous avons discerné que les contraintes liées à la praticabilité de l'imposition individuelle renvoient essentiellement à la question de l'assujettissement des époux.

1090 Ainsi, une solution hybride, qui ne modifierait pas le régime en vigueur pour l'assujettissement des couples mariés mais qui permettrait une imposition calculée sur une base individuelle, peut être envisagée dans ce contexte. Concrètement, les époux continueraient à figurer conjointement dans les registres, rempliraient toujours ensemble leur déclaration fiscale, s'acquitteraient conjointement de l'impôt et demeureraient solidairement responsables de leurs dettes fiscales²⁴²⁰. Quant au calcul de l'impôt, rien ne semble faire obstacle à un calcul séparé de la charge fiscale de chaque époux. Pour tenir compte de l'effet d'engagement, une déduction pourrait être aisément octroyée aux époux qui entretiennent leurs conjoints (sans même qu'il soit nécessaire de coordonner les

²⁴¹⁶ Cf. *supra*, N. 964 ss.

²⁴¹⁷ Cf. *supra*, N. 968 ss.

²⁴¹⁸ BAUMANN, *Individualbesteuerung*, p. 352.

²⁴¹⁹ Dans le même sens : KLETT, *Zivilstandsunabhängige Einkommens-Besteuerung*, p. 178 ss ; MOSER, *Problematische Familienbesteuerung*, p. 544.

²⁴²⁰ À ce titre, le compromis envisagé permettrait de simplifier le traitement juridique des dettes fiscales après l'extinction de la responsabilité solidaire. En effet, comme nous l'avons constaté (cf. *supra*, N. 389 ss), l'extinction de la responsabilité solidaire des époux est notamment problématique dans la mesure où, quand bien même chaque époux devient responsable d'une partie de l'impôt, la charge fiscale a auparavant été calculée au moyen d'une imposition commune (ce qui demeure problématique dès lors que la charge fiscale doit subséquentement être partagée).

procédures de taxation)²⁴²¹.

Un tel régime d'imposition, dont le caractère individualisé n'aurait trait qu'au calcul même de l'impôt, rendrait en outre possible une certaine individualisation de l'impôt au niveau fédéral sans que tous les cantons adoptent cette approche²⁴²². Cette solution simplifierait également la transmissibilité des déductions non consommées et n'impliquerait pas d'augmentation particulière de la charge administrative tant pour les contribuables que pour les administrations cantonales²⁴²³. Enfin, cette solution serait susceptible de se révéler particulièrement avantageuse dans l'optique d'un passage progressif à une imposition individuelle. Rejoignant le Conseil fédéral sur la nécessité de coordonner la mise en œuvre de l'imposition individuelle sur les plans fédéral et cantonal, la possibilité d'individualiser le calcul de l'impôt des couples mariés au sein d'une imposition commune conférerait aux législateurs suisses une flexibilité indéniable.

En tout état de cause, un assujettissement individuel des époux et des partenaires enregistrés demeure à notre sens préférable. Le compromis législatif présenté ici a pour seul avantage d'améliorer la praticabilité de l'imposition. Aussi, nous omettons de le considérer plus en détail et retiendrons un assujettissement individuel de tous les contribuables. En tout état de cause, les propositions qui suivront relatives à l'aménagement de l'imposition individuelle peuvent également être appliquées en marge d'une imposition commune avec calcul individuel de l'impôt.

²⁴²¹ Néanmoins, il s'agirait aussi de tenir compte de l'effet d'engagement au sein des couples de concubins, et cette situation rend nécessaire une certaine coordination des procédures de taxation.

²⁴²² Une modification de plusieurs normes législatives serait toutefois nécessaire dans ce contexte. Particulièrement, l'art. 9 al. 1 et 1^{bis} LIFD et l'art. 3 al. 3 et 4 LHID devraient être réformés de manière à ne plus exiger l'addition des revenus des époux et des partenaires enregistrés.

²⁴²³ Dans ses différents messages, le Conseil fédéral aime saluer les solutions qui n'exigent pas de « besoin supplémentaire en personnel sachant qu'il suffira d'adapter les programmes informatiques » (Message mesures immédiates, p. 4283 ; dans le même sens, cf. Message dégrèvements des familles, p. 4276 ; Message imposition équilibrée : p. 2230). Nous supposons qu'un calcul individualisé de l'impôt des couples mariés exigerait essentiellement une adaptation des programmes informatiques, et soulignons à cet égard la proximité entre cette solution et le mécanisme du calcul alternatif de l'impôt proposé par le Conseil fédéral (qui exige également un calcul individualisé de la charge fiscale des époux qui en bénéficieraient).

e. Conclusion intermédiaire : constitutionnalité et praticabilité de l'imposition individuelle

- 1093 Plus que le principe même de l'imposition individuelle, dont la constitutionnalité a été admise par le Tribunal fédéral²⁴²⁴, il apparaît que ce sont essentiellement des difficultés liées au *passage* à l'imposition individuelle qui sont énumérées par le Conseil fédéral. La coordination des efforts au niveau fédéral et cantonal, l'adaptation éventuelle du barème d'imposition, la mise en place d'une solution pour la transmissibilité des déductions non consommées, les modifications rendues nécessaires des lois et des ordonnances dans d'autres domaines juridiques, ou encore l'augmentation de la charge administrative pour les contribuables sont autant de difficultés qui apparaissent en particulier durant la phase d'introduction du nouveau modèle d'imposition. Dans l'idée qu'une réforme d'envergure commande inévitablement des efforts législatifs et administratifs, nous regrettons que de telles difficultés fassent aujourd'hui obstacle à la concrétisation d'un modèle d'imposition qui demeure à notre sens particulièrement adapté.
- 1094 À cet égard, plusieurs critiques formulées à l'égard de l'imposition individuelle peuvent être retournées à l'encontre du Projet de loi de mars 2018. Ainsi, le risque de planification fiscale des couples mariés ainsi que l'augmentation de la charge administrative pour les époux qui viseraient une optimisation de leur charge fiscale ne découlent pas directement de l'imposition individuelle, mais de la différence d'imposition entre les couples mariés à un et à deux revenus. Or, le Projet de loi de mars 2018 distingue lui aussi dans une large mesure l'imposition de ces deux catégories de contribuables²⁴²⁵.
- 1095 Peut-être au titre de meilleur argument contre l'imposition individuelle, nous retenons que celle-ci engendre en effet mécaniquement un doublement de la procédure de taxation pour les couples qui sont aujourd'hui imposés en commun. Néanmoins, un recours approprié aux outils informatiques – et notamment la possibilité d'encourager les contribuables à remplir leurs déclarations fiscales en ligne – doit permettre de relativiser en partie cette difficulté.

²⁴²⁴ Cf. *supra*, N. 1055 ss.

²⁴²⁵ Cf. *supra*, N. 1023 ss.

f. Proposition de formulation législative (LIFD)

Dans le cadre d'une action réformatrice et dans le but d'éviter les contradictions, les lacunes et les imprécisions, il est nécessaire de délimiter soigneusement l'ancien et le nouveau droit²⁴²⁶. Dans ce contexte, bien que le législateur ne puisse pas – dans l'absolu – parvenir à une unité parfaite de l'ensemble de l'ordre juridique (celle-ci demeurant utopique par essence), le principe de l'harmonie de l'ordre juridique commande que son action tende à l'harmonisation des dispositions légales²⁴²⁷. 1096

Sur le principe, un passage à une imposition individuelle requiert en particulier une réforme de l'art. 9 al. 1 et 1^{bis} LIFD ; ces deux alinéas prévoyant l'imposition commune des couples mariés et des partenaires enregistrés. Aussi, nonobstant les régimes particuliers de l'imposition d'après la dépense²⁴²⁸ et de l'imposition à la source²⁴²⁹ et des dispositions analysées par ailleurs dans la présente thèse, il s'agirait aussi de réformer les dispositions suivantes : 1097

- art. 35 al. 1 let. c LIFD (déduction pour couple marié) ;
- art. 36 al. 2 LIFD (barème pour couples mariés) ;
- art. 13 al. 1 et 2 LIFD (responsabilité solidaire des époux) ;
- art. 42, 113 et 117 al. 3 LIFD (procédure de taxation des couples imposés en commun) ;
- art. 180 LIFD (responsabilité des époux en cas de soustraction fiscale).

Fondamentalement, une abrogation pure et simple de ces dispositions serait *a priori* suffisante dans l'optique d'un passage à une imposition individuelle, dans la mesure où ces dispositions n'ont plus de raison d'être dès lors que les époux seraient assujettis à titre individuel. À titre d'illustration, la problématique de la responsabilité des époux en cas de soustraction fiscale – régie par l'art. 180 LIFD – est inhérente à la question de l'imposition commune²⁴³⁰ et tombe dès lors que les époux sont imposés séparément et qu'ils sont chacun tenus pour responsables de leurs impôts respectifs. 1098

Intrinsèquement, il pourrait également être envisagé d'abroger purement et simplement l'art. 9 al. 1 et 1^{bis} LIFD. Pour des raisons de clarté législative, il nous 1099

²⁴²⁶ OFJ, Guide de législation, N. 584.

²⁴²⁷ OFJ, Guide de législation, N. 583 ss.

²⁴²⁸ Cf. art. 14 LIFD.

²⁴²⁹ Cf. art. 83 ss LIFD.

²⁴³⁰ Cf. Komm. DBG-SIEBER/MALLA, N. 1 ad art. 180.

apparaît toutefois opportun d'inscrire dans la loi le principe de l'imposition individuelle de tous les contribuables, respectivement l'insignifiance de l'état civil dans ce contexte. Pour cette raison, le premier alinéa pourrait se présenter sous la forme suivante :

Art. 9 Imposition individuelle ; enfants sous autorité parentale

¹ Tous les contribuables majeurs sont imposés individuellement, indépendamment de leur état civil.

2. Imposition individuelle de la fortune

a. Postulat et justifications

- 1100 En marge d'un régime d'imposition individuelle des revenus, la taxation de la fortune peut essentiellement être appréhendée d'après deux conceptions concurrentes. Dans la règle, la fortune de tous les contribuables devrait également être taxée individuellement ; dans un régime fiscal qui établirait un assujettissement individuel tant pour l'impôt sur le revenu que pour l'impôt sur la fortune. Un tel système permet une corrélation de l'unité fiscale de l'individu au sein des deux impôts. Alternativement, il est possible d'aménager une imposition individuelle avec une répartition partiellement forfaitaire pour la fortune et le revenu de la fortune²⁴³¹.
- 1101 Deux constatations déjà effectuées, en lien avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive, nous conduisent à préférer une imposition individuelle de la fortune des époux sans répartition forfaitaire. Premièrement, le caractère factuellement relatif²⁴³² et variable²⁴³³ de l'unité économique des couples mariés implique qu'il ne se justifie pas de reconnaître une unité fiscale qui ne correspond pas à la réalité économique. Deuxièmement, il est utile de considérer le taux de divortialité en lien avec les caractéristiques des régimes matrimoniaux établis en Suisse. Dans la mesure où ce taux avoisine 40 %²⁴³⁴ et que les régimes matrimoniaux prévoient une séparation substantielle des biens des époux au moment du divorce²⁴³⁵, il apparaît que l'unité économique des

²⁴³¹ Cf. *supra*, N. 280.

²⁴³² Cf. *supra*, N. 964 ss.

²⁴³³ Cf. *supra*, N. 985 ss.

²⁴³⁴ OFS, Divorces selon la durée du mariage 1970-2015.

²⁴³⁵ Cf. *supra*, N. 80 ss.

couples mariés est souvent annihilée en fin de compte. À sa relativité et à sa variabilité s'ajoute ainsi aux caractéristiques factuelles de l'unité économique des couples mariés un caractère éphémère non négligeable dès lors que l'on considère la fortune des époux.

L'imposition individuelle de la fortune des époux est fréquemment critiquée pour sa propension à exiger des époux qu'ils déterminent précisément leur propriété respective. À notre sens, la force de cet argument peut être largement relativisée, compte tenu du fait que la fortune de la majorité des couples est constituée de biens immobiliers et que la propriété de ceux-ci est évidente dans la mesure où elle est fondée sur des actes notariés. 1102

En outre, il est craint qu'une imposition séparée de la fortune et des revenus de la fortune des époux incite ceux-ci à répartir abusivement les éléments imposables au sein du couple (afin de briser la progressivité de l'impôt)²⁴³⁶. Comme nous l'avons soutenu²⁴³⁷, ces risques d'abus doivent être relativisés pour diverses raisons. Dans le contexte particulier de la répartition de la fortune à des fins d'optimisation fiscale, les autorités devraient être en mesure de déceler les abus sitôt qu'un élément imposable attribué à l'un des conjoints durant la vie commune est soudainement déclaré par l'autre époux après la séparation (le cas échéant). À notre sens, le régime de l'imposition individuelle de la fortune ne permet ainsi guère aux contribuables de déclarer leur fortune à leur bon vouloir sans risquer d'être poursuivis subséquemment, en particulier à la suite d'un divorce. 1103

b. Proposition de formulation législative (LHID)

Compte tenu des considérations avancées, la fortune de tous les contribuables peut avantageusement être imposée sur la base d'un assujettissement individuel. À l'instar des propositions évoquées plus haut dans le contexte de l'imposition individuelle du revenu²⁴³⁸, il s'agit en particulier de réformer le régime relatif à l'assujettissement des époux. Dans ce sens, l'art. 3 al. 3, 1^{ère} phrase, LHID peut être reformulé de la manière suivante : 1104

²⁴³⁶ Cf. AFC, Rapport imposition individuelle, p. 21.

²⁴³⁷ Cf. *supra*, N. 1073 ss.

²⁴³⁸ Cf. *supra*, N. 1096 ss.

Art. 3 Assujettissement à raison du rattachement personnel

³ Le revenu et la fortune des époux qui vivent en ménage commun sont imposés séparément.

- 1105 À l'égard des partenaires enregistrés, il n'est pas nécessaire de reformuler l'art. 3 al. 4 LHID dans la mesure où cette disposition stipule uniquement que ceux-ci sont traités comme des époux (à l'inverse de l'art. 9 al. 1^{bis} LIFD).

3. Assujettissement des enfants mineurs

a. Postulat et justifications

- 1106 Comme nous l'avons examiné²⁴³⁹, le revenu et la fortune des enfants sous autorité parentale sont ajoutés au revenu et à la fortune du détenteur de ladite autorité par le mécanisme de la substitution fiscale (à l'exception des revenus provenant d'une activité lucrative et de ceux acquis en remplacement d'une telle activité)²⁴⁴⁰. Si les parents ne sont pas imposés en commun, le traitement fiscal dépend de la situation familiale et de l'organisation financière des parents²⁴⁴¹. Si des contributions d'entretien sont versées, le revenu et la fortune de l'enfant sont ajoutés au parent récipiendaire desdites contributions. Sous l'angle de la LIFD, la substitution fiscale suit dans ce cas l'attribution de la déduction pour enfant²⁴⁴² et du barème parental²⁴⁴³. En l'absence de contributions d'entretien, il est ordinairement considéré que les parents contribuent à l'entretien de l'enfant à parts égales et que le revenu et la fortune de l'enfant doivent être répartis par moitié entre les parents²⁴⁴⁴. Dans cette situation, la doctrine est partagée quant à l'aménagement de la substitution fiscale en marge de la déduction pour

²⁴³⁹ Cf. *supra*, N. 320 ss.

²⁴⁴⁰ Art. 9 al. 2 et 3 al. 3, 2^e phrase, LHID.

²⁴⁴¹ Cf. Circulaire AFC 30/2010, ch. 3, p. 7 s.

²⁴⁴² Art. 35 al. 1 let. a LIFD.

²⁴⁴³ Art. 36 al. 2^{bis} LIFD.

²⁴⁴⁴ Cette assertion vaut pour le moins sur le plan de l'IFD (cf. Circulaire AFC 30/2010, ch. 3, p. 7). À l'inverse, quelques législations cantonales renvoient au critère du bénéficiaire du tarif préférentiel (DE VRIES REILINGH D., *Les conséquences fiscales*, p. 271 s). À titre d'illustration, dans le canton de Vaud, le revenu et la fortune de l'enfant sont attribués au contribuable qui bénéficie de la part de quotient familial liée à cet enfant (art. 3 al. 1 LI/VD). La loi jurassienne prévoit un régime analogue, en précisant toutefois que « le Gouvernement peut, par ordonnance, modifier cette disposition si cela lui permet d'harmoniser la pratique à celle des autres cantons » (art. 50 al. 2^{bis} LI/JU).

enfant de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD et du barème parental de l'art. 36 al. 2^{bis} LIFD. Tandis que JAKUES²⁴⁴⁵ préconise que la substitution fiscale suive l'attribution du barème parental, DE VRIES REILINGH²⁴⁴⁶ estime qu'il est plus cohérent d'aligner celle-ci avec l'attribution de la déduction pour enfant.

Dans le contexte d'un passage à une imposition individuelle, la problématique de l'attribution du revenu et de la fortune des enfants mineurs serait étendue à toutes les situations familiales. Corollairement, elle serait néanmoins simplifiée du fait de la suppression du barème parental. Aussi, il est opportun de reprendre la logique du régime en vigueur applicable aux parents imposés séparément. Dans le modèle que nous proposons, la substitution fiscale devrait ainsi suivre l'attribution de la déduction pour enfant mineur²⁴⁴⁷ (étant précisé que celle-ci tiendrait également compte de l'existence de contributions d'entretien et pourrait similairement être répartie entre les parents sous certaines conditions²⁴⁴⁸).

Sous l'angle de la LHID, il est opportun à notre sens de poursuivre une logique analogue en attribuant la fortune de l'enfant d'après le même régime²⁴⁴⁹. Dans ce contexte, il n'est pas gênant que la fortune soit attribuée au parent qui bénéficie d'une déduction relative à son revenu ; cette déduction étant essentiellement utilisée dans la mesure où elle permet de rattacher l'enfant au parent qui assure l'essentiel de son entretien. Comme nous l'avons déjà relevé²⁴⁵⁰, les lois cantonales adoptent par ailleurs une approche analogue en attribuant souvent la déduction pour enfant de l'impôt sur la fortune au parent qui obtient celle de l'impôt sur le revenu²⁴⁵¹.

²⁴⁴⁵ CR LIFD-JAKUES, N. 32b ad art. 9.

²⁴⁴⁶ DE VRIES REILINGH D., *Les conséquences fiscales*, p. 271.

²⁴⁴⁷ Cf. *infra*, N. 1408 ss.

²⁴⁴⁸ Cf. *infra*, N. 1421 ss.

²⁴⁴⁹ Sous l'angle de la praticabilité de l'imposition, il se justifie en effet d'éviter de rattacher un enfant à plusieurs contribuables en fonction de la nature de l'impôt. Pour autant, dans un régime idéal et dans le dessein d'une matérialisation plus circonstanciée de la substitution fiscale, il serait à notre sens plus juste d'attribuer le revenu de l'enfant à celui des parents qui pourvoit à son entretien, et sa fortune d'après le critère de la provenance de celle-ci (en supposant que la provenance de la fortune de l'enfant puisse être déterminée).

²⁴⁵⁰ Cf. *supra*, N. 633.

²⁴⁵¹ Cf. not. art. 64 al. 1 let. b StG/SG.

b. Proposition de formulation législative (LIFD et LHID)

- 1109 Les dispositions pertinentes de la LIFD et de la LHID stipulent tout au plus que la substitution fiscale se produit à l'égard du détenteur de l'autorité parentale²⁴⁵². À notre sens, les dispositions peuvent être formulées plus précisément, dans le sens de nos considérations. Ainsi, les art. 9 al. 2 LIFD et 3 al. 3, 2^e phrase, LHID pourraient se présenter sous la forme suivante :

Art. 9 (LIFD) Imposition individuelle ; enfants sous autorité parentale

² Le revenu des enfants sous autorité parentale est ajouté à celui du contribuable ayant droit à la déduction de l'art. 35 al. 1 let. a, à l'exception du revenu de l'activité lucrative sur lequel les enfants sont imposés séparément. Si deux contribuables bénéficient de cette déduction, le revenu des enfants est réparti par moitié.

Art. 3 (LHID) Assujettissement à raison du rattachement personnel

³ (...) Le revenu et la fortune des enfants sous autorité parentale sont ajoutés à ceux du contribuable ayant droit à la déduction de l'art. 35, al. 1, let. a, de la LF du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct ; si deux contribuables peuvent prétendre à cette déduction, le revenu et la fortune des enfants est réparti par moitié.

- 1110 En résumé, tant sur le plan de la LIFD que sur celui de la LHID, il se justifie ainsi de reprendre autant que possible les mécanismes de substitution fiscale qui opèrent dans le droit en vigueur. À des fins de clarté mais aussi pour s'assurer d'une certaine harmonisation dans les cantons, il est opportun à notre sens de retranscrire dans la loi les recommandations de la Circulaire AFC 30/2010²⁴⁵³.

²⁴⁵² Art. 9 al. 2, 1^{ère} partie, LIFD : « Le revenu des enfants sous autorité parentale est ajouté à celui du détenteur de l'autorité parentale » ; art. 3 al. 3, 2^e phrase, LHID : « Le revenu et la fortune des enfants sous autorité parentale sont ajoutés à ceux du détenteur de cette autorité ».

²⁴⁵³ Cf. *supra*, N. 320 ss.

§ 9. Aménagement de l'imposition individuelle

I. Remarques liminaires

Les charges familiales d'un contribuable dépendent des besoins concrets des personnes entretenues, de la taille du ménage et des éventuelles contributions financières à l'égard de personnes vivant dans un autre ménage²⁴⁵⁴. Moins l'appréciation de la capacité contributive est effectuée sur la base de ces facteurs, plus l'égalité de traitement entre les différents types de contribuables est compromise²⁴⁵⁵. 1111

Le présent chapitre ambitionne de synthétiser les principes qui régissent la détermination de la capacité contributive dans le contexte de l'impôt sur le revenu. À ce stade de notre étude, il est en effet opportun de déterminer les éléments factuels à prendre en compte pour permettre l'appréhension de la situation économique des contribuables. Pour chacun des éléments factuels déterminants, des propositions législatives seront présentées. 1112

En premier lieu, il s'agira de tirer les conclusions qui s'imposent de la garantie du minimum vital pour le contexte de l'impôt sur le revenu (section II). Cette approche permettra de poser un cadre à notre réflexion. Dans la mesure où la capacité contributive fait défaut en deçà du seuil du minimum vital, ledit seuil constitue à notre sens un indicateur de la capacité contributive qu'il est utile d'examiner en amont de toute autre analyse. 1113

Afin de fonder une imposition proportionnée des différentes formes de communautés de vie, les effets suivants devront ensuite être examinés : l'effet de synergie (section III), l'effet de revenus cachés (section IV) et enfin l'effet d'engagement (section V). Ces effets, qui se cumulent parfois à l'égard d'un rapport d'égalité donné, conduisent à la différenciation suivante des charges fiscales en fonction des formes de communautés de vie. 1114

²⁴⁵⁴ KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 135 ; REICH, *Ehegattenbesteuerung*, p. 241.

²⁴⁵⁵ KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 135.

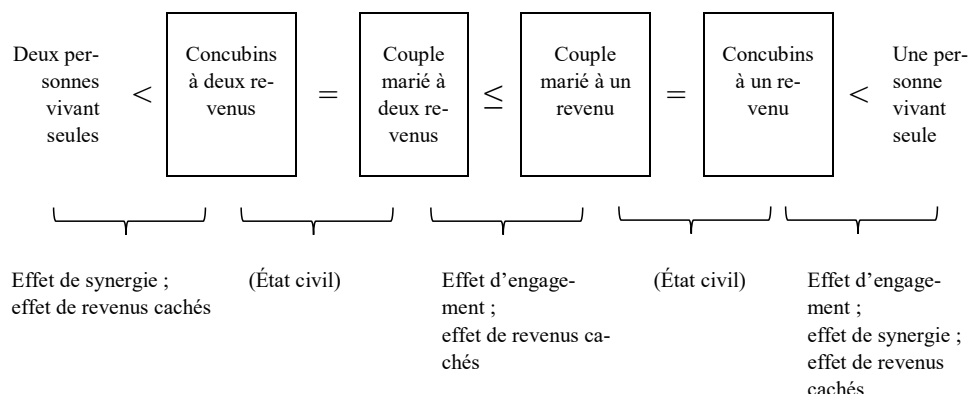


Illustration 15 : Charges fiscales en fonction de la situation familiale ; influence de l'effet de synergie, de l'effet de revenus cachés et de l'effet d'engagement²⁴⁵⁶

- 1115 Dans la limite du possible, ces effets doivent être pris en compte lors de la détermination du revenu imposable et non ultérieurement²⁴⁵⁷. C'est en procédant ainsi que les états de fait sont rendus comparables²⁴⁵⁸.

II. Exonération du minimum vital

A. Remarques liminaires

1. Prémisses et postulat général

- 1116 De nombreux exemples historiques vont dans le sens du non-prélèvement de l'impôt auprès des contribuables qui se situent en deçà d'un certain seuil de revenu disponible. À titre d'illustration, a déjà été relevé l'impôt athénien du 6^e siècle qui excluait le prélèvement de l'impôt pour les contribuables de la quatrième classe d'impôt²⁴⁵⁹. L'économiste allemand UMPFENBACH soutenait

²⁴⁵⁶ Tableau inspiré de EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 142 et déjà repris dans OB-
RIST/BORNICK, *La prise en compte de la jurisprudence*, p. 621 ; cf. aussi LANZ-BAUR,
Besteuerung der Ehegatten, p. 347 ; LOCHER, *Bedauerlicher Rückschritt*, p. 170 ; Rapport
d'experts de 1998, p. 39 ss.

²⁴⁵⁷ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 143 ; LANG, *Familienbesteuerung*, p. 123.

²⁴⁵⁸ Dans le même sens : EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 143

²⁴⁵⁹ Cf. *supra*, N. 154.

ainsi, en 1859, que cette conception a prévalu en tout temps et dans tous les ordres juridiques²⁴⁶⁰.

Aujourd'hui, le droit à des conditions minimales d'existence est garanti par la Constitution fédérale²⁴⁶¹ et il sied selon la doctrine quasi unanime d'aménager l'impôt sur le revenu afin que les contribuables ne soient pas imposés lorsque leurs revenus se situent en deçà du seuil du minimum vital²⁴⁶². Dès lors, bien que l'assujettissement demeure illimité en vertu du principe de la généralité de l'imposition, le droit constitutionnel à des conditions minimales d'existence doit constituer une limite absolue aux facultés fiscales des collectivités publiques à l'égard des contribuables les plus modestes²⁴⁶³. À l'inverse de la jurisprudence fédérale, nous estimons que les instruments des remises d'impôt ainsi que la protection du minimum vital en droit des poursuites ne suffisent pas, à eux seuls, au respect du droit à des conditions minimales d'existence²⁴⁶⁴. C'est bien en amont de ces mécanismes, c'est-à-dire lors de l'aménagement des règles qui régissent la détermination du revenu imposable, qu'il s'agit de s'assurer de l'exonération intégrale du minimum vital.

Une juste imposition des familles, qui respecte le principe de l'égalité de traitement dans sa conception verticale, doit tenir compte des ressources nécessaires à la garantie de minimum vital pour chaque type de communauté de vie. À titre d'illustration, les frais qui émergent de l'entretien des enfants doivent correspondre à des allègements fiscaux équivalents. Le droit en vigueur, qui ne base guère les déductions sociales sur les coûts effectifs que représente l'entretien

²⁴⁶⁰ UMPFENBACH, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, p. 121 s., cité in : PEZZER, *Verfassungsrechtliche Perspektiven*, p. 763 : « In jedem Lande und zu jeder Zeitperiode wird es ein Minimaleinkommen geben, welches gerade noch ausreicht, um denen, die zu ihrer Bedürfnisbefriedigung darauf angewiesen sind, die Führung eines menschenwürdigen Daseins zu gestatten, ohne dass sie fremde Unterstützung in Anspruch zu nehmen gezwungen wären. Alles Einkommen bis zur Höhe dieses Minimalsatzes besitzt offenbar keine Beitragsfähigkeit zur Steuerzwecke. Der Staat kann kein Recht haben, von einer Summe, welche eben hinreicht, um die unentbehrlichsten Verwendungszwecke einer Privatwirtschaft zu befriedigen, noch Steuerbeiträge wegzunehmen und dadurch Menschen, die seine Angehörigen sind, zu einer tierischen Existenz herabzudrücken ».

²⁴⁶¹ Cf. *supra*, N. 259 ss.

²⁴⁶² Cf. *infra*, N. 1135.

²⁴⁶³ Ainsi, le principe de la généralité de l'imposition ne peut pas être appliqué indépendamment du principe de l'imposition selon la capacité contributive et il ne peut pas légitimer une atteinte à la garantie du minimum vital (dans le même sens : EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 97 et réf. citées).

²⁴⁶⁴ Cf. *infra*, N. 1169 ss.

des enfants, engendre une inégalité de traitement entre le parent qui vit avec ses enfants et celui qui verse des contributions d'entretien déductibles²⁴⁶⁵.

- 1119 En Suisse, de nombreux domaines juridiques quantifient le minimum vital des administrés et le législateur fiscal gagnerait selon nous à s'en inspirer. Outre le fait que, par économies d'efforts législatifs, la réforme fiscale peut s'appuyer sur les travaux législatifs qui ont été menés dans un domaine juridique transposable au domaine fiscal, cette démarche permet également de tendre vers un ordre juridique plus égalitaire. Concrètement, par un alignement des dégrèvements fiscaux sur le minimum vital garanti par les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité, le minimum vital des contribuables est garanti similairement pour les contribuables exerçant une activité lucrative et pour les contribuables touchant des prestations complémentaires ou des subsides provenant de fonds privés exonérés²⁴⁶⁶.
- 1120 Afin de respecter la garantie du minimum vital, le législateur dispose de deux solutions alternatives principales. D'une part, une déduction sociale correspondant au minimum vital du contribuable peut être accordée et, d'autre part, le minimum vital peut être garanti par le biais d'une franchise d'impôt lors de l'aménagement du barème d'imposition²⁴⁶⁷. Ces deux mécanismes sont absolument identiques dans leurs conséquences. En marge de plusieurs autres propositions, nous justifierons néanmoins l'aménagement d'une nouvelle déduction personnelle²⁴⁶⁸ au côté d'un barème d'imposition dépourvu de franchise d'impôt²⁴⁶⁹.

2. Démarche

- 1121 Dans un premier temps, nous présenterons sommairement le régime juridique allemand de l'exonération du minimum vital (section B) ; ce droit étranger pouvant servir de source d'inspiration dans ce contexte. Les avis doctrinaux suisses sur le rapport étroit qui lie le principe de l'imposition selon la capacité contributive et la garantie du minimum vital seront ensuite examinés (section C). En comparant les diverses concrétisations de la garantie du minimum vital au sein

²⁴⁶⁵ Dans le même sens : JAQUES, *De divers aspects*, p. 345 ; LÜTHI, *Individualbesteuerung*, p. 156 ss.

²⁴⁶⁶ Ledits subsides sont en effet précisément exonérés jusqu'au seuil du minimum vital de la LPC (cf. *supra*, N. 414).

²⁴⁶⁷ RICHNER, *Steuertarifliche*, p. 206.

²⁴⁶⁸ Cf. *infra*, N. 1241 ss.

²⁴⁶⁹ Cf. *infra*, N. 1445 ss.

des régimes fiscaux en vigueur et au sein d'autres domaines juridiques, nous concluons de l'insuffisance des dégrèvements fiscaux (section D). La jurisprudence du Tribunal fédéral concernant l'exonération du minimum vital sera ensuite examinée et débattue à quelques égards (section E). Enfin, diverses tentatives politiques de garantir le minimum vital des contribuables seront ensuite examinées (section F). Sur la base de ces diverses considérations, nous présenterons plusieurs postulats et propositions dans l'optique de l'aménagement d'un régime fiscal cohérent et garantissant effectivement le minimum vital (section G).

3. Précisions terminologiques

a. Exonération du minimum vital

Pour qualifier la concrétisation de la garantie du minimum vital dans le domaine fiscal, les termes « exonération du minimum vital » seront utilisés. Pour autant, nous rejoignons la jurisprudence fédérale quant au fait qu'une déduction unique correspondant au minimum vital pourrait elle-même être contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive si elle était fixée de manière générale et uniforme²⁴⁷⁰. Afin d'éviter toute confusion, nous précisons donc que les termes « exonération du minimum vital » se rapportent ici au résultat escompté et non au mécanisme permettant d'y parvenir²⁴⁷¹. Ainsi, il n'importe guère par exemple de déterminer si l'exonération du minimum vital est obtenue par la combinaison des déductions générales et sociales ou par une franchise d'impôt insérée dans le barème d'imposition.

b. Dépenses nécessaires à la vie

L'exonération du minimum vital doit être fondée sur la part des dépenses qui sont nécessaires au maintien de conditions dignes d'existence du point de vue des contribuables. Dans ce contexte, la notion de « dépenses nécessaires à la vie » (ou seulement « dépenses nécessaires ») qualifie les dépenses utiles à la couverture du minimum vital. Ces termes ont déjà été utilisés par le Tribunal

²⁴⁷⁰ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3a p. 188 ; arrêt TF 2P.78/1995 du 24 mai 1996, consid. 4a p. 439. Dans le même sens, cf. not. Message train mesures fiscales, p. 2867 s. ; YERSIN, *Projet pour le couple et la famille*, p. 378.

²⁴⁷¹ Dans le même sens, cf. not. Rapports d'experts de 1998, p. 19.

fédéral, notamment lorsque celui-ci s'attelait à démontrer l'influence mineure de l'effet de synergie²⁴⁷². Ils correspondent en outre à la formulation de la doctrine alémanique (« *notwendigen Existenzbedarf* »)²⁴⁷³.

- 1124 Les dépenses nécessaires correspondent ainsi aux coûts de l'alimentation, de l'habillement, de l'hébergement, de la santé ou encore des loisirs, pour autant qu'elles ne soient pas effectuées pour de simples raisons de confort personnel ou qu'elles soient particulièrement coûteuses (à l'inverse des dépenses de luxe ; « *Luxusausgaben* »)²⁴⁷⁴.

B. Aperçu du régime juridique allemand (*excursus*)

1. Remarques générales

- 1125 Le droit allemand, duquel le législateur suisse prend fréquemment la mesure²⁴⁷⁵, est très instructif sur la problématique juridique de l'exonération du minimum vital. Comme nous le verrons²⁴⁷⁶, le législateur allemand a véritablement ambitionné de concrétiser les garanties constitutionnelles de la Loi fondamentale pour la République fédérale d'Allemagne (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, GG/DE) afin de garantir effectivement le minimum vital des contribuables.
- 1126 Deux dispositions constitutionnelles ont servi de fondements à l'exonération du minimum vital des justiciables allemands. L'art. 1 al. 1 GG/DE garantit d'abord l'inviolabilité de la dignité humaine²⁴⁷⁷. L'interprétation de cette disposition à

²⁴⁷² ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 4b p. 47 : « dans la mesure où de telles économies sont possibles, elles concernent les dépenses nécessaires à la vie et n'entrent guère en considération dans les classes de revenus les plus élevés, c'est-à-dire précisément là où les couples mariés sont imposés plus fortement » ; cf. aussi arrêt TF 2C_1187/2016, consid. 3.1.

²⁴⁷³ Cf. not. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 113.

²⁴⁷⁴ Cf. arrêt TF 2C_1187/2016 du 2 février 2017, consid. 3.1 et arrêts TF 2C_479/2016 et 2C_480/2016 du 12 janvier 2017, consid. 3.2 (dans le contexte de la déduction pour frais liés à un handicap).

²⁴⁷⁵ Dans le contexte de l'imposition des familles, cf. not. Message imposition équilibrée, p. 2222.

²⁴⁷⁶ Cf. *infra*, N. 1129 ss.

²⁴⁷⁷ Art. 1 al. 1 GG/DE : « *Die Würde des Menschen ist unantastbar. Sie zu achten und zu schützen ist Verpflichtung aller staatlichen Gewalt* ».

la lumière de l'art. 3 al. 1 GG/DE – qui consacre l'égalité de traitement devant la loi²⁴⁷⁸ – conduit à l'exigence de l'exonération du minimum vital²⁴⁷⁹.

La doctrine allemande s'aligne sur la conception du législateur et de la Cour constitutionnelle²⁴⁸⁰ et soutient notamment que la garantie du minimum vital découle directement de la garantie de la propriété²⁴⁸¹. Ainsi, en droit fiscal allemand, la garantie de la propriété se découpe en deux sous-principes qui encadrent le prélèvement de l'impôt. Alors que le principe de l'interdiction de l'imposition confiscatoire constitue la limite supérieure (« *Belastungsobergrenze* ») lors du prélèvement de l'impôt, la garantie du minimum vital en constitue la limite inférieure (« *Belastungsuntergrenze* »)²⁴⁸². 1127

En droit allemand, on entend par minimum vital « l'ensemble des biens et des services dont un être humain a besoin, sur une certaine période temporelle, pour maintenir son existence »²⁴⁸³. Le minimum vital physique (« *physisches Existenzminimum* ») est distingué du minimum vital culturel (« *kulturelles Existenzminimum* ») : la première de ces notions renvoie à tous les besoins relatifs notamment aux aliments, au logement et aux vêtements, tandis que la seconde notion comprend entre autres la télévision ou encore les sorties culturelles²⁴⁸⁴. 1128

²⁴⁷⁸ Art. 3 al. 1 GG/DE : « *Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich* ».

²⁴⁷⁹ PEZZER, *Verfassungsrechtliche Perspektiven*, p. 764 : « *Das Zusammenspiel dieser beiden Grundrechtsnormen wirkt als Schranke für den steuerlichen Eingriff, soweit der Bürger sein Existenzminimum selbst erwirtschaftet* ». La Cour constitutionnelle allemande appuie également ce raisonnement sur la base de l'art. 20 al. 1 GG/DE, qui dispose que la République fédérale d'Allemagne est un État fédéral démocratique et social (BVerfGE 82, 60, p. 85 ; cf. aussi GIALOURIS, *Die rechtlichen Grundlagen*, p. 60).

²⁴⁸⁰ Cf. not. BVerfGE 87, 153, p. 169 s. ; BVerfGE 82, 60, p. 85 ss.

²⁴⁸¹ GIALOURIS, *Die rechtlichen Grundlagen*, p. 60 et réf. citée ; KIRCHHOF, *Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen*, p. 17 ss. Pour une analyse exhaustive de l'exonération du minimum vital dans l'ordre juridique allemand, cf. not. MODRZEJEWSKI, *Existenzsicherung in Ehe und Familie*.

²⁴⁸² GIALOURIS, *Die rechtlichen Grundlagen*, p. 60 ; cf. aussi BVerfGE 87, 153, p. 169 s. : « *Der existenznotwendige Bedarf bildet von Verfassungs wegen die Untergrenze für den Zugriff durch die Einkommensteuer* ».

²⁴⁸³ LEISNER, *Existenzsicherung im Öffentlichen Recht*, p. 67 ss (trad. libre), cité in : GIALOURIS, *Die rechtlichen Grundlagen*, p. 60.

²⁴⁸⁴ GIALOURIS, *Die rechtlichen Grundlagen*, p. 61.

2. Exonération du minimum vital et garanties de l'État social

- 1129 Selon la Cour constitutionnelle allemande, les dispositions constitutionnelles précitées imposent non seulement à l'État d'assurer à ses citoyens des conditions minimales d'existence par le biais de prestations sociales appropriées, mais interdisent en outre à l'État d'imposer le revenu que les justiciables gagnent eux-mêmes (« *selbst erzielte Einkommen* ») jusqu'à ce même montant²⁴⁸⁵. Ainsi, l'imposition d'une famille doit être agencée de façon à exonérer le minimum vital de tous les membres qui la composent (indépendamment de la composition de la famille et de la provenance de ses revenus)²⁴⁸⁶. Concrètement, il s'agit de s'assurer que les dépenses de la famille correspondent à une diminution de la capacité contributive équivalente sur le plan fiscal²⁴⁸⁷.
- 1130 La nécessité d'exonérer le minimum vital constitue indubitablement une ligne directrice lors de la concrétisation du principe de l'imposition selon la capacité contributive dans le cadre de l'imposition du revenu des familles en Allemagne. Dans ce sens, la Cour constitutionnelle allemande juge que si des contribuables sans enfant devaient être soumis au même taux d'imposition que les contribuables avec enfants, ceux-ci seraient pénalisés dès lors que les dépenses d'entretien pour les enfants ne seraient pas déductibles à la hauteur du minimum vital²⁴⁸⁸.
- 1131 La très grande majorité des auteurs allemands s'accorde avec la jurisprudence de leur Haute Cour quant à l'impératif constitutionnel de garantir le minimum vital²⁴⁸⁹. La doctrine allemande minoritaire soutient néanmoins que le législateur peut renoncer à l'exonération du minimum vital pour autant qu'il s'assure que les conditions minimales d'existence sont couvertes par des prestations sociales de l'État²⁴⁹⁰.

²⁴⁸⁵ BVerfGE 82, 60, p. 85. Pour un commentaire de cette jurisprudence, voir notamment : SEILER, *Existenzminimum*, p. 500 ss.

²⁴⁸⁶ BVerfGE 82, 60, p. 85.

²⁴⁸⁷ BVerfGE 82, 60, p. 86.

²⁴⁸⁸ BVerfGE 82, 60, p. 88 : « Wird die Besteuerung für Kinderlose und Steuerpflichtige mit Kindern nach einem einheitlichen Tarif vorgenommen, so werden die letzteren gegenüber den ersteren benachteiligt, wenn von ihrem Einkommen der Unterhaltsaufwand für Kinder nicht wenigstens in Höhe des Existenzminimums abgezogen wird ».

²⁴⁸⁹ Cf. not. GIALOURIS, *Die rechtlichen Grundlagen*, p. 61 ; PEZZER, *Verfassungsrechtliche Perspektiven*, p. 764 et réf. citées ; SIGLOCH, *Tricks in der Einkommensbesteuerung*, p. 91.

²⁴⁹⁰ Cf. PEZZER, *Verfassungsrechtliche Perspektiven*, p. 765 et réf. citées.

3. Règles utiles à la détermination du minimum vital

Le législateur allemand s'efforce ainsi de concrétiser la garantie du minimum vital dans le contexte de l'impôt sur le revenu. La première étape de cette concrétisation s'opère par la procédure du calcul des besoins (« *Bedarfsbemessungsverfahren* »)²⁴⁹¹. Cette procédure doit reposer sur des données empiriques et doit être méthodiquement cohérente²⁴⁹². Autrement dit, la prise en compte fiscale des dépenses nécessaires des contribuables doit être fondée sur des statistiques appropriées et les dégrèvements fiscaux doivent être quantifiés en fonction des mêmes méthodes. D'après la Cour constitutionnelle allemande, le législateur fiscal ne saurait fixer aléatoirement les dégrèvements fiscaux et, par exemple, la déductibilité des frais d'entretien des enfants ne saurait être inférieure aux dépenses qui sont nécessairement engagées pour leur assurer des conditions minimales d'existence²⁴⁹³. 1132

Lorsque la Cour constitutionnelle s'attèle à déterminer si une norme fiscale est compatible avec la garantie du minimum vital, ladite norme n'est enfin pas examinée isolément. Les juges demeurent attentifs à ne pas tenir compte doublement d'une dépense particulière. À titre d'illustration, les frais de formation d'un enfant déductibles par l'application du § 33a (2) EStG²⁴⁹⁴ ne sauraient être également pris en compte par le dégrèvement général des frais d'entretien du § 33a (1) EStG²⁴⁹⁵. 1133

Lors de son contrôle abstrait d'une norme, la Cour constitutionnelle allemande considère parfois les concrétisations légales analogues en dehors du domaine fiscal. À titre d'illustration, pour déterminer la charge économique relative à l'entretien d'un enfant, la Cour propose de s'inspirer des taux et des montants figurant au sein de la Loi fédérale allemande sur l'aide à la formation (*Bundesausbildungsförderungsgesetzes* ; BAföG) et également des pensions octroyées aux orphelins ou des prestations d'aide sociale²⁴⁹⁶. Dans ce sens, d'après la jurisprudence, les prestations de l'aide sociale sont particulièrement 1134

²⁴⁹¹ BVerfGE 87, 153, p. 169 s. ; GIALOURIS, *Die rechtlichen Grundlagen*, p. 61.

²⁴⁹² GIALOURIS, *Die rechtlichen Grundlagen*, p. 61.

²⁴⁹³ BVerfGE 82, 60, p. 88 : « *Das Gebot, Unterhaltsaufwendungen für Kinder mindestens in Höhe des Existenzminimums von der Besteuerung auszunehmen, entspricht im Ergebnis dem Grundsatz, daß der Gesetzgeber bei der steuerlichen Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen nicht realitätsfremde Grenzen ziehen darf* ».

²⁴⁹⁴ Einkommensteuergesetz du 8 octobre 2009.

²⁴⁹⁵ BVerfGE 82, 60, p. 88.

²⁴⁹⁶ BVerfGE 44, 249, § 64 ; BVerfGE 82, 60, p. 93 s..

déterminantes, dans la mesure où celles-ci visent précisément à garantir des conditions d'existence dignes pour les administrés et qu'elles sont fréquemment adaptées au coût de la vie²⁴⁹⁷.

C. Relation entre capacité contributive et minimum vital

1. Minimum vital comme seuil de la capacité contributive

- 1135 À l'instar de la conception germanique, la doctrine suisse soutient qu'il ne devrait y avoir aucune imposition lorsque la capacité contributive fait entièrement défaut et que toute imposition est par conséquent inadmissible lorsqu'elle grève une partie des ressources nécessaires au maintien de la dignité des conditions d'existence du contribuable et des personnes dont il assume la charge²⁴⁹⁸. Il s'agit ici d'une implication directe de la notion de la capacité contributive subjective²⁴⁹⁹, dans la mesure où l'exonération du minimum vital est liée à une considération de la situation personnelle des contribuables.
- 1136 KLETT formule que seules les ressources qui ne sont pas liées à la subsistance du contribuable – et de celle des personnes dont il assure l'entretien²⁵⁰⁰ – sont disponibles pour l'acquittement de l'impôt²⁵⁰¹. D'après elle, ce principe ne doit pas être uniquement conditionné par des considérations de politique sociale²⁵⁰², mais est intrinsèquement aussi plausible (« *plausibel* ») que le principe même

²⁴⁹⁷ BVerfGE 66, 214, § 16 s. et 31 ss ; BVerfGE 82, 60, p. 94.

²⁴⁹⁸ BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 276 ; BOSSHARD E., *Familienbesteuerung*, p. 760 ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 89 ; FREI/KAUFMANN/RICHNER, *Vorbemerkungen*, N. 24 et 32 ; GYSIN, *Der Schutz des Existenzminimums*, p. 167 ; HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, p. 178 ss ; KLETT, *Familienbesteuerung*, p. 865 ; KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 137 ; LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 321 ss ; LOCHER, *Degressive Tarife*, p. 121 s. ; LÜTHI, *Individualbesteuerung*, p. 156 ss ; MATTEOTTI, *Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax*, p. 687 ; OBERSON X., *La nouvelle loi genevoise*, p. 22 ; RAAS, *Die Entstehung der Besteuerung*, p. 32 s. ; REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 13 ; REICH, *Von der normativen Leistungsfähigkeit*, p. 101 ; Komm. DBG-REICH/HUNZIKER, N. 18 ad art. 25 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 4 ad art. 35. Cf. également : ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 2b/aa p. 186 s. ; arrêt TF 2P.78/1995 du 24 mai 1996, in : RF (51)1996, consid. 3a p. 438.

²⁴⁹⁹ LOCHER, *Degressive Tarife*, p. 121 s. ; OBERSON X., *La nouvelle loi genevoise*, p. 15 s. (concernant l'exonération des prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI).

²⁵⁰⁰ KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 133.

²⁵⁰¹ KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 131 s. et 137.

²⁵⁰² KLETT, *Familienbesteuerung*, p. 865.

de l'imposition selon la capacité contributive (auquel il est par ailleurs intimement lié)²⁵⁰³. En particulier, il apparaît nécessaire de tenir compte pleinement des charges financières qu'implique l'entretien des enfants²⁵⁰⁴. REICH²⁵⁰⁵ soutient également que les ressources nécessaires à la garantie des besoins vitaux du contribuable et des personnes à sa charge ne doivent pas servir à l'acquittement de l'impôt. Corollairement, elles doivent être correctement prises en compte lors de la détermination de la capacité contributive ; cette conception trouvant, selon l'auteur, une concrétisation du moins partielle dans les diverses déductions sociales. HUBER²⁵⁰⁶ rejoint ces auteurs, en rappelant aussi que l'exonération du minimum vital a été élaborée sur la base d'arguments de nature éthique. Dans ce contexte, plusieurs auteurs relèvent enfin que tant des exonérations trop élevées que des exonérations trop faibles transgressent les principes fiscaux généraux (« *Besteuerungsgrundsätze* »)²⁵⁰⁷. Comme nous le verrons, le Tribunal fédéral tend à s'aligner sur la doctrine sur le principe de l'exonération²⁵⁰⁸, tout en relativisant largement la nécessité constitutionnelle de le concrétiser lors de l'élaboration des déductions et autres franchises d'impôts²⁵⁰⁹.

Des documents administratifs ont aussi reconnu le lien entre le principe de l'imposition selon la capacité contributive et la garantie du minimum vital. Alors que le Rapport d'experts de 1998²⁵¹⁰ a établi que la garantie du minimum vital constitue un aspect fondamental du principe de l'imposition selon la capacité contributive, la CSSS-CN²⁵¹¹ a formulé que les personnes ayant un revenu très modeste ne sont pas à même d'acquitter l'impôt.

1137

²⁵⁰³ KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 137.

²⁵⁰⁴ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 89.

²⁵⁰⁵ REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 13 ; REICH, *Von der normativen Leistungsfähigkeit*, p. 101 ; REICH, *Steuerrecht*, N. 34 s. ad § 14. Dans le même sens : arrêt de la Cour de justice du canton de Genève ATA/1157/2015 du 27 octobre 2015, consid. 10 ; BOSSHARD E., *Familienbesteuerung*, p. 760 ; KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 131 ss ; Komm. StHG-REICH/WEIDMANN, N. 27 ad art. 7 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 4 ad art. 35.

²⁵⁰⁶ HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, p. 179.

²⁵⁰⁷ KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 140 ; HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, p. 180. Lorsqu'il critique les exonérations aménagées à l'art. 24 LIFD, LOCHER formule également que tous les revenus qui dépassent le seuil du minimum vital devraient être imposés (LOCHER, *Kommentar*, N. 33 *in fine* ad art. 24, avec renvoi au N. 2).

²⁵⁰⁸ Cf. *infra*, N. 1166.

²⁵⁰⁹ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 2b s. p. 186 s. ; cf. *infra*, N. 1167 s.

²⁵¹⁰ Rapport d'experts de 1998, p. 19.

²⁵¹¹ CSSS-CN, Rapport exonération du minimum vital, p. 7148.

2. Articulation avec l'art. 34 let. a LIFD

- 1138 Alors que l'exonération du minimum vital est commandée par le principe de l'imposition selon la capacité contributive, l'art. 34 let. a LIFD dispose que ne peuvent être déduits « les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle ». Comme le formule NOËL, le législateur rappelle ici qu'il « n'a pas prévu d'exonérer expressément un socle de dépenses qui représenteraient le minimum vital nécessaire à tout justiciable », sans qu'il soit exclu que cette prise en compte intervienne par le biais des déductions sociales et des franchises d'impôt²⁵¹².
- 1139 Au sens de la doctrine dominante, le principe de la capacité contributive subjective restreint toutefois la portée de l'art. 34 let. a LIFD ; ce principe commandant que les revenus nécessaires à la couverture des besoins vitaux ne soient pas disponibles pour l'impôt²⁵¹³.

D. Quantification du minimum vital

1. Remarques générales

- 1140 La doctrine s'accorde pour affirmer que les ressources nécessaires à l'alimentation, à l'habillement, à l'hébergement et à la santé doivent être absolument exonérées de l'impôt sur le revenu²⁵¹⁴. Dans le même sens, la CSSS-CN a défendu que la protection du minimum vital peut être moindre que celles conférées par la LP et par les directives de la CSIAS ; les cantons pouvant garantir uniquement les « besoins élémentaires de l'être humain comme la nourriture, l'habillement et le logement »²⁵¹⁵. A l'inverse, HUBER²⁵¹⁶ et GYSIN²⁵¹⁷ soutiennent que le seul minimum vital physique (« *physische Existenzminimum* ») ne permet pas aux justiciables de mener une vie conforme à la dignité humaine. Ils

²⁵¹² CR LIFD-NOËL, N. 4 ad art. 34 ; cf. ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3b p. 188.

²⁵¹³ Komm. DBG-REICH/HUNZIKER, N. 4 ad art. 34 ; LOCHER, Kommentar, N. 6 ad art. 34 et N. 20 ad art. 25 ; Komm. StHG-REICH/WEIDMANN, N. 27 ad art. 7 ; cf. *supra*, N. 1135 ss.

²⁵¹⁴ Cf. not. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 113 ; HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, p. 185 ; KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 138.

²⁵¹⁵ CSSS-CN, Rapport exonération du minimum vital, p. 7149.

²⁵¹⁶ HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, p. 180.

²⁵¹⁷ GYSIN, *Der Schutz des Existenzminimums*, p. 172 ss.

défendent en conséquence que le minimum vital social (« *sozialen Existenzminimum* ») doit aussi être préservé de tout impôt sur le revenu.

La doctrine dominante émet des réserves à l'égard de la quantification du minimum vital et les auteurs relèvent souvent les enjeux politiques qui sous-tendent cette question²⁵¹⁸. La mesure dans laquelle ces dépenses doivent être exonérées peut notamment dépendre de la conjoncture économique²⁵¹⁹. Dans ce cadre, nous constaterons que la jurisprudence fédérale octroie une portée très limitée à la garantie du minimum vital en matière fiscale²⁵²⁰. 1141

La prise en compte du minimum vital se révèle enfin délicate dans le cadre des impôts directs en raison de la nécessité de recourir à une certaine forfaitisation. Pour l'essentiel, nous retenons que le Conseil fédéral a soutenu que le minimum vital doit être suffisamment exonéré pour éviter toute inégalité de traitement entre les contribuables qui obtiennent des prestations de soutien exonérées et les contribuables qui exercent une activité lucrative²⁵²¹. 1142

2. Quantification dans d'autres domaines juridiques

a. En lien avec les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI

La loi sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI²⁵²² ambitionne de couvrir les besoins vitaux des personnes bénéficiant de rentes de l'assurance-vieillesse et survivants ou de l'assurance-invalidité, lorsque celles-ci sont insuffisantes. Ces prestations sont exonérées de l'impôt sur le revenu²⁵²³. La compétence de ce domaine est principalement du ressort de la Confédération, les cantons pouvant toutefois octroyer des prestations allant au-delà de celles qui sont prévues par la LPC et fixer les conditions d'octroi des prestations²⁵²⁴. En vertu de l'art. 9 al. 1 LPC, la prestation complémentaire est 1143

²⁵¹⁸ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 113 ; GYSIN, *Der Schutz des Existenzminimums*, p. 168 ; HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, p. 180 ; KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 138.

²⁵¹⁹ KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 138.

²⁵²⁰ Cf. *infra*, N. 1166 ss.

²⁵²¹ Conseil fédéral, Rapport imposition des prestations de soutien, p. 13.

²⁵²² Loi fédérale sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI du 6 octobre 2006 (RS 831.30).

²⁵²³ Art. 24 let. h LIFD et 7 al. 4 let. h LHID ; cf. *supra*, N. 416 ss.

²⁵²⁴ Art. 2 al. 2 LPC.

équivalente à la part des dépenses reconnues qui excède les revenus déterminants. Sans même énumérer les aides prévues à l'égard des personnes qui nécessitent des prestations particulières liées à leur santé ou à leur situation de handicap²⁵²⁵, force est de constater que les besoins vitaux des bénéficiaires des prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI tendent à être largement couverts par le régime de la LPC.

- 1144 Parmi les dépenses reconnues figure, en premier lieu, un montant forfaitaire destiné à la couverture des besoins vitaux. L'art. 10 al. 1 let. a LPC prévoit ainsi différents forfaits qui comprennent toutes les dépenses qui ne font pas l'objet d'une mention spécifique dans la LPC (et qui inclut notamment les impôts)²⁵²⁶. En 2021, ces forfaits se montent annuellement au sens de l'art. 10 al. 1 let. a LPC :

- pour les personnes seules, à CHF 19'610 ;
- pour les couples, à CHF 29'415 ;
- pour chacun des deux premiers enfants, à CHF 10'260 ;
- pour chacun des deux enfants suivants, à CHF 6'840 ;
- pour chacun des autres enfants, à CHF 3'420.

- 1145 En deuxième lieu, les frais de logement ainsi que les frais accessoires liés au logement sont pris en charge jusqu'à concurrence d'un montant fixé par la loi. Depuis le 1^{er} janvier 2021, avec l'entrée en vigueur de la dernière grande réforme de la LPC²⁵²⁷, ce montant maximal varie selon la région des bénéficiaires et une pondération plus précise est effectuée en fonction du nombre de personnes qui vivent dans le logement. Au maximum, le montant annuel s'élève à CHF 16'440 pour une personne vivant seule, avec un supplément de CHF 3'000 pour la deuxième personne, de CHF 2'160 pour la troisième personne et de CHF 1'920 pour la quatrième personne²⁵²⁸.

²⁵²⁵ Voir notamment à ce sujet : CI AVS/AI, Mémento prestations complémentaires, p. 5 ss.

²⁵²⁶ CI AVS/AI, Mémento prestations complémentaires, p. 3.

²⁵²⁷ RO 2020 585 ; cf. Message réforme des PC, p. 7249 ss.

²⁵²⁸ Art. 10 al. 1 let. b LPC.

En troisième et dernier lieu, un catalogue de dépenses reconnues figure à l'art. 10 al. 3 LPC et comprend notamment les frais d'obtention du revenu, les frais d'entretien des bâtiments et les intérêts hypothécaires ou encore les pensions alimentaires versées en vertu du droit de la famille²⁵²⁹. L'art. 10 al. 3 let. d LPC permet de tenir compte des primes d'assurance-maladie obligatoire effectives jusqu'à concurrence du montant de la prime moyenne cantonale ou régionale. 1146

b. En matière de poursuites pour dettes et la faillite

En vertu de l'art. 93 LP, qui concrétise la garantie du minimum vital en matière d'exécution forcée, ne peuvent être saisis les éléments qui sont indispensables au débiteur et à sa famille. Afin d'assurer la praticabilité de la mise en œuvre de l'art. 93 LP ainsi que son application uniforme, la Conférence des préposés aux poursuites et faillites de Suisse (ci-après : la Conférence) a publié des lignes directrices pour le calcul du minimum vital (ci-après : les Lignes directrices)²⁵³⁰. Bien qu'elles n'aient pas valeur de loi, les Lignes directrices sont appliquées dans tous les cantons²⁵³¹ et sont reconnues par les tribunaux²⁵³². 1147

La Conférence propose que des montants mensuels de base de respectivement CHF 1'200, CHF 1'350 et CHF 1'700 soient préservés de toutes saisies pour les personnes seules, les familles monoparentales et les couples (en l'occurrence les époux, les partenaires enregistrés et les autres couples avec enfants)²⁵³³. Aussi, elle précise que la situation des concubins et des débiteurs vivant « en communautés de vie »²⁵³⁴ doit être différenciée des débiteurs vivant seuls²⁵³⁵, 1148

²⁵²⁹ Ce montant doit correspondre au montant de la prime moyenne cantonale ou régionale pour l'assurance obligatoire des soins (couverture accidents comprise).

²⁵³⁰ Conférence des préposés aux poursuites et faillites de Suisse, Lignes directrices de 2009 pour le calcul du minimum vital du droit des poursuites selon l'article 93 LP (loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite).

²⁵³¹ COLLAUD, *Le minimum vital*, p. 303.

²⁵³² ATF 130 III 45 consid. 2 p. 47 : « à cet effet, les autorités de poursuite fixent librement – en suivant les Lignes directrices pour le calcul du minimum d'existence en matière de poursuite de la Conférence des préposés aux poursuites et faillites de Suisse – la part des ressources du débiteur qu'elles estiment indispensable à son entretien et à celui de sa famille ». Cf. aussi ATF 140 III 337 consid. 4.4.2 p. 341 ; ATF 141 IV 360 consid. 3.4 p. 367 ; ATF 129 III 242 consid. 4 p. 243 ss.

²⁵³³ Lignes directrices pour le calcul du minimum vital, p. 1.

²⁵³⁴ Comprendre, par cette expression infortune, les personnes vivant en concubinage.

²⁵³⁵ Lignes directrices pour le calcul du minimum vital, p. 1.

se conformant ainsi à la jurisprudence fédérale²⁵³⁶. Pour ces débiteurs vivant seuls, il sied de diviser par deux au maximum le minimum vital des couples mariés, pour autant que le partenaire du débiteur perçoive également un revenu²⁵³⁷.

- 1149 Les montants de base précités couvrent les frais relatifs à l'alimentation, aux vêtements, aux assurances privées, à différentes charges liées au logement ou encore aux « besoins de contacts pour participer à la vie culturelle de la région et assister à des représentations de théâtre ou des concerts »²⁵³⁸. À ces montants doivent être ajoutés les frais de logement (à l'exception des frais compris dans le montant de base), les cotisations sociales, les dépenses indispensables à l'exercice d'une profession, les pensions alimentaires dues en vertu de la loi, les frais liés à la formation des enfants ainsi que d'autres dépenses de « stricte nécessité »²⁵³⁹. La charge fiscale n'est prise en compte que pour les seuls débiteurs imposés à la source²⁵⁴⁰.
- 1150 Le minimum vital n'est pas nécessairement protégé si le débiteur se met volontairement dans une situation financière délicate²⁵⁴¹ ou si l'on se trouve en présence d'un intérêt supérieur. Dans ce cadre, les autorités d'application bénéficient d'une certaine marge d'appréciation²⁵⁴². Elles peuvent, par exemple, ne pas tenir compte de l'entier du loyer si celui-ci est jugé excessif par rapport aux conditions locales (en accordant toutefois au débiteur un délai suffisant d'adaptation)²⁵⁴³. Aussi, de jurisprudence constante, il est admis que le minimum vital soit entamé en présence de poursuites engagées pour des créances d'entretien (sous réserve de conditions qu'il ne sied pas d'examiner ici)²⁵⁴⁴. Ces exemples

²⁵³⁶ ATF 130 III 765, JdT 2006 II 133 consid. 2.4 p. 136.

²⁵³⁷ Lignes directrices pour le calcul du minimum vital, p.1. Sur le plan jurisprudentiel, le Tribunal fédéral avait estimé, dans le cadre d'un examen qui se limitait à l'angle du pouvoir d'appréciation, qu'« il [semblait] indiqué de prendre, pour des concubins formant une communauté domestique durable, le même montant de base que pour un couple marié, et en principe de fixer le montant de base pour un débiteur vivant en concubinage à la moitié du montant prévu pour un couple marié » (ATF 130 III 765, JdT 2006 II 133 consid. 2.4 p. 136).

²⁵³⁸ Arrêt TF 7B.77/2002 du 21 juin 2002, consid. 3.1. Cf. COLLAUD, *Le minimum vital*, p. 305.

²⁵³⁹ Lignes directrices pour le calcul du minimum vital, p. 1ss.

²⁵⁴⁰ Lignes directrices pour le calcul du minimum vital, p. 3.

²⁵⁴¹ Dans ce sens, de simples motifs de fait ne peuvent jamais justifier un comportement abusif (PICHONNAZ/RUMO-JUNGO, *La protection du minimum vital*, p. 82 et réf. citées).

²⁵⁴² COLLAUD, *Le minimum vital*, p. 302.

²⁵⁴³ Arrêt TF 7B.240/2001 du 18 décembre 2001, consid. 1b.

²⁵⁴⁴ ATF 123 III 332, JdT 1999 II 61 consid. 1 p. 61 et réf. citées ; ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 2b/bb p. 187 ; COLLAUD, *Le minimum vital*, p. 301 s. et réf. citées.

sont révélateurs de l'approche concrète qui est adoptée, suivant le principe de l'individualisation.

La LP garantit le minimum vital des faillis dans une plus large mesure²⁵⁴⁵. À la suite de la faillite personnelle du débiteur en effet, les créanciers qui disposent d'un acte de défaut de bien peuvent requérir une nouvelle poursuite du débiteur si celui-ci revient à meilleure fortune²⁵⁴⁶. En pratique, le seuil du retour à meilleure fortune est souvent établi en ajoutant au montant de base et aux charges indispensables de l'art. 93 LP les dépenses incompressibles et les frais usuels, puis en additionnant un certain pourcentage du montant de base oscillant entre 50 % et 100 % selon les cantons²⁵⁴⁷. 1151

c. D'après les normes CSIAS

Les normes de la Conférence suisse des institutions d'action sociale constituent des recommandations adressées aux cantons concernant la réglementation du minimum vital social. Les normes CSIAS revêtent une importance particulière du fait que l'aide sociale est accordée en aval des autres prestations sociales, assurant par conséquent l'existence des personnes qui ont épuisé toutes les autres possibilités de remédier à leur situation de détresse²⁵⁴⁸. 1152

Les normes CSIAS se conforment au principe de l'individualisation, les prestations dispensées devant être adaptées à chaque cas particulier afin de répondre aux besoins spécifiques des bénéficiaires²⁵⁴⁹. Cette individualisation peut être constatée à plusieurs égards. En premier lieu, les frais effectifs liés au logement²⁵⁵⁰ et aux primes de l'assurance-maladie obligatoire sont déterminants. En outre, les individus conservent une entière liberté dans l'utilisation du forfait pour l'entretien destiné à couvrir les autres dépenses usuelles²⁵⁵¹. Enfin, des prestations circonstanciées sont prévues pour des dépenses telles que celles dues à une maladie ou à un handicap – non couvertes par l'assurance-maladie – 1153

²⁵⁴⁵ Art. 197 ss LP.

²⁵⁴⁶ Art. 265 al. 2 LP.

²⁵⁴⁷ ATF 135 III 424 consid. 2.1 p. 426 ; ATF 129 consid. 5.1.3 p. 389 et réf. citées.

²⁵⁴⁸ Document de base CSIAS, p. 2.

²⁵⁴⁹ Normes CSIAS, A.4-2.

²⁵⁵⁰ Les frais de logement, comprenant les charges locatives inscrites dans le contrat de bail, ne seront toutefois pris en charge uniquement dans la mesure où ils se situent dans les prix habituels du marché immobilier local (Normes CSIAS, B.3-1 s. ; Document de base CSIAS, p. 3).

²⁵⁵¹ Document de base CSIAS, p. 6.

ou celles liées à l'acquisition du revenu²⁵⁵². Toutefois, le recours à un certain schématisme demeure nécessaire pour la couverture des dépenses usuelles. La CSIAS s'est appuyée sur les travaux de l'OFS²⁵⁵³ et sur les travaux d'un économiste²⁵⁵⁴ pour arrêter les prestations forfaitaires suivantes.

B.2.2 Montants recommandés pour le forfait pour l'entretien d'un ménage à partir de 2020*

Taille du ménage	Echelle d'équivalence	Forfait ménage/ mois en francs	Forfait pers./ mois en francs
1 personne	1.00	997.–	997.–
2 personnes	1.53	1'525.–	763.–
3 personnes	1.86	1'854.–	618.–
4 personnes	2.14	2'134.–	533.–
5 personnes	2.42	2'413.–	483.–
par personne supplémentaire		+202.–	

Illustration 16 : Prestations forfaitaires au sens des normes CSIAS²⁵⁵⁵

- 1154 Le minimum vital social des normes CSIAS vise à assouvir les besoins matériels nécessaires à la subsistance des personnes en situation de détresse, mais également à leur permettre de participer à la vie sociale et professionnelle²⁵⁵⁶. Le forfait comprend ainsi notamment les dépenses pour des boissons prises à l'extérieur, les cotisations d'associations ou encore la pratique de sports et de loisirs²⁵⁵⁷.

d. Dans le contexte de l'assistance judiciaire

- 1155 Aux termes de l'art. 29 al. 3 Cst. féd., toute personne qui ne dispose pas de ressources suffisantes a droit à l'assistance judiciaire gratuite, à moins que sa cause

²⁵⁵² Document de base CSIAS, p. 5.

²⁵⁵³ Document de base CSIAS, p. 9.

²⁵⁵⁴ Cf. GERFIN, *Evaluation der Richtlinien*.

²⁵⁵⁵ Normes CSIAS, G. B.2.2 ad p. B.2-4.

²⁵⁵⁶ Document de base CSIAS, p. 2.

²⁵⁵⁷ Document de base CSIAS, p. 4 et 6.

paraisse dépourvue de toute chance de succès. Ce droit social²⁵⁵⁸ vise à garantir aux justiciables un accès égal à la justice²⁵⁵⁹ et concrétise également la garantie de la dignité humaine (art. 7 Cst. féd.)²⁵⁶⁰.

La condition de l'indigence, qui fait référence à la situation financière du justiciable, est réalisée si celui-ci ne peut assumer les frais d'un procès sans se priver de moyens nécessaires à son entretien ainsi qu'à celui de sa famille²⁵⁶¹. La jurisprudence constante du Tribunal fédéral a établi qu'il fallait, dans le cadre de cet examen, majorer de 25 % le montant du minimum vital du droit des poursuites²⁵⁶². Toutefois, les autorités d'application ne doivent pas adopter une approche trop rigoriste à cet égard, mais bien au contraire tenir compte de l'ensemble des circonstances²⁵⁶³. Il s'agit ainsi de toujours comparer les ressources effectives à disposition du requérant avec ses engagements financiers (pour autant que ces engagements portent sur des dettes qui sont effectivement acquittées)²⁵⁶⁴. Sur cette base, les dettes d'impôt échues (ou arriérés d'impôt) doivent notamment être imputées²⁵⁶⁵. Le raisonnement poursuivi lors de l'examen du droit à l'assistance judiciaire gratuite se distingue nettement de celui qui est opéré en droit des poursuites ; le problème devant ici être résolu par le biais d'un examen rigoureux de la situation financière du requérant²⁵⁶⁶.

1156

e. Dans le contexte pénal

Dans le contexte de la fixation du montant du jour-amende, la garantie du minimum vital trouve une concrétisation particulière en droit pénal. En vertu de l'art. 34 al. 2 CP, le montant du jour-amende doit ainsi être fixé compte tenu de « la situation personnelle et économique de l'auteur au moment du jugement, notamment en tenant compte de son revenu et de sa fortune, de son mode de

1157

²⁵⁵⁸ PERRENOUD, *La protection*, p. 179.

²⁵⁵⁹ PAYCHÈRE, *Principes*, p. 125.

²⁵⁶⁰ JEANNERET/DROZ, *La personne morale*, p. 93s ; PAYCHÈRE, *Principes*, p. 125.

²⁵⁶¹ Arrêt TF 4D_30/2015 du 26 mai 2015, consid. 3.1 ; ATF 128 I 225 consid. 2.5.1 p. 232 ; ATF 127 I 202 consid. 3b p. 205 et réf. citées.

²⁵⁶² Arrêt TF 4A_432/2016 du 21 décembre 2016, consid. 6 ; arrêt TF 4D_30/2015 du 26 mai 2015, consid. 3.1 ; ATF 124 I 1 consid. 2c p. 4.

²⁵⁶³ Arrêt TF 4D_30/2015 du 26 mai 2015, consid. 3.1.

²⁵⁶⁴ ATF 135 I 221 consid. 5.1 p. 223.

²⁵⁶⁵ ATF 135 I 221 consid. 5.2.1 p. 225 s. ; cf. arrêt TF 4D_30/2015 du 26 mai 2015, consid. 3.1.

²⁵⁶⁶ ATF 135 I 221 consid. 5.2.1 p. 227.

vie, de ses obligations d'assistance, en particulier familiales, et du minimum vital ».

- 1158 Le minimum vital en droit pénal ne correspond pas à celui de l'art. 93 LP afin d'éviter, selon le Tribunal fédéral, qu'« un cercle étendu de la population [soit] exclu de la peine pécuniaire, ce qui n'est précisément pas la volonté du législateur »²⁵⁶⁷. Ainsi, les frais de logement ne sont notamment pas pris en compte²⁵⁶⁸. D'après la jurisprudence et au même titre par exemple que le critère relatif au mode de vie de l'auteur, le minimum vital ne constitue pas une limite absolue dans le cadre de la fixation du montant du jour-amende, mais renferme bien plus une fonction correctrice (« *Korrekturfunktion* »)²⁵⁶⁹.

3. Au sein de la LIFD et de la LHID

- 1159 Eu égard aux différents dégrèvements qu'elle octroie, la LIFD garantit le minimum vital des contribuables dans une mesure non négligeable. Ainsi, la LIFD aménage au sein des barèmes d'imposition des franchises d'impôt de CHF 14'500 pour les contribuables célibataires et de CHF 28'300 pour les couples mariés et les familles²⁵⁷⁰. Une déduction sociale de CHF 6'500 est aussi accordée pour chaque enfant à charge²⁵⁷¹, en sus du fait que le barème parental comprend un rabais d'impôt de CHF 251 par enfant²⁵⁷².
- 1160 En 2001, le Conseil fédéral a soutenu que la LIFD alors en vigueur respectait d'ores et déjà la garantie du minimum vital. Quand bien même, il était prévu d'alléger encore l'imposition des contribuables modestes dans le cadre du paquet fiscal 2001. Au sens du message s'y référant, les mesures fiscales auraient impliqué que les personnes seules et les couples mariés imposés en commun percevant des revenus respectivement inférieurs à CHF 30'000 et à CHF 37'500 n'auraient plus été imposés²⁵⁷³.

²⁵⁶⁷ Arrêt TF 6B_1/2012 du 18 avril 2012, consid. 2.2 ; cf. aussi ATF 134 IV 60 consid. 6.5.2 p. 72 s.

²⁵⁶⁸ Arrêt TF 6B_845/2009 du 11 janvier 2010, consid. 1.1.4 ; arrêt TF 6B_1/2012 du 18 avril 2012, consid. 2.2.

²⁵⁶⁹ ATF 134 IV 60 consid. 6.5.2 p. 72.

²⁵⁷⁰ Art. 36 al. 1 et 2 LIFD.

²⁵⁷¹ Art. 35 al. 1 let. a LIFD.

²⁵⁷² Art. 36 al. 2^{bis} LIFD.

²⁵⁷³ Cf. Message train de mesures fiscales 2001, p. 2867 ; à comparer toutefois avec Loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire, p. 4042 s. Le projet de loi du Conseil fédéral

La LHID ne contraint pas expressément les cantons de garantir le minimum vital des contribuables, même si nous verrons que cette solution a souvent été débattue et qu'elle a parfois fait l'objet de consensus au sein des pouvoirs exécutifs et législatifs²⁵⁷⁴. En l'absence de toute contrainte fédérale, il apparaît que les appétences cantonales tendent parfois à compromettre le minimum vital des contribuables. Des comparaisons intercantionales permettent de constater de très grandes différences quantitatives à l'endroit des déductions sociales et des éventuelles franchises d'impôt. Ainsi, nous avons constaté plus haut que la déduction pour enfant varie approximativement du simple au triple d'un canton à un autre²⁵⁷⁵. Dans l'ensemble, il apparaît que plusieurs régimes fiscaux en Suisse sont susceptibles d'imputer des charges fiscales à des contribuables qui ne disposent pourtant d'aucune capacité contributive.

1161

La loi fiscale neuchâteloise est révélatrice à cet égard. Pour un contribuable neuchâtelois célibataire durant la période fiscale de l'année 2020, nous relevons que la déduction – dégressive – pour personnes seules s'élève au maximum à CHF 2'000²⁵⁷⁶ et que le revenu imposable est imposé dès CHF 7'501²⁵⁷⁷. La progressivité de l'impôt est en outre particulièrement marquée jusqu'au seuil de CHF 30'000, où le taux d'imposition marginal s'élève déjà à 11,60 % selon le barème²⁵⁷⁸, respectivement à environ 22 % après l'application des coefficients cantonal²⁵⁷⁹ et communal²⁵⁸⁰. Au sein de ce système, nous rappelons que les frais provoqués par la maladie et les accidents ou encore les primes d'assurance-maladie ne sont pas entièrement déductibles²⁵⁸¹.

1162

proposait d'insérer dans la LIFD une déduction de ménage de CHF 11'000 ou encore d'augmenter la déduction sociale pour enfants à hauteur de CHF 9'300. Au sens de la loi arrêtée par le Parlement, ces deux déductions étaient respectivement diminuées à CHF 10'000 et à CHF 8'400.

²⁵⁷⁴ Cf. *infra*, N. 1188 ss.

²⁵⁷⁵ Cf. *supra*, N. 491 ss.

²⁵⁷⁶ Art. 38 al. 2 LCdir/NE.

²⁵⁷⁷ Art. 40b^{bis} al. 1 LCdir/NE.

²⁵⁷⁸ Art. 40b^{bis} al. 1 LCdir/NE.

²⁵⁷⁹ Au niveau cantonal, le coefficient neuchâtelois est fixé à 125 % ; cf. art. premier al. 4 du décret neuchâtelois du 2 décembre 2013 fixant les coefficients de l'impôt cantonal direct et de l'impôt communal direct dus par les personnes physiques (RS/NE 631.00).

²⁵⁸⁰ Pour la commune de Neuchâtel par exemple, le coefficient est fixé à 65 % ; cf. art. premier de l'arrêté du Conseil général de la Ville de Neuchâtel du 1^{er} février 2016 concernant la fiscalité selon les dérogations de l'art. 2 al. 3 et 3^{bis} du décret neuchâtelois du 2 décembre 2013 fixant les coefficients de l'impôt cantonal direct et de l'impôt communal direct dus par les personnes physiques.

²⁵⁸¹ Cf. art. 36 al. 1 let. g et h LCdir/NE.

4. Conclusions intermédiaires

- 1163 Par ces différents exemples relevant de divers domaines juridiques, il apparaît que le législateur prend fréquemment des mesures concrètes afin de garantir effectivement le minimum vital des justiciables. Trois exceptions principales ont toutefois été relevées. En premier lieu, en matière de poursuites, le débiteur peut être astreint au versement de contributions d'entretien nonobstant le fait que son minimum vital soit atteint. En deuxième lieu, en matière pénale, la fixation des jours-amendes ne saurait être limitée dans une trop grande mesure au risque d'éliminer tout effet dissuasif. En troisième lieu, en matière fiscale, l'absence de toute harmonisation au sein de la LHID permet aux cantons d'aménager très librement leurs impôts directs, respectivement de ne pas exonérer le minimum vital au sein de leurs lois fiscales.
- 1164 Il apparaît ainsi que le droit fiscal – en particulier cantonal – se démarque nettement par l'indifférence qu'il semble porter à l'égard de la garantie du minimum vital. Alors que les régimes des prestations complémentaires, des poursuites ou de l'aide sociale semblent *a priori* garantir aux justiciables concernés les ressources nécessaires au maintien de conditions dignes d'existence, cette ambition n'est pas clairement perceptible au regard des lois fiscales cantonales.
- 1165 L'analyse des différentes concrétisations législatives de la garantie du minimum vital nous révèle encore qu'un large éventail de besoins est parfois considéré par la loi. En droit des poursuites²⁵⁸² ainsi qu'au sein des normes CSIAS²⁵⁸³, la prise en compte de dépenses au caractère récréatif démontre la portée parfois étendue de la concrétisation de la garantie du minimum vital.

E. Approche jurisprudentielle

1. État des lieux

- 1166 Si le Tribunal fédéral admet qu'il est nécessaire de tenir compte de l'indigence des contribuables dans le cadre de l'aménagement des déductions et du barème

²⁵⁸² Cf. *supra*, N. 1147 ss.

²⁵⁸³ Cf. *supra*, N. 1152 ss.

d'imposition, en veillant à une « exonération convenable du minimum vital »²⁵⁸⁴, il ne déduit pas de la garantie du minimum vital qu'un montant exact doit être exonéré²⁵⁸⁵. Pour parvenir à cette conclusion, le Tribunal fédéral développe en particulier les deux raisonnements suivants.

En premier lieu, le Tribunal fédéral soutient qu'« une déduction correspondant au minimum vital qui serait générale et fixée de manière uniforme pourrait elle-même être contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive »²⁵⁸⁶. Il relève, à titre d'illustration, les cas des contribuables qui auraient des fluctuations importantes de revenus au cours de différentes périodes fiscales, de ceux qui disposeraient d'une fortune importante ou encore de ceux qui percevraient d'importants revenus exonérés (par exemple des gains en capitaux privés)²⁵⁸⁷. 1167

En second lieu, le Tribunal fédéral soutient surtout que le droit à des conditions minimales d'existence commande uniquement que personne ne soit atteint dans son minimum vital par les effets d'une dette fiscale²⁵⁸⁸. À ce titre, il juge que les autorités peuvent respecter cette incombance en aménageant les barèmes, les montants exonérés et les déductions, mais qu'elles peuvent également la respecter en prévoyant d'accorder des remises d'impôt²⁵⁸⁹. La portée du droit constitutionnel à des conditions minimales d'existence est ensuite purement annihilée en matière fiscale lorsque le Tribunal fédéral juge que « le droit des poursuites assure déjà lui-même le minimum vital [et que] cela suffit aux exigences posées par la Constitution, puisque le contribuable ne doit pas, dans les 1168

²⁵⁸⁴ Arrêt TF 2C.245/2010 du 25 janvier 2010, in : RDAF 2012 II 1, consid. 2.5.1 *in fine* p. 6 (en relation avec la non-exonération des prestations de l'aide sociale et concernant l'indigence des bénéficiaires).

²⁵⁸⁵ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3 p. 188 ; arrêt TF 2P.78/1995 du 24 mai 1996, consid. 4 p. 439.

²⁵⁸⁶ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3a p. 188 ; arrêt TF 2P.78/1995 du 24 mai 1996, consid. 4a p. 439.

²⁵⁸⁷ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3a p. 188 ; arrêt TF 2P.78/1995 du 24 mai 1996, consid. 4a p. 439.

²⁵⁸⁸ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 8.2 p. 521 s. ; ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3b p. 188.

²⁵⁸⁹ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3b p. 188 ; arrêt TF 2P.78/1995 du 24 mai 1996, consid. 4b p. 439 ; arrêt TF 2C.245/2010 du 25 janvier 2010, in : RDAF 2012 II 1 consid. 2.5.2 p. 7 s.

faits, s'acquitter d'une dette d'impôt lorsqu'il devrait puiser dans les moyens qui lui sont indispensables pour assurer sa subsistance »²⁵⁹⁰.

2. Commentaires

a. Faiblesse dialectique

- 1169 Le refus du Tribunal fédéral de se prononcer en faveur d'une application plus contraignante du droit à des conditions minimales d'existence dans le contexte de l'impôt sur le revenu semble nettement découler d'une résolution de ne pas restreindre dans une trop grande mesure la liberté des cantons d'aménager leur fiscalité²⁵⁹¹. Les justifications de l'application restrictive du principe apparaissent, pour le reste, banales. Comme nous l'avons relevé²⁵⁹², le Tribunal fédéral soutient qu'une déduction générale et fixée de manière uniforme pourrait conduire à des inégalités de traitement en fournissant trois exemples.
- 1170 Concernant le premier exemple, nous relevons que les contribuables dont les revenus fluctuent fortement d'une période fiscale à une autre sont d'ores et déjà pénalisés par un taux d'imposition moyen qui est, par le jeu de la progressivité de l'impôt, supérieur aux contribuables percevant des revenus stables. En outre, l'exonération du minimum vital peut avantageusement être accompagnée d'une plus forte progressivité de l'impôt²⁵⁹³. Pour le deuxième exemple, nous rappelons que les contribuables disposant d'une fortune importante sont imposés sur celle-ci et que rien n'empêcherait au surplus le législateur d'élaborer un abattement fiscal pour les seuls contribuables dont la fortune ne permet pas d'assurer leur subsistance. Concernant enfin le troisième exemple, le Tribunal fédéral estime qu'une déduction correspondant au minimum vital profiterait indûment aux contribuables qui perçoivent des gains en capital privé exonérés. Il sied ici de ne pas amnistier que l'exonération des gains en capital privé constitue, en

²⁵⁹⁰ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3b p. 188 s. ; arrêt TF 2P.78/1995 du 24 mai 1996, consid. 4b p. 439 ; cf. arrêt TF 2C_245/2010 du 25 janvier 2011, in : RDAF 2012 II 1 consid. 2.5.2 p. 7 s.

²⁵⁹¹ Cf. not. ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3a p. 188 ; arrêt TF 2P.78/1995 du 24 mai 1996, consid. 4a p. 439.

²⁵⁹² Cf. *supra*, N. 1167.

²⁵⁹³ Cf. *infra*, N. 1260 ss.

soi, une dérogation au principe de l'imposition selon la capacité contributive²⁵⁹⁴. Sans nous intéresser aux justifications qui sous-tendent le traitement fiscal particulier des gains en capital privé, nous maintenons qu'une inégalité de traitement ne saurait servir de justification à une autre inégalité²⁵⁹⁵.

Les trois arguments fournis apparaissent enfin dialectiquement faibles dans la mesure où ils pourraient servir à contrer indifféremment tout allègement fiscal. En effet, pourquoi dès lors affranchir de l'IFD les premiers CHF 14'500 et risquer la non-imposition de certains contribuables quand bien même ceux-ci seraient au bénéfice de l'une des situations fournies en exemple par le Tribunal fédéral ? Dans ce sens, plutôt que de relever l'inconvenance d'une déduction « générale et fixée de manière uniforme », il eût été préférable selon nous que le Tribunal fédéral soutienne que l'ensemble des dégrèvements fiscaux doit conduire à l'exonération du minimum vital.

1171

b. Protection résiduelle lacunaire

i. Contours de la problématique

Laissant une large liberté d'appréciation aux cantons dans l'élaboration des barèmes d'imposition, des montants exonérés et des déductions, le Tribunal fédéral soutient que les cantons peuvent respecter le droit aux conditions minimales d'existence en octroyant des remises d'impôt et que, à défaut de toute protection du minimum vital par le droit fiscal, le droit des poursuites demeure suffisamment protecteur²⁵⁹⁶. En définitive, le Tribunal fédéral ne s'oppose pas à la survenance de dettes fiscales envers l'État auprès de contribuables dont les ressources se situent en deçà du seuil du minimum vital.

1172

²⁵⁹⁴ Sur la question de l'atteinte au principe de l'égalité de traitement occasionnée par l'exonération des gains en capital privé, voir notamment : KLETT, *Gleichheitssatz*, p. 125 s. ; LOCHER, *Kommentar*, N. 72 ad art. 16 ; CR LIFD-NOËL, N. 60 ad art. 16 ; OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 98 ; Komm. DBG-REICH/WEIDMANN, N. 46 ad art. 16 ; YERSIN, *Égalité*, p. 211.

²⁵⁹⁵ Dans le même sens, EICHENBERGER perçoit dans cette jurisprudence un certain cynisme et soutient que le Tribunal fédéral a manqué de fournir des arguments contre l'exonération du minimum vital, se contentant au contraire de relever d'autres faiblesses de la LIFD et de la LHID en relation avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive (EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 95 ss). Cf. aussi GYSIN, *Der Schutz des Existenzminimums*, p. 179 ss.

²⁵⁹⁶ Cf. ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3b p. 188 s.

1173 Sans procéder à une analyse constitutionnaliste, nous mesurerons dans la présente section l'efficacité de la protection assurée par les deux instruments évoqués. Bien que la remise d'impôt ne soit pas fondamentalement exigée par le Tribunal fédéral et que les cantons demeurent libres de ne pas en prévoir, nous nous demanderons si la protection offerte par celle-ci équivaut à une juste imposition en amont. Dans un second temps, nous nous interrogerons sur l'étendue de la protection du minimum vital du droit des poursuites, respectivement sur l'opportunité de garantir le minimum vital par des dégrèvements fiscaux en marge de celle-ci.

ii. Sur la protection imparfaite des remises d'impôts

(1) Cadre légal

1174 La remise d'impôt (« *Steuererlass* ») est un mode particulier d'extinction des créances fiscales, consistant en la renonciation de la collectivité publique à un montant d'impôt qui lui revient²⁵⁹⁷. Elle doit être fondée sur une disposition légale en vertu du principe de la légalité²⁵⁹⁸. Alors que les conditions d'octroi n'étaient auparavant pas réglementées et que les remises d'impôt étaient laissées à l'appréciation des autorités, les lois fiscales en vigueur fixent aujourd'hui un véritable cadre légal²⁵⁹⁹. Sur le plan cantonal, les cantons sont libres de prévoir ou non des remises d'impôt, la question n'étant pas harmonisée par la LHID²⁶⁰⁰. Nonobstant cette liberté législative, tous les cantons ont aménagé des

²⁵⁹⁷ BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 421 ; CR LIFD-CURCHOD, N. 5 ad art. 167. L'autorité manifeste généralement sa renonciation au prélèvement de l'impôt sur demande du contribuable, une fois que celui-ci a pris connaissance de sa taxation. La législation fiscale bernoise permet aussi à la commune du contribuable de requérir que le revenu imposable soit fixé à zéro par le biais d'une « déduction spéciale », pour autant que « les conditions donnant droit à une remise de la totalité des impôts dus [soient] déjà connues au moment de la taxation » (comparer l'art. 41 al. 1 LI/BE avec l'art. 240 LI/BE).

²⁵⁹⁸ STOYANOV, *L'extinction de la créance fiscale*, p. 918.

²⁵⁹⁹ BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 422.

²⁶⁰⁰ STOYANOV, *L'extinction de la créance fiscale*, p. 918. Ainsi, la loi fédérale relative à la nouvelle réglementation concernant la remise de l'impôt du 20 juin 2014, bien que modifiant pourtant l'art. 167b al. 1 LIFD et déléguant aux cantons la compétence de traiter toutes les demandes de remise de l'impôt fédéral direct, ne vise pas une harmonisation de la remise d'impôt en tant qu'institution (Message sur la remise de l'impôt, p. 7562 s. et 7566). Au surplus, les modifications de la LIFD effectuées par cette loi fédérale sont relatives, les articles 167a à 167g reprenant pour l'essentiel le contenu de l'ancienne ordonnance du DFF

mécanismes de remises d'impôt (totales ou partielles)²⁶⁰¹. Néanmoins, les contribuables n'en obtiennent pas pour autant systématiquement un droit à obtenir une remise d'impôt. Ainsi, le Tribunal fédéral a reconnu que la formulation potestative figurant à l'art. 231 al. 1 LI/VD ne permettait pas aux contribuables vaudois de se prévaloir d'un véritable droit à une remise de l'ICC²⁶⁰².

En matière d'impôt fédéral direct, l'art. 167 al. 1 LIFD dispose que la remise d'impôt est ouverte pour le contribuable qui est tombé dans le dénuement et pour lequel le paiement de l'impôt entraînerait des conséquences très dures ; les montants dus peuvent ainsi, sur demande, faire l'objet d'une remise totale ou partielle²⁶⁰³. La remise d'impôt doit profiter au contribuable lui-même et non à ces créanciers²⁶⁰⁴. Ainsi, la Confédération ne peut pas renoncer unilatéralement à ses créances en faveur des autres créanciers, en vertu du principe de la symétrie des sacrifices²⁶⁰⁵. 1175

L'Ordonnance sur les demandes en remises d'impôt (ci-après : « Ord. DRI »)²⁶⁰⁶ apporte des éclaircissements sur les contours juridiques de la remise d'impôt en droit fédéral. À ce titre, elle est particulièrement intéressante dans la mesure où elle fait, à plusieurs reprises, référence au minimum vital au sens de 1176

du 19 décembre 1994 concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (CR LIFD-CURCHOD, N. 1 ad art. 167).

²⁶⁰¹ CSI, Procédure de perception, ch. 7. p. 24.

²⁶⁰² Arrêt TF 2D_7/2016 du 25 août 2017, consid. 4.4.1 ; art. 231 al. 1 LI/VD : « L'Administration cantonale des impôts peut accorder une remise totale ou partielle des impôts, intérêts compensatoires et intérêts de retard, rappels d'impôts et amendes ». Cette norme peut être opposée à l'art. 240 al. 5, 1^{ère} phrase, LI/BE qui dispose que « toute personne contribuable qui en réunit les conditions légales peut prétendre à une remise d'impôt » et qui accorde un véritable droit aux contribuables bernois d'après la jurisprudence fédérale (arrêt TF 2C_702/2012 du 19 mars 2013, in : RF (68)2013, consid. 3.4 p. 468 : « *Schon unter grammatikalischen Gesichtspunkten lässt die heutige Berner Lösung am Bestand eines Rechtsanspruchs keinen Zweifel* »).

²⁶⁰³ Aussi, la remise d'amendes et de rappels d'impôts n'est accordée que plus restrictivement (art. 167 al. 3 LIFD ; Message sur la remise de l'impôt, p. 7561 ; LOCHER, Kommentar DBG III, N. 34 ss ad art. 167). Cette particularité met en lumière le caractère variable de la prise en compte du minimum vital au sein du droit fiscal. À ce titre, et bien que le rappel d'impôt ne constitue aucunement une sanction pénale (ATAF 2009/45 du 11 juin 2009, consid. 3.1.2.3), il est permis, dans la mesure où la créance aurait dû être payée auparavant lors d'une taxation ordinaire, d'exiger du contribuable « *des efforts extraordinaires [...]* sur plusieurs années » (Message sur la remise de l'impôt, p. 7561).

²⁶⁰⁴ Art. 167 al. 2 LIFD.

²⁶⁰⁵ Message sur la remise de l'impôt, p. 7561.

²⁶⁰⁶ Ordonnance du DFF du 12 juin 2015 concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct (Ordonnance sur les demandes en remise d'impôt ; RS 642.121).

la législation sur la poursuite pour dettes et la faillite. Ainsi, un contribuable est dans le dénuement « lorsque ses moyens financiers ne suffisent pas à subvenir au minimum vital au sens de la législation sur la poursuite pour dettes et la faillite » ou « lorsque la totalité du montant dû est disproportionnée par rapport à sa capacité financière »²⁶⁰⁷. Par ailleurs, pour que le contribuable puisse bénéficier d'une remise d'impôt sur la base de la seconde condition, il est nécessaire que celui-ci ait réduit son train de vie dans les limites du raisonnable²⁶⁰⁸ ; l'examen de cette condition s'effectuant notamment à la lumière du minimum vital de l'art. 93 LP²⁶⁰⁹.

- 1177 Sur le plan procédural, la procédure de remise d'impôt est gratuite jusqu'au stade de la réclamation devant l'autorité de remise²⁶¹⁰. Le recours de droit public n'est ouvert devant le Tribunal fédéral que s'il s'agit d'une question juridique de principe ou d'un cas particulièrement important pour d'autres motifs²⁶¹¹.

(2) Discussion

- 1178 Bien que les normes régissant la remise d'impôt tiennent compte de la situation financière du contribuable, en renvoyant notamment à la notion du minimum vital de l'art. 93 LP, force est de constater qu'elles ne permettent pas de contraindre systématiquement les impositions qui ne respectent pas le principe de l'imposition selon la capacité contributive, respectivement la garantie du minimum vital.
- 1179 Une partie des contribuables renoncent à requérir une remise d'impôt. Celle-ci doit évidemment être déposée par écrit, être motivée et contenir des moyens de preuve²⁶¹². Le contribuable doit en particulier décrire sa situation économique de manière complète²⁶¹³. Dans la situation où les normes régissant le calcul de

²⁶⁰⁷ Art. 2 al. 1 Ord. DRI.

²⁶⁰⁸ Art. 2 al. 2 Ord. DRI.

²⁶⁰⁹ Art. 2 al. 3 Ord. DRI.

²⁶¹⁰ Art. 167d al. 3 LIFD.

²⁶¹¹ Art. 83 let. m LTF ; cf. art. 167g al. 5 LIFD. L'institution de cette seule autorité de dernière instance vise à garantir, tant pour les impôts cantonaux et communaux que fédéraux, une pratique uniforme en matière de remise d'impôt (Message sur la remise de l'impôt, p. 7567). Dans sa pratique, le Tribunal fédéral fait preuve de réserve lorsque sont portées devant lui des demandes de remise d'impôt (arrêt TF 2C_702/2012 du 19 mars 2013, in : RF 68(2013), consid. 3.4 p. 468 ; Komm. StHG-KOCHER, N. 251 ad art. 73).

²⁶¹² Art. 167c LIFD.

²⁶¹³ CSI, Procédure de perception, ch. 7.2.1, p. 25 ; cf. art. 167c LIFD.

l'impôt ne tiendraient systématiquement pas compte de la capacité contributive des assujettis les plus modestes, il n'est pas opportun selon nous d'exiger que ceux-ci se soumettent à une procédure administrative supplémentaire pour que le principe de l'égalité de traitement – dans sa conception verticale – soit respecté.

Il apparaît ainsi que la remise d'impôt – telle qu'elle est conçue dans le droit en vigueur – n'est pas un instrument adapté pour garantir le respect du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Il est par ailleurs paradoxal de noter que notre ordre juridique reconnaisse l'importance de la garantie du minimum vital dans le contexte des remises d'impôt, mais qu'il ne semble pas s'interroger outre mesure sur l'opportunité de modifier en amont les déductions et les barèmes d'imposition. 1180

Plutôt que de corriger l'imposition anticonstitutionnelle par le biais de remises d'impôt, il est à notre sens plus opportun d'optimiser les normes générales et abstraites qui régissent le calcul de l'impôt et de s'assurer que les remises d'impôts ne soient requises qu'à titre exceptionnel, lorsque les premières normes ne suffisent pas à tenir compte de la situation économique des contribuables. En définitive, les remises d'impôts doivent conserver un rôle correctif et ne sauraient remplacer un aménagement approprié des dégrèvements fiscaux. 1181

iii. Sur la protection factice du droit des poursuites

Comme nous l'avons relevé plus haut, le droit des poursuites tient compte du minimum vital lors de la détermination des revenus saisissables (art. 93 al. 1 LP). Pour autant, une inscription au registre des poursuites ne demeure évidemment pas sans conséquence pour le débiteur d'une dette fiscale. Le risque de perdre un emploi ou encore les difficultés à trouver un logement lorsque des poursuites ont été engagées ne doit pas être sous-estimé. 1182

Reconnaissant d'abord que l'État engage des moyens considérables afin de garantir l'existence de ses citoyens en situation précaire, KNÖPFEL et MATTES discernent aussi que « l'État providence « malmène » le groupe cible auquel il accorde son aide par ailleurs »²⁶¹⁴. Ils fondent en particulier leur constat sur l'importance statistique des dettes envers le fisc et des dettes consécutives à des impayés de primes de l'assurance-maladie obligatoire. D'après les données à leur disposition, celles-ci s'élevaient à respectivement 23 % et 21 % du total des 1183

²⁶¹⁴ KNÖPFEL/MATTES, *L'État social créancier*, p. 27.

poursuites engagées²⁶¹⁵. C'est à ce paradoxe que nous sommes confrontés lorsque le Tribunal fédéral convient que le droit des poursuites suffit à garantir le minimum vital des contribuables et, en nous alignant sur OCHSNER, nous nous demandons « si la notion de minimum vital ne devrait pas aussi comporter la faculté d'éviter l'aggravation durable de la situation de celui qui y est réduit »²⁶¹⁶.

- 1184 L'idée d'aménager la protection des contribuables sur le seul fondement du droit des poursuites ne s'insère aucunement dans la logique juridique suisse. D'une manière générale, il apparaît en effet que le législateur fédéral a instauré des mécanismes visant précisément à permettre aux justiciables d'éviter le spectre des poursuites. À titre d'illustration, le prêteur de crédits à la consommation doit s'assurer de la capacité du consommateur de contracter un crédit²⁶¹⁷, respectivement que le remboursement dudit crédit est possible sans que la part insaisissable du revenu du consommateur soit grevée²⁶¹⁸. Dans ce contexte, le droit des poursuites n'est nullement considéré comme une protection suffisante des consommateurs. Si les consommateurs, peut-être parfois fautivement imprévoyants, méritent une telle protection en marge de celle conférée par le droit des poursuites, il se justifie similairement d'exonérer le minimum vital des contribuables dans le cadre de l'IFD et de l'ICC.

c. Nécessité d'une réplique législative

- 1185 Tout en relevant que la doctrine soutient que la garantie du minimum vital est intimement liée au principe de l'imposition selon la capacité contributive, le Tribunal fédéral n'en tire aucune implication concrète quant aux incombances des législateurs pour l'impôt sur le revenu. Dans l'ATF 122 I 101, immédiatement après avoir mentionné que la garantie du minimum vital est à la fois

²⁶¹⁵ KNÖPFEL/MATTES, *L'État social créancier*, p. 27.

²⁶¹⁶ OCHNSER, *Le minimum vital*, p. 145 (concernant la protection conférée par l'art. 93 LP). L'auteur soutient que la conception très stricte du minimum vital en droit des poursuites conduit à une double peine pour le poursuivi : « vivre en étant réduit au minimum vital et créer de nouvelles dettes » (p. 145 s.). Bien que le constat ne soit pas transposable tel quel en droit fiscal, il apparaît à tout le moins que la conception du Tribunal fédéral sur l'exonération du minimum vital conduit invariablement à la création de nouvelles dettes pour les contribuables concernés.

²⁶¹⁷ Cf. art. 22 ss LCC.

²⁶¹⁸ Cf. art. 28 al. 2 LCC, en lien avec l'art. 93 al. 1 LP.

soutenue par la doctrine fiscaliste et concrétisée par ailleurs dans d'autres domaines juridiques suisses, il rappelle l'autonomie cantonale en matière de barème de l'impôt, de taux d'imposition et de montants exonérés pour l'impôt cantonal. Il formule dans ce contexte qu'« une appréciation d'ordre politique est nécessaire lorsqu'il s'agit d'aménager un système fiscal »²⁶¹⁹.

À la lecture des arguments qui conduisent le Tribunal fédéral à s'éloigner d'une application stricte du principe de l'égalité de traitement dans ce contexte, nous nous permettons de supposer que le Tribunal fédéral a avant tout souhaité que cette question soit résolue par le pouvoir législatif. À n'en pas douter, une jurisprudence contraire aurait engendré d'innombrables annulations de normes cantonales, en forçant par ailleurs de nombreuses autorités cantonales à légiférer dans l'urgence. Bien que nous puissions regretter que le Tribunal fédéral n'ait pas émis une jurisprudence au caractère plus incitatif (en reconnaissant expressément les implications fiscales de la garantie constitutionnelle du minimum vital)²⁶²⁰, nous ne saurions à l'évidence lui reprocher de ne pas avoir bouleversé l'ordre juridique en vigueur à l'occasion de cette jurisprudence. 1186

En tout état de cause, nous soulignons que le Tribunal fédéral a reconnu qu'« il serait paradoxal d'exiger de l'État qu'il garantisse à une personne dans le besoin les moyens indispensables pour maintenir des conditions minimales d'existence d'une part, et de lui donner, de l'autre part, la possibilité d'entamer à nouveau ces moyens en les imposant »²⁶²¹. Nonobstant la question de la portée matérielle de la garantie constitutionnelle du minimum vital en droit fiscal, nous retenons qu'il demeure nécessaire que le minimum vital soit dûment exonéré notamment par des déductions adaptées²⁶²². 1187

F. Formation de consensus politiques

En 1997 déjà, la motion Rechsteiner visait à réformer l'imposition des personnes physiques par le biais d'une exonération du minimum vital²⁶²³. À cette 1188

²⁶¹⁹ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3a p. 188.

²⁶²⁰ Dans le même sens, cf. en particulier GYSIN, *Der Schutz des Existenzminimums*, p. 181.

²⁶²¹ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 2b/cc p. 187 *in fine*. Cf. : arrêt TF 2C_245/2010 du 25 janvier 2011, in : RDAF 2012 II 1 consid. 2.4 p. 5 ; arrêt TF 2P.78/1995 du 24 mai 1996, c.3c p. 438.

²⁶²² Dans le même sens : RAMSEIER, *Konflikt in der Familie*, p. 506

²⁶²³ Motion Rechsteiner, déposée le 11 juin 1997 et intitulée « Minimum vital. Exonération de l'impôt » (97.3288).

motion, le Conseil fédéral a répondu que l'on pouvait « éventuellement envisager d'introduire dans la LHID une disposition générale selon laquelle les cantons devraient appliquer lors du calcul de l'impôt le montant du revenu minimum qui aura été défini par le législateur cantonal »²⁶²⁴. La Commission d'experts de 1998 – qui reconnaissait que l'exonération du minimum vital constituait un aspect du principe de l'imposition selon la capacité contributive – se prononçait également en faveur d'une exonération « absolue » du minimum vital²⁶²⁵.

- 1189 Plus tard, dans le cadre de la consultation menée sur le train de mesures fiscales de 2001, la majorité des cantons (sauf AI, AR, GE, GR, OW, UR, VD et ZG) se sont opposés à une exonération expresse du minimum vital dans la LIFD²⁶²⁶. Ce rejet doit toutefois être relativisé dans la mesure où la plupart des cantons se sont prononcés en faveur d'une exonération du minimum vital si toutes les sources de revenus devaient être imposées intégralement, et soutiendraient alors un réaménagement des barèmes d'imposition²⁶²⁷. Le Conseil fédéral a proposé d'écarter toute modification en soutenant que la LIFD exonérait déjà le minimum vital, en formulant que « le jeu entre les barèmes et les déductions exclut déjà les salaires les plus modestes de l'imposition »²⁶²⁸. C'est dès lors en lien avec la réforme de la LHID qu'a été débattue la question de contraindre les cantons à exonérer le minimum vital. Celle-ci a obtenu l'adhésion des différents acteurs politiques et, pour autant que la LHID ne fixe pas les modalités du calcul du minimum vital, les cantons n'étaient pas fondamentalement hostiles à une telle révision²⁶²⁹. En définitive, cette proposition a été concrétisée à l'art. 11 al. 1 LHID de la loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire²⁶³⁰.

²⁶²⁴ Cf. Conseil fédéral, Avis du 22 août 1997.

²⁶²⁵ Rapport d'experts de 1998, p. 19.

²⁶²⁶ Message train de mesures fiscales 2001, p. 2862 ; cf. CSSS-CN, Rapport exonération du minimum vital, p. 7146.

²⁶²⁷ CSSS-CN, Rapport exonération du minimum vital, p. 7146.

²⁶²⁸ Message train de mesures fiscales 2001, p. 2867.

²⁶²⁹ CSSS-CN, Rapport exonération du minimum vital, p. 7147.

²⁶³⁰ Cf. Loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire, art. 11 al. 1 LHID ad p. 4050 : « Le minimum vital de chaque contribuable est exonéré de l'impôt ». Cette exonération a été prévue en amont de l'alinéa prévoyant l'obligation de réduire la charge fiscale des personnes mariées vivant en ménage commun par rapport à celle des personnes vivant seules. Sous l'angle purement systématique, cette considération légitime l'idée de s'intéresser à la question de l'exonération du minimum vital en amont des autres questions relatives à l'égalité de traitement entre les différentes formes de familles.

Cette exonération a été prévue sans que l'assiette de l'impôt ait été élargie par une limitation du catalogue des revenus exonérés²⁶³¹.

En 2006, une initiative parlementaire visant à exonérer le minimum vital dans la LHID a encore été déposée²⁶³². En relevant que le revenu disponible des personnes vivant en situation précaire varie fortement entre les cantons (de 36 à 90 %) et faisant écho à une préoccupation débattue à plusieurs reprises au Parlement, la CSSS-CN a conclu « qu'instaurer une franchise d'impôt assez importante serait une mesure efficace et peu contraignante au niveau administratif pour soutenir les personnes en situation précaire »²⁶³³. Elle a relevé que le contexte fiscal n'a pas évolué depuis le train de mesures fiscales de 2001 et a supposé que les cantons devaient demeurer favorables à l'exonération du minimum vital²⁶³⁴. 1190

Le 4 février 2009, afin de garantir l'égalité de traitement en matière fiscale et économique, le canton de Berne a déposé une initiative cantonale dans le but d'assujettir à l'impôt sur le revenu les prestations d'assistance versées par des fonds publics²⁶³⁵. Lors des délibérations qui ont suivi, le Parlement a demandé que cette réforme soit associée à l'exonération du minimum vital²⁶³⁶. Le Conseil fédéral a subséquemment donné suite à une motion de la La CER-E allant dans ce sens²⁶³⁷ et a chargé la CSIAS de produire un rapport sur la question. Le rapport de la CSIAS a analysé les incidences de la législation actuelle sur le revenu disponible libre dans les cantons de Berne et de Neuchâtel, en prêtant une attention particulière aux effets de seuil et aux incitations négatives à l'emploi²⁶³⁸. Sur la base de ce rapport et après consultation des deux cantons concernés, le Conseil fédéral a formulé que « le minimum vital à exonérer devrait donc être assez élevé pour que les effets qui résultent de l'inégalité de traitement fiscal entre les prestations de soutien et le revenu du travail puissent être éliminés », tout en relevant qu'une prise en compte individuelle du minimum vital n'était 1191

²⁶³¹ Cf. Loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire, art. 7 al. 4 LHID *a contrario* ad p. 4049.

²⁶³² Initiative parlementaire de la CSSS-CN, déposée le 5 mai 2006 et intitulée « Exonération du minimum vital » (05.471).

²⁶³³ CSSS-CN, Rapport exonération du minimum vital, p. 7145.

²⁶³⁴ CSSS-CN, Rapport exonération du minimum vital, p. 7147.

²⁶³⁵ Initiative cantonale déposée par le canton de Berne le 4 février 2009 et intitulée « Imposition des prestations d'aide sociale » (09.300).

²⁶³⁶ Conseil fédéral, Rapport imposition des prestations de soutien, p. 3.

²⁶³⁷ Motion de la CER-E déposée le 14 mars 2011 et intitulée « Imposition des prestations d'aide sociale et allègement fiscal pour le minimum vital » (10.3340).

²⁶³⁸ Conseil fédéral, Rapport imposition des prestations de soutien, p. 8 s.

néanmoins pas réalisable²⁶³⁹. Afin de préserver la souveraineté fiscale des cantons, l'inscription éventuelle de l'exonération du minimum vital dans la LIFD et dans la LHID ne devait toutefois pas être accompagnée d'une harmonisation matérielle²⁶⁴⁰.

- 1192 En disposant bout à bout ces différentes tentatives de réformes et en constatant que plusieurs consensus politiques se sont formés en faveur d'une exonération parfois étendue du minimum vital, nous sommes confortés dans l'idée qu'il s'agit ici d'une réforme qui – en plus d'être alignée sur le principe de l'égalité de traitement – est politiquement réalisable.

G. Postulats et propositions

1. Le minimum vital comme indicateur de la capacité contributive

a. Remarques liminaires

- 1193 En son temps, ROUSSEAU formulait que « pour répartir les taxes d'une manière équitable et vraiment proportionnelle, l'imposition [ne] doit pas être faite seulement en raison des biens des contribuables, mais en raison composée de la différence de leurs conditions et du superflu de leurs biens »²⁶⁴¹. Similairement à l'approche rousseauiste, nous estimons que le régime fiscal doit distinguer les ressources indispensables au maintien de la dignité humaine des contribuables des ressources qu'il faut qualifier de superflues. Cette démarche, concrétisée ici par l'exonération du minimum vital et alignée sur le principe de l'imposition selon la capacité contributive, doit conduire à une imposition équitable et proportionnelle.
- 1194 Dans ce sens, nous postulons que le principe de l'égalité de traitement, tant dans sa dimension verticale que dans sa dimension horizontale, peut être concrétisé dans une large mesure par la seule considération fiscale du minimum vital. Selon nous, celle-ci constitue ainsi moins une implication contraignante du

²⁶³⁹ Conseil fédéral, Rapport imposition des prestations de soutien, p. 13.

²⁶⁴⁰ Conseil fédéral, Rapport imposition des prestations de soutien, p. 13 s.

²⁶⁴¹ ROUSSEAU, *Discours sur l'économie politique*, p. 48. Similairement, MONTESQUIEU opérait également la distinction entre les ressources nécessaires et les ressources superflues dans le cadre de ses réflexions sur une imposition proportionnelle (cf. *supra*, N. 155).

principe de l'imposition selon la capacité contributive, que précisément le moyen de parvenir à l'égalité ambitionnée.

b. Indicateur pour l'égalité verticale

Comme nous l'avons relevé, il est admis que toute capacité contributive fait défaut en deçà du seuil du minimum vital et que l'impôt ne peut être prélevé qu'à partir dudit seuil²⁶⁴². Dans le cadre de l'égalité de traitement verticale²⁶⁴³, alors que le législateur bénéficie d'une latitude importante lorsqu'il s'agit d'élaborer le barème d'imposition²⁶⁴⁴, le minimum vital constitue un indicateur de la capacité contributive particulièrement utile. Tandis que le principe de l'interdiction de l'imposition confiscatoire fixe une limite supérieure au droit de la collectivité de prélever l'impôt, nous formulons que la garantie du minimum vital en établit une limite inférieure²⁶⁴⁵. Cette conception peut être illustrée au moyen du schéma suivant.

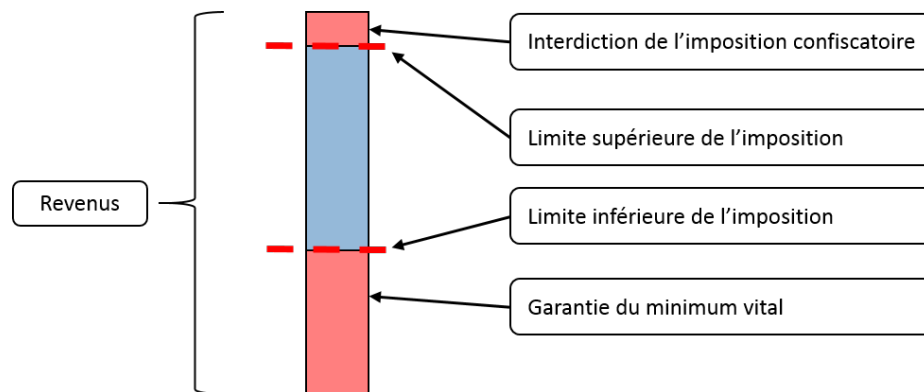


Illustration 17 : Garantie du minimum vital ; indicateur de la capacité contributive ; égalité verticale

La garantie de la propriété et la garantie du minimum vital peuvent être respectées par des mécanismes fiscaux variés. Ainsi, l'imposition confiscatoire peut

²⁶⁴² Cf. *supra*, N. 1135 ss.

²⁶⁴³ Dans le même sens : LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 321 ss.

²⁶⁴⁴ Cf. not. ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 8.2 p. 521 s. et réf. citées.

²⁶⁴⁵ Dans le même sens : HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, p. 178 ss. Pour la conception allemande similaire, cf. *supra*, N. 1127.

avantageusement être évitée par l'instrument du bouclier fiscal²⁶⁴⁶. Corollairement et comme l'a souligné le Tribunal fédéral²⁶⁴⁷, le minimum vital des contribuables peut être préservé par le mécanisme de la remise d'impôt. Ces mécanismes induisent une réduction de l'impôt qui se produit après l'application du barème d'imposition (pour le bouclier fiscal²⁶⁴⁸), ou même après la décision de taxation (pour la remise d'impôt²⁶⁴⁹).

- 1197 Comme nous l'avons déjà énoncé²⁶⁵⁰, la remise d'impôt ne garantit toutefois qu'imparfaitement le minimum vital, respectivement le respect de la dimension verticale du principe de l'égalité de traitement. Des inégalités peuvent en outre être induites du mécanisme de la remise d'impôt, dans la mesure où l'exonération du minimum vital est alors conditionnée à des démarches administratives par les contribuables ; tous les contribuables n'en bénéficiant pas *in fine*. Par voie de conséquence, nous estimons qu'il est préférable d'aligner en amont les dégrèvements fiscaux sur les ressources nécessaires à la couverture des besoins vitaux des contribuables et de leurs familles²⁶⁵¹.

c. Indicateur pour l'égalité horizontale

- 1198 L'alignement des dégrèvements fiscaux sur les dépenses nécessaires à la vie permet d'apprécier la capacité contributive – respectivement de déterminer le revenu imposable – de tout contribuable sur une base cohérente, homogène et égalitaire. Cohérente d'abord, car le revenu imposable doit être fondé sur le revenu disponible pour l'impôt et que, corollairement, les ressources nécessaires à la couverture des besoins vitaux du contribuable et de sa famille n'en font intrinsèquement pas partie²⁶⁵². Homogène ensuite, car une fois qu'il a été déterminé sur quelles bases quantifier le minimum vital²⁶⁵³, l'élaboration de tout dégrèvement fiscal s'opère d'après les mêmes principes. Égalitaire enfin, car la quantification et l'attribution des déductions s'effectuent intrinsèquement en fonction des dépenses engagées par les contribuables, c'est-à-dire notamment indépendamment de l'état civil.

²⁶⁴⁶ Cf. OBRIST/BORNICK, *L'imposition confiscatoire*, p. 178 ss.

²⁶⁴⁷ Cf. *supra*, N. 1168.

²⁶⁴⁸ OBRIST/BORNICK, *L'imposition confiscatoire*, p. 179.

²⁶⁴⁹ Cf. *supra*, N. 1174 ss.

²⁶⁵⁰ Cf. *supra*, N. 1178 ss.

²⁶⁵¹ Dans le même sens : GYSIN, *Der Schutz des Existenzminimums*, p. 172 ss.

²⁶⁵² Cf. not. KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 131 ss ; REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 13 ; cf. *supra*, N. 1135 ss.

²⁶⁵³ Pour notre proposition de quantification, cf. *infra*, N. 1218 ss.

Cette démarche est propice à la réalisation d'une égalité de traitement horizontale entre tous les contribuables. Comme l'illustre le schéma ci-après, cette approche rend en effet possible la comparabilité de la capacité contributive des différentes formes de communautés de vie, en établissant un indicateur à l'endroit où le prélèvement de l'impôt doit débiter.

1199

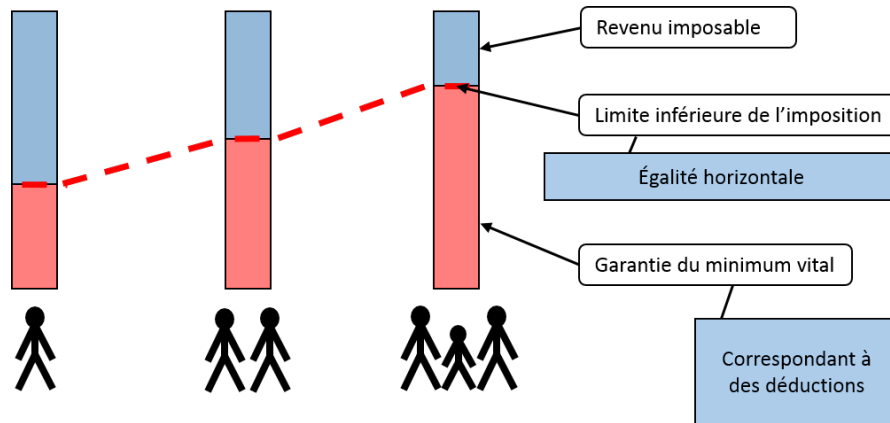


Illustration 18 : Garantie du minimum vital ; indicateur de la capacité contributive ; égalité horizontale

Il apparaît ainsi que l'ambition d'exonérer le minimum vital permet aussi la concrétisation du principe de l'égalité de traitement dans sa dimension horizontale. Dès lors que le revenu disponible est adéquatement appréhendé pour tous les contribuables, après une exonération du minimum vital appropriée et qui tient compte de l'entretien des personnes à leur charge, il devient possible d'imposer les ressources superflues de chacun par le biais d'un barème d'imposition unique.

1200

d. Implications

i. Exclusion des dégrèvements variables

Les dégrèvements variables – c'est-à-dire les dégrèvements dont les effets dépendent du revenu – ne s'accordent guère avec l'idée d'exonérer le minimum vital et d'imposer le revenu disponible excédentaire. Le Rapport d'experts de 1998 suivait cette approche, en soutenant notamment que les modèles de splitting étaient particulièrement inappropriés dans ce contexte²⁶⁵⁴. De même,

1201

²⁶⁵⁴ Rapport d'experts de 1998, p. 19.

YERSIN a regretté que le modèle du splitting ait « des effets souvent incontrôlables selon la courbe et la progression du barème »²⁶⁵⁵. Cette auteure a relevé à juste titre que si le barème d'imposition est très progressif, l'abattement sur l'impôt est susceptible d'être supérieur à 50 % (quand bien même le splitting serait partiel) tandis que, inversement, le splitting effectué au même taux ne procurerait qu'une faible réduction d'impôt en présence d'une courbe peu progressive²⁶⁵⁶. Dans l'ensemble, YERSIN a dressé le constat que « plus [les instruments fiscaux] sont sophistiqués ou combinés avec d'autres [instruments], plus il est difficile d'évaluer leurs effets »²⁶⁵⁷.

- 1202 Dans le même sens, nous soutenons que le montant du dégrèvement ne saurait varier en fonction du revenu²⁶⁵⁸. Trois arguments nous conduisent à ce postulat. Premièrement, l'aménagement d'un régime d'imposition qui respecte le minimum vital des contribuables ambitionne fondamentalement d'aligner les dégrèvements fiscaux sur les dépenses nécessaires à la vie ; indépendamment du niveau du revenu perçu. Dans ce sens, il est utile de rappeler qu'une exonération trop étendue du minimum vital transgresse également le principe de l'imposition selon la capacité contributive²⁶⁵⁹ ; or, les déductions variables sont propres à engendrer de telles exonérations excessives en exacerbant le montant des dégrèvements à mesure que le revenu croît. Deuxièmement, sous l'angle des conséquences financières, l'exonération du minimum vital est inévitablement constitutive d'un manque à gagner pour les collectivités publiques. Il devient *a priori* opportun de ne pas amplifier ces pertes fiscales systémiques en imposant tous les revenus disponibles pour l'impôt par ailleurs. Troisièmement, les déductions fixes profitent intrinsèquement dans une plus grande mesure aux contribuables qui perçoivent des revenus élevés par le jeu de la progressivité de l'impôt. Nous avons ainsi constaté que même la déduction fribourgeoise pour enfant, qui est dégressive, profite davantage aux contribuables aisés en termes d'économies d'impôt²⁶⁶⁰. Il n'est selon nous pas opportun d'accentuer ce phénomène en élaborant des dégrèvements variables qui sont fonction du revenu des contribuables.

²⁶⁵⁵ YERSIN, *Projet pour le couple et la famille*, p. 378. Dans le même sens : Message harmonisation fiscale, p. 34.

²⁶⁵⁶ YERSIN, *Projet pour le couple et la famille*, p. 378.

²⁶⁵⁷ YERSIN, *Projet pour le couple et la famille*, p. 378.

²⁶⁵⁸ Dans le même sens, cf. not. LÜTHI, *Individualbesteuerung*, p. 157.

²⁶⁵⁹ Cf. KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 140 ; HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, p. 180.

²⁶⁶⁰ Cf. *supra*, N. 499 s. ; Réponse CE/FR, Motion déduction fixe, p. 2

ii. Exclusion des rabais d'impôts

La doctrine critique généralement le mécanisme du rabais d'impôt instauré par l'art. 36 al. 2^{bis} LIFD. D'après RICHNER, FREI, KAUFMANN et MEUTER, le barème parental a été introduit dans l'ordre fiscal de manière complètement atypique (« *völlig artfremd* »)²⁶⁶¹. BAUMGARTNER et EICHENBERGER considèrent que le mécanisme même du rabais d'impôt viole le principe de l'imposition selon la capacité contributive, dans la mesure où ce principe implique nécessairement que les contribuables les plus aisés bénéficient dans une plus grande mesure des dégrèvements fiscaux en termes d'économies fiscales²⁶⁶². 1203

À notre sens également, la capacité contributive doit être appréciée en tenant compte de tous les indicateurs de revenus et de dépenses et l'impôt doit être en fonction de celle-ci. À cet égard, il ne se justifie aucunement sous l'angle du principe de l'imposition selon la capacité contributive d'appliquer des dégrèvements après l'application du barème d'imposition et la détermination du taux d'imposition. 1204

2. Schématisme et nivellement des déductions

a. Justifications d'un nivellement par le haut

Alors que les dépenses nécessaires à la vie peuvent varier fortement d'un contribuable à l'autre, en fonction du lieu de résidence par exemple²⁶⁶³, le caractère général et abstrait des normes fiscales fait souvent obstacle à une exonération précise du minimum vital. C'est pour cette raison que le Tribunal fédéral avait refusé – à juste titre – une exonération homogène du minimum vital²⁶⁶⁴. Dans une certaine mesure, le minimum vital doit ainsi faire l'objet d'une appréhension forfaitaire par les normes fiscales. Les exemples du coût du logement et des primes d'assurance-maladie sont dans ce contexte cités par la doctrine²⁶⁶⁵. 1205

²⁶⁶¹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 23 ad art. 36.

²⁶⁶² Komm. DBG-BAUMGARTNER/EICHENBERGER, N. 36g ad art. 36 et réf. citées ; cf. aussi BÜRGISSER, *L'interventionnisme fiscal*, p. 141.

²⁶⁶³ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 114.

²⁶⁶⁴ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3a p. 188 ; arrêt TF 2P.78/1995 du 24 mai 1996, consid. 4a p. 439 ; cf. *supra*, N. 1167.

²⁶⁶⁵ BOSSHARD E./BOSSHARD H.-R./LÜDIN, *Sozialabzüge und Steuertarife*, p. 100 ss ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 114.

Le degré de schématisation doit être modulé largement en fonction du type de dépenses concerné. Comme nous l'avons relevé, les aménagements qui poursuivent le dessein d'améliorer la praticabilité de l'imposition conduisent presque intrinsèquement à des dérogations au principe de l'égalité de traitement²⁶⁶⁶. Partant, lors de l'élaboration d'un dégrèvement forfaitaire ou plafonné, il s'agit de demeurer particulièrement attentif au caractère justifié des dites dérogations.

- 1206 Eu égard aux difficultés intrinsèques de l'exonération du minimum vital par des normes fiscales générales et abstraites, le Conseil fédéral a estimé que les approximations inévitables de l'appréhension fiscale doivent conduire à l'élaboration d'un minimum vital plus étendu afin d'éviter les effets néfastes résultant de l'inégalité entre les personnes exerçant une activité lucrative et les autres contribuables :

« Comme les prestations de soutien, de même que les prestations d'aide sociale et les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI prennent en compte la situation individuelle de la personne concernée, en particulier pour ce qui a trait aux frais de logement et aux éventuels frais médicaux, il n'existe pas de valeur universelle à laquelle le droit fiscal pourrait se référer. Le minimum vital à exonérer devrait donc être assez élevé pour que les effets qui résultent de l'inégalité de traitement fiscal entre les prestations de soutien et le revenu du travail puissent être éliminés »²⁶⁶⁷.

- 1207 Nous rejoignons le Conseil fédéral sur ce point et soutenons qu'il est opportun de niveler les différentes déductions par le haut lorsque, pour des raisons de praticabilité de l'imposition, il n'est pas possible d'appréhender précisément les dépenses des contribuables. Cette approche est nécessaire afin de garantir absolument le minimum vital de tous les contribuables et dans le dessein d'assurer une égalité de traitement entre tous les contribuables sans égard à la provenance des revenus perçus. En conséquence, le nivellement par le haut des dégrèvements fiscaux s'accorde avec le principe de l'égalité de traitement dans ses dimensions horizontale et verticale.

²⁶⁶⁶ Cf. *supra*, N. 200 ss.

²⁶⁶⁷ Conseil fédéral, Rapport imposition des prestations de soutien, p. 13.

b. Illustration : déductibilité des primes d'assurance-maladie

i. Droit en vigueur et coût moyen des primes

Nous illustrons ce postulat en nous référant à la déductibilité des primes d'assurance-maladie obligatoires. La déduction fédérale s'y référant s'élève à CHF 1'700 pour une personne seule, auxquels il faut ajouter CHF 700 par enfant ou personne nécessiteuse à charge²⁶⁶⁸. Au sein des lois cantonales, la déduction oscille entre CHF 1'500 et CHF 5'200 pour une personne seule, respectivement entre CHF 300 et CHF 1'300 par enfant à charge²⁶⁶⁹. 1208

En 2020, la prime moyenne s'élève à CHF 374,40 au niveau fédéral (soit CHF 4'492,80 annuellement). La prime moyenne des enfants s'élève à CHF 98,70 au niveau fédéral (soit CHF 1'184,80 annuellement)²⁶⁷⁰. Au niveau cantonal²⁶⁷¹, la prime annuelle moyenne culmine à environ CHF 5'800 dans les cantons de Genève et de Bâle-Ville. À l'inverse, elle se stabilise à « seulement » CHF 3'200 dans le canton d'Appenzell Rhodes-Intérieures. 1209

ii. Inadéquation du forfait et postulat

Les primes d'assurance-maladie obligatoire font l'objet d'une déductibilité conjointe avec d'autres versements et cotisations (notamment liés à la prévoyance professionnelle). Nous avons déjà soutenu qu'une dissociation de la déductibilité de ces différentes dépenses se justifie, dans la mesure notamment où il est nécessaire de ne pas faire d'amalgames entre les dégrèvements qui sont directement induits par le principe de la capacité contributive²⁶⁷² et ceux qui sont aménagés dans le dessein de poursuivre des buts extra-fiscaux²⁶⁷³. Aussi, il apparaît que le régime actuel de l'art. 33 al. 1 let. g LIFD empêche dans une grande mesure la déductibilité effective des dépenses visées, compte tenu du 1210

²⁶⁶⁸ Cf. *supra*, N. 472.

²⁶⁶⁹ Cf. *supra*, N. 474.

²⁶⁷⁰ OFSP, Communiqué sur les coûts de l'assurance-maladie en 2020.

²⁶⁷¹ DFI, Tableau sur les primes moyennes cantonales 2019-2020.

²⁶⁷² Cf. *supra*, N. 1193 ss.

²⁶⁷³ Cf. *supra*, N. 206 ss.

fait que la seule prise en compte des primes d'assurance-maladie obligatoire conduit presque systématiquement au montant maximal de la déduction²⁶⁷⁴.

- 1211 Rejoignant la doctrine majoritaire, nous soutiendrons que l'exonération des subsides de l'art. 24 let. d LIFD doit être réformée et remplacée par une juste prise en compte du minimum vital par le jeu des déductions²⁶⁷⁵. Pour cette raison, les considérations qui suivront omettent sciemment de tenir compte des éventuels subsides à l'assurance-maladie, étant considéré que ceux-ci entrent dans l'assiette fiscale.
- 1212 Comme nous l'avons soulevé, les déductions générales des articles 33 LIFD et 9 al. 2 LHID ont pour but de tenir compte de la situation économique des contribuables et poursuivent des objectifs de politique sociale²⁶⁷⁶. Elles supposent généralement une dépense réelle du contribuable²⁶⁷⁷ ; la preuve de leur effectivité étant imputée à celui-ci²⁶⁷⁸. D'après le Tribunal fédéral, les déductions générales doivent dans la règle être plafonnées à un montant déterminé²⁶⁷⁹. Comme nous l'avons soulevé²⁶⁸⁰, il est néanmoins nécessaire de veiller à ne pas plafonner ces déductions excessivement bas dans l'optique d'aligner le régime fiscal sur les exigences du principe de l'égalité de traitement et de la garantie du minimum vital.
- 1213 Les dépenses relatives aux primes d'assurance-maladie sont, dans une certaine mesure pour le moins, nécessaires et inévitables du point de vue des contribuables. Leur déductibilité doit être octroyée dans la même proportion au sens du principe de l'imposition selon la capacité contributive. En tout état de cause, il apparaît que le droit en vigueur ne permet pas d'appréhender convenablement le revenu disponible des contribuables en sous-évaluant les dépenses relatives

²⁶⁷⁴ Cf. *supra*, N. 475 s. ; ATF 131 I 409, RDAF 2006 II 35 consid. 5.3 p. 40 s. ; ATF 130 I 205 consid. 7.6.1 p. 216 ; arrêt TF 2C_162/2010 consid. 3.2 ; arrêt TF 2A.366/2000 du 15 novembre 2001 ; Expertenkommission Steuerlücken, p. 107 ; CR LIFD-LAFFELY MAILLARD, N. 82 ad. art. 33

²⁶⁷⁵ Cf. *infra*, N. 1254 ss.

²⁶⁷⁶ Cf. *supra*, N. 428.

²⁶⁷⁷ OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 171.

²⁶⁷⁸ À titre d'illustration, pour la déductibilité des frais de garde des enfants par des tiers, cf. *supra*, N. 459 ss ; cf. aussi arrêt TF 2C_436/2010 du 16 septembre 2010, consid. 5.2.

²⁶⁷⁹ Arrêt TF 2C_162/2010 du 21 juillet 2010, consid. 6.3 et réf. citées.

²⁶⁸⁰ Cf. *supra*, N. 1205.

aux assurances-maladie obligatoires²⁶⁸¹. Aussi, il s'agit à notre sens de différencier la déductibilité en fonction de la majorité ou non de la personne entretenue (contrairement au droit en vigueur pour l'entretien des enfants majeurs et des personnes nécessiteuses) ; ce critère déterminant largement le montant des primes.

Si le législateur souhaite forfaitiser la prise en compte fiscale des dépenses liées aux primes d'assurance-maladie obligatoire, celle-ci doit à notre sens être alignée sur la prime moyenne suisse²⁶⁸². Lors de la consultation menée en amont de la loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire, il s'agissait du reste de la solution préconisée par la majorité des partis et des associations²⁶⁸³. En conséquence, la déduction pourrait s'élever à CHF 4'500 pour le contribuable et les personnes majeures entretenues et à CHF 1'200 pour les personnes mineures entretenues. 1214

iii. Proposition de formulation législative (LIFD)

Compte tenu des considérations avancées plus haut, nous soutenons que la déductibilité des primes d'assurance-maladie obligatoire doit être nivelée par le haut afin de couvrir l'intégralité desdites primes. Dans le cadre de l'assujettissement individuel à l'impôt que nous proposons et en marge de l'abrogation de l'actuel art. 33 al. 1^{bis} let. b LIFD, l'art. 33 al. 1 let. g LIFD pourrait avoir la formulation suivante : 1215

²⁶⁸¹ Voir, dans le même sens : Motion Lumengo, déposée le 17 décembre 2010 et intitulée « Déduction des primes d'assurance-maladie et primes d'assurance-accident privé sur le revenu imposable » (10.4110).

²⁶⁸² Dans le même sens, dans le contexte de la détermination du revenu déterminant des prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI, voir art. 10 al. 3 LPC : « [le montant forfaitaire annuel] doit correspondre au montant de la prime moyenne cantonale ou régionale pour l'assurance obligatoire des soins (couverture accidents comprise) ».

²⁶⁸³ Cf. Message train de mesures fiscales, p. 2862. Alternativement, il pourrait être envisagé de limiter la déductibilité au montant de la prime la moins élevée. Cette solution comporte néanmoins le risque de sous-évaluer la capacité contributive d'une partie des contribuables (et notamment de ceux d'entre eux qui contractent une assurance-maladie plus onéreuse pour des raisons liées à leur état de santé).

Art. 33 Intérêts passifs et autres réductions

¹ Sont déduits du revenu:

g. les versements, cotisations et primes d'assurances-vie, d'assurances-maladie, d'assurances-accidents n'entrant pas dans le champ d'application de la let. f, ainsi que les intérêts des capitaux d'épargne du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit, jusqu'à concurrence d'un montant global de :

1. 4 500 francs pour le contribuable et pour chaque personne majeure à l'entretien de laquelle le contribuable subvient qui ne demande pas cette déduction ;
2. 1 200 pour chaque personne mineure à l'entretien de laquelle le contribuable subvient ;

1216 Malgré l'augmentation des montants de la déduction, il y a lieu de craindre que le montant de cette déduction soit toujours absorbé par les seules primes d'assurance-maladie obligatoire²⁶⁸⁴. Dans ce cadre, s'il est souhaité de rendre plus effective la déductibilité des autres dépenses visées par cette disposition, d'autres aménagements sont inévitablement nécessaires. En tout état de cause, rien ne justifie à notre sens de lier la déductibilité de ces dépenses au sein d'une même disposition²⁶⁸⁵.

1217 Enfin, il s'agirait corollairement de reformuler l'art. 33 al. 1^{bis} let. a LIFD si une augmentation du montant déductible par cette norme n'est pas souhaitée. En l'état, sa quantification est fonction de l'art. 33 al. 1 let. g LIFD et, en conséquence, une augmentation des montants déductibles au sens de notre proposition entraînerait mécaniquement une plus grande déductibilité sous l'angle de l'art. 33 al. 1^{bis} let. a LIFD.

²⁶⁸⁴ Sur l'insuffisance de la déduction actuelle, cf. CR LIFD-LAFFELY MAILLARD, N. 82 *in fine* ad art. 33 ; arrêt TF 2C_162/2010 du 21 juillet 2010, consid. 2.2.1 ; ATF 131 I 409, RDAF 2006 II 35 consid. 5.3 p. 40 s.

²⁶⁸⁵ Cf. *supra*, N. 476.

3. Quantification alignée sur la LPC

a. Pesée des intérêts et postulat

i. Démarche

Comme nous l'avons relevé, le régime fiscal suisse se réfère parfois à la notion du minimum vital d'autres domaines juridiques. Ainsi, les règles d'octroi d'une remise d'impôt renvoient au minimum vital du droit des poursuites²⁶⁸⁶. En outre, après avoir renvoyé dans un premier temps au régime de l'art. 93 LP, la jurisprudence du Tribunal fédéral admet aujourd'hui l'exonération des subsides jusqu'au seuil du minimum vital de la LPC²⁶⁸⁷. L'existence de ces renvois doit nous conduire à nous interroger sur l'opportunité d'un alignement général des législations fiscales sur un régime juridique déjà existant pour l'aménagement des dégrèvements fiscaux. Dans ce cadre, il apparaît peu cohérent de ne reconnaître le minimum vital qu'en relation avec des questions juridiques fiscales particulières et il sied selon nous de généraliser l'exonération du minimum vital.

Dans ce cadre, il sied en premier lieu d'écarter l'option consistant dans la reprise telle quelle des règles d'un autre régime juridique²⁶⁸⁸. En effet, la nature abstraite du calcul de l'impôt – qui, par rapport à d'autres domaines juridiques, ne permet pas une prise en compte de la situation économique des contribuables au cas par cas – implique un recours prononcé à la forfaitisation. En second lieu, sur le plan de l'harmonisation des lois cantonales, les détails de l'exonération du minimum vital ne devraient pas être déterminés dans la LHID et les cantons doivent conserver la liberté d'aménager leurs barèmes et leurs déductions conformément à l'art. 129 al. 2 Cst. féd.²⁶⁸⁹.

Afin de déterminer dans quelle mesure le minimum vital doit être protégé lors du prélèvement de l'impôt sur le revenu, il demeure néanmoins possible de s'inspirer de la protection conférée par d'autres domaines juridiques. Dans ce

²⁶⁸⁶ Cf. *supra*, N. 1176.

²⁶⁸⁷ Cf. *supra*, N. 414.

²⁶⁸⁸ Dans le même sens : CSSS-CN, Rapport exonération du minimum vital, p. 7149.

²⁶⁸⁹ CSSS-CN, Rapport exonération du minimum vital, p. 7149 ; cf. *infra*, N. 1278 ss.

sens, KLETT²⁶⁹⁰ soutient ainsi que le droit des poursuites et le droit des prestations sociales fournissent des indications quant à la fixation de montants réalistes en droit fiscal. EICHENBERGER²⁶⁹¹ et LIEGEOIS²⁶⁹² estiment également que le droit des poursuites pourrait servir de base de calcul dans ce sens. Selon nous, il est nécessaire de tenir compte du contexte juridique. En particulier, doivent être mis en exergue les intérêts juridiques qui influent sur la portée de la garantie du minimum vital dans chacun des domaines juridiques pouvant fonder la quantification de l'exonération du minimum vital. Sur la base de la jurisprudence fédérale et en comparant les intérêts juridiques respectifs avec ceux émergeant du droit fiscal, nous concluons que les dégrèvements fiscaux de l'impôt sur le revenu peuvent avantageusement être alignés sur la garantie du minimum vital telle qu'elle est assurée par la LPC.

ii. Intérêts en présence lors du prélèvement de l'impôt

- 1221 Dans l'ATF 122 I 101, au sein duquel le Tribunal fédéral élude pourtant la nécessité d'exonérer le minimum vital en renvoyant aux protections subsistantes des remises d'impôt et du droit des poursuites²⁶⁹³, un constat à notre sens significatif est dressé en lien avec la protection de l'art. 93 LP :

« La part du revenu qui est absolument indispensable pour pourvoir à sa subsistance ne peut être saisie (art. 93 LP). Dans certaines circonstances, on fait une exception justifiée par des motifs d'ordre social, lors de l'exécution d'obligations d'entretien du droit de la famille et dans la mesure où le revenu du créancier, pension comprise, ne suffit pas à couvrir ses besoins élémentaires ; toutefois, cette exception ne vaut pas quand une collectivité publique est créancière, parce qu'elle ne se trouvera jamais dans le besoin comme un créancier peut l'être »²⁶⁹⁴.

- 1222 L'intérêt des collectivités publiques à prélever l'impôt ainsi relativisé, le Tribunal fédéral ajoute qu'il est néanmoins nécessaire de déduire du principe de la généralité de l'impôt que « tout assujetti doit contribuer aux dépenses publiques

²⁶⁹⁰ KLETT, *Gleichheitssatz*, N. 140. Dans le même sens : EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 98 ss. Pour une approche similaire adoptée par la doctrine allemande : LANG, *Familienbesteuerung*, p. 124.

²⁶⁹¹ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 113.

²⁶⁹² LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 323.

²⁶⁹³ Cf. *supra*, N. 1166 ss.

²⁶⁹⁴ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 2b/bb p. 187.

de manière proportionnée à sa capacité contributive, ne serait-ce que par un versement symbolique »²⁶⁹⁵. Selon cette jurisprudence, s'opère ainsi une pesée des intérêts entre d'une part la garantie du minimum vital et d'autre part la nécessité de prélever l'impôt auprès de tous les contribuables (telle qu'induite par le principe de l'universalité de l'imposition²⁶⁹⁶).

Alors que le Tribunal fédéral admet que la doctrine soutient que « le minimum vital requis pour maintenir la dignité des conditions d'existence représente la limite inférieure de la capacité contributive » et que la perception de l'impôt est dès lors inadmissible si le minimum vital doit être entamé²⁶⁹⁷, il s'écarte de cette conception en se référant au principe de l'universalité de l'imposition. Or, celui-ci est intimement lié au principe de l'imposition selon la capacité contributive²⁶⁹⁸. Le principe de l'universalité vise l'aspect subjectif du rapport fiscal et comporte les implications suivantes : tous les contribuables doivent être soumis à l'impôt et aucun contribuable ne doit être exonéré sans motif objectif²⁶⁹⁹. Dans le contexte de l'exonération des gains en capital privé, NOËL formule ainsi que « tous – et non tout – doivent être soumis à l'impôt »²⁷⁰⁰. 1223

La doctrine s'accorde pour soutenir la compatibilité de l'exonération du minimum vital avec le principe de l'universalité²⁷⁰¹. Selon BLUMENSTEIN et LOCHER, l'exonération du minimum vital constitue « die wichtigsten Fälle der Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht aus sozialen Gründen »²⁷⁰². FREI, KAUFMANN et RICHNER, dans le même sens, soutiennent que l'exonération du minimum vital ne contrevient pas à l'interdiction des privilèges, pour autant que les déductions sociales ne soient pas excessivement élevées et que l'impôt ne concerne qu'une minorité de contribuables²⁷⁰³. Dans le prolongement, LIEGEOIS 1224

²⁶⁹⁵ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 2b/cc p. 187.

²⁶⁹⁶ Dans le même sens, EICHENBERGER et HUBER rappellent à juste titre qu'une exonération trop étendue du minimum vital entrerait en conflit avec le principe de la généralité de l'impôt (EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 113 ; HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, p. 186).

²⁶⁹⁷ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 2b/aa p. 187.

²⁶⁹⁸ Cf. *supra*, N. 172 ss.

²⁶⁹⁹ CR LIFD-NOËL, N. 65 ad art. 16 ; LOCHER, Kommentar DBG, N. 46 ad *Vorbemerkungen*.

²⁷⁰⁰ CR LIFD-NOËL, N. 65 ad art. 16.

²⁷⁰¹ ERNST, *Abrechnungsverfahren*, N. 633 et réf. citées ; LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 321 ss. Dans le même sens : arrêt du Tribunal cantonal jurassien du 11 juin 2015, in : RJJ 2015 p. 50 ss, consid. 3.4 p. 55.

²⁷⁰² BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 276; cf. aussi GYSIN, *Der Schutz des Existenzminimums*, p. 168.

²⁷⁰³ FREI/KAUFMANN/RICHNER, *Vorbemerkungen*, N. 24.

relève que même si l'exonération du minimum vital « se justifie pour des raisons d'égalité de traitement », toutes les personnes assujetties de manière illimitée en Suisse doivent toutefois demeurer tenues de remplir une déclaration fiscale (« même de manière purement symbolique suivant les circonstances »)²⁷⁰⁴.

- 1225 D'après nous également, pour autant que les dégrèvements fiscaux exonèrent le seul minimum vital des contribuables, il est erroné d'opposer la garantie du minimum vital au principe de l'universalité de l'imposition. Partant, nous ne percevons aucun intérêt juridique à opposer à la nécessité d'exonérer le minimum vital et conduisant à une relativisation de la protection.

iii. Intérêts en présence dans d'autres domaines juridiques

- 1226 Le contexte du domaine juridique influe largement sur la quantification du minimum vital. Parmi les domaines juridiques examinés plus haut²⁷⁰⁵, c'est sans surprise en relation avec les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI et en lien avec l'assistance judiciaire que le minimum vital est apprécié avec le plus de largesses.
- 1227 En droit des poursuites, la présence de créanciers – dont il faut protéger les intérêts – a pour conséquence de raidir la détermination du minimum vital du débiteur²⁷⁰⁶. En matière d'aide sociale, il sied de garder à l'esprit que, conformément au principe de la proportionnalité de l'aide, la CSIAS veille à ne pas privilégier les bénéficiaires de prestations sociales par rapport aux individus qui perçoivent de bas salaires²⁷⁰⁷. Dès lors, la CSIAS prévoit un montant qui est « à la fois inférieur à celui servant de base de calcul aux prestations complémentaires AVS et AI, et à celui de la Conférence des préposés aux poursuites et faillites »²⁷⁰⁸. Enfin, parmi les domaines examinés, c'est à nouveau sans surprise que le minimum vital est le plus relativisé en matière pénale : une prise en compte trop étendue des ressources disponibles des condamnés viderait en effet les sanctions pénales de leur substance²⁷⁰⁹.

²⁷⁰⁴ LIÉGEOIS, La disponibilité du revenu, N. 324.

²⁷⁰⁵ Cf. *supra*, N. 1143 ss.

²⁷⁰⁶ Cf. ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 2b/bb p. 187.

²⁷⁰⁷ Normes CSIAS, A.4-3 ; Document de base CSIAS, p. 7 et 9.

²⁷⁰⁸ Normes CSIAS, B.2-3.

²⁷⁰⁹ Cf. *supra*, N. 1158.

iv. Justifications et postulat

La CSSS-CN a relevé en 2006 que l'incitation à exercer une activité lucrative demeure faible du fait que les revenus qui couvrent à peine les dépenses nécessaires pour garantir le minimum vital sont imposés alors que, dans le même temps, des prestations de soutien sont exonérées d'impôts ; cette lacune du système étant lourde de conséquences de l'avis de la CSSS-CN²⁷¹⁰. En plus d'avoir des conséquences perverses en termes de croissance, cette exonération partielle du minimum vital constitue une inégalité de traitement à l'égard des contribuables qui perçoivent un revenu non exonéré d'une activité lucrative. Dans le même sens, dans un rapport de 2012, la CSIAS a conclu que l'imposition des prestations d'assistance n'empêchait pas systématiquement que des effets de seuils subsistent. C'est notamment le cas si l'aide sociale prend à sa charge les impôts de ses bénéficiaires ; la CSIAS citant le canton de Neuchâtel en exemple²⁷¹¹. Au sens dudit rapport, la combinaison de l'imposition des prestations sociales et de l'exonération du minimum vital social supprimerait les incitations négatives à l'emploi²⁷¹². 1228

La nécessité de ne pas pénaliser les contribuables qui exercent une activité lucrative par rapport aux contribuables bénéficiaires de prestations sociales nous incite à considérer un alignement de l'exonération du minimum vital sur le minimum vital tel qu'il est aménagé dans la LPC. Le Tribunal fédéral a déjà effectué ce rapprochement dans un souci de sécurité juridique et d'égalité de traitement. En affirmant que « l'exigence que le bénéficiaire des subsides d'assistance provenant de fonds privés se trouve dans une situation de gêne pour bénéficier de l'art. 24 let. d LIFD doit pouvoir se traduire en des termes économiques uniformes »²⁷¹³, le Tribunal fédéral s'est interrogé sur l'étendue de l'exonération des subsides en lien avec la garantie du minimum vital. Il a écarté l'application de la définition des directives de la CSIAS au risque de rendre la protection « inopérante » et a refusé celle du droit des poursuites qui évalue le minimum vital dans une moindre mesure en raison de la nécessité de protéger les créanciers²⁷¹⁴. D'après le Tribunal fédéral, le recours à la définition plus 1229

²⁷¹⁰ CSSS-CN, Rapport exonération du minimum vital, p. 7145.

²⁷¹¹ CSIAS, Rapport incidences de l'imposition, p. 29 et 49.

²⁷¹² CSIAS, Rapport incidences de l'imposition, p. 50.

²⁷¹³ Arrêt TF 2C_673/2010 du 9 mars 2011, in : RDAF 2011 II 280, consid. 5.2 p. 288.

²⁷¹⁴ Arrêt TF 2C_673/2010 du 9 mars 2011, in : RDAF 2011 II 280, consid. 5.2 p. 288.

protectrice de la LPC se justifie dès lors, d'autant plus que les prestations complémentaires fournies selon cette loi visent précisément à éviter le recours à l'aide sociale dans la mesure du possible²⁷¹⁵.

- 1230 Nous suivons le raisonnement du Tribunal fédéral quant à l'exonération des subsides provenant de fonds privés. Afin d'assurer également l'égalité de traitement entre les récipiendaires de tels subsides et les autres contribuables, il est aussi opportun selon nous de niveler par le haut la protection du minimum vital des autres contribuables. À ce titre, il a déjà été proposé par le Conseil fédéral de définir le minimum vital largement en droit fiscal afin d'éliminer les effets néfastes qui résultent de l'inégalité de traitement entre les bénéficiaires de prestations de soutien et les contribuables exerçant une activité lucrative²⁷¹⁶. Cette conception a déjà été adoptée en Allemagne ; où l'État ne peut imposer le revenu qu'à partir du montant garanti par le biais des assurances sociales²⁷¹⁷.
- 1231 Eu égard aux implications du principe de l'égalité de traitement mais également des considérations susmentionnées, il se justifie ainsi de ne pas surimposer les contribuables exerçant une activité lucrative par rapport aux bénéficiaires de

²⁷¹⁵ Arrêt TF 2C_673/2010 du 9 mars 2011, in : RDAF 2011 II 280, consid. 5.2 p. 288 et réf. citées ; extraits du considérant : « Dans un souci de sécurité juridique et d'égalité de traitement, l'exigence que le bénéficiaire des subsides d'assistance provenant de fonds privés se trouve dans une situation de gêne pour bénéficier de l'art. 24 let. d LIFD doit pouvoir se traduire en des termes économiques uniformes. La notion économique d'indigence ne saurait toutefois se limiter à la survie physique de l'individu ni au seul minimum vital absolu, tel que le définit la Conférence suisse des institutions d'action sociale dans ses normes pour le concept et le calcul de l'aide sociale (www.skos.ch), au risque de rendre systématiquement inopérante l'exonération de subsides issus de fonds privés. Elle ne peut pas non plus s'appuyer sur la notion du minimum vital du droit des poursuites (« *betriebsrechtlicher Notbedarf* ») selon les art. 92 ss LP, qui vise aussi à protéger les intérêts des créanciers, et qui, de ce fait, fixe le minimum d'existence à un faible niveau [...]. Il convient ainsi d'établir le minimum d'existence visé par l'art. 24 let. d LIFD à partir du revenu déterminant qui est fixé par la loi fédérale du 6 octobre 2006 sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI [...], étant rappelé que ce montant offre une protection supérieure par rapport à celle du droit des poursuites [...]. De plus, les prestations complémentaires fournies selon la LPC tendent précisément à éviter, dans la mesure du possible, le recours à l'aide sociale [...] et satisfont ainsi au but sociopolitique poursuivi par l'exonération fiscale selon l'art. 24 let. d LIFD ».

²⁷¹⁶ Conseil fédéral, Rapport imposition des prestations de soutien, p. 2 et 13 ; cf. aussi, dans un sens analogue, Message imposition équilibrée, p. 2191.

²⁷¹⁷ Les déductions couvrant les frais pour les enfants doivent par exemple s'aligner sur les montants octroyés d'autre part par les assurances sociales (cf. en particulier BVerfGE 82, 60, p. 88 ; *supra*, N. 1134).

prestations exonérées, respectivement d'aligner l'exonération du minimum vital sur l'appréhension du minimum vital de la LPC²⁷¹⁸.

b. Adaptation des forfaits de l'art. 10 al. 1 let. a LPC

i. Démarche

Si nous soutenons que les dégrèvements fiscaux utiles à l'exonération du minimum vital doivent être alignés sur les montants déterminants de la LPC, nous ne préconisons pas pour autant une reprise telle quelle des montants de la LPC. Quelques adaptations nous apparaissent nécessaires dans ce contexte. 1232

En premier lieu, nous estimons que l'appréhension de l'effet de synergie effectuée par la LPC n'est pas adéquate. À notre sens, du point de vue fiscal, l'effet de synergie doit avant tout concerner les dépenses liées au logement²⁷¹⁹. À cet égard, on constate que la LPC tient compte de l'effet de synergie pour les frais effectifs liés au logement mais aussi dans les forfaits de l'art. 10 al. 1 let. a LPC. En deuxième lieu, concernant la considération fiscale des frais liés au logement, on doit se demander s'il est nécessaire de plafonner les dégrèvements à différents montants selon la région des contribuables et selon le nombre de personnes vivant dans le ménage. 1233

La présente section n'a absolument pas pour ambition de fournir des évaluations impérieuses. Pour autant, il nous apparaît opportun de présenter un exemple de reprise du minimum vital de la LPC. Dans ce contexte, nous nous attèlerons surtout à évaluer les dépenses déterminantes lors de l'aménagement des mécanismes fiscaux que nous proposons. 1234

²⁷¹⁸ *Contra* (et en faveur d'un alignement sur le minimum vital du droit des poursuites) : EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 113 *in fine*. L'auteur soutient que le minimum vital de la LPC va plus loin que la stricte couverture du minimum vital et qu'il ne saurait dès lors être transposé au sein des législations fiscales. A notre sens, le revirement de la jurisprudence sur l'exonération des subsides provenant de fonds privés contrarie cette opinion (cf. arrêt TF 2C_673/2010 du 9 mars 2011, in : RDAF 2011 II 280, consid. 5.2 p. 288).

²⁷¹⁹ Cf. *infra*, N. 1305 ss.

ii. Reprise du forfait pour les personnes vivant seules

- 1235 Le régime des prestations complémentaires tient compte de l'effet de synergie par le biais du plafonnement variable des frais de logement effectifs (art. 10 al. 1 let. b LPC), mais aussi au moyen des montants forfaitaires (art. 10 al. 1 let. a LPC). Or, selon nous, l'effet de synergie doit être appréhendé fiscalement pour les seules dépenses liées au logement²⁷²⁰.
- 1236 Dans la mesure où l'effet de synergie opérant sur le logement n'est pas considéré dans les montants forfaitaires de l'art. 10 al. 1 let. a LPC, il nous apparaît approprié de retenir le montant déterminant pour les personnes seules à l'égard de tous les contribuables (CHF 19'610 ; cf. art. 10 al. 1 let. a ch. 1 LPC)²⁷²¹.
- 1237 L'art. 10 al. 1 let. a LPC établit ainsi un montant forfaitaire de CHF 19'610 destiné à la couverture des besoins vitaux des personnes seules et qui inclut notamment les impôts²⁷²². Bien que les prestations complémentaires soient exonérées de l'impôt sur le revenu²⁷²³, les autres revenus des bénéficiaires de ces prestations y demeurent soumis. Pour différentes raisons²⁷²⁴, les montants forfaitaires de l'art. 10 al. 1 let. a LPC ne seront pas pondérés à cet égard.

iii. Reprise des dépenses pour le logement

- 1238 Comme nous l'avons relevé, le nouveau droit des prestations complémentaires différencie largement le montant maximal des dépenses reconnues pour le logement selon la région des bénéficiaires et selon le nombre de personnes qui

²⁷²⁰ Cf. *infra*, N. 1305 ss.

²⁷²¹ Conformément à notre postulat de considérer fiscalement l'effet de synergie pour les seules dépenses liées au logement, la prise en compte de l'effet de synergie qui est opérée par l'art. 10 al. 1 let. a ch. 1 et 2 LPC est délibérément ignorée.

²⁷²² Cf. *supra*, N. 1143 ss.

²⁷²³ Art. 24 let. h LIFD et 7 al. 4 let. k LHID.

²⁷²⁴ *A priori*, compte tenu du fait que nous proposons que le revenu soit exonéré à la hauteur du minimum vital de la LPC, les montants forfaitaires de l'art. 10 al. 1 let. a LPC pourraient corollairement être revus à la baisse en raison de la diminution de la charge fiscale des bénéficiaires. Néanmoins, cette diminution des prestations complémentaires relève de la supposition. Aussi, si l'exonération du minimum vital devait avoir lieu sur le seul plan de la LIFD, il se justifierait dans la même mesure de tenir compte des impôts cantonaux et communaux lors de l'appréhension du minimum vital des contribuables au sein de la LIFD.

vivent dans le ménage²⁷²⁵. Dans ce cadre, on doit donc se demander quel(s) montant(s) devraient être repris pour la quantification des dégrèvements fiscaux.

Avec l'entrée en vigueur des dernières modifications législatives au 1^{er} janvier 2021, l'art. 10 al. 1 let. b ch. 1 et 2 LPC distingue trois régions pour lesquelles des montants maximums différents sont aménagés. Pour une personne seule, le montant maximum s'élève ainsi à CHF 16'440 dans la région 1, à CHF 15'900 dans la région 2 et à CHF 14'520 dans la région 3²⁷²⁶. Des différenciations similaires sont effectuées pour les ménages pluripersonnels²⁷²⁷. A notre sens, le principe de la praticabilité de l'imposition²⁷²⁸ permet de s'accommoder de la reprise d'un montant unique. Dans ce contexte, la nécessité de niveler par le haut la considération du minimum vital²⁷²⁹ nous conduit à retenir les montants maximums. 1239

Concernant la différenciation de la LPC selon le nombre de personnes, en relève que les frais liés au logement des enfants sont d'ores et déjà considérés par les 1240 déductions que nous proposons²⁷³⁰. Afin d'éviter que ces dépenses soient considérées à double, on doit ainsi retenir les seuls montants déterminants pour les ménages d'une et de deux personnes, respectivement CHF 16'440 et CHF 19'440²⁷³¹. Sur la base de ces montants, on retient que des économies annuelles à hauteur de CHF 6'720²⁷³² peuvent être reconnues aux personnes vivant en ménage commun.

²⁷²⁵ Cf. *supra*, N. 1145.

²⁷²⁶ Art. 10 al. 1 let. b ch. 1 LPC.

²⁷²⁷ Art. 10 al. 1 let. b ch. 2 LPC.

²⁷²⁸ Cf. *supra*, N. 195 ss.

²⁷²⁹ Cf. *supra*, N. 1205 ss.

²⁷³⁰ Pour la déduction pour enfant mineur, cf. *infra*, N. 1414 ss ; pour la déduction pour enfant majeur, cf. *infra*, N. 1491 ss.

²⁷³¹ Dans ce cadre, on omet volontairement de tenir compte de la situation des colocataires ; en rappelant que ceux-ci sont essentiellement des étudiants (cf. *supra*, N. 6) et en partant de l'idée qu'ils ne sont guère concernés par les montants maximums retenus.

²⁷³² Calcul : 16'440 – (19'440 / 2).

4. Déduction personnelle

a. Démarche

- 1241 Une partie prépondérante des dépenses nécessaires à la vie ne saurait être exonérée sans que l'on recoure à un dégrèvement forfaitaire. Ainsi, les dépenses liées à l'alimentation, à l'habillement et au logement peuvent avantageusement faire l'objet d'un dégrèvement unique octroyé à tous les contribuables. C'est l'approche suivie au sein de la LIFD, l'art. 36 de cette loi affranchissant de l'impôt CHF 14'500 pour les personnes imposées séparément²⁷³³ et CHF 28'300 pour les couples imposés en commun et pour les familles monoparentales²⁷³⁴.
- 1242 Compte tenu de notre proposition de rendre déductible le revenu imposable négatif du partenaire de vie et des enfants majeurs à charge²⁷³⁵, il apparaît nécessaire d'aménager une déduction personnelle en lieu et place de toute franchise au sein du barème d'imposition. Pour cette raison, et compte tenu du fait que les deux mécanismes engendrent par ailleurs des effets similaires, la possibilité d'élaborer le dégrèvement sous la forme d'une telle franchise d'impôt sera exclue²⁷³⁶.
- 1243 Seront proposées deux solutions alternatives pour la prise en compte de l'effet de synergie, à savoir une déduction générale pour le logement (permettant la déductibilité du loyer effectif ou de la valeur locative de tous les contribuables)²⁷³⁷ et une déduction sociale pour ménage indépendant (à hauteur de CHF 6'720 et attribuée aux contribuables qui vivent effectivement seuls)²⁷³⁸. Notre proposition d'aligner l'exonération du minimum vital sur les montants déterminants de la LPC implique en particulier de reprendre les montants forfaitaires de l'art. 10 let. a et b LPC, puis de les adapter au contexte fiscal de la déduction personnelle proposée. Or, le choix du mécanisme permettant l'appréhension fiscale de l'effet de synergie impacte directement la quantification de

²⁷³³ Art. 36 al. 1 LIFD.

²⁷³⁴ Art. 36 al. 2 et 2^{bis} LIFD.

²⁷³⁵ Cf. *infra*, N. 1426 ss.

²⁷³⁶ Cette approche est d'autant plus nécessaire en marge de notre proposition d'introduire un mécanisme permettant la déductibilité du revenu imposable négatif du partenaire de vie à charge et des enfants majeurs en formation (cf. *infra*, N. 1445 s).

²⁷³⁷ Cf. *infra*, N. 1323 ss.

²⁷³⁸ Cf. *infra*, N. 1338 ss.

la déduction personnelle proposée²⁷³⁹. Pour cette raison, une telle quantification de la déduction personnelle pour les deux variantes sera ici effectuée.

b. Quantification

i. En marge d'une déduction pour le logement

À titre principal, nous proposons une déduction pour le logement qui tienne compte des dépenses effectives liées au logement des contribuables²⁷⁴⁰. Celle-ci serait plafonnée à des niveaux variables en fonction de la composition du ménage, à l'instar du mécanisme élaboré au sein de la LPC. 1244

En marge de cette déduction, la déduction personnelle ne saurait inclure des frais liés au logement. Ainsi, compte tenu des considérations avancées sur la reprise des montants déterminants de la LPC, la déduction personnelle s'élèverait dans ce cadre à CHF 19'610. 1245

ii. En marge d'une déduction pour ménage indépendant

Une déduction pour ménage indépendant est subsidiairement proposée, celle-ci s'élevant à CHF 6'720 et étant accordée aux seuls contribuables vivant effectivement seuls ou avec des enfants à charge. Nous assumons que les frais liés au logement doivent être déductibles fiscalement jusqu'à concurrence de CHF 16'440 pour les personnes vivant seules et de CHF 19'440 pour les personnes vivant à deux (soit CHF 9'720 par personne). Indépendamment du fait que les contribuables vivent seuls²⁷⁴¹ ou à deux²⁷⁴², il manque ainsi un dégrèvement à hauteur de CHF 29'330 pour que le minimum vital soit garanti fiscalement à la hauteur du minimum vital de la LPC. 1246

²⁷³⁹ En effet, la déduction pour ménage indépendant ambitionne seulement de tenir compte des dépenses supplémentaires liées au logement pour les personnes vivant seules ; tandis que la déduction pour le logement doit permettre la prise en compte intégrale de ces frais pour tous les contribuables. Par conséquent, la déduction personnelle doit être plus élevée en marge d'une déduction pour ménage indépendant.

²⁷⁴⁰ Cf. *infra*, N. 1323 ss.

²⁷⁴¹ Calcul : $(16'440 + 19'610) - 6'720$.

²⁷⁴² Calcul : $9'720 + 19'610$.

- 1247 En marge de cette déduction, la déduction personnelle devrait ainsi s'élever à CHF 29'330. Tandis que les contribuables vivant en ménage pluripersonnels bénéficieraient de cette unique déduction pour couvrir leurs besoins vitaux non déductibles par ailleurs, les contribuables vivant effectivement seuls profiteraient d'un dégrèvement total de CHF 36'050 par le jeu combiné de la déduction personnelle et de la déduction pour ménage indépendant²⁷⁴³.
- 1248 Pour toutes les catégories de contribuables, l'évaluation des ressources nécessaires à la couverture de leur minimum vital peut apparaître généreuse. Les déductions sont incontestablement élevées, même en comparaison avec celles proposées par la loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire²⁷⁴⁴. En raison du schématisme plus marqué de la déduction pour ménage indépendant, les dépenses effectivement engagées pour le logement ne sont pas précisément déterminées et les dégrèvements doivent par conséquent être nivelés par le haut afin de garantir le minimum vital compte tenu de nos postulats.

c. Proposition de formulation législative (LIFD)

- 1249 En marge de la déduction pour le logement et compte tenu des considérations susmentionnées, la déduction personnelle peut être intégrée au catalogue des déductions sociales de l'art. 35 al. 1 LIFD et avoir la formulation suivante :

Art. 35

¹ Sont déduits du revenu:

f. 19 610 francs [...] ²⁷⁴⁵.

²⁷⁴³ Calcul : 29'330 + 6'720.

²⁷⁴⁴ Au sens du Projet de loi 2001, les contribuables vivant seuls auraient obtenu un dégrèvement total de CHF 25'100 (composé de CHF 2'000 de déduction personnelle, de 10'000 de déduction de ménage et de CHF 13'100 de franchise d'impôt ; cf. art. 35 al. 1 let. a et d et 36 al. 1 LIFD du Projet de loi 2001).

²⁷⁴⁵ Cette proposition législative sera complétée par l'ajout d'une seconde phrase réduisant le montant de cette déduction pour les enfants majeurs entretenus (cf. *infra*, N. 1518).

Si la déduction pour ménage indépendant – proposée subsidiairement – doit être retenue, le montant doit être pondéré et la formulation de la disposition légale peut être la suivante : 1250

Art. 35

¹ Sont déduits du revenu:

f. 29 330 francs [...] ²⁷⁴⁶.

Quelle que soit la solution retenue, il demeure en tout état de cause nécessaire d'éviter l'aménagement d'une franchise dans le barème d'imposition. Aussi, dans la mesure où la déduction personnelle implique un dégrèvement fiscal important pour toutes les catégories de revenu, il se justifierait de repenser la progressivité du barème d'imposition. 1251

5. Élargissement de l'assiette de l'impôt

a. Remarques générales

L'exonération du minimum vital doit dans la règle être accompagnée d'une assiette d'imposition étendue, dans la mesure où cette exonération matérielle doit permettre de garantir à tout contribuable les ressources nécessaires à sa subsistance ²⁷⁴⁷. Admettant cette approche dans son principe, nous nous intéresserons particulièrement à l'exonération des subsides provenant de fonds publics ou privés ²⁷⁴⁸ et à l'exonération des prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI ²⁷⁴⁹. 1252

Les autorités fédérales demeurent attachées à l'idée d'une assiette d'imposition étendue. Aussi, lorsqu'il s'est agi de mettre en place des mesures de dégrèvement pour les familles, le Conseil fédéral s'est refusé à soutenir une exonération des allocations familiales et a au contraire préféré l'instauration du barème parental ainsi que l'aménagement d'une nouvelle déduction pour tenir compte des frais de garde des enfants par des tiers ²⁷⁵⁰. Dans ce contexte, il sied de garder à 1253

²⁷⁴⁶ Cette proposition législative sera également complétée à l'égard des enfants majeurs entretenus (cf. *infra*, N. 1520).

²⁷⁴⁷ Dans le même sens : Rapport d'experts de 1998, p. 18.

²⁷⁴⁸ Art. 24 let. d LIFD et 7 al. 4 let. f LHID.

²⁷⁴⁹ Art. 24 let. h LIFD et 7 al. 4 let. k LHID.

²⁷⁵⁰ Message dégrèvement des familles, p. 4266 s.

l'esprit que chaque nouvelle exonération porte potentiellement atteinte à l'égalité de traitement entre contribuables²⁷⁵¹. À titre d'illustration, l'exonération des allocations familiales aurait évidemment profité aux seuls contribuables qui en perçoivent²⁷⁵² et l'aménagement d'une telle exonération n'aurait pas permis de prendre en compte uniformément les charges familiales pour toutes les familles. Corollairement, il est en principe préférable d'éviter les doubles allègements fiscaux : pour reprendre l'exemple des allocations familiales, leur exonération est susceptible de se recouper avec d'autres dégrèvements qui sont d'ores et déjà octroyés aux contribuables avec enfants.

b. Exonération des subsides provenant de fonds publics et privés

- 1254 Une partie de la doctrine, majoritaire à notre sens, soutient que l'exonération des subsides déroge de manière injustifiée au principe de l'égalité de traitement. Elle préfère la solution alternative d'une exonération du minimum vital par le jeu des déductions et des barèmes²⁷⁵³, et promeut la réalisation d'une égalité de traitement entre tous les contribuables en évitant les effets néfastes consécutifs à une imposition plus lourde du revenu du travail comparativement aux autres revenus²⁷⁵⁴.

²⁷⁵¹ Le Tribunal fédéral formule ainsi que la prise en compte de tous les revenus permet d'éviter les « lacunes » de la loi (cf. ATF 140 II 157 consid. 7.4 p. 162 s.).

²⁷⁵² Message dégrèvement des familles, p. 4267.

²⁷⁵³ Voir en particulier : Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 19 ad art. 24 ; REICH, *Steuerrecht*, N. 236 ad § 13 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 76 ad art. 24 ; Rapport d'experts de 1998, p. 18. Pour d'autres auteurs relevant le caractère intrinsèquement problématique des exonérations à la lumière du principe de l'égalité de traitement, cf. encore : CR LIFD-NOËL, N. 29 ad art. 24 ; LOCHER, *Kommentar*, N. 2 et N. 33. *Contra* : LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 686.

²⁷⁵⁴ RICHNER, FREI, KAUFMANN et MEUTER formulent à juste titre que l'État-social envoie un mauvais signal dans ce cadre (cf. *Handkommentar DBG*, N. 76 ad art. 24). Dans le même sens, DE VRIES REILINGH J. juge que cette « inégalité est d'autant plus choquante que celui qui perçoit [le même montant] en exerçant une activité lucrative se trouve pénalisé par rapport à celui qui n'en exerce pas » (cf. *La jurisprudence fiscale*, p. 47).

L'exonération des subsides provenant de fonds publics et privés est accordée restrictivement²⁷⁵⁵ : la prestation doit être effectuée sans contre-prestation et dans le but de venir en aide à une personne qui se trouve dans une situation de gêne ; cette situation de gêne étant examinée à la lumière du revenu déterminant de la LPC²⁷⁵⁶. 1255

Alors que nous proposons précisément un alignement des dégrèvements fiscaux sur la LPC, on peut s'interroger sur la nécessité de conserver cette exonération. Comparativement à l'exonération du minimum vital induite par l'ensemble des dégrèvements fiscaux, l'exonération des subsides implique toutefois une appréhension individuelle du minimum vital des contribuables bénéficiaires. Elle peut ainsi conduire dans certains cas à une exonération plus importante²⁷⁵⁷. Pour autant, un nivellement des dégrèvements fiscaux à hauteur des montants déterminants de la LPC rendrait l'exonération des subsides largement inopérante pour la plupart des situations. Rappelant au surplus que cette exonération est critiquée dans la doctrine, son retrait des listes des revenus exonérés des articles 24 LIFD et 7 al. 4 LHID demeure opportune. 1256

c. Exonération des prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI

La doctrine fiscaliste suisse reproche souvent des vices similaires au régime de l'exonération des prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI, en soutenant que ladite exonération contrarie la réalisation d'une égalité de traitement horizontale²⁷⁵⁸. À nouveau, il est estimé que ces revenus devraient entrer dans 1257

²⁷⁵⁵ En constatant les inégalités de traitement induites par cette exonération, le Tribunal fédéral a adopté cette approche restrictive afin de les « réduire autant que possible » tout en appliquant le droit fédéral (arrêt TF 2C_673/2010 du 9 mars 2011, in : RDAF 2011 II 280, consid. 4.1 *in fine* p. 284).

²⁷⁵⁶ ATF 137 II 328 consid. 5.2 p. 335. Sur cette question, cf. OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, N. 250 ad § 7 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 72 ad art. 24.

²⁷⁵⁷ À titre d'illustration, l'art. 10 al. 1 let. b ch. 1 LPC prévoit une prise en considération individualisée des frais de logement jusqu'à concurrence d'un montant maximal de CHF 16'440 pour une personne vivant seule. Elle demeure ainsi plus précise que l'appréhension fiscale qui serait effectuée par le jeu d'une déduction personnelle et d'une déduction pour ménage indépendant.

²⁷⁵⁸ Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 32 ad art. 24 ; LOCHER, *Kommentar*, N. 52 ad art. 24 et réf. citées. Le Tribunal fédéral a déjà constaté l'existence de cette inégalité de traitement, sans la juger anticonstitutionnelle pour autant (ATF 122 I 101, RDAF 1997 II

l'assiette de l'impôt et que la situation précaire de leurs bénéficiaires gagnerait à être appréhendée, à l'instar de tout autre contribuable, par des dégrèvements fiscaux aménagés dans le respect du minimum vital²⁷⁵⁹.

1258 À l'inverse, LIEGEOIS²⁷⁶⁰ justifie notamment ce traitement fiscal particulier en soulevant que, dans le cas des prestations complémentaires, les revenus exonérés sont « la plupart du temps concrètement affecté[s] à la couverture de besoins vitaux ou de première nécessité ». Il relève aussi que « cette exonération est [...] décidée *ex ante* par le législateur en raison de la situation générale dans laquelle se trouvent tous les contribuables qui perçoivent ce type de revenus ».

1259 Alors que nous proposons d'aligner les dégrèvements fiscaux sur le minimum vital de la LPC, deux raisons principales nous conduisent à soutenir également le maintien de l'exonération des prestations complémentaires.

- Premièrement, la détermination des prestations complémentaires effectuée par les autorités exécutives constitue intrinsèquement un indicateur de la capacité contributive (ou plus précisément un indicateur de l'absence de capacité contributive). Cet indicateur est particulièrement précis, du fait qu'il émane d'un examen individualisé de la situation économique des contribuables concernés. Ledit indicateur apparaît également fiable et égalitaire, dans la mesure où les administrations cantonales d'application²⁷⁶¹ sont tenues d'accorder les prestations de soutien conformément aux art. 9 ss LPC. En toute logique, il serait regrettable de se priver d'un indicateur de la capacité contributive préexistant, précis, fiable et égalitaire. Dans ce contexte, les potentielles inégalités inhérentes à l'exonération des prestations complémentaires apparaissent justifiées, celles-ci étant précisément engendrées par une imposition plus proportionnée des contribuables concernés par ladite exonération.
- Deuxièmement, du point de vue de la praticabilité de l'imposition à l'égard des autorités compétentes pour l'octroi des prestations complémentaires, il apparaît que l'imposition des prestations complémentaires serait la source de complications inutiles. Afin que le minimum vital des

185 consid. 5b p. 191 ; cf. aussi arrêt TF 2C_245/2010 du 25 janvier 2011, in : RDAF 2012 II 1, consid. 2.5 p. 5 ss).

²⁷⁵⁹ Cf. not. Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 32 ad art. 24 ; LOCHER, Kommentar, N. 53 ad art. 24.

²⁷⁶⁰ LIEGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 685 s.

²⁷⁶¹ Cf. art. 21 al. 2 LPC.

bénéficiaires des prestations complémentaires demeure systématiquement assuré par lesdites prestations, la suppression de leur exonération impliquerait *a priori* que le revenu déterminant de la LPC soit augmenté de la charge fiscale relative aux prestations complémentaires²⁷⁶². Dans ce contexte, cette approche conduirait à une augmentation de la charge administrative pour les autorités chargées d'octroyer les prestations complémentaires.

6. Adaptation du barème d'imposition

a. Nécessité d'une réforme globale

L'exonération du minimum vital, opérée par l'augmentation des dégrèvements fiscaux dans le dessein de couvrir les dépenses nécessaires à la vie, est intrinsèquement susceptible de privilégier dans une plus grande mesure les contribuables les plus aisés. 1260

Dans ce sens, le Conseil fédéral a relevé à juste titre que « sans modification de la progressivité de l'impôt et si les déductions ne sont pas destinées exclusivement à certains groupes cibles, ce sont les contribuables dont les revenus sont les plus élevés qui bénéficieront le plus d'une augmentation du montant exonéré d'impôt ou des déductions de l'assiette de l'impôt »²⁷⁶³. Pour une raison analogue, le Parti socialiste a lancé en 2019 un référendum contre la réforme portant sur la déduction pour frais de garde et la déduction pour enfant²⁷⁶⁴, en soutenant que cette « subvention fiscale » ne bénéficierait qu'aux familles riches²⁷⁶⁵. 1261

²⁷⁶² Dans ce sens, cf. ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 2b/cc p. 187 *in fine* : « il serait paradoxal d'exiger de l'État qu'il garantisse à une personne dans le besoin les moyens indispensables pour maintenir des conditions minimales d'existence d'une part, et de lui donner, de l'autre part, la possibilité d'entamer à nouveau ces moyens en les imposant ».

²⁷⁶³ Conseil fédéral, Rapport imposition des prestations de soutien, p. 14. L'économiste HÜMBELIN a, dans ce contexte, proposé une quantification de la corrélation entre les déductions fiscales et la redistribution des richesses. Sur la base des données fiscales argoviennes, il est parvenu au résultat que les déductions de l'impôt sur le revenu diminuaient l'impact redistributif de l'impôt à hauteur de 48,1 % en 2001 et de 43,1 % en 2011 ; en relevant toutefois que la progressivité de l'impôt était réduite dans une moins grande mesure (HÜMBELIN, *Income redistribution through taxation*, p. 18).

²⁷⁶⁴ Cf. *supra*, N. 747.

²⁷⁶⁵ Cf. Dépêche ATS du 27 septembre 2019, Déductions fiscales pour frais de garde : le PS lance un référendum.

- 1262 En tout état de cause, le référendum socialiste associe deux étapes pourtant bien distinctes : la détermination de la capacité contributive et la détermination de la charge fiscale. Ces deux étapes, bien que toutes deux régies par le principe de l'imposition selon la capacité contributive²⁷⁶⁶, doivent faire l'objet d'examens circonstanciés compte tenu des objectifs en présence. Ainsi, la détermination de la capacité contributive vise à quantifier les ressources disponibles pour l'impôt, tandis que la détermination de la charge fiscale ambitionne la fixation d'une charge fiscale proportionnée à ladite capacité contributive. Sous l'angle du principe de l'imposition selon la capacité contributive, il demeure primordial de traiter ces deux questions séparément.
- 1263 En définitive, l'exonération du minimum vital par le biais des déductions conduit ordinairement à l'octroi d'allègements fiscaux à tous les contribuables (et non aux seuls contribuables modestes). Contrairement à l'objectif poursuivi, ce serait même les contribuables les plus aisés qui profiteraient dans la plus grande mesure d'un alignement des déductions fiscales sur le minimum vital de la LPC. Ces constatations ne doivent en aucun cas conduire à renoncer à l'exonération du minimum vital, mais plutôt être annihilées par une adaptation correspondante du barème d'imposition. Ainsi, s'il est considéré que les contribuables percevant des revenus moyens et élevés doivent conserver une charge fiscale similaire malgré l'augmentation des dégrèvements fiscaux, une intensification de la progressivité du barème d'imposition doit permettre de contrebalancer les effets de l'exonération du minimum vital à leur égard.

b. Renforcement de la progressivité de l'impôt (*excursus*)

i. Nécessité de modeler le barème d'imposition

- 1264 L'exonération du minimum vital par le jeu des déductions engendre intrinsèquement une altération de la progressivité de l'impôt, respectivement une diminution des recettes fiscales pour les collectivités publiques. L'alignement des dégrèvements fiscaux sur le coût de la vie permet certes d'exonérer le minimum vital des contribuables, mais génère en effet aussi une diminution d'impôt pour les contribuables dans toutes les catégories de revenus. Dans l'idée de proposer une fiscalité neutre pour les recettes publiques de l'État, il devient

²⁷⁶⁶ Cf. LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 275.

dès lors nécessaire de remodeler le barème d'imposition en marge de l'exonération du minimum vital. Sans prétendre à l'exhaustivité, nous nous proposons d'avancer quelques considérations sur la progressivité de l'impôt.

ii. État des lieux de la progressivité de l'impôt en Suisse

La progressivité de l'impôt a été introduite dans la plupart des lois fiscales cantonales au cours du 20^e siècle²⁷⁶⁷. Aujourd'hui, la Confédération ainsi que la quasi-totalité des cantons suisses utilisent des systèmes d'imposition directement progressifs²⁷⁶⁸. Ainsi, la progressivité est aménagée par le biais de taux d'imposition qui croissent à mesure que les revenus sont plus élevés. À titre d'illustration, le barème d'imposition vaudois aménage des taux d'imposition variant de 1 % (pour les revenus inférieurs à CHF 1'400) à 15,5 % (pour les revenus supérieurs à CHF 246'300)²⁷⁶⁹. Aussi, à l'instar de la loi fiscale neuchâteloise, une franchise d'impôt peut être aménagée au sein de la première tranche d'impôt²⁷⁷⁰. 1265

Les cantons d'Obwald²⁷⁷¹ et d'Uri²⁷⁷² utilisent des barèmes d'imposition indirectement proportionnels, tous les revenus étant imposés à un taux unique (« *flat rate tax* ») alors qu'une certaine progressivité opère par le jeu des déductions²⁷⁷³. En marge d'un barème d'imposition à taux unique, les déductions octroient en effet des dégrèvements fiscaux proportionnellement plus élevés aux contribuables plus modestes. 1266

Aucun canton suisse ne recourt à un barème d'imposition dégressif. Pour autant, le canton d'Obwald avait aménagé une certaine dégressivité pour ses impôts directs²⁷⁷⁴, ce qui a fait l'objet d'un ATF 133 II 206. Les barèmes obwaldiens n'étaient que partiellement dégressifs, dans le sens où la courbe de la charge fiscale ne commençait à fléchir qu'à partir de montants élevés²⁷⁷⁵. De plus, les contribuables concernés conservaient une charge fiscale globale plus lourde que 1267

²⁷⁶⁷ BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 358.

²⁷⁶⁸ RICHNER, *Steuertarifliche*, p. 208.

²⁷⁶⁹ Art. 47 LI/VD.

²⁷⁷⁰ Cf. not. art. 40d LCDir/NE.

²⁷⁷¹ Art. 38 al. 1 StG/OW ; RICHNER, *Steuertarifliche*, p. 208.

²⁷⁷² Art. 42 StG/UR.

²⁷⁷³ Du reste, les déductions sociales sont particulièrement élevées dans ces deux cantons, ce qui renforce d'autant la progressivité de l'impôt (cf. *supra*, N. 540 ss).

²⁷⁷⁴ ATF 133 II 206, RDAF 2007 II 505.

²⁷⁷⁵ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 8.3 p. 522.

les contribuables moins aisés, malgré le fléchissement du taux d'imposition²⁷⁷⁶. Pour autant, le Tribunal fédéral a jugé que la marge de manœuvre cantonale ne pouvait pas s'étendre à l'aménagement de barèmes partiellement dégressifs, ceux-ci ayant pour effet « d'instaurer une imposition contraire au principe de la capacité économique »²⁷⁷⁷.

iii. Justifications de la progressivité de l'impôt

1268 D'après LOCHER²⁷⁷⁸, trois justifications alternatives conduisent la doctrine à justifier la progressivité de l'impôt sur le revenu :

- Au sens des théories du sacrifice, la progressivité se justifie en raison de l'augmentation progressive (« *überproportional* ») de la capacité contributive à mesure que les revenus augmentent ;
- La progressivité se justifie dans la mesure où elle permet de contrebalancer l'effet dégressif de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- La progressivité n'est pas commandée par le principe de l'imposition selon la capacité contributive, mais est induite du principe de l'État social (« *Socialstaatsprinzip* ») et est appuyée par des arguments relatifs à la justice sociale et à la redistribution des richesses.

1269 En tout état de cause, quelle que soit la justification adoptée, la quasi-unanimité de la doctrine s'accorde pour défendre une imposition progressive²⁷⁷⁹. Le Tribunal fédéral a rejoint la doctrine dans l'ATF 133 II 206, en formulant que la progressivité des impôts directs sert notamment à compenser la dégressivité des impôts indirects et qu'elle constitue en outre « un moyen d'atteindre une répartition plus équitable du revenu et de la fortune »²⁷⁸⁰.

²⁷⁷⁶ BEHNISCH/OPEL, *Degressiver Steuertarif*, N. 22.

²⁷⁷⁷ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 8.3 p. 522. Sur cet arrêt, cf. not. REICH, *Verfassungsrechtliche*, p. 724. Dans le même sens, le Tribunal fédéral a exclu toute entorse au principe de l'égalité de traitement qui aurait pour seul motif d'augmenter les recettes fiscales de la collectivité (arrêts TF 2C_1194/2013 et 2C_645/2014 du 30 mars 2015, in : RDAF 2015 II 229 consid. 9.5.2 p. 242 ; DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales*, p. 50).

²⁷⁷⁸ LOCHER, *Beiträge*, p. 265 et réf. citées ; LOCHER, *Degressive Tarife*, p. 121.

²⁷⁷⁹ Cf. not. BEHNISCH/OPEL, *Degressiver Steuertarif*, N. 7 ; LOCHER, *Degressive Tarife*, p. 121 et réf. citées ; MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 18 ; REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 14 s. et réf. citées. Pour autant, REICH soutient qu'une imposition partiellement dégressive peut également respecter le principe de l'égalité de traitement (REICH, *Verfassungsrechtliche*, p. 689 ss).

²⁷⁸⁰ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 8.1 p. 519.

Le Tribunal fédéral s'est aussi référé aux théories du sacrifice, selon lesquelles « l'imposition doit avoir lieu de façon à ce que chacun, en relation avec sa capacité économique individuelle, doive supporter le même sacrifice »²⁷⁸¹. Il a néanmoins soutenu qu'« aussi longtemps que l'évolution de la courbe de l'utilité marginale n'est pas mesurable, il n'est pas possible de chiffrer de combien la charge fiscale doit augmenter lorsque le revenu croît, de façon à exiger un « sacrifice » équivalent »²⁷⁸². Trois approches peuvent être adoptées pour déterminer les sacrifices des contribuables, ces approches correspondant aux théories du sacrifice marginal égal, du sacrifice absolument égal et du sacrifice proportionnellement égal²⁷⁸³. Quelle que soit l'approche adoptée, le Tribunal fédéral et la majorité de la doctrine conçoivent les théories des sacrifices comme indissociables d'une progressivité de l'impôt²⁷⁸⁴.

iv. Réflexions

(1) Sur la « conscience juridique générale » des théories du sacrifice égal

L'élaboration d'un barème d'imposition constitue incontestablement un exercice ardu. Aussi, l'application du principe de l'imposition selon la capacité contributive ne peut fournir d'indications précises quant à la progressivité de l'impôt²⁷⁸⁵. Pour autant, des considérations d'ordre éthique sous-tendent l'interprétation du principe de l'imposition selon la capacité contributive²⁷⁸⁶ et celui-ci correspond à une « conscience juridique générale »²⁷⁸⁷.

Les théories du sacrifice constituent selon nous une partie intégrante de cette « conscience juridique générale ». Pour illustrer cette approche, l'imposition

²⁷⁸¹ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 8.1 p. 519 et réf. citées ; BEHNISCH/OPEL, *Degressiver Steuertarif*, N. 7.

²⁷⁸² ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 7.3 p. 517.

²⁷⁸³ BERGER, *Steuerprogression*, p. 584 ; HONGLER, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip*, N. 89 ss.

²⁷⁸⁴ BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 10 ; IN-ALBON-SENNRICH, *Die Milderung*, p. 20 ss ; LOCHER, *Beiträge*, p. 265 ; MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 18 ; MATTEOTTI, *Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax*, p. 686 ss ; VELLEMAN, *Le principe de l'égalité*, p. 23 s. ; VITALI, *Steuerdegression*, ch. 3.2. D'après BERGER, en revanche, seule la théorie du sacrifice marginal égal conduit systématiquement à une imposition progressive (BERGER, *Steuerprogression*, p. 588 ss).

²⁷⁸⁵ MATTEOTTI, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 31.

²⁷⁸⁶ Cf. LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 264 ss.

²⁷⁸⁷ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 7.1 p. 515.

d'une famille à revenu modeste peut être comparée avec l'imposition d'un contribuable vivant seul à revenu élevé. Pour la famille à revenu modeste, l'acquiescement de l'impôt sur le revenu est propre à entraîner directement une diminution des dépenses affectées à l'alimentation ou à la santé. Pour le contribuable qui perçoit un revenu très élevé, la charge fiscale est plus susceptible d'impacter d'autres dépenses que les philosophes des Lumières ROUSSEAU²⁷⁸⁸ et MONTESQUIEU²⁷⁸⁹ qualifieraient de « superflues ». Dans le cadre du présent raisonnement, nous retenons qu'il est communément admis que l'impôt doit toucher dans une plus grande mesure ce contribuable à revenu élevé.

(2) Sur la compensation des autres impôts dégressifs

- 1273 Les incidences de la comparaison fournie plus haut sont exacerbées dès lors que l'on étend l'examen aux autres impôts et aux taxes causales. Dans ce sens, ont un caractère largement dégressif (par rapport au revenu) la taxe sur la valeur ajoutée²⁷⁹⁰, les taxes incitatives²⁷⁹¹ ou encore les émoluments²⁷⁹². Contrairement à l'impôt sur le revenu, ces impôts tendent à atteindre similairement tous les contribuables (nonobstant leur capacité contributive). Dans ce contexte, les économistes français SAEZ et ZUCMAN²⁷⁹³ estiment que la progressivité de l'impôt sur le revenu ne saurait être examinée isolément. En considérant aussi les dépenses liées aux assurances-maladie en marge des autres impôts états-uniens²⁷⁹⁴, ils parviennent à la conclusion que l'impôt progressif sur le revenu aux États-Unis ne suffit pas à compenser le caractère dégressif des dépenses analogues considérées.

²⁷⁸⁸ ROUSSEAU, *Discours sur l'économie politique*, p. 48.

²⁷⁸⁹ MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, p. 462 ; cf. LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 259 s.

²⁷⁹⁰ Cf. art. 25 LTVA ; LOCHER, *Dégressive Tarife*, p. 121 (sur l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires qui préexistait à l'actuelle taxe sur la valeur ajoutée).

²⁷⁹¹ Cf. par exemple Annexe 1 Limpmin (imposition des carburants) ; art. 10 LTab (imposition du tabac) ; art. 22 s. LTD/NE (imposition des déchets ; dans le canton de Neuchâtel).

²⁷⁹² Cf. par exemple : art. 9 ss Aem-LEtr (émoluments perçus en application de la loi fédérale sur les étrangers ; dans le canton de Neuchâtel).

²⁷⁹³ SAEZ/ZUCMAN, *The Triumph of Injustice*, chap. 9.

²⁷⁹⁴ Lorsqu'il s'agit de la progressivité de l'impôt, du moins dans le contexte de l'influence fiscale de l'impôt sur la répartition des richesses, les économistes incluent usuellement les cotisations de sécurité sociale dans leurs analyses (HÜMBELIN, *Income redistribution through taxation*, p. 3 s.).

Quand bien même les conclusions susmentionnées se rapportent à un ordre fiscal très différent, celles-ci doivent à tout le moins interpeller. Comme nous l'avons relevé, le caractère compensatoire de la progressivité de l'impôt sur le revenu par rapport aux autres charges fiscales est avancé par la doctrine suisse pour justifier la progressivité²⁷⁹⁵. En outre, la progressivité de l'impôt est justifiée par les théories du sacrifice ; celles-ci correspondant à notre sens à la « conscience juridique générale » émanant du principe de l'imposition selon la capacité contributive²⁷⁹⁶. 1274

Ces deux justifications peuvent à notre sens avantageusement être considérées conjointement. En conséquence, résulterait du principe de l'égalité de traitement que l'impôt sur le revenu ne doit pas seulement compenser la dégressivité des autres impôts (en aménageant *in fine* une proportionnalité de la charge fiscale globale), mais qu'il doit à l'inverse conduire à une progressivité de l'impôt global (malgré la dégressivité des dépenses analogues). Dans ce sens, pour qu'un contribuable à revenu moyen s'acquitte d'une charge fiscale totale moins élevée qu'un contribuable à revenu élevé, la progressivité de l'impôt sur le revenu doit être suffisamment marquée pour inverser la tendance des autres impôts – et éventuellement des dépenses obligatoires analogues – qui ne sont pas en corrélation directe avec le revenu. 1275

(3) Démarche proposée

Même si les conclusions susmentionnées pour les États-Unis ne sauraient être transposées telles quelles à la Suisse, un examen analogue peut être opportun dans le contexte de l'élaboration de la progressivité de l'impôt suisse sur le revenu. Dans ce contexte, nous nous interrogeons sur l'utilité de la démarche suivante en trois étapes : 1276

1. Dans un premier temps, il s'agirait de déterminer la progressivité globale appropriée des impôts (et des dépenses éventuellement assimilées) à la lumière du principe de l'imposition selon la capacité contributive et compte tenu des implications des théories du sacrifice. Il s'agit évidemment de l'étape la plus subjective, celle-ci étant inévitablement impactée par des considérations d'ordre socio-politique.
2. Dans un deuxième temps, il s'agirait de quantifier la dégressivité des impôts et des dépenses assimilées, en excluant la charge fiscale relative au revenu. Dans le contexte suisse, il faudrait en particulier se demander

²⁷⁹⁵ LOCHER, *Beiträge*, p. 265 et réf. citées ; cf. *supra*, N. 1268 ss.

²⁷⁹⁶ Cf. *supra*, N. 1271 s.

si les primes de l'assurance-maladie obligatoire doivent être considérées (compte tenu des faits combinés que lesdites primes ont un effet singulièrement dégressif²⁷⁹⁷ et qu'elles pourraient similairement être financées par la fiscalité proprement dite²⁷⁹⁸).

3. Dans un troisième temps, il s'agirait d'aménager l'impôt sur le revenu de sorte à aboutir à la progressivité déterminée par la première étape, en tenant compte de la dégressivité des autres impôts et des dépenses analogues isolées par la deuxième étape.

1277 Bien que la démarche proposée ne constitue aucunement l'unique manière d'aménager un barème d'imposition dans le respect du principe de l'imposition selon la capacité contributive, celle-ci permettrait à notre sens d'optimiser le rôle correctif qui doit être joué par la progressivité de l'impôt sur le revenu. À tout le moins, une telle entreprise ne risque guère d'être jugée anticonstitutionnelle par les tribunaux, compte tenu de la grande liberté d'appréciation qui est laissée au législateur – notamment cantonal – pour l'élaboration des barèmes d'imposition²⁷⁹⁹. Aussi, à l'heure où les augmentations répétées des primes d'assurance-maladie semblent ériger les frais de santé au rang de première préoccupation des Suisses²⁸⁰⁰ et alors que les politiques redoublent d'ingéniosité pour contrecarrer les effets des primes pour la classe moyenne²⁸⁰¹, il apparaît que l'augmentation de la déductibilité des primes d'assurance-maladie²⁸⁰² ne constitue assurément pas la seule solution que la fiscalité puisse apporter.

²⁷⁹⁷ Cf. ENGLER, *Redistribution in Switzerland*, p. 125 s. ; HÜMBELIN, *Income redistribution through taxation*, p. 3 s.

²⁷⁹⁸ Sur cette distinction, voir en particulier REICH, *Steuerrecht*, N. 8 ss ad § 2. Voir aussi l'exemple français de la « Couverture maladie universelle » : art. 1 ss de la loi du 27 juillet 1999 portant création d'une couverture maladie universelle (n° 99-641).

²⁷⁹⁹ ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505 consid. 8.2 p. 521 s. ; ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3 p. 188 s.

²⁸⁰⁰ Article du 24 Heures du 29 juin 2018, Quiquerez Florent, *La santé est devenue le souci numéro un des Suisses*.

²⁸⁰¹ Cf. not. Motion Guisan, déposée le 20 mars 1997 et intitulée « Assurance-maladie. Surveillance des primes et contrôle » (97.3160) ; Motion du groupe socialiste, déposée le 10 septembre 2019 et intitulée : « Moratoire sur l'augmentation des primes de l'assurance-maladie » (19.3989) ; Initiative parlementaire Stamm, déposée le 27 septembre 2019 et intitulée « Réduction de la charge que représentent les primes de l'assurance-maladie » (19.494).

²⁸⁰² Dans ce sens, cf. not. Motion Lumengo, déposée le 17 décembre 2010 et intitulée « Déduction des primes d'assurance-maladie et primes d'assurance-accident privé sur le revenu imposable » (10.4110).

7. Harmonisation des lois cantonales

Bien qu'admise dans son principe, l'exonération du minimum vital fait face à une certaine résistance sitôt qu'il s'agit de prévoir une harmonisation au sein de la LHID. En particulier, la compétence législative fédérale peut apparaître limitée par l'art. 129 al. 2 Cst. féd. qui dispose que « les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt, notamment, ne sont pas soumis à l'harmonisation fiscale ». Pour ces questions, les législateurs cantonaux disposent d'une marge de manœuvre étendue²⁸⁰³. 1278

Comme nous l'avons relevé²⁸⁰⁴, une harmonisation de l'exonération du minimum vital a été proposée à plusieurs reprises. Dans ces contextes, il a été estimé qu'une telle harmonisation ne remet pas en question l'autonomie tarifaire des cantons dès lors que la disposition de la LHID conserve une formulation ouverte²⁸⁰⁵. Dans ce sens, l'art. 11 al. 1 LHID au sens de la loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire prévoyait très sommairement que « le minimum vital de chaque contribuable est exonéré de l'impôt »²⁸⁰⁶ et respectait ainsi les limites posées par l'art. 129 al. 2 Cst. féd. d'après le Conseil fédéral²⁸⁰⁷. 1279

À notre sens, compte tenu de la forte interdépendance qui opère entre la garantie du minimum vital et le principe de l'imposition selon la capacité contributive²⁸⁰⁸, l'introduction d'une telle disposition ne causerait aucune perte d'autonomie pour les cantons, la prétendue restriction de ladite autonomie étant préexistante et découlant du droit constitutionnel²⁸⁰⁹. 1280

À l'instar de la loi susmentionnée rejetée en votation populaire et dans la lignée de la proposition de la CSSS-CN, nous préconisons une harmonisation non quantifiée de l'exonération du minimum vital au sein de la LHID. À notre sens, la formulation de l'art. 11 al. 1 LHID de ladite loi peut être reprise. 1281

²⁸⁰³ ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3a p. 188.

²⁸⁰⁴ Cf. *supra*, N. 1188 ss.

²⁸⁰⁵ Conseil fédéral, Avis du 30 août 2006, p. 7157 ; CSSS-CN, Rapport exonération du minimum vital, p. 7147.

²⁸⁰⁶ Loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire, art. 11 al. 1 LHID p. 4050.

²⁸⁰⁷ Conseil fédéral, Avis du 30 août 2006, p. 7157 ; CSSS-CN, Rapport exonération du minimum vital, p. 7149.

²⁸⁰⁸ Cf. *supra*, N. 1135 ss.

²⁸⁰⁹ *Contra* : ATF 122 I 101, RDAF 1997 II 185 consid. 3b p. 188. Pour nos commentaires critiques sur cette jurisprudence, cf. *supra*, N. 1169 ss.

III. Effet de synergie

A. Remarques générales

- 1282 Le Tribunal fédéral a reconnu, déjà dans l'arrêt Hegetschweiler, qu'il est possible d'obtenir des avantages économiques « en évitant des dépenses doubles [...] par exemple, pour un couple sans enfant, dans le domaine des frais de loyer, de chauffage, d'éclairage »²⁸¹⁰. Il faudra néanmoins attendre l'ATF 120 Ia 329 pour que l'effet de synergie soit nommément désigné, respectivement que des implications fiscales plus concrètes soient dégagées²⁸¹¹. Il sied encore de relever que l'appréhension de l'effet de synergie ne constitue pas une singularité fiscale, mais qu'elle a au contraire lieu au sein de législations diverses (parmi lesquelles la LP²⁸¹² et la LPC²⁸¹³).
- 1283 D'après la définition de KUNDERT, l'effet de synergie (« *Synergieeffekte* ») correspond à une utilisation rationnelle de biens et de services par un ménage²⁸¹⁴. Dans ce sens, il est admis qu'un couple a une capacité contributive plus élevée que deux personnes vivant seules et qui perçoivent (au total) un revenu identique²⁸¹⁵. Partant, en lien avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive, la loi fiscale doit tenir compte de l'effet de synergie qui permet aux ménages pluripersonnels de supporter des dépenses moindres comparative-ment à un nombre équivalant de contribuables vivant seuls avec un revenu total identique.
- 1284 L'effet de synergie n'opère pas exclusivement pour les couples mariés, mais les concubins ou encore les colocataires en profitent également²⁸¹⁶. Le Tribunal fédéral avait dans ce sens formulé que « des économies réalisées par un ménage commun peuvent l'être dans toutes les communautés de ménage : frères et sœurs vivant ensemble, enfants adultes vivant dans le ménage des parents,

²⁸¹⁰ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 4b p. 47.

²⁸¹¹ ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, consid. 4a p. 764.

²⁸¹² Cf. *supra*, N. 1144.

²⁸¹³ Cf. *supra*, N. 1148.

²⁸¹⁴ KUNDERT, *Besteuerung der Haushalte*, p. 13.

²⁸¹⁵ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 4a p. 46 ; CAGIANUT, *Gerechte Besteuerung der Ehegatten*, p. 28 ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 144 ; SCHWARTZ, *Haushaltsvorteile*, p. 458 ; ZUPPINGER, *Besteuerung der Ehegatten*, p. 661.

²⁸¹⁶ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 146 et réf. citées ; SCHWARTZ, *Haushaltsvorteile*, p. 451.

couples non mariés »²⁸¹⁷. Par voie de conséquence, ces avantages ne peuvent en principe pas justifier une imposition plus forte pour les couples mariés que pour les autres communautés de vie disposant du même revenu²⁸¹⁸.

Les communautés de vie profitent dans une mesure très variable de l'effet de synergie. Dans ce sens, SCHWARZ souligne que toute quantification moyenne de l'effet de synergie se révèle problématique²⁸¹⁹. Comme nous le verrons, la variabilité de l'effet de synergie peut être constatée à plusieurs égards. Elle opère en particulier en fonction du revenu, de la taille du ménage, de la forme de communauté de vie et du mode de vie. 1285

B. Formation et objets

1. Canaux d'économies et postes de dépenses

Il est utile de définir comment l'effet de synergie se manifeste au sein des ménages, respectivement quels sont les postes de dépenses qui font typiquement l'objet dudit effet. 1286

D'après SPYCHER et BAUER²⁸²⁰, l'effet de synergie se manifeste essentiellement par trois canaux. Premièrement, certains biens et services sont susceptibles d'être utilisés par plusieurs personnes (« *Gemeinsame Nutzung* ») sans que cette utilisation partagée restreigne notablement la jouissance desdits biens et services pour les utilisateurs. À titre d'illustration, peut être fourni l'exemple du partage de certaines pièces communes du logement (telles que la cuisine ou la salle de bain) susceptible d'être effectué sans grands compromis au sein d'un ménage pluripersonnel. Deuxièmement, la vie en commun est propre à augmenter la production du ménage (« *Haushaltsproduktion* »). L'exemple le plus évident consiste dans l'optimisation du temps pour cuisiner un repas pour plusieurs personnes. Troisièmement, la vie en commun est propre à entraîner des remises quantitatives sur les biens et les services (« *Mengenrabatte* »). Les dépenses liées à l'alimentation en constituent un exemple parmi d'autres. 1287

²⁸¹⁷ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 4b p. 47.

²⁸¹⁸ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 4b p. 47.

²⁸¹⁹ SCHWARTZ, *Haushaltsvorteile*, p. 458.

²⁸²⁰ Pour ce paragraphe: SPYCHER/BAUER, *Haushaltsvorteilen*, p. 15 ss ; cf. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 148 ss.

- 1288 Nous rejoignons dans l'ensemble la position adoptée par ces auteurs, mais soutenons néanmoins que le second canal énuméré ne devrait pas être appréhendé fiscalement : en application de la théorie de l'accroissement net du patrimoine en effet, le travail ménager doit demeurer neutre fiscalement²⁸²¹.
- 1289 Peuvent essentiellement être distingués trois postes de dépenses principaux sur lesquels les ménages pluripersonnels peuvent réaliser des économies. L'effet de synergie opère avant tout sur les dépenses liées au logement. Le coût du logement pour deux personnes est certes plus élevé que pour une seule personne, sans toutefois s'élever au double²⁸²². À cet égard, les frais liés au chauffage, à l'électricité, au mobilier ou encore à l'entretien du logement doivent aussi être considérés²⁸²³. Les dépenses liées à l'alimentation constituent un autre poste de dépenses sur lequel l'effet de synergie opère largement²⁸²⁴, en termes d'augmentation de la production du ménage²⁸²⁵ et par le canal des remises de quantité. Enfin, les dépenses liées à la mobilité peuvent être considérablement réduites si plusieurs personnes partagent un même véhicule²⁸²⁶.

2. Méthodes utiles à la quantification

- 1290 Afin d'appréhender l'effet de synergie, le législateur peut recourir à trois méthodes²⁸²⁷. Premièrement, il peut s'appuyer sur les travaux déjà entrepris par des experts dans le contexte d'autres domaines juridiques (notamment en lien avec la garantie du minimum vital), tels qu'en droit des poursuites et en droit de l'aide sociale. Deuxièmement, plus subjectivement, il est aussi envisageable

²⁸²¹ Cette conséquence du principe de l'accroissement net du patrimoine est généralement traitée par la doctrine en lien avec la question de l'imposition du travail ménager, respectivement de l'effet des revenus cachés (cf. *infra*, N. 1342 ss), plutôt qu'en lien avec l'effet de synergie. Pour autant, le Tribunal fédéral a clarifié que l'effet de synergie ne comprend pas « les services qu'un des époux rend à l'autre ou que les deux époux se rendent mutuellement » en relevant qu'« il s'agit là de prestations personnelles du couple qui ne sont pas saisissables fiscalement » (ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 4b p. 47).

²⁸²² EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 153 et réf. citées.

²⁸²³ CAGIANUT, *Gerechte Besteuerung der Ehegatten*, p. 28 s. Les dépenses liées à la téléphonie, à la télévision ou encore aux abonnements à des journaux sont également citées par la doctrine dans ce contexte (cf. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 153 ; REIZE, *Ehegattenbesteuerung*, p. 191).

²⁸²⁴ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 154 et réf. citées.

²⁸²⁵ REIZE, *Ehegattenbesteuerung*, p. 191 *ab initio*.

²⁸²⁶ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 155 et réf. citées.

²⁸²⁷ SPYCHER/BAUER, *Haushaltvorteilen*, p. 22 ss ; cf. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 156 ss.

d'appréhender l'effet de synergie en sollicitant l'estimation des couples quant aux économies qu'ils ont réalisées par le biais de la vie en communauté. Troisièmement et dernièrement, l'effet de synergie peut être appréhendé à la lumière des statistiques de consommation. Comme nous le verrons,²⁸²⁸ deux de ces trois méthodes ont été évoquées par le Tribunal fédéral, non sans que celui-ci fournisse également quelques indications pertinentes sur les dépenses qui doivent être considérées.

Si l'effet de synergie n'est ordinairement pas contesté en soi²⁸²⁹, son appréhension par les normes fiscales demeure discutée dans la doctrine²⁸³⁰. Plutôt que de revenir sur les nombreuses discussions doctrinales relatives à la quantification de l'effet de synergie, nous nous proposons de mettre l'accent sur la variabilité dudit effet. Ces seules considérations permettront de fournir une proposition de traitement fiscal en accord avec les principes de l'imposition selon la capacité contributive et de la praticabilité de l'imposition. 1291

3. Sous le prisme de la jurisprudence

D'après la jurisprudence fédérale, l'effet de synergie doit être fondé sur les « dépenses nécessaires à la vie » du ménage : 1292

« [L'effet de synergie concerne] les dépenses nécessaires à la vie et [n'entre] guère en considération dans les classes de revenus les plus élevés, c'est-à-dire précisément là où les couples mariés sont imposés plus fortement. »²⁸³¹

Aussi, l'effet de synergie ne concerne pas les avantages qui prennent la forme de services rendus entre les époux²⁸³². Le Tribunal a également relevé qu'il n'existait aucune donnée statistique sûre relative à l'étendue des économies réalisées par les ménages composés de plusieurs personnes²⁸³³, en s'estimant contraint de se référer à l'indice viennois des unités de consommation calculé en 1920²⁸³⁴. Il a également soutenu, en se référant au droit des poursuites, 1293

²⁸²⁸ Cf. *infra*, N. 1293 ss.

²⁸²⁹ Une partie minoritaire de la doctrine se montre néanmoins particulièrement critique à l'égard de l'existence même de l'effet de synergie (cf. en particulier HÖHN, *Fragen der Ehegattenbesteuerung*, p. 468 s.).

²⁸³⁰ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 156 et réf. citées.

²⁸³¹ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 4b p. 47.

²⁸³² ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 4b p. 47.

²⁸³³ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3e et 4b p. 44 ss ; cf. MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 17.

²⁸³⁴ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3e p. 45.

qu'« une conclusion tirée des valeurs relatives au minimum vital n'est guère plausible »²⁸³⁵ (sans toutefois fournir des explications plus détaillées).

- 1294 En examinant deux des trois méthodes susmentionnées, le Tribunal fédéral est parvenu au constat que l'effet de synergie ne pouvait être déterminé précisément et que le législateur conservait, dès lors, une entière liberté dans ce contexte²⁸³⁶. On peut se demander, à cet égard, si les statistiques de consommation publiées depuis par l'OFS suffiraient à restreindre la marge de manœuvre législative²⁸³⁷. Bien qu'il soit impossible, par le biais de ces données, d'établir de manière empirique les différences de dépenses dans les ménages en fonction de leur type, ces enquêtes peuvent potentiellement permettre de tirer des enseignements utiles à l'élaboration de réponses légales schématiques.
- 1295 À l'égard de la première méthode examinée, il est utile de relever que le Tribunal fédéral n'a aucunement interdit un alignement des montants fiscaux sur le minimum vital d'un autre domaine juridique. Le contrôle jurisprudentiel des normes fiscales visant seulement à constater l'inconstitutionnalité d'une réglementation donnée, le Tribunal fédéral veille à ne pas empiéter sur les prérogatives du pouvoir législatif²⁸³⁸. Sur le plan législatif, *a contrario*, il appartient au législateur de consentir aux efforts nécessaires afin d'élaborer un régime fiscal qui respecte au mieux le principe de l'imposition selon la capacité contributive, respectivement qui appréhende adéquatement l'effet de synergie.

4. Variabilité de l'effet de synergie

a. En fonction du revenu

- 1296 La doctrine majoritaire estime que l'effet de synergie n'influence la capacité contributive que sur le revenu consommé²⁸³⁹ et qu'il concerne essentiellement la couverture des besoins vitaux tels que le logement et l'alimentation²⁸⁴⁰. Cette

²⁸³⁵ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3e p. 45.

²⁸³⁶ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3e p. 44. En conséquence, le Tribunal fédéral a omis de prendre véritablement en compte l'effet de synergie dans l'arrêt Hegetschweiler, avant de se raviser par l'ATF 120 Ia 329.

²⁸³⁷ Cf. not. OFS, Revenus et dépenses des ménages selon le type de ménage 2012-2014.

²⁸³⁸ Cf. ATF 112 Ia 311 consid. 2c p. 312 ; arrêt TF du 24 novembre 1986, in : ASA 57 p. 171 ; arrêt TF du 15 juillet 1987, in : ASA 58 p. 74.

²⁸³⁹ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 46 et réf. citées.

²⁸⁴⁰ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 162 et réf. citées.

conception implique que l'effet de synergie impacte dans une moindre proportion les ménages qui perçoivent des revenus élevés²⁸⁴¹. Comme nous l'avons vu²⁸⁴², le Tribunal fédéral s'aligne sur cette conception et formule que l'effet de synergie concerne uniquement les « dépenses nécessaires à la vie » et qu'il n'entre guère en considération dans les classes de revenus les plus élevés²⁸⁴³.

b. En fonction de la taille du ménage

La taille du ménage a aussi une influence sur l'effet de synergie, dans le sens où cet effet diminue à mesure que croît le nombre de personnes vivant dans le ménage²⁸⁴⁴. Ainsi, pour chaque personne supplémentaire vivant dans un même ménage, l'effet de synergie donne lieu à des économies toujours plus réduites²⁸⁴⁵. 1297

c. En fonction de la forme de communauté de vie

L'effet de synergie n'opère pas uniquement pour les couples mariés, mais également pour les autres communautés de vie tels que le concubinage et la colocation. Pour autant, nous supposons que l'effet de synergie varie dans une forte mesure en fonction du type de communauté de vie. En particulier, la situation des couples mariés et des concubins peut apparaître diamétralement différente de celle de colocataires. En effet, l'autonomie financière et personnelle étendue qui caractérise les relations entre colocataires peut assurément induire un effet de synergie moindre. Bien qu'ils profitent certes d'un usage commun du logement, la séparation des ressources plus marquées des colocataires fait obstacle aux dépenses conjointes, respectivement à l'usage commun de biens et de services, réduisant d'autant les opportunités de profiter d'un effet de synergie. Dans le même sens, les remises de quantités sont moins évidentes 1298

²⁸⁴¹ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 162.

²⁸⁴² Cf. *supra*, N. 1292.

²⁸⁴³ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 4b p. 47.

²⁸⁴⁴ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 163 ss.

²⁸⁴⁵ SPYCHER/BAUER, *Haushaltvorteilen*, p. 50 ; cf. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 163 ss.

pour les colocataires pour des raisons analogues, si elles ne sont pas même exclues par le prestataire de biens ou de services²⁸⁴⁶.

- 1299 À des fins de praticabilité et dans le dessein de préserver la sphère privée des contribuables, il serait bien entendu disproportionné de requérir des autorités fiscales qu'elles vérifient les caractéristiques de la communauté de toit, de table et de lit²⁸⁴⁷ afin de permettre une prise en compte différenciée de l'effet de synergie (notamment des colocataires par rapport aux concubins).

d. En fonction du mode de vie

- 1300 Dans le même sens (mais sans doute dans une moindre mesure), l'effet de synergie est aussi fonction du mode de vie et du niveau d'indépendance financière des membres du ménage²⁸⁴⁸. En particulier, les couples mariés et les concubins sont susceptibles de profiter de l'effet de synergie à des ampleurs variables. Leur propension à faire des compromis en faveur d'une utilisation conjointe d'un véhicule conditionne par exemple la réalisation de l'effet de synergie à cet endroit.
- 1301 Aussi, à la lumière des statistiques de l'OFS²⁸⁴⁹, l'organisation financière des couples mariés et des concubins varie souvent substantiellement ; les époux étant plus susceptibles de mettre leurs ressources en commun. À cet égard, on peut se demander si les époux profitent dans l'ensemble d'un effet de synergie plus grand que les concubins, en raison de leur accès plus étendu aux trois canaux d'économies susmentionnés.

²⁸⁴⁶ À titre d'illustration, les remises pour les familles octroyées par les CFF ne sont pas ouvertes aux colocataires (cf. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 151).

²⁸⁴⁷ Cf. ATF 138 III 157 consid. 2.3.3 p. 160 s. ; ATF 124 III 52 consid. 2a/bb p. 54 s. ; ATF 118 II 235, JdT 1994 I 331 consid. 3b p. 333 et réf. citées ; arrêt TF 5A_760/2012 du 27 février 2013, consid. 5.1.2.1 ; arrêt TF 5A_613/2010 du 3 décembre 2010, consid. 2 ; cf. *supra*, N. 48.

²⁸⁴⁸ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 47.

²⁸⁴⁹ OFS, *Les familles en Suisse 2017*, ch. 3.7, p. 22 ; cf. *supra*, N. 1001 ss.

C. Postulats

1. Déductibilité des dépenses supplémentaires

L'effet de synergie peut essentiellement être appréhendé de deux manières par les normes fiscales. Il peut être tenu compte de la capacité contributive accrue des contribuables vivant en dans un ménage commun, ou alternativement de la capacité contributive diminuée des autres contribuables. 1302

La doctrine semble majoritairement soutenir que les contribuables vivant seuls doivent profiter d'un dégrèvement, dans la mesure où il serait inversement compliqué d'appréhender l'effet de synergie à l'égard des contribuables vivant en communauté²⁸⁵⁰. C'est également la solution choisie par la Commission d'experts de 1998, celle-ci incluant une « déduction de ménage » au sein des trois modèles d'imposition préconisés²⁸⁵¹. La solution de ladite commission avait par ailleurs été retenue par le Conseil fédéral dans le contexte du Paquet fiscal 2001, le gouvernement fédéral proposant que « les personnes seules bénéficient d'une déduction pour ménage de 10 000 à 11 000 francs »²⁸⁵². La loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire prévoyait ainsi une déduction de CHF 10'000 pour les personnes seules et pour les familles monoparentales²⁸⁵³. 1303

La praticabilité d'un tel régime a déjà été éprouvée dans le canton de Berne²⁸⁵⁴. Aussi, dans la mesure où le Projet de loi de mars 2018 a proposé un mécanisme similaire à l'attention des familles monoparentales (seuls les contribuables vivant effectivement seuls avec leurs enfants pouvant profiter du 1304

²⁸⁵⁰ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 171 et réf. citées. *Contra* : REICH, *Neuordnung*, p. 263.

²⁸⁵¹ Cf. Rapport d'experts de 1998, p. 70 s. (pour la variante du splitting avec option), p. 74 (pour la variante de l'imposition individuelle modifiée) et p. 79 (pour la variante du splitting familial).

²⁸⁵² Message train de mesures fiscales 2001, p. 2867. Néanmoins, dans son Message du 21 mars 2018, le Conseil fédéral a renoncé à la déduction pour ménage en argumentant que celle-ci « ne [concentre] pas [ses] effets sur la suppression de la « pénalisation du mariage » » (Message imposition équilibrée, p. 2214 ; pour notre critique de cette approche, cf. *supra*, N. 740).

²⁸⁵³ Loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire, Art. 35 al. 1 let. d LIFD ad. p. 4043.

²⁸⁵⁴ Cf. art. 40 al. 2 LI/BE ; cf. *supra*, N. 563.

dégrèvement²⁸⁵⁵), la praticabilité d'un tel régime peut légitimement être présumée.

2. Dégrèvement limité aux frais de logement

a. Contextualisation

- 1305 La doctrine fait souvent preuve de retenue lorsque survient le moment de se prononcer sur la quantification de l'effet de synergie. En soulignant le caractère très variable dudit effet, et en relevant les difficultés qui sont propres à son appréhension fiscale, les auteurs concluent souvent que la prise en compte de l'effet de synergie par les lois fiscales demeure largement, ou même essentiellement, une décision d'ordre politique²⁸⁵⁶. Pour autant, le montant de la déduction doit être justifiable, et les politiques n'obtiennent pas ici un blanc-seing de la part de la doctrine fiscaliste. Critiquant la déduction de ménage du paquet fiscal 2001, REICH estimait ainsi – à juste titre – que la déduction projetée de CHF 11'000 ne reflétait pas les dépenses supplémentaires effectuées par les bénéficiaires de la déduction, mais qu'elle découlait au contraire d'une volonté politique d'infléchir la courbe de l'imposition²⁸⁵⁷.
- 1306 Compte tenu notamment des considérations avancées plus haut sur la variabilité de l'effet de synergie, une appréhension restreinte de l'effet de synergie sera proposée. Dans la mesure où l'effet de synergie opère avant tout – et pour la plupart des contribuables – sur les dépenses relatives au logement, notre proposition consiste à aligner le dégrèvement fiscal sur ces seuls frais.

b. Justifications

i. Démarche

- 1307 La variabilité de l'effet de synergie a été mise en évidence, notamment eu égard aux caractéristiques particulières de la vie en colocation²⁸⁵⁸ et au mode de vie

²⁸⁵⁵ Message imposition équilibrée, p. 2226.

²⁸⁵⁶ Cf. not. LOCHER, *Ehegattenbesteuerung im Umbruch*, p. 316 ss ; MARTI, *Ehegattenbesteuerung*, p. 549 s. ; MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 47.

²⁸⁵⁷ REICH, *Neuordnung*, p. 263.

²⁸⁵⁸ Cf. *supra*, N. 1298 s.

des couples²⁸⁵⁹, et compte tenu aussi de l'indépendance financière fluctuante que les couples choisissent de conserver en marge de leur relation²⁸⁶⁰. L'effet de synergie étant pris en compte schématiquement dans le contexte fiscal, il apparaît délicat de retranscrire la variabilité qui opère dans les faits. Aussi, il est nécessaire de déterminer sur quelles bases l'effet de synergie doit être uniformément quantifié. Essentiellement, il s'agit de se demander si la déduction doit s'aligner sur un effet de synergie moyen, sur un effet de synergie étendu (tel que celui qui profite aux époux qui conservent une faible indépendance financière), ou encore sur un effet de synergie restreint (tel que celui qui profite aux colocataires).

Pour répondre à cette question, nous distinguons trois groupes idéalisés de contribuables (considérés individuellement) : 1308

1. les contribuables vivant seuls qui ne profitent d'aucun effet de synergie ;
2. les contribuables vivant en ménage commun et qui profitent au minimum de l'effet de synergie ; et
3. les contribuables vivant en ménage commun et qui profitent au maximum de l'effet de synergie.

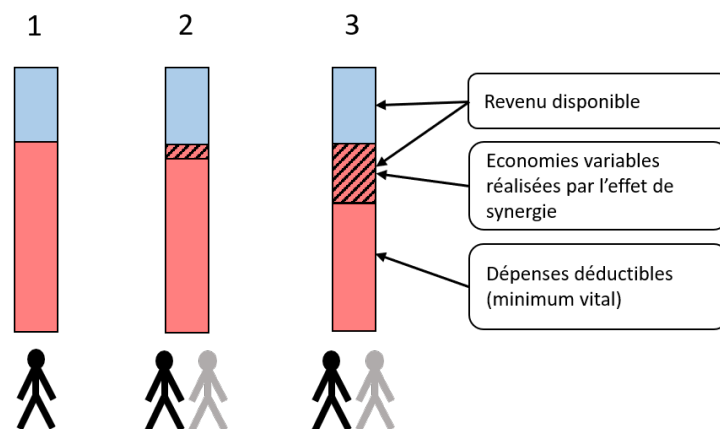


Illustration 19 : Effet de synergie ; variabilité des économies

L'appréhension de l'effet de synergie doit à notre sens essentiellement suivre deux principes. Premièrement, le minimum vital de tous les contribuables doit demeurer exonéré par le biais des déductions²⁸⁶¹. Deuxièmement, la loi fiscale 1309

²⁸⁵⁹ Cf. *supra*, N. 1300 s.

²⁸⁶⁰ Cf. *supra*, N. 1301.

²⁸⁶¹ Cf. *supra*, N. 1193 ss.

ne saurait exiger des contribuables qu'ils modifient leur mode de vie ou leur organisation financière afin de maximiser l'ampleur de l'effet de synergie.

ii. Dégrèvement limité à l'effet de synergie inévitable

- 1310 Afin de ne pas octroyer une double déductibilité aux contribuables bénéficiant du dégrèvement fiscal lié à l'effet de synergie, il est nécessaire d'aménager les autres dégrèvements fiscaux sur la base des dépenses d'un ménage de deux personnes. Ainsi, l'élaboration du dégrèvement fiscal pour les contribuables vivant seuls est intrinsèquement fonction de l'étendue des autres déductions. Auprès du contribuable vivant dans un ménage indépendant, la couverture des dépenses relatives à ses besoins vitaux implique que la somme de l'ensemble des déductions soit égale à son minimum vital. Autrement dit, la quantification de la déduction relative à l'effet de synergie ne devrait avoir aucun impact à son égard, dans la mesure où le solde doit être pris en compte par les autres déductions. Le schéma suivant permet d'illustrer cette neutralité matérielle pour le contribuable vivant seul.

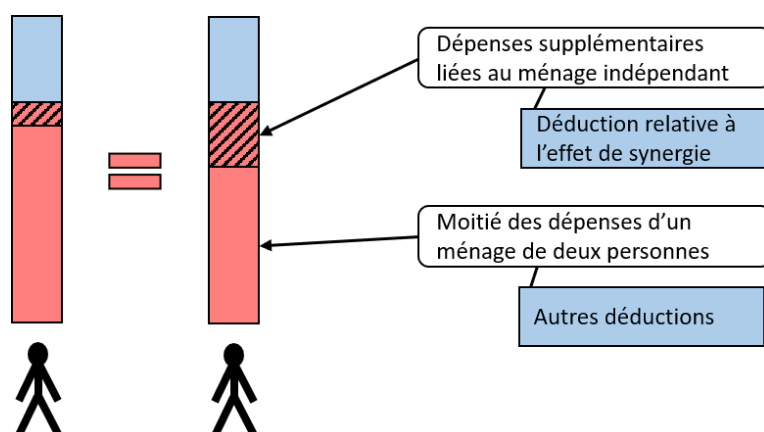


Illustration 20 : Effet de synergie ; contribuables vivant seuls

- 1311 Si la situation fiscale demeure neutre à l'égard de la garantie du minimum vital du contribuable vivant seul, tel n'est pas le cas pour les contribuables qui profitent d'un effet de synergie et qui ne bénéficient pas du dégrèvement fiscal correspondant. En amont de la quantification de ce dégrèvement, il faut ainsi se déterminer sur l'étendue des autres dégrèvements.
- 1312 À l'égard des contribuables qui ne profitent pas du dégrèvement fiscal pour les personnes vivant seules, il est nécessaire à notre sens de tenir compte du seul effet de synergie inévitable (c'est-à-dire de l'effet qui est directement induit de

la vie en commun), et d'appréhender les autres dépenses comme si l'effet de synergie n'avait pas lieu. Cette approche permet de garantir le minimum vital de tous les contribuables, et d'éviter de reconnaître un effet de synergie qui serait parfois inexistant pour certains contribuables. Cette conception peut être illustrée par le schéma suivant.

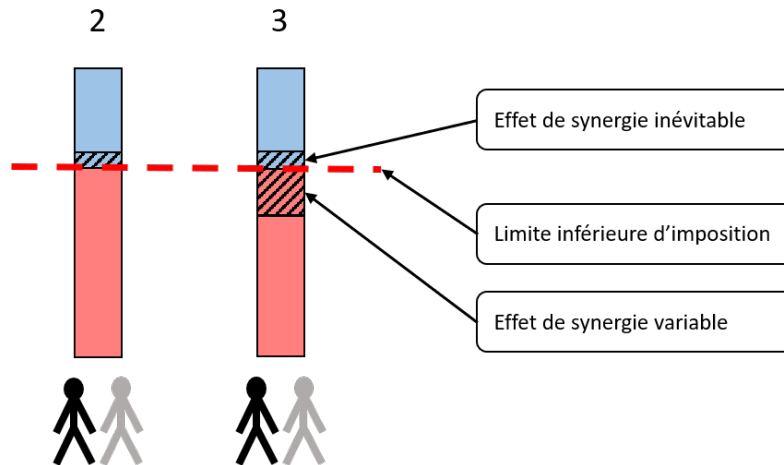


Illustration 21 : Effet de synergie ; schématisation et limite inférieure d'imposition

Si cette solution permet de garantir adéquatement le minimum vital de tous les contribuables, elle comporte corollairement l'inconvénient de sous-évaluer le revenu imposable des contribuables qui profitent largement de l'effet de synergie, et pour lesquels les dépenses demeurent inférieures aux déductions obtenues. Dans ce contexte, on peut se demander si le mécanisme n'aboutit pas à une sous-imposition anticonstitutionnelle²⁸⁶². Trois arguments incitent à soutenir le contraire. Premièrement, l'exonération du minimum vital est un élément fondamental du principe de l'imposition selon la capacité contributive²⁸⁶³ et sa concrétisation demeure en ce sens primordiale. Ainsi, avant même de considérer les différents rapports d'égalité, il est impératif de s'assurer que le revenu imposable de tout contribuable ne soit pas composé de ressources nécessaires à la satisfaction des besoins vitaux. Deuxièmement, dès lors que diverses inégalités sont souvent inévitables lorsqu'une norme fiscale arbore quelque schématisme, la solution qui consiste à avantager les contribuables qui organisent leur vie privée de manière à optimiser l'effet de synergie ne nous offusque pas.

1313

²⁸⁶² Cf. not. ATF 125 I 1 consid. 2b/bb p. 4 s. ; ATF 114 Ia 221 consid. 6a p. 231 s. ; arrêt TF 2C_834/2015 du 15 février 2016, consid. 2.4.

²⁸⁶³ Cf. *supra*, N. 1135 ss.

Troisièmement enfin, il apparaît que la catégorie de contribuable la plus susceptible d'être sous-imposée est celle constituée par les couples mariés²⁸⁶⁴. Comparativement aux concubins et aux colocataires, les époux profitent selon toute vraisemblance dans une plus grande mesure de l'effet de synergie. Dans le contexte du choix du modèle d'imposition, le Tribunal fédéral avait soutenu que « dans la mesure où des avantages ne peuvent être évités, [...] la situation juridique et l'importance sociale du mariage exigent que le législateur accorde ces avantages [...] aux couples mariés »²⁸⁶⁵. Nonobstant le fait que le contexte soit ici différent, force est de constater que les conséquences fiscales de la solution proposée ne contrarient guère la jurisprudence fédérale.

iii. Détermination de l'effet de synergie inévitable

- 1314 Nous proposons, en définitive, de limiter le dégrèvement fiscal aux seules économies qui sont inévitablement réalisées du fait de la vie en commun. *A contrario*, doit ainsi être exclue la composante variable de l'effet de synergie, c'est-à-dire les économies qui dépendent notamment de la propension des couples et des colocataires à faire des compromis en termes d'indépendance individuelle. Trois postes de dépenses principaux susceptibles d'être impactés par l'effet de synergie ont déjà été distingués²⁸⁶⁶ ; soit les dépenses liées au logement, à l'alimentation, et à la mobilité. Afin de déterminer les dépenses qui doivent être comprises dans la déduction utile à l'appréhension fiscale de l'effet de synergie, nous tenterons de déterminer le caractère systématique ou non des économies liées à ces dépenses.
- 1315 Les dépenses liées au logement sont inévitablement diminuées par l'effet de synergie²⁸⁶⁷. Bien qu'un logement pour deux personnes soit ordinairement plus grand qu'un logement pour une seule personne, le loyer ou la valeur locative de celui-ci n'est pas deux fois plus élevé pour autant²⁸⁶⁸.

²⁸⁶⁴ Cf. *supra*, N. 985 ss.

²⁸⁶⁵ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3d p. 44 ; cf. *supra*, N. 664 ss.

²⁸⁶⁶ Cf. *supra*, N. 1289.

²⁸⁶⁷ CAGIANUT, *Gerechte Besteuerung der Ehegatten*, p. 28 s. ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 153 ; KUNDERT, *Besteuerung der Haushalte*, p. 13 ; MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 43.

²⁸⁶⁸ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 43 : « Au lieu de payer par exemple un loyer mensuel de fr. 800.- par personne, deux colocataires mariés verseront ensemble, pour un confort équivalent, un montant de fr. 1'200.- ».

Les dépenses liées à l'alimentation peuvent varier dans une plus forte mesure. 1316
Comme nous l'avons vu²⁸⁶⁹, elles résultent notamment de l'obtention de remises de quantités, celles-ci étant conditionnées par une certaine organisation financière du ménage²⁸⁷⁰. Il apparaît que l'effet de synergie n'est ainsi pas systématique pour les dépenses liées à l'alimentation.

Enfin, le poste de dépenses de la mobilité varie également, en ce sens qu'il dépend notamment de l'utilité avérée pour le ménage d'avoir plusieurs véhicules, 1317
et aussi de la propension des contribuables à faire des compromis afin d'optimiser l'effet de synergie à cet égard²⁸⁷¹. À l'inverse, rien n'empêche un contribuable vivant seul de partager un véhicule avec d'autres personnes et de réaliser des économies analogues²⁸⁷². À l'égard des dépenses liées à la mobilité, l'effet de synergie n'est à nouveau pas systématique.

Synthétiquement, il apparaît que seules les dépenses liées au logement sont systématiquement moindres pour les époux, les concubins et les colocataires. 1318
À notre sens, il est ainsi opportun d'aligner le dégrèvement fiscal sur les dépenses supplémentaires liées au logement pour les contribuables vivant seuls et pour ceux qui vivent exclusivement avec des personnes à leur charge.

D. Propositions

1. Contribuables éligibles

Avant de déterminer la forme du dégrèvement fiscal et de proposer deux solutions alternatives, il sied de définir le cercle des contribuables éligibles. 1319
À notre sens, l'absence d'économie liée à l'effet de synergie doit être reconnue aux seuls contribuables qui vivent effectivement seuls ou avec des personnes à charge. Les familles monoparentales peuvent dès lors également bénéficier du dégrèvement, pour autant qu'il y ait effectivement un seul contribuable financièrement indépendant dans le ménage.

²⁸⁶⁹ Cf. *supra*, N. 1287.

²⁸⁷⁰ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 153 ; REIZE, *Ehegattenbesteuerung*, p. 190 s.

²⁸⁷¹ Dans le même sens : MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 47.

²⁸⁷² EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 155.

- 1320 L'effet de synergie tendant à corriger les déductions personnelles²⁸⁷³, le dégrèvement lié à l'effet de synergie se rapporte directement aux dépenses des personnes financièrement indépendantes. Pour les familles monoparentales, les dépenses liées au logement reposent sur un seul contribuable, et l'indépendance financière des enfants constitue ainsi le critère déterminant dans ce contexte²⁸⁷⁴. La conséquence juridique doit être identique pour le contribuable qui vit avec une personne nécessiteuse au sens de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD²⁸⁷⁵.
- 1321 Lorsque des conjoints occupent chacun un ménage indépendant, il se justifie *a priori* de tenir compte de l'absence d'effet de synergie à leur égard et de tenir compte des dépenses supplémentaires entraînées par le double logement²⁸⁷⁶. Pour autant, il sied d'attacher une importance certaine au logement effectif des époux et de ne pas octroyer le dégrèvement en présence d'une résidence secondaire. Aussi, il s'agit de ne pas tenir compte des frais de logement qui sont d'ores et déjà déductibles au titre de dépenses professionnelles sous l'angle de l'art. 26 let. c LIFD.
- 1322 Au même titre que les couples mariés et les concubins, les colocataires profitent de l'effet de synergie et ne sauraient bénéficier de la déduction s'y référant. EICHENBERGER reconnaît que leur exclusion peut conduire à des difficultés sur le plan de la praticabilité de l'imposition, lesdites difficultés n'étant toutefois pas insurmontables selon lui²⁸⁷⁷. À notre sens, cette approche demeure en tout état de cause amplement plus praticable que le régime inverse qui conduirait à exclure l'attribution de la déduction aux seuls couples mariés et concubins. Dans le contexte du contrôle des déclarations fiscales remplies par les contribuables, il est en effet incontestablement plus aisé pour les autorités de contrôler la condition du ménage indépendant que la condition de l'effectivité du concubinage²⁸⁷⁸.

²⁸⁷³ Cf. SCHERF, *Ehegattensplitting*, p. 33.

²⁸⁷⁴ Dans le même sens, cf. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 174.

²⁸⁷⁵ Dans le même sens, cf. art. 40 al. 2, 2^e phrase, LI/BE : « pour autant qu'ils tiennent un ménage indépendant seuls, avec leurs enfants ou avec des personnes nécessiteuses ».

²⁸⁷⁶ Dans le même sens : art. 40 al. 2 LI/BE.

²⁸⁷⁷ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 174 *in fine*.

²⁸⁷⁸ Dans le même sens : EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 487 ss. Se référant à l'arrêt Hegetschweiler, REICH estime qu'une déduction pour ménage indépendant risque de donner lieu à des difficultés pratiques dans la mesure où la présence d'un concubinage conduit au refus de la déduction (*Neuordnung*, p. 263). Selon nous, le fait de refuser également la déduction aux colocataires change diamétralement la problématique, dans la mesure où c'est alors la vie en communauté – et non le concubinage – qui est déterminante.

2. Déduction générale pour le logement (principalement)

a. Contours de la déduction

Toutes les communautés de vie ne profitant pas automatiquement d'un effet de synergie sur les dépenses qui ne sont pas liées au logement, nous avons justifié une approche restrictive en limitant la quantification du dégrèvement à ce poste de dépenses. Dans ce contexte, une prise en compte fiscale de l'effet de synergie par l'octroi d'une déduction générale pour le logement est préconisée (à l'exclusion de tout autre mécanisme). Dans les législations fiscales suisses en vigueur, seuls les cantons de Vaud et de Zoug ont aménagé une déduction qui couvre en partie les frais liés au logement pour les contribuables modestes. 1323

Les frais liés au logement donnent en effet lieu à une déduction sociale dans le canton de Vaud, dès lors que la valeur locative ou le loyer net du logement affecté au domicile principal excède 20 % du revenu net du contribuable²⁸⁷⁹. Dans ce contexte, le législateur vaudois a estimé que de telles dépenses n'étaient pas toujours consenties par les contribuables, mais qu'elles réduisaient au contraire inévitablement leur capacité contributive²⁸⁸⁰. Par cette déduction, il a souhaité octroyer un dégrèvement aux seuls contribuables modestes (avant même que la LHID ne restreigne la marge de manœuvre cantonale par le catalogue exhaustif des déductions générales de l'art. 9 al. 2 LHID²⁸⁸¹)²⁸⁸². Le caractère schématique de la déduction découle non seulement du fait qu'elle s'apprécie en fonction du revenu net, mais aussi du fait de son plafonnement à CHF 9'360 pour les contribuables vivants seuls, respectivement à CHF 11'520 pour les autres contribuables (ces montants étant ensuite augmentés de CHF 3'120 pour chaque enfant à la charge du contribuable). 1324

²⁸⁷⁹ Cf. art. 39 al. 1 LI/VD ; *supra*, N. 560 ss.

²⁸⁸⁰ Pour une mise en perspective historique de l'appréhension fiscale du loyer et de la valeur locative dans le canton de Vaud, cf. *supra*, N. 167.

²⁸⁸¹ Dans le cadre de l'entrée en vigueur de la LHID, le législateur vaudois a néanmoins entrepris de réduire la portée de la déduction en instaurant un plafonnement du loyer et de la valeur locative déterminants dans la LI/VD du 4 juillet 2000 (comparer art. 39 al. 1 LI/VD et art. 24 aLI/VD). D'après le Conseil d'État vaudois, la déduction de l'art. 24 aLI/VD équivalait à une déduction générale – en violation de la LHID – du fait qu'elle profitait à plus d'un contribuable sur trois (GC/VD, Bulletin des séances de mai 2000, p. 778 ; cf. aussi CE/VD, Consultation sur le projet de loi, p. 7 ; CE/VD, Réponse à l'interpellation Dominique-Ella Christin, p. 2).

²⁸⁸² CE/VD, Consultation sur le projet de loi, p. 7.

- 1325 Bien que la déduction que nous proposons se rapporte aux mêmes dépenses, elle se différencie néanmoins dans une grande mesure de la déduction vaudoise. En particulier, la déduction proposée permet la déductibilité des frais effectifs de logement. Elle serait attribuée à tous les contribuables, sans être conditionnée par le niveau de leur revenu. À l'instar de la déduction vaudoise, l'éventuel partage du logement avec une ou plusieurs autres personnes porterait à conséquence pour le plafonnement de la déduction. À cet égard, la déduction proposée permet ainsi de tenir compte de l'effet de synergie qui profite aux ménages pluripersonnels.

b. Qualification de la déduction

- 1326 Dans la mesure où l'effet de synergie serait appréhendé par cette seule déduction, et également dans l'idée – sous-jacente à la présente thèse – de fonder tous les dégrèvements fiscaux sur la base des dépenses nécessaires des contribuables (déterminées indépendamment du critère du revenu), il s'agit d'octroyer la déduction pour le logement à tous les contribuables et de la plafonner en fonction de la constitution du ménage.
- 1327 La déduction pour le logement peut ainsi être insérée dans les catalogues des déductions générales des articles 33 al. 1 LIFD et 9 al. 2 LHID, compte tenu du fait qu'elle suppose des dépenses réelles²⁸⁸³ et qu'elle serait octroyée à tous les contribuables. La prise en compte des frais de logement effectifs – et non des frais de logement moyens – permet d'appréhender fiscalement la forte variabilité desdits frais (comparativement au coût de l'alimentation par exemple), respectivement de déterminer précisément la capacité contributive²⁸⁸⁴.
- 1328 À titre de comparaison, la déduction vaudoise a suivi une logique différente, ayant été qualifiée de déduction sociale dans le dessein d'octroyer un dégrèvement aux seuls contribuables modestes. Pour autant, avant l'entrée en vigueur de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux, l'art. 24 aLI/VD ne limitait pas le montant de la valeur locative et du loyer net à prendre en compte. Le Grand Conseil vaudois constatait le 30 mai 2000 que, à la suite des évolutions récentes du marché locatif vaudois, 36,2 % des contribuables bénéficiaient

²⁸⁸³ Cf. LIFD-NOËL, N. 1 ad art. 33.

²⁸⁸⁴ Le Conseil d'État vaudois défendait ainsi la déduction pour le logement en soutenant que celle-ci permet une imposition selon la « capacité contributive réelle » des contribuables (CE/VD, Réponse à l'interpellation Dominique-Ella Christin, p. 2).

de la déduction pour le logement ; celle-ci profitant en réalité à toutes les catégories de contribuables²⁸⁸⁵. La déduction proposée ambitionne de déterminer précisément la diminution de la capacité contributive pour tous les contribuables, en tenant compte de l'effet de synergie, et non d'octroyer un dégrèvement aux seuls contribuables les plus modestes. Par voie de conséquence, l'élaboration d'un champ d'application plus étendu se justifie à notre sens.

c. Plafonnement de la déduction et effectivité des dépenses

i. Alignement sur l'art. 10 al. 1 let. b LPC

Un plafonnement de la déduction demeure impératif et doit permettre d'exclure la déductibilité des dépenses pour le logement qui excèdent la couverture des besoins vitaux²⁸⁸⁶. La forte variabilité du coût du logement en Suisse rend l'élaboration du plafonnement particulièrement délicate, notamment dans le cadre de l'IFD. 1329

Ayant soutenu un alignement de l'exonération du minimum vital sur les montants déterminants de la LPC, les montants annuels maximums de l'art. 10 al. 1 let. b LPC peuvent être repris à notre sens. Ainsi, la déduction pour le logement serait plafonnée à CHF 16'440 pour les personnes seules et pour les familles monoparentales et à CHF 19'440 au total pour le logement des autres contribuables. 1330

En tout état de cause, seules les dépenses effectives des contribuables sont déductibles. Dans l'éventualité où plusieurs contribuables partagent les dépenses liées à leur logement commun, leurs dépenses respectives seraient déductibles en marge d'un plafonnement commun. Dans l'éventualité d'un dépassement du montant maximal de la déduction, il se justifierait de réduire la déductibilité en proportion de la part de dépenses de chaque contribuable. 1331

ii. Illustrations

Au titre de première illustration, nous considérons un couple marié qui s'acquitte annuellement de frais de logement de CHF 25'000 ; impliquant un 1332

²⁸⁸⁵ GC/VD, Bulletin des séances de mai 2000, p. 778.

²⁸⁸⁶ Cf. *supra*, N. 1195 ss.

dépassement du montant maximal déductible de CHF 5'560. Par conséquent, 22,24 % des frais ne sont pas déductibles. Dans cette hypothèse, la contribution de l'épouse s'élève à CHF 15'000, tandis que l'époux contribue à hauteur de CHF 10'000. La déductibilité des frais liés au logement est ainsi plafonnée à CHF 11'664 pour l'épouse²⁸⁸⁷ et à CHF 7'776 pour l'époux²⁸⁸⁸. Compte tenu de notre proposition de rendre déductible le revenu imposable négatif du partenaire de vie à charge²⁸⁸⁹, la déduction serait dans tous les cas intégralement opérante²⁸⁹⁰.

- 1333 Au titre de seconde illustration, nous ajoutons dans le ménage un enfant majeur contribuant également à hauteur de CHF 3'000 aux frais de logement. Il se justifie que la participation financière de l'enfant majeur soit déductible auprès de celui-ci. Dans l'hypothèse où l'enfant majeur serait en formation et qu'il serait entretenu par ses parents, la déductibilité de son revenu imposable négatif aménagée par la déduction proposée pour enfant majeur²⁸⁹¹ permet également que l'intégralité de la déduction soit effective en tout état de cause. Par ailleurs, le coût du logement de l'enfant majeur est pris en compte par la déduction pour enfant majeur ; de telle sorte que le plafonnement de la déduction pour le logement ne doit pas être augmenté.

d. Praticabilité

- 1334 Les exemples vaudois et zougais démontrent qu'il est possible, en pratique, d'appréhender fiscalement les frais de logement effectifs. Dans le contexte de l'entrée en vigueur de la LHID, les efforts entrepris par les autorités vaudoises pour conserver et adapter leur déduction pour le logement permettent de renforcer la pertinence de ce constat.
- 1335 La particularité de la déduction pour le logement proposée, par rapport aux déductions vaudoise et zougaise, réside dans la nécessité de coordonner plusieurs taxations en présence d'un logement commun. Comme nous l'avons relevé²⁸⁹², les déductions cantonales susmentionnées élaborent un plafonnement plus élevé pour les seuls couples mariés et familles monoparentales. Dans le cadre d'une imposition individuelle, une telle coordination est dans tous les cas requise pour

²⁸⁸⁷ Calcul : 77,76 % de 15'000.

²⁸⁸⁸ Calcul : 77,76 % de 10'000.

²⁸⁸⁹ Cf. *infra*, N. 1458 ss.

²⁸⁹⁰ Cf. *infra*, N. 1435 ss.

²⁸⁹¹ Cf. *infra*, N. 1483 ss.

²⁸⁹² Cf. *supra*, N. 560 ss.

tenir compte de l'éventuel entretien du partenaire de vie et des enfants majeurs à charge, et le régime fiscal de la déduction pour le logement proposée ne devrait ainsi pas soulever des difficultés supplémentaires à cet égard.

e. Proposition de formulation législative (LIFD)

La déduction pour le logement devrait être intégrée à l'art. 33 LIFD. Dans le cadre d'un passage à une imposition individuelle, la nouvelle déduction pourrait s'insérer au cinquième alinéa : 1336

Art. 33 Intérêts passifs et autres réductions

⁵ Le montant de la valeur locative ou du loyer net du logement est déductible jusqu'à concurrence de 16 440 francs pour les contribuables qui vivent effectivement seuls ou avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument l'essentiel de l'entretien, et jusqu'à concurrence de 19 440 francs par logement pour les autres contribuables. [...] ²⁸⁹³.

Si la déductibilité du loyer net ne soulève pas de difficulté systémique à notre sens, il demeurerait néanmoins nécessaire d'adapter l'art. 21 LIFD qui est relatif à l'imposition de la valeur locative. Dans ce contexte, le régime général n'est pas remis en cause et il sied dès lors uniquement de ne pas imposer la part de la valeur locative qui est déductible au sens de la déduction proposée pour le logement. En conséquence, seule la lettre b de l'art. 21 al. 1 LIFD peut être réformée de la manière suivante : 1337

Art. 21

¹ Est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier:

- b. la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit, à l'exception de la part de la valeur locative du logement du contribuable qui est déductible au sens de l'art. 33 al. 5 ;

²⁸⁹³ Cette proposition législative sera complétée par l'ajout d'une seconde phrase excluant l'octroi de la déduction aux enfants majeurs entretenus (cf. *infra*, N. 1517).

3. Déduction sociale pour ménage indépendant (subsidairement)

a. Contours de la déduction

- 1338 Si la déduction pour le logement proposée ne devait pas être retenue, il demeure en tout état de cause nécessaire d'aménager une déduction à l'attention des contribuables qui ne profitent pas de l'effet de synergie. Une telle déduction fait d'ores et déjà partie intégrante de l'impôt sur le revenu bernois²⁸⁹⁴. Aussi, la loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire aurait prévu une déduction pour ménage indépendant permettant de tenir compte forfaitairement des dépenses supplémentaires des contribuables vivant seuls et des familles monoparentales²⁸⁹⁵. Compte tenu du fait que cette déduction a déjà fait l'objet d'un consensus politique au niveau fédéral, il semble opportun de s'inspirer de la solution législative s'y référant²⁸⁹⁶.
- 1339 Comme nous l'avons soulevé²⁸⁹⁷, les montants déterminants de la LPC induisent une quantification de l'effet de synergie lié au logement de CHF 6'720. Ce montant peut être repris pour la quantification de la déduction sociale pour ménage indépendant.

b. Proposition de formulation législative (LIFD)

- 1340 En lieu et place de la déduction générale pour le logement, préconisée en premier lieu, le législateur peut élaborer une déduction sociale pour ménage indépendant dans le catalogue de déductions de l'art. 35 al. 1 LIFD. Compte tenu des considérations susmentionnées, celle-ci pourrait avoir la formulation suivante :

²⁸⁹⁴ Cf. *supra*, N. 563 ss.

²⁸⁹⁵ Cf. *supra*, N. 697.

²⁸⁹⁶ Cf. Loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire, art. 35 al. 1 let. d LIFD ad p. 4043.

²⁸⁹⁷ Cf. *supra*, N. 1240.

Art. 35

¹ Sont déduits du revenu:

- g. 6 720 francs pour le contribuable qui vit seul ou qui vit uniquement avec des enfants ou avec des personnes nécessiteuses pour lesquels il peut opérer la déduction prévue à la let. a, b ou d. [...] ²⁸⁹⁸ ;

Cette déduction, qui ne doit pas soulever de difficultés pratiques particulières dans la mesure où le logement des contribuables est aisément vérifiable par les autorités et qu'il n'y a pas lieu de distinguer les concubins des colocataires, permet de tenir compte schématiquement des dépenses supplémentaires liées au logement qui sont engagées par les personnes seules et les familles monoparentales. 1341

IV. Effet de revenus cachés**A. Remarques générales**

Il est généralement admis que les couples à un seul revenu sont avantagés économiquement, par rapport aux couples à deux revenus et aux célibataires ²⁸⁹⁹, du fait du temps que l'un des époux ou concubins peut mettre au service du ménage et des éventuels enfants ²⁹⁰⁰. La prise en compte de l'effet de revenus cachés (« *Schatteneinkommenseffekt* ») a dès lors pour conséquence une différenciation de l'imposition des couples à un et à deux revenus. Tous les auteurs n'accordent pas la même importance à la question de l'appréhension fiscale des revenus cachés, HÖHN la qualifiant par exemple de « *Nebenproblem* » ²⁹⁰¹. 1342

²⁸⁹⁸ Cette proposition législative sera complétée par l'ajout d'une seconde phrase excluant l'octroi de la déduction aux enfants majeurs entretenus (cf. *infra*, N. 1519).

²⁸⁹⁹ BÖCKLI, *Von Schatteneinkommen*, p. 105 ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 194 ; MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 50.

²⁹⁰⁰ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 17. L'auteure évoque également la situation dans laquelle un conjoint sans activité lucrative seconde l'autre dans sa profession. Il sied toutefois d'écarter cette situation, ce cas de figure étant propice à l'augmentation des revenus imposables du couple (et non à la réalisation de revenus cachés).

²⁹⁰¹ HÖHN, *Die Besteuerung der Ehepaare*, p. 128.

- 1343 L'inclusion des revenus cachés dans le revenu imposable peut se justifier en considérant la valeur économique au prix de marché du travail ménager. Dans ce contexte, l'ajout dans l'assiette imposable de la valeur économique de la préparation des repas à la maison ou encore de la garde des enfants à la maison²⁹⁰² peut permettre de régulariser le rapport d'égalité entre les couples à un revenu et à deux revenus.
- 1344 Dans l'arrêt Hegetschweiler, le Tribunal fédéral a seulement affirmé qu'il n'était pas exclu « que, dans le cas d'activité lucrative des deux époux, l'on tienne compte, par des déductions appropriées, des frais d'acquisition plus élevés et d'éventuelles charges »²⁹⁰³. Plus tard, par l'ATF 120 Ia 329, il a confirmé cette assertion en disposant que « la charge fiscale des couples mariés, auprès desquels les deux conjoints exercent une activité lucrative, peut en outre être plus basse que celle d'un couple marié, auprès duquel seul le mari ou la femme exerce une activité professionnelle »²⁹⁰⁴. D'après certains auteurs, le Tribunal fédéral a ici plutôt adressé une proposition au législateur et non une véritable injonction fondée sur le principe de l'imposition selon la capacité contributive²⁹⁰⁵. Pour autant, la marge de manœuvre des organes législatifs demeure restreinte à notre sens, la jurisprudence fédérale ne semblant admettre des dégrèvements qu'en présence d'une diminution effective de la situation économique du couple.

B. Formation et objets

- 1345 Pour l'essentiel, les économies susceptibles d'être réalisées lorsque l'un des partenaires de vie n'exerce pas d'activité lucrative peuvent provenir de trois canaux. Ces économies peuvent premièrement être réalisées à l'endroit des frais évités liés à l'exercice d'une seconde activité lucrative (comprenant notamment les frais de déplacement et des repas pris à l'extérieur) ; deuxièmement des frais évités liés à la garde des enfants par des tiers ; et troisièmement des frais évités relatifs aux autres travaux ménagers (comparativement aux couples à deux revenus qui monétisent l'entretien du ménage en recourant à des tiers).

²⁹⁰² LIÉGEOIS, *La disponibilité du revenu*, N. 202.

²⁹⁰³ ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3c p. 43.

²⁹⁰⁴ ATF 120 Ia 329, SJ 1995 p. 761 consid. 4b p. 765.

²⁹⁰⁵ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 233 ; MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 50. En outre, MASMEJAN-FEY affirme que le Tribunal fédéral « n'a pas résolu la question de savoir s'il est justifié ou non de différencier la charge fiscale des couples mariés, selon qu'ils ont un ou deux revenus » (p. 18 *ab initio*).

Pour appréhender le *Schatteneinkommen*, il est ainsi nécessaire de déterminer la valeur du travail ménager effectué par le conjoint ou par le concubin qui met son temps libre au profit du ménage. Dans ce contexte, les frais liés à l'acquisition du revenu de la seconde activité lucrative n'entrent pas directement en ligne de compte au sein de la présente section. À cet égard, les déductions organiques opèrent efficacement dans ce cadre et permettent de déterminer précisément la capacité contributive objective. 1346

Intrinsèquement, les frais de garde des enfants au ménage doivent – par définition – être inclus au sein de la notion de « travail ménager ». Pour autant, l'appréhension fiscale des dépenses liées à la garde des enfants se révèle être diamétralement différente de celle liée aux autres travaux ménagers ; et cela à deux égards selon nous. Premièrement, dans le droit en vigueur, seules les premières citées font l'objet d'une déduction qui est exclusivement aménagée pour tenir compte des dépenses supplémentaires qu'engagent les couples à double activité lucrative²⁹⁰⁶. Deuxièmement, l'aménagement de mécanismes fiscaux permettant de tenir compte des revenus cachés provenant du travail ménager résiduel se révèle – comme nous le verrons – particulièrement délicat²⁹⁰⁷. Par voie de conséquence, nous proposons de distinguer ici le travail ménager proprement dit du travail ménager improprement dit, étant précisé que le travail ménager lié à la garde des enfants n'est pas englobé dans le travail ménager proprement dit²⁹⁰⁸. 1347

C. Postulats

1. Déductibilité des dépenses auprès des couples à deux revenus

La prise en compte des revenus cachés peut être effectuée de deux manières : il est envisageable d'imposer un revenu fictif auprès des couples à un seul revenu, 1348

²⁹⁰⁶ En effet, les autres travaux ménagers sont appréhendés par la déduction pour double activité lucrative des époux, celle-ci poursuivant également le but de combattre les effets de la progressivité de l'impôt pour les couples à deux revenus (cf. *supra*, N. 452).

²⁹⁰⁷ Cf. not. *infra*, N. 1351.

²⁹⁰⁸ Pour une distinction similaire : CFQF, *Situation de la famille en Suisse*, p. 40 s.

ou alternativement d'accorder un ou plusieurs dégrèvements fiscaux aux couples à deux revenus²⁹⁰⁹.

- 1349 Le revenu ménager n'est pas imposable au sens du droit en vigueur²⁹¹⁰ et, plus généralement, les prestations effectuées pour soi-même n'entrent ordinairement pas dans l'assiette de l'impôt sur le revenu²⁹¹¹. Ainsi, le Tribunal fédéral a jugé que le maçon non indépendant qui, sur son temps libre, participe à la construction d'une maison pour son propre usage ne doit pas être imposé sur la création de valeur qu'il réalise²⁹¹².
- 1350 L'impôt sur le revenu s'alignant essentiellement sur la théorie de l'accroissement net du patrimoine, le revenu est par définition constitué de l'ensemble des biens économiques qui échoient à une personne pendant une certaine période²⁹¹³. Au sens du concept des revenus de marché (« *Markteinkommenskonzept* »), seuls les produits de la réalisation de biens et de services sur le marché (provoquant un flux financier entrant pour le contribuable) peuvent être considérés au sens de revenu²⁹¹⁴. D'après la doctrine, les conséquences qui sont induites par cette conception sont les plus conformes au

²⁹⁰⁹ BÖCKLI, *Von Schatteneinkommen*, p. 108 ; MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 18. BÖCKLI illustre ainsi, en 1978, qu'il pourrait s'agir d'imputer CHF 9'000 au revenu imposable du couple à un revenu, ou d'octroyer une déduction du même montant aux couples à deux revenus.

²⁹¹⁰ Corollairement, l'indemnité pour le dommage ménager versée par les assureurs en responsabilité civile est exonérée en principe (ATF 132 II 128, RDAF 2007 II 22 consid. 4.2 p. 26 s. : « Le dédommagement des atteintes portées à la capacité de tenir le ménage ne constituait en outre pas le remplacement d'un gain manqué, mais bien des compensations pour un dommage matériel, c'est-à-dire la perte de prestations en nature » ; sous l'empire de l'AIFD, cf. ATF 117 Ib 1, RDAF 1991 p. 28 ss, consid. 2e p. 31 ; pour une critique de la jurisprudence du traitement fiscal des indemnités pour le dommage ménager, cf. RUFFNER/MÄUSLI, *Steuerfolgen*, p. 153 ss).

²⁹¹¹ LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 51 ad art. 16 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 19 ss ad art. 16. En particulier, les petites prestations effectuées par le contribuable à l'attention de lui-même et de sa propre famille doivent être exclues de l'assiette de l'impôt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 19c ss ad art. 16 et réf. citées).

²⁹¹² ATF 108 Ib 227 consid. 2c p. 230 s. Si cette situation demeure fiscalement neutre sous l'angle de l'impôt sur le revenu, le contribuable concerné risque évidemment de s'acquitter d'un impôt sur les gains immobiliers plus conséquent lors de l'éventuelle réalisation ultérieure de la maison (la valeur ajoutée personnellement à ladite maison augmentant les gains réalisés au sens de l'art. 12 al. 1 LHID). Sur cet arrêt, cf. en particulier MEYER, *Le traitement fiscal des travaux de construction*, p. 10 ss.

²⁹¹³ Cf. *supra*, N. 403.

²⁹¹⁴ LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 11 ss ad art. 16 ; OPEL, *Besteuerung von Unrecht*, p. 11 s.

principe de l'imposition selon la capacité contributive²⁹¹⁵. Dans le même sens, l'ancien Conseiller fédéral Hans-Rudolf Merz a formulé que « là où il n'y a pas d'afflux d'argent, aucun impôt ne devrait être prélevé »²⁹¹⁶.

Pour autant qu'elle soit souhaitée, l'imposition du travail ménager auprès des couples à un seul revenu peut se calquer sur la rémunération horaire fictive d'un technicien de surface²⁹¹⁷ ou, alternativement, être estimée de manière forfaitaire. Tandis que la première solution se révèle problématique compte tenu du fait que le nombre d'heures de travail est difficilement quantifiable (et qu'un contrôle des autorités fiscales serait du reste laborieux), la seconde solution se révèle insatisfaisante en raison de la forte variabilité de l'ampleur du travail ménager²⁹¹⁸. Quelle que soit la solution retenue, il apparaît que les revenus cachés issus du travail ménager demeurent difficilement valorisables. Le Tribunal fédéral l'avait reconnu en 1938 déjà dans le contexte de l'art. 93 LP²⁹¹⁹. Plus récemment, alors que l'initiative de l'UDC pour les familles²⁹²⁰ retenait l'attention du Conseil fédéral, celui-ci a constaté que les frais de garde de ses propres enfants « ne peuvent pas être chiffrés »²⁹²¹.

En disposant que les revenus cachés des couples à un seul revenu doivent être ajoutés à leur assiette imposable, la législation fiscale dérogerait au principe de la théorie de l'accroissement net du patrimoine²⁹²². Cette dérogation serait notamment problématique en lien avec la dimension verticale du principe de l'égalité de traitement, respectivement avec la garantie du minimum vital, dans la mesure où elle surévaluerait intrinsèquement la capacité contributive de tous les couples pour lesquels des revenus cachés seraient imputés²⁹²³.

²⁹¹⁵ CR LIFD-NOËL, N. 8 ad art. 16 ; Komm. DBG-REICH/WEIDMANN, N. 8 ad Art. 16.

²⁹¹⁶ Hans Rudolph Merz lors de la conférence de presse du 23 juin 2005 sur la réforme II de l'imposition de l'entreprise, texte original : « *Wo kein Geld fliesst, sollen keine Steuern erhoben werden* », cité et traduit in : OBRIST, *Le concept*, p. VII.

²⁹¹⁷ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 18.

²⁹¹⁸ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 52.

²⁹¹⁹ ATF 63 III 105 consid. 2 p. 110 s. ; cf. MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, nbp 211 ad p. 52.

²⁹²⁰ Initiative populaire fédérale de l'UDC, déposée le 12 juillet 2011 et intitulée « Initiative pour les familles : déductions fiscales aussi pour les parents qui gardent eux-mêmes leurs enfants » ; rejetée en votation populaire le 24 novembre 2013 (FF 2014 1693).

²⁹²¹ Message initiative pour les familles, p. 6726.

²⁹²² MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 52. (...)

²⁹²³ Cette problématique peut être illustrée par l'exemple idéalisé d'un couple à un seul revenu dont les ressources suffisent, au franc près, à garantir leur minimum vital. Dans cette situation, le principe de l'imposition selon la capacité contributive commande une charge fiscale

- 1353 Par voie de conséquence, il est préférable d'octroyer le dégrèvement relatif à l'effet de revenus cachés aux contribuables à deux revenus, à l'exclusion de toute imposition des revenus cachés auprès des couples à un revenu²⁹²⁴. La logique qui sous-tend le droit en vigueur est ici appropriée.

2. Déductibilité des dépenses effectives supplémentaires

a. Exclusion de toute déductibilité en l'absence de flux financiers

- 1354 La théorie de l'accroissement net du patrimoine a également des implications concrètes quant à l'étendue du dégrèvement fiscal. Au sens de l'art. 16 LIFD, l'accroissement du patrimoine correspond à l'excédent de l'ensemble des entrées patrimoniales par rapport à l'ensemble des sorties sur une même période

nulle (cf. *supra*, N. 1135 ss). En ajoutant à l'assiette imposable les revenus cachés émanant du travail ménager, ledit couple deviendrait débiteur d'une dette fiscale en l'absence, pourtant, de toute capacité contributive (les flux financiers entrants demeurant identiques et permettant uniquement de subvenir aux besoins vitaux du couple). Afin que le minimum vital de ce couple demeure garanti malgré l'appréhension fiscale des revenus cachés, il deviendrait nécessaire d'augmenter par ailleurs des dégrèvements fiscaux de manière correspondante. En définitive, les deux démarches s'annuleraient auprès des couples à un seul revenu et les effets demeureraient similaires à l'aménagement d'une simple déduction à l'égard des couples à deux revenus.

²⁹²⁴ Dans le même sens : BÖCKLI, *Von Schatteneinkommen*, p. 108 ss ; CANDRIAN, *Steuerrecht und Familiengemeinschaft*, p. 323 s. ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 231 ss ; MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 52 ; YERSIN, *Projet pour le couple et la famille*, p. 376. CANDRIAN rejette nettement toute imposition des revenus cachés auprès des couples à un revenu, une telle imposition correspondant selon lui à une pure imposition du travail ménager (« *Haushaltbesteuerung* », p. 323). YERSIN adopte une approche plus nuancée : cette auteure, critiquant la déduction pour double activité lucrative du Paquet fiscal 2001, a soutenu que « d'un point purement fiscal, il aurait été plus adéquat d'ajouter la valeur du travail du conjoint au foyer aux revenus du couple marié », tout en reconnaissant que cette solution demeurerait néanmoins « politiquement impensable » (p. 376). BÖCKLI, qui est à l'origine de la terminologie « *Schatteneinkommen* » (cf. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, nbp 910 ad N. 194), soutient également qu'il est préférable d'accorder une déduction forfaitaire aux couples à deux revenus (p. 113). LOCHER reconnaît toutefois à la solution alternative le mérite de régulariser le rapport d'égalité entre les couples mariés à un revenu et les concubins à un revenu (cf. *Beiträge*, p. 144).

fiscale²⁹²⁵. Dans ce contexte, le législateur se doit en principe d'éviter l'aménagement d'une déduction si celle-ci ne correspond pas à une dépense effective du contribuable.

À la lumière de cette théorie, une déduction visant à prendre en compte le travail ménager proprement dit ne saurait être octroyée qu'aux seuls contribuables qui souffrent effectivement d'une diminution de leur capacité économique, à l'exclusion des couples à deux revenus qui effectuent eux-mêmes les tâches ménagères (et qui réalisent dès lors également des revenus cachés non imposables). Sous cet angle, le spectre de l'actuelle déduction pour les époux à double activité lucrative apparaît trop large ; certains couples profitant indubitablement de la déduction sans que des dépenses correspondantes soient réalisées. À l'endroit de la garde des enfants par des tiers au contraire, le dégrèvement octroyé correspond effectivement à des dépenses effectives des contribuables ; les frais de garde devant du reste être documentés²⁹²⁶. 1355

b. Exclusion des dégrèvements forfaitaires

L'appréhension fiscale des revenus cachés peut être effectuée par l'octroi d'une déduction fondée sur les dépenses effectives des couples qui exercent deux activités lucratives (à l'instar de la déduction pour frais de garde), ou peut alternativement prendre une forme plus forfaitaire (à l'instar de la déduction pour double activité lucrative). Une telle forfaitisation de la déduction est susceptible de déroger au principe de l'imposition selon la capacité contributive²⁹²⁷. Afin d'admettre la constitutionnalité de cette forfaitisation, il sied de procéder à une pesée des intérêts entre l'importance et les effets positifs du schématisme d'une part, et l'ampleur de la surimposition ou des privilèges engendrés par la mesure d'autre part²⁹²⁸. 1356

Au sens de cette pesée des intérêts, la forfaitisation du travail ménager apparaît d'abord problématique compte tenu du fait que ledit travail ménager varie considérablement d'un ménage à l'autre. Parmi les facteurs qui l'influencent, MASMEJAN-FEY identifie notamment la taille du logement, le nombre d'enfants 1357

²⁹²⁵ ATF 143 II 402 consid. 5.2 p. 404 ; ATF 139 II 363 consid. 2.2 p. 366 ; LOCHER, Kommentar DBG I, N. 8 ss ad art. 16 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 1 ad art. 16. Cf. art. 16 LIFD.

²⁹²⁶ Art. 33 al. 3 LIFD et art. 9 al. 2 let. m LIFD ; cf. *supra*, N. 460.

²⁹²⁷ Cf. *supra*, N. 200 ss.

²⁹²⁸ Cf. *supra*, N. 200.

ou encore la profession du mari²⁹²⁹. Le taux d'activité des époux ou des concubins mais aussi leur mode de vie peuvent selon nous également exercer une influence perceptible. Ainsi, la forte variabilité du travail ménager implique qu'il est nécessaire d'éviter l'aménagement d'une déduction fixe, au risque d'aboutir à des dégrèvements fiscaux trop éloignés des dépenses des contribuables²⁹³⁰. Dans ce cadre, l'ampleur de la surimposition auprès de certains contribuables et des privilèges accordés à d'autres contribuables, engendrée par la forfaitisation l'emporte selon nous sur les avantages de ladite forfaitisation.

- 1358 La question de la forfaitisation se pose différemment pour la déductibilité des frais de garde des enfants par des tiers. À la lumière du droit en vigueur²⁹³¹, il apparaît que la déduction peut aisément s'aligner sur les dépenses effectivement engagées. La praticabilité de l'imposition peut légitimement conduire à un plafonnement de la déduction²⁹³², et il s'agit uniquement dans ce contexte d'être attentif à ne pas empêcher la déductibilité intégrale des frais de garde nécessaires auprès de tout contribuable.

3. Déductibilité des dépenses liées à l'exercice d'une activité lucrative

- 1359 En accord avec la jurisprudence fédérale relative à la déductibilité des frais de garde, les dégrèvements liés au travail ménager doivent prendre la forme de déductions générales²⁹³³ ; les dépenses n'étant pas suffisamment liées à l'acquisition d'un revenu déterminable²⁹³⁴. Pour autant, s'il s'agit d'attribuer une déduction aux couples à deux revenus afin de régulariser le rapport d'égalité par rapport aux couples à un seul revenu, il sied que les dépenses liées au travail

²⁹²⁹ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 52.

²⁹³⁰ Dans le même sens : EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 234. MASMEJAN-FEY adopte une approche particulière, rejetant une imposition forfaitaire des revenus cachés auprès des couples à un revenu pour la même raison de la variabilité du travail ménager, mais plébiscitant simultanément une déduction fixe (et dès lors tout autant forfaitaire) pour les couples à deux revenus (cf. *L'imposition*, p. 52 et p. 54 s.).

²⁹³¹ Cf. *supra*, N. 459 ss.

²⁹³² EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 232 ; cf. aussi RICHNER, *Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten*, p. 275 s.

²⁹³³ Arrêt TF 2A.681/2004 du 10 décembre 2004, consid. 3 et réf. citées ; arrêt TF du 30 juillet 1970, in : ASA 39 p. 511 ss, p. 513 s. ; CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 43.

²⁹³⁴ Dans le même sens : EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 225 ; LOCHER, *Kinderbetreuungskosten*, p. 381 ; REICH, *Neuordnung*, p. 264 *in fine* ; WALDBURGER/SCHMID, *Gewinnungskostencharakter*, p. 49 s.

ménager se trouvent dans un lien de causalité direct avec l'exercice d'une activité lucrative²⁹³⁵.

Comparativement aux frais de garde, le travail ménager proprement dit conserve la particularité de pouvoir être effectué, d'après l'expérience de la vie, en marge d'une activité lucrative à temps plein. Dans ce contexte, si aucune déduction n'est octroyée aux contribuables vivant seuls et travaillant à temps plein, il est dialectiquement impossible de légitimer l'octroi d'un tel dégrèvement aux couples à deux revenus ; et ce d'autant plus lorsque les époux ou les concubins exercent des activités lucratives à temps partiel. 1360

D. Propositions

1. Suppression de la déduction pour double activité lucrative

Le très grand schématisme ainsi que la logique même de la déduction pour double activité lucrative peinent à convaincre la doctrine quant au bien-fondé de la déduction²⁹³⁶. Dans ce contexte, il a été justement relevé par la doctrine que la plupart des frais liés à l'exercice de deux activités lucratives par le couple sont d'ores et déjà largement pris en compte par les autres déductions²⁹³⁷. Ainsi, les dépenses qui sont directement liées à l'acquisition du second revenu (tels que les frais de déplacement au lieu de travail ou encore les repas pris à l'extérieur) sont d'ores et déjà couvertes par les déductions organiques²⁹³⁸. En outre, la déductibilité des frais de garde des enfants par des tiers est partiellement garantie par une déduction générale au sens de l'art. 33 al. 3 LIFD et de l'art. 9 1361

²⁹³⁵ C'est ce que prévoit la déduction du droit en vigueur pour frais de garde des enfants par des tiers, en élargissant néanmoins la déductibilité pour les cas de formation et d'incapacité de gain du contribuable (cf. art. 33 al. 3 LIFD et 9 al. 2 LHID).

²⁹³⁶ Cf. not. CANDRIAN, *Steuerrecht und Familiengemeinschaft*, p. 322 ss ; HÖHN, *Fragen*, p. 467 *in fine* ; Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 37 ad art. 33 ; LOCHER, *Kommentar DBG I*, N. 88 ad art. 33 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 186 ad art. 33.

²⁹³⁷ Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 37 ad art. 33.

²⁹³⁸ Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 37 ad art. 33.

al. 2 let. m LHID²⁹³⁹. À l'instar de KOCHER, nous convenons ainsi que la déduction pour double activité lucrative sert essentiellement à briser la progressivité de l'impôt induite par l'addition des revenus des époux²⁹⁴⁰.

1362 Sous un autre angle, la déduction pour double activité lucrative a été largement critiquée dans le Rapport d'experts de 1998, qui formule à juste titre que cette déduction « ne pourrait être instaurée que si elle s'applique à tous les contribuables dont le degré d'occupation dépasse par exemple 90 % ou, pour les couples, 180 % »²⁹⁴¹. Une prise en compte aboutie du *Schatteneinkommen* – pour autant que celle-ci soit jugée utile – rendrait évidemment nécessaire de différencier le traitement fiscal entre les contribuables qui travaillent à temps plein et à temps partiel ; et il serait approprié d'inclure dans la réflexion la situation fiscale des contribuables vivant seuls. Aussi, la Commission d'experts de 1998 a rappelé que les avantages de la vie commune subsistent largement malgré le double exercice d'une activité lucrative²⁹⁴², et a conclu que la déduction pour double activité lucrative cause des inégalités de traitement « tout à fait injustifiées »²⁹⁴³.

1363 Pour toutes ces raisons, et rappelant également que la déduction pour double activité lucrative est notamment justifiée par la nécessité de corriger les effets de la progressivité pour les couples mariés à deux revenus dans le contexte de l'imposition commune, ce dégrèvement ne doit pas être retenu dans le contexte d'un passage à une imposition individuelle.

2. Augmentation de la déduction pour frais de garde

1364 Le Rapport d'experts de 1998 soutenait que la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers suffit largement à différencier l'imposition des couples mariés à un et à deux revenus²⁹⁴⁴. À notre sens également, la déduction pour frais de garde – combinée évidemment avec la déductibilité des frais professionnels – suffit dans cette optique. Les éventuelles économies résiduelles que réaliseraient les couples à un revenu (découlant essentiellement de la possibilité pour

²⁹³⁹ Cf. *supra*, N. 459 ss.

²⁹⁴⁰ KOCHER, *Steuern in der Ehe*, p. 400.

²⁹⁴¹ Rapport d'experts de 1998, p. 44.

²⁹⁴² Rapport d'experts de 1998, p. 44.

²⁹⁴³ Rapport d'experts de 1998, p. 44 s.

²⁹⁴⁴ Rapport d'experts de 1998, p. 44 s. Dans le même sens : EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 234.

l'époux sans activité lucrative d'effectuer des tâches ménagères) ne sauraient justifier à elles seules une déduction supplémentaire pour les couples à double activité lucrative.

Comme nous l'avons vu²⁹⁴⁵, tous les couples mariés à deux revenus ne souffrent pas d'une diminution identique de leur capacité contributive. Aussi, si un effet de revenus cachés peut potentiellement être admis lorsque les deux conjoints exercent une activité lucrative à temps plein, il est certain que l'effet diminue à mesure que le taux d'activité des époux décroît, avant de disparaître complètement en deçà d'un certain taux d'activité. Dans ce sens, à l'inverse de la déduction pour double activité lucrative, la déduction pour frais de garde permet de cibler les seuls contribuables qui ne réalisent pas de revenus cachés. 1365

Enfin, la déduction pour frais de garde conserve l'avantage non négligeable d'être indépendante de l'état civil du contribuable. Inversement, la déduction pour double activité lucrative ne permet évidemment pas de tenir compte de l'effet de revenus cachés qui augmente la capacité contributive des concubins à deux revenus comparativement aux concubins à un seul revenu. 1366

En définitive, le seul octroi de la déduction pour frais de garde permet d'alléger la charge fiscale des contribuables qui supportent des frais effectifs supplémentaires, s'alignant ainsi sur le principe de l'imposition selon la capacité contributive et sur la théorie de l'accroissement net du patrimoine. Elle permet par ailleurs d'appréhender l'effet des revenus cachés indépendamment de l'état civil des contribuables. Dans ce cadre, le relèvement du plafond de la déduction à CHF 25'000 décidé par l'Assemblée fédérale²⁹⁴⁶ – mais rejeté en votation populaire²⁹⁴⁷ – permet de tenir compte dans une large mesure des dépenses engagées pour la garde des enfants par des tiers. 1367

²⁹⁴⁵ Cf. *supra*, N. 571 ss.

²⁹⁴⁶ Loi fédérale du 27 septembre 2019 rejetée en votation populaire. p. 6257.

²⁹⁴⁷ Cf. *supra*, N. 747.

V. Effet d'engagement

A. Remarques générales

- 1368 Afin de déterminer la capacité contributive d'un contribuable donné, il sied enfin de considérer le nombre de personnes qui vivent de son revenu. Plus le nombre de personnes vivant d'un revenu est élevé, moins lourde doit être l'imposition²⁹⁴⁸.
- 1369 Concrètement, à revenus identiques, un contribuable célibataire doit ainsi supporter une charge fiscale plus lourde qu'un couple marié sans enfant²⁹⁴⁹, et ceux-ci doivent être imposés plus lourdement qu'un couple marié qui a des enfants²⁹⁵⁰. On parle dans ce contexte d'effet d'engagement (« *Einkommensbindungseffekt* »)²⁹⁵¹. L'effet d'engagement exerce incontestablement une influence considérable sur la capacité contributive subjective²⁹⁵², respectivement sur la liberté du contribuable dans l'utilisation de son revenu²⁹⁵³.
- 1370 Intrinsèquement, la déductibilité des dépenses liées à l'entretien du conjoint ou du concubin poursuit une logique analogue à la déductibilité de l'entretien des enfants : dès lors qu'un contribuable effectue de telles dépenses, celles-ci doivent être déductibles eu égard au principe de l'imposition selon la capacité contributive. Les mécanismes fiscaux utiles à la déductibilité de l'entretien du partenaire de vie et des enfants sont néanmoins bien différents. Pour cette raison, les deux questions seront uniquement distinguées au moment de présenter nos propositions de traitement fiscal²⁹⁵⁴.

²⁹⁴⁸ BÖCKLI, *Von Schatteneinkommen*, p. 102 ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 238.

²⁹⁴⁹ ATF 120 Ia 329 consid. 4b p. 765 ; ATF 110 Ia 7, JdT 1986 I 37 consid. 3a p. 41.

²⁹⁵⁰ MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 17.

²⁹⁵¹ Message imposition équilibrée, p. 2213 ; BÖCKLI, *Von Schatteneinkommen*, p. 98 ss ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 235 ss. Cette terminologie n'a toutefois pas toujours été utilisée (cf. not. MASMEJAN-FEY, *L'imposition des couples mariés et des concubins*, p. 17).

²⁹⁵² EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 236 ; ZUPPINGER, *Besteuerung der Ehegatten*, p. 660.

²⁹⁵³ BÖCKLI, *Von Schatteneinkommen*, p. 103.

²⁹⁵⁴ Cf. *infra*, N. 1408 ss.

B. Formation et objets

1. Destinataires de l'entretien déductible

L'effet d'engagement implique une diminution de la capacité contributive pour chaque personne entretenue par un contribuable. En premier lieu, il est nécessaire de déterminer le cercle des personnes sujettes à un entretien déductible. 1371

D'après BOSSHARD, une dépense doit en particulier être déductible lorsqu'elle repose sur l'une des nombreuses obligations de droit privé (« *zahlreichen zwingenden privatrechtlichen Leistungsverpflichtungen* »)²⁹⁵⁵. Dans son article topique sur la question, BÖCKLI lie lui aussi intimement l'effet d'engagement et le « devoir d'entretien » (« *Unterhaltspflicht* »)²⁹⁵⁶. Pour autant, on peut se demander si le dégrèvement fiscal doit impérativement être conditionné par l'existence d'une telle obligation légale. Dans la mesure où les concubins ne sont pas légalement astreints à une assistance mutuelle²⁹⁵⁷, une conception trop restrictive est propre à empêcher l'égalité entre époux et concubins à un seul revenu. Dans ce cadre, nous rejoignons EICHENBERGER pour affirmer que l'effet d'engagement n'est pas lié à l'état civil des contribuables²⁹⁵⁸. En outre, la nature de l'obligation légale ne devrait pas influencer sur la question de la déductibilité. À titre d'illustration, la déductibilité des dépenses d'entretien des enfants ne saurait varier en fonction de l'existence ou de l'absence de contributions d'entretien²⁹⁵⁹. Partant, il apparaît nécessaire de fonder la déductibilité de l'entretien sur la réalité économique des dépenses d'entretien²⁹⁶⁰. 1372

À l'égard des enfants, la déductibilité de l'entretien ne doit pas être conditionnée par l'état civil des parents. Cette neutralité de l'état civil est appuyée par le fait que l'obligation d'entretien de l'art. 277 CC repose sur le seul lien de filiation. 1373

²⁹⁵⁵ BOSSHARD E., *Familienbesteuerung*, p. 760, avec renvoi à Komm. StHG-REICH/WEIDMANN, N. 27 ad art. 7. Dans le même sens : EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 238.

²⁹⁵⁶ BÖCKLI, *Von Schatteneinkommen*, p. 102 ss.

²⁹⁵⁷ FOUNTOULAKIS/PICHONNAZ, *Résumés des jurisprudences*, p. 330 et réf. citées.

²⁹⁵⁸ Dans le même sens : EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 239.

²⁹⁵⁹ Comparer art. 276 ss CC et 173 ss CC. Dans le même sens : LÜTHI, *Individualbesteuerung*, p. 180.

²⁹⁶⁰ EICHENBERGER parvient à une conclusion analogue et formule que les effets d'engagement économiques sont également déterminants en marge des effets d'engagement juridiques (« *Dabei sind nicht nur die rechtlichen, sondern ebenso die wirtschaftlichen Einkommensbindungen relevant* » ; cf. *Individualbesteuerung*, N. 238).

EICHENBERGER étend encore le champ d'application de l'effet d'engagement aux enfants placés dans une famille d'accueil²⁹⁶¹.

- 1374 Enfin, l'entretien d'une personne nécessiteuse entre également dans le cercle d'influence de l'effet d'engagement²⁹⁶². Dans ce sens, l'actuelle déduction pour personne nécessiteuse vise à tenir compte de la diminution de capacité contributive de celui qui entretient un proche, indépendamment de la question de savoir si une obligation juridique est sous-jacente à l'entretien²⁹⁶³.

2. Étendue de l'entretien déductible

- 1375 Les ressources nécessaires à la garantie des besoins vitaux d'un contribuable et des personnes à sa charge ne devant pas servir à l'acquittement de l'impôt²⁹⁶⁴, les implications fiscales de la garantie du minimum vital définissent intrinsèquement la portée minimale de l'effet d'engagement²⁹⁶⁵.
- 1376 Pour autant, l'effet d'engagement n'impacte pas uniquement la situation économique des contribuables à l'endroit des ressources nécessaires à la garantie du minimum vital, mais exerce également une influence sur le revenu disponible au-delà desdites ressources²⁹⁶⁶. À titre d'illustration, le contribuable qui perçoit un revenu élevé est notamment susceptible d'acquérir un second véhicule pour son épouse sans activité lucrative, sans que cette acquisition constitue une dépense nécessaire sous l'angle du minimum vital. Cette conception conduit BÖCKLI à soutenir que l'effet d'engagement est matérialisé au plus haut point par le modèle du quotient familial ; ce modèle conduisant à une réduction schématique de l'impôt en fonction du nombre de personnes vivant dans le même ménage²⁹⁶⁷.

²⁹⁶¹ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 239 avec renvoi à NEUMARK, *Grundsätze*, p. 149.

²⁹⁶² EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 241.

²⁹⁶³ CR LIFD-JAQUES, N. 35 ad art. 35.

²⁹⁶⁴ Cf. *supra*, N. 1135 ss.

²⁹⁶⁵ Dans le même sens : EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 233 ; KLETT, *Gleichheitsatz*, N. 133 ; REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 13 ; REICH, *Von der normativen Leistungsfähigkeit*, p. 101 ; REICH, *Steuerrecht*, N. 34 s. ad § 14.

²⁹⁶⁶ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 236.

²⁹⁶⁷ BÖCKLI, *Von Schatteneinkommen*, p. 102. Par la corrélation que le modèle du quotient familial induit entre le revenu et le dégrèvement fiscal, ce modèle tend ainsi à engendrer des dégrèvements fiscaux qui excèdent la seule couverture du minimum vital pour les contribuables à revenus élevés.

C. Postulats

1. Neutralité de l'état civil

Le principe de l'imposition selon la capacité contributive commande de tenir compte de l'effet d'engagement tant pour les époux que pour les concubins. Dans ce contexte, la déductibilité ne doit pas être conditionnée par l'état civil mais bien par la réalité économique, respectivement par l'effectivité de l'entretien²⁹⁶⁸. 1377

Le Conseil fédéral a reconnu, dans son récent message pour une imposition équilibrée des couples et de la famille, que le droit en vigueur appréhende indûment la capacité contributive de certains concubins : 1378

« Les couples de concubins à un revenu sont imposés autant que les personnes seules, ce qui ne correspond pas à leur capacité économique malgré l'économie ménagère en raison de l'effet d'engagement du revenu. Pour corriger ce fait, les couples de concubins à un revenu devraient être imposés comme les couples mariés à un revenu »²⁹⁶⁹.

La constatation susmentionnée du Conseil fédéral est pertinente dans la mesure où elle confronte l'effet d'engagement et l'effet de synergie, en donnant plus d'importance à l'effet d'engagement. Au sens du Conseil fédéral, il demeure ainsi essentiel que le législateur tienne compte adéquatement des dépenses nécessaires à l'entretien du concubin. 1379

2. Cercle étendu des contribuables entretenus considérés

Comme nous l'avons relevé²⁹⁷⁰, doivent dans tous les cas être déductibles les dépenses d'entretien qui sont commandées par des obligations de droit privé. À cet égard, doivent d'abord être déductibles les dépenses d'entretien effectuées à l'attention de l'époux, du partenaire enregistré, des enfants mineurs et des enfants majeurs en formation au sens de l'art. 277 al. 2 CC. 1380

En outre, il est nécessaire de tenir compte autant que possible de la réalité économique, respectivement de l'effectivité de l'entretien. À ce titre, compte tenu 1381

²⁹⁶⁸ Dans le même sens : EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 246.

²⁹⁶⁹ Message imposition équilibrée, p. 2213.

²⁹⁷⁰ Cf. *supra*, N. 1372 ss.

des implications du principe de l'égalité de traitement, les dépenses d'entretien effectuées pour le concubin doivent aussi être déductibles.

- 1382 La déductibilité de l'entretien des personnes nécessiteuses au sens de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD est plus délicate à appréhender. D'après le Conseil fédéral, son appréhension fiscale « doit permettre principalement de tenir compte de la diminution de la capacité économique du contribuable, qui, de par le droit ou par devoir moral, doit entretenir un proche »²⁹⁷¹. À notre sens, dès lors qu'il est souhaité de tenir compte de la diminution de la capacité contributive des assujettis qui subviennent à un tel entretien, il est également opportun d'aménager optimalement les déductions générales et sociales de manière à garantir les dépenses pour l'entretien des personnes nécessiteuses au sens de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD.

3. Dégrèvements limités à la hauteur du minimum vital

- 1383 Nous préconisons la non-déductibilité des dépenses d'entretien qui outrepassent la couverture des besoins vitaux du contribuable et des personnes à sa charge, respectivement une limitation dans la même mesure de l'effet d'engagement. Trois justifications sous-tendent ce postulat :

- En premier lieu, l'art. 34 let. a LIFD énonce le principe de la non-déductibilité des dépenses privées liées à l'entretien du contribuable et de sa famille. La nécessité de préserver le minimum vital des contribuables conduit toutefois à déroger à ce principe²⁹⁷². Au vu de ce qui précède, la déductibilité des dépenses d'entretien qui excèdent la stricte couverture du minimum vital impliquerait intrinsèquement d'étendre ladite dérogation au régime général.
- En second lieu, bien que tout entretien financier entraîne incontestablement une diminution de la capacité économique, il sied de souligner que toute dépense à l'égard d'une personne entretenue ne ferait pas nécessairement l'objet d'un dégrèvement fiscal si le contribuable l'effectuait pour lui-même. Dans ce sens, la déductibilité d'une dépense ne saurait à notre sens être conditionnée par le critère de l'identité de son destinataire. Concrètement, pour reprendre l'illustration fournie plus haut, il n'y a pas lieu d'octroyer un dégrèvement fiscal pour l'acquisition d'un véhicule par un contribuable à son épouse quand, dans le même temps,

²⁹⁷¹ Message train de mesures fiscales, p. 2868 ; cf. CR LIFD-JAQUES, N. 35 ad. art. 35.

²⁹⁷² Cf. *supra*, N. 1138 s.

cette acquisition ne serait pas déductible si le contribuable l'effectuait pour lui-même.

- En troisième lieu, une appréhension étendue de l'effet d'engagement est propre à dissuader les épouses et les concubines d'exercer une activité lucrative. En effet, dans la mesure où le dégrèvement fiscal octroyé pour l'entretien d'un partenaire de vie décroît en fonction du second revenu, l'effet dissuasif pour le couple d'exercer deux activités lucratives est plus fort en présence de déductions élevées pour l'entretien des personnes à charge. Nous prenons, à titre d'exemple, un époux percevant un revenu de CHF 200'000 et qui peut faire valoir un dégrèvement fiscal de CHF 30'000 pour l'entretien de son épouse. Le taux d'imposition marginal déterminant s'élevant à 30 % pour ce contribuable, l'entretien de son épouse lui permet de réduire son impôt de CHF 9'000. Nous prenons ensuite la situation alternative, dans laquelle l'épouse perçoit un revenu de CHF 30'000 (imposé à un taux moyen de 5 %) ; ce qui a pour effet d'empêcher toute déduction auprès du mari. Dans cette seconde situation, le mari et l'épouse s'acquitteront de CHF 10'500 d'impôt supplémentaire (respectivement CHF 9'000 et CHF 1'500) en relation avec un revenu supplémentaire de CHF 30'000. Si on considère la situation fiscale du couple dans son ensemble, le second revenu est ainsi concrètement imposé à hauteur de 35 %. En conséquence, le dégrèvement octroyé pour l'entretien du partenaire de vie ne doit en aucun cas être supérieur au revenu qui serait, le cas échéant, déductible auprès du partenaire de vie entretenu.

Pour concrétiser ce postulat, nous proposerons essentiellement le mécanisme de la déductibilité du revenu imposable négatif du partenaire de vie et des enfants majeurs²⁹⁷³. Cette approche permet à notre sens de déterminer précisément – bien que schématiquement – les dépenses d'entretien déductibles pour ces personnes à charge.

1384

4. Exclusion des coûts indirects liés aux enfants

a. Distinction

Les coûts liés à l'entretien des enfants peuvent être distingués en deux catégories : les coûts directs et les coûts indirects²⁹⁷⁴. Les coûts directs englobent

1385

²⁹⁷³ Cf. *infra*, N. 1426 ss.

²⁹⁷⁴ DELEZ, *Coût de l'enfant*, p. 74 ss ; Message dégrèvement des familles, p. 4247.

toutes les dépenses d'un ménage qui peuvent être attribuées directement à la présence d'un enfant en son sein. Alors que certaines de ces dépenses sont individualisables, telles que celles liées à l'habillement, aux frais de garde des enfants par des tiers, aux assurances ou encore aux loisirs, d'autres dépenses sont plus difficilement imputables à un enfant en particulier. Il s'agit par exemple des dépenses liées au logement ou de celles liées à l'acquisition d'un plus grand véhicule pour la famille²⁹⁷⁵.

- 1386 Les coûts indirects correspondent au revenu manqué d'un ménage résultant d'un transfert d'activité au sein de la famille en raison de l'entretien d'un enfant²⁹⁷⁶. En d'autres termes, il s'agit de la perte de revenu résultant de la réduction du taux de l'activité lucrative. Dans ce cadre, les coûts indirects peuvent être assimilés à des coûts en temps ou en opportunité.

b. Postulat

- 1387 Lorsqu'il s'agit d'appréhender les coûts de l'entretien des enfants à la lumière du principe de l'imposition selon la capacité contributive, la distinction entre coûts directs et coûts indirects apparaît fondamentale. Alors que les coûts directs sont fonction des dépenses effectives liées à l'entretien des enfants, les coûts indirects sont fonction de la diminution de revenu du parent qui réduit son taux d'activité lucrative. Par conséquent, une déduction fixe est adaptée à la prise en compte des coûts directs alors que, inversement, un dégrèvement fiscal variable est apte à l'appréhension fiscale des coûts indirects. Le législateur doit demeurer attentif à cette distinction lorsqu'il entreprend de traduire les coûts d'entretien des enfants en dégrèvements fiscaux.
- 1388 La nécessité d'exonérer le minimum vital des contribuables a déjà été soulignée, et cette exonération se transcrit ici par la déductibilité des coûts directs liés à l'entretien des enfants. Deux constats peuvent être dressés quant à la forme de ce dégrèvement. En premier lieu, dans le dessein de déterminer convenablement la capacité contributive des familles, les déductions correspondant aux coûts directs des enfants doivent être aménagées en fonction des dépenses et non en

²⁹⁷⁵ Ce deuxième type de dépenses peut être évalué par le biais d'échelles d'équivalence (cf. DEISS/GUILLAUME/LÜTHI, *Revenu de la famille et coût de l'enfant* ; DELEZ, *Coût de l'enfant*, p. 74).

²⁹⁷⁶ DELEZ, *Coût de l'enfant*, p. 75. Cf. aussi Message dégrèvement des familles, p. 4247.

fonction du revenu du contribuable. En second lieu, les dégrèvements correspondant aux dépenses d'entretien des enfants doivent être élaborés dans le dessein de déterminer la capacité contributive²⁹⁷⁷.

Les coûts indirects des enfants sont plus délicats à appréhender par le biais de normes générales et abstraites, et l'opportunité de leur traduction en dégrèvement fiscal peut en outre être débattue. Deux méthodes d'évaluation peuvent être appliquées pour évaluer le coût indirect des enfants. Il s'agit, très sommairement, d'attribuer le revenu qui serait perçu pour de telles activités au ménage si celles-ci devaient être rémunérées ou, alternativement, d'octroyer une déduction correspondant au gain manqué du contribuable qui réduit son taux d'activité (par une comparaison entre le salaire effectivement perçu et le salaire hypothétique sans la réduction du taux d'activité)²⁹⁷⁸. 1389

À notre sens, le principe de l'imposition selon la capacité contributive doit conduire à ne pas octroyer de dégrèvements fiscaux sur la base des coûts indirects des enfants. La prise en compte de ces coûts indirects revient en effet, intrinsèquement, à considérer une capacité contributive fictive (c'est-à-dire la capacité contributive qu'aurait eu le contribuable en l'absence d'enfants). Dans ce cadre, la diminution de la capacité contributive est déjà appréhendée par la diminution des revenus imposables induite par la baisse du taux d'activité, et ne nécessite pas de dégrèvement fiscal à cet égard. 1390

En résumé, seuls les coûts directs des enfants doivent être appréhendés par le législateur, et les déductions générales et sociales doivent être aménagées afin de tenir compte des dépenses effectives. 1391

5. Partage des déductions pour enfant

Les exigences du principe de la praticabilité de l'imposition conduisent non seulement à forfaitiser certaines déductions, mais aussi parfois à refuser tout ou partie d'un dégrèvement fiscal à un contribuable lorsqu'une autre personne effectue les mêmes dépenses dans une plus grande proportion. À titre d'illustration, la déduction pour enfant de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD est octroyée 1392

²⁹⁷⁷ *A contrario*, le rabais d'impôt qui a été aménagé dans le cadre du barème parental octroie au contribuable un dégrèvement fiscal subséquent à la détermination de la capacité contributive et indépendamment de celle-ci (cf. art. 36 al. 2^{bis}, 2^e phrase, LIFD).

²⁹⁷⁸ DELEZ, *Coût de l'enfant*, p. 75.

au contribuable qui subvient à l'essentiel de l'entretien de l'enfant ; ce schématisation pouvant impliquer la non-reconnaissance des dépenses d'un autre contribuable au même titre.

- 1393 Pour autant, dans certaines situations, la loi fiscale peut avantageusement aménager le partage d'un dégrèvement fiscal entre deux ou plusieurs contribuables dès lors que chacun effectue des dépenses déductibles. À titre d'illustration, l'art. 35 al. 1 let. a LIFD prévoit ainsi le partage de la déduction pour enfant si les contribuables exercent l'autorité parentale en commun et s'ils ne demandent pas la déduction des contributions d'entretien.
- 1394 Comme nous l'avons soulevé²⁹⁷⁹, la possibilité de partager la déduction pour enfant a été largement préconisée par la doctrine avant d'être introduite par le législateur. Nous rejoignons la doctrine pour reconnaître la forte compatibilité de ce régime avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive. Par conséquent, la possibilité de partager la déduction devrait être conçue tant pour la déduction pour enfant mineur que pour la déduction pour enfant majeur.

6. Transmissibilité des déductions inutilisées

- 1395 Pour l'essentiel, la question de la transmissibilité des déductions est surtout évoquée dans le contexte de l'imposition des concubins par le droit en vigueur²⁹⁸⁰, ainsi que dans celui d'un passage à une imposition individuelle à l'égard des déductions inutilisées par un des deux partenaires de vie²⁹⁸¹. À notre sens, la question se pose également pour l'entretien des enfants majeurs lorsque les déductions qui leur sont attribuées excèdent leur revenu imposable et que les déductions octroyées aux contribuables qui les entretiennent n'égale pas cet excédent.
- 1396 À notre sens, il y a lieu d'établir une transmissibilité intégrale de toutes les déductions inutilisées par les contribuables entretenus dès lors que les contribuables qui assurent leur entretien effectuent des dépenses effectives correspondantes. Dès l'instant où les déductions sont fondées sur les seules dépenses nécessaires à la vie, des mécanismes de transmissibilité étendus peuvent avantageusement être aménagés. Dans cette optique, nous préconiserons la

²⁹⁷⁹ Cf. *supra*, N. 502 s.

²⁹⁸⁰ Cf. not. Message imposition équilibrée, p. 2185.

²⁹⁸¹ Cf. not. Message imposition équilibrée, p. 2217.

déductibilité du revenu imposable négatif des partenaires de vie et des enfants majeurs à charge²⁹⁸².

D. Propositions

1. Délimitations

L'appréhension fiscale de l'effet d'engagement constitue incontestablement un exercice complexe, et la présente section n'a pas pour ambition de traiter toutes les facettes de la problématique. En particulier, alors que de nombreuses déductions permettent de tenir compte de l'effet d'engagement dans le droit en vigueur, nos considérations se limitent essentiellement à la déduction pour partenaire de vie (que nous proposons) et à la déduction pour enfant (de laquelle nous préconisons un nouvel agencement). En particulier, l'appréhension fiscale des dépenses d'entretien à l'égard d'autres personnes à charge ne sera pas examinée. Ainsi, la question du traitement fiscal des proches aidants est exclue de l'étude²⁹⁸³. Pour de telles situations, le législateur fiscal doit surtout tenir compte des dépenses d'entretien lorsque celles-ci découlent d'une obligation légale²⁹⁸⁴. Dans ce contexte, il peut éventuellement s'agir d'étendre le champ d'application des déductions proposées aux situations analogues.

1397

En marge des déductions sociales, différentes déductions générales permettent la déductibilité de l'entretien de la famille. La déductibilité des primes d'assurance-maladie²⁹⁸⁵, des frais provoqués par la maladie et les accidents²⁹⁸⁶ et ceux liés au handicap²⁹⁸⁷ sont autant d'exemples de déductions couvrant les dépenses d'entretien pour les personnes à charge. Dès lors qu'une égalité entre époux et concubins est ambitionnée, de telles déductions doivent être ouvertes indépendamment de l'état civil des contribuables. Ces dégrèvements ne seront pas examinés au sein de la présente section, mais seront seulement évoqués dans le

1398

²⁹⁸² Cf. *infra*, N. 1426 ss.

²⁹⁸³ Pour cette question, cf. not. BORNICK, *Les proches aidants et le droit fiscal suisse*, p. 191 ss.

²⁹⁸⁴ BÖCKLI, *Von Schatteneinkommen*, p. 102 ss ; BOSSHARD E., *Familienbesteuerung*, p. 760 ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 238 ; Komm. StHG-REICH/WEIDMANN, N. 27 ad art. 7.

²⁹⁸⁵ Art. 33 al. 1 let. g LIFD et art. 9 al. 2 let. g LHID.

²⁹⁸⁶ Art. 33 al. 1 let. h LIFD et art. 9 al. 2 let. h LHID.

²⁹⁸⁷ Art. 33 al. 1 let. h^{bis} LIFD et art. 9 al. 2 let. h^{bis} LHID.

cadre de notre proposition d'étendre le champ d'application de la déduction des frais de formation²⁹⁸⁸.

2. Déductibilité et imposition des contributions d'entretien pour les enfants majeurs

a. Contextualisation

1399 Au sens du droit en vigueur, seules sont déductibles les contributions d'entretien versées au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que celles versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale²⁹⁸⁹. Inversement, ces prestations sont imposées auprès du parent récipiendaire.

1400 Si les contributions d'entretien sont versées à des enfants majeurs, celles-ci ne sont pas déductibles à l'endroit du parent débiteur et sont respectivement exonérées auprès de l'enfant²⁹⁹⁰. Incontestablement, le versement de contributions d'entretien à l'attention d'enfants majeurs a pourtant un impact sur la situation économique du parent débiteur et sur celle de l'enfant. Cette situation conduit inévitablement à une surestimation de la capacité contributive du parent débiteur et respectivement à une sous-estimation correspondante de la capacité contributive de l'enfant majeur.

b. Postulat et justifications

1401 Dans un arrêt de 1991, le Tribunal fédéral a justifié le régime vaudois analogue²⁹⁹¹ par trois considérations²⁹⁹². Avant de fournir les justifications à

²⁹⁸⁸ Cf. *infra*, N. 1521 ss.

²⁹⁸⁹ Art. 33 al. 1 let. c LIFD ; cf. *supra*, N. 435 ss.

²⁹⁹⁰ Art. 24 let. e LIFD.

²⁹⁹¹ Cf. art. 20 al. 2 let. h a et 22 al. 1 let. a aLI/VD. Aujourd'hui, le régime institué par les art. 27 al. 1 let. f, 28 al. 1 let. f et 37 al. 1 let. c LI/VD est similaire et se conforme aux art. 7 al. 4 let. g et 9 al. 2 let. c LHID.

²⁹⁹² Arrêt TF du 13 février 1991, in : RF (49)1994 p. 266 ss (c'est vraisemblablement par erreur que l'arrêt est indiqué comme provenant de la Commission cantonale vaudoise de recours en matière d'impôt ; cf. JAUQUES, *De divers aspects*, nbp 97 ad p. 348).

l'imposition et à la déductibilité des contributions d'entretien versées aux enfants majeurs, l'argumentation du Tribunal fédéral peut sommairement être résumée et commentée de la manière suivante :

- Premièrement, le traitement fiscal particulier des contributions d'entretien des enfants majeurs serait justifié par l'unité fiscale qui est constituée par les seuls enfants mineurs et les contribuables qui assurent leur entretien²⁹⁹³. À notre sens, si l'unité fiscale mentionnée permet effectivement d'assimiler automatiquement les contributions d'entretien versées pour le conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait et celles versées pour les enfants mineurs, elle ne permet en aucun cas d'exclure la déductibilité des contributions d'entretien versées pour les enfants majeurs.
- Deuxièmement, la déductibilité de ces contributions d'entretien entraînerait d'autres inégalités de traitement compte tenu du traitement fiscal des autres prestations fondées sur le droit de la famille (qui sont exonérées et respectivement non déductibles)²⁹⁹⁴. Comme nous l'avons soutenu dans un autre contexte²⁹⁹⁵, il demeure inapproprié de légitimer une inégalité de traitement en soulevant d'autres inégalités.
- Troisièmement, le Tribunal fédéral soutient que la déductibilité ne saurait être octroyée sans que les contributions d'entretien soient imposées auprès de l'autre parent²⁹⁹⁶, en vertu du principe de la correspondance²⁹⁹⁷. C'est à juste titre que le Tribunal fédéral avance cette considération dans le contexte du contrôle abstrait d'une norme. Pour autant, le législateur peut précisément aménager ladite correspondance dans le cadre de son action réformatrice.

Le critère de la majorité de l'enfant n'a que peu d'importance dans le cadre de la fixation des contributions d'entretien²⁹⁹⁸. Comme cela a été relevé²⁹⁹⁹, l'abaissement de la majorité a provoqué un revirement de jurisprudence conduisant à un assouplissement des conditions d'admissibilité des prétentions en

1402

²⁹⁹³ Arrêt TF du 13 février 1991, in : RF (49)1994, p. 267.

²⁹⁹⁴ Arrêt TF du 13 février 1991, in : RF (49)1994, p. 267.

²⁹⁹⁵ Cf. *supra*, N. 1170.

²⁹⁹⁶ Arrêt TF du 13 février 1991, in : (49)RF 1994, p. 267.

²⁹⁹⁷ Cf. *supra*, N. 410.

²⁹⁹⁸ Le nouveau droit de la famille institue surtout la primauté de l'obligation de l'entretien en faveur des enfants mineurs (art. 276a CC ; CPra Matrimonial-HELLE, N. 74 et 108 ad art. 133). Cette primauté ne doit pas impacter, à notre sens, la question de la déductibilité des contributions d'entretien effectivement versées.

²⁹⁹⁹ Cf. *supra*, N. 97 ss.

contributions d'entretien des enfants majeurs³⁰⁰⁰. En définitive, le régime des contributions d'entretien est aujourd'hui largement identique pour les enfants mineurs et les enfants majeurs³⁰⁰¹.

- 1403 La doctrine critique largement la non-déductibilité des contributions d'entretien versées à des enfants majeurs. OBRIST³⁰⁰² formule ainsi que ce régime « intervient en parfaite violation du principe d'imposition selon la capacité contributive » et qu'« il est difficile de comprendre pourquoi l'enfant majeur ne doit pas être imposé lors de l'obtention de la rente qui augmente sa capacité contributive au même titre qu'un éventuel salaire d'étudiant ». BOSSHARD³⁰⁰³ soutient que la déductibilité des prestations d'entretien doit être alignée sur les obligations de droit civil, en renvoyant à l'art. 277 al. 2 CC et en rattachant son postulat à la nécessité d'exonérer le minimum vital des contribuables. Dans le même sens, LAMPERT³⁰⁰⁴ formule que « pour des raisons de cohérence du droit public, il est souhaitable et même nécessaire que, sur le plan fiscal également, l'on ne fasse pas de différence entre enfants mineurs et enfants majeurs ». RAMSEIER souligne notamment l'insuffisance du cumul de la déduction pour enfant et de la déduction pour personne nécessiteuse³⁰⁰⁵ et met cette question en lien avec la problématique de l'exonération du minimum vital³⁰⁰⁶.
- 1404 Récemment, lors de la consultation sur l'imposition équilibrée du couple et de la famille³⁰⁰⁷, on peut encore relever que plusieurs organisations ainsi qu'un canton ont spontanément sollicité la déductibilité des contributions d'entretien

³⁰⁰⁰ ATF 129 III 375, JdT 2003 I 357 consid. 3.3 p. 360.

³⁰⁰¹ Néanmoins, quelques différences subsistent incontestablement. Le minimum vital du parent débiteur au sens de la LP est par exemple élargi de 20 % lorsque les contributions sont versées à des enfants majeurs (ATF 132 III 209, JdT 2006 I 95, consid. 2.3 p. 95 ; MEIER, *Entretien de l'enfant majeur*, p. 23 et réf. citées). A nouveau, cette particularité ne devrait pas impacter la déductibilité des contributions d'entretien effectivement versées.

³⁰⁰² CPra Matrimonial-OBRIST, *Aspects fiscaux*, N. 102.

³⁰⁰³ BOSSHARD E., *Familienbesteuerung*, p. 780 : « Als – völlig ungenügende – Milderung kann ein Elternteil wenigstens den Kinderabzug und der andere Elternteil den Unterstützungsabzug geltend machen ».

³⁰⁰⁴ LAMPERT, *Prévoyance, famille, droit pénal*, p. 22.

³⁰⁰⁵ FamKomm Scheidung-RAMSEIER, *Anhang Steuerrechtliche Aspekte*, N. 28 ; cf. aussi RAMSEIER/CASTELNOVI, *Mündigenunterhalt*, p. 142. Comme nous l'avons vu, le Tribunal fédéral interprète la lettre de la loi dans le sens que, pour l'entretien d'un enfant majeur, les parents imposés séparément peuvent prétendre cumulativement à la déduction pour enfant et à la déduction pour personne nécessiteuse (arrêt TF 2C_436/2010 du 16 septembre 2010, consid. 5.1.2 ; arrêt TF 2 A.406/2001 du 23 janvier 2002, in : RDAF 2002 II 488, consid. 2b p. 490).

³⁰⁰⁶ RAMSEIER, *Konflikt in der Familie*, p. 506 et 509 s.

³⁰⁰⁷ DFF, Consultation imposition équilibrée, p. 7.

versées aux enfants majeurs. Le caractère litigieux du régime en vigueur est souligné par le fait qu'il s'agissait alors de l'unique proposition étrangère à la question du choix du modèle d'imposition.

En définitive, nous soutenons que la déductibilité doit être autant que possible octroyée sur la base de l'effectivité des obligations juridiques des contributions d'entretien. Dans ce sens, la déduction doit être ouverte indépendamment de la question de savoir si les enfants ont atteint ou non la majorité. Inversement, les contribuables qui reçoivent de telles contributions d'entretien doivent être imposés sur celles-ci. 1405

c. Proposition de formulation législative (LIFD)

Compte tenu des considérations susmentionnées, il est nécessaire de réformer les art. 23 let. f et 33 al. 1 let. c LIFD. Ces deux dispositions pourraient trouver les formulations suivantes : 1406

Art. 23

Sont également imposables:

- f. la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait, les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, et celles obtenues par l'enfant majeur.

Art. 33

¹ Sont déduits du revenu:

- c. la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, et celles versées à un enfant majeur ;

Dans ce cadre, la formulation de l'art. 24 let. e LIFD est inchangée ; cette disposition renvoyant à l'art. 23 let. f LIFD et la modification de cette norme demeurant dès lors suffisante. Comme nous le verrons³⁰⁰⁸, la modification du 1407

³⁰⁰⁸ Cf. *infra*, N. 1509 ss.

régime quant à l'imposition des contributions obtenues par les enfants majeurs est impérative en marge de la déduction pour enfant majeur que nous proposons.

3. Déduction pour enfant mineur

a. Remarques générales

- 1408 Dans le droit en vigueur, l'art. 35 al. 1 let. a LIFD dispose que sont déduits CHF 6'500 pour chaque enfant entretenu par le contribuable. Lorsque les parents sont imposés séparément, cette même disposition stipule que la déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et qu'ils ne demandent pas la déduction de contributions d'entretien. Comme nous l'avons constaté³⁰⁰⁹, l'examen est sensiblement plus complexe dès lors que plusieurs contribuables imposés séparément concourent à l'entretien des enfants sans que le partage de la déduction soit possible. Dans ce contexte, l'administration fédérale a élaboré des lignes directrices pour l'attribution de la déduction en lien avec les différentes situations familiales³⁰¹⁰. Lors d'un passage à une imposition individuelle, on peut assurément s'appuyer sur les considérables efforts des autorités législatives et exécutives déjà entrepris et relatifs à l'attribution de la déduction pour enfant à des parents imposés séparément.
- 1409 La déduction pour enfant de l'art. 33 al. 1 let. a LIFD s'étend également à l'entretien des enfants majeurs faisant un apprentissage ou des études. À notre sens, en particulier en raison de l'aptitude plus importante des enfants majeurs de percevoir un revenu, la réalité économique de l'entretien de ces enfants est suffisamment différente pour justifier deux déductions distinctes. Pour cette raison, il est opportun d'aligner le traitement fiscal de l'entretien des enfants mineurs sur l'actuelle déduction pour enfant, et d'élaborer un instrument spécifique pour tenir compte de l'entretien des enfants majeurs en formation.
- 1410 En marge d'une augmentation du plafonnement de la déduction pour frais de garde, le Parlement fédéral a légiféré en 2019 pour une modification de la LIFD dans le sens d'une augmentation de la déduction pour enfant à CHF 10'000³⁰¹¹ ; cette réforme ayant toutefois été rejetée en votation populaire le 27 septembre 2020³⁰¹².

³⁰⁰⁹ Cf. *supra*, N. 501 ss.

³⁰¹⁰ Circulaire AFC 30/2010, ch. 8.4, p. 14 ss.

³⁰¹¹ FF 2019 p. 6257.

³⁰¹² Cf. *supra*, N. 746 s.

b. Alignement sur l'art. 35 al. 1 let. a LIFD

i. Justifications du schématisme d'une déduction fixe

Compte tenu des exigences du principe de la praticabilité de l'imposition, le régime de la déduction pour enfant de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD permet à notre sens adéquatement de tenir compte de la diminution de la capacité contributive liée à l'entretien des enfants mineurs. Globalement, il y a lieu de penser que les dépenses liées à l'entretien des enfants mineurs sont suffisamment stables pour permettre l'élaboration d'une déduction établie à un montant fixe. De même, il n'apparaît pas impératif d'aménager un mécanisme permettant l'appréhension du revenu des enfants mineurs dans ce contexte. 1411

L'application du régime en vigueur pose toutefois des difficultés pour les contribuables qui assurent l'entretien d'enfants mineurs en deçà du montant de la déduction, n'obtenant – en théorie – aucun dégrèvement pour l'entretien alloué. Dans la pratique néanmoins, il apparaît que les administrations fiscales ne contrôlent pas l'effectivité des dépenses, et que la déduction pour enfant est dès lors attribuée quasi systématiquement. En tout état de cause, l'étendue de l'entretien demeure délicate à déterminer compte tenu de la proportion de l'entretien qui est fournie en nature. 1412

Éventuellement, le législateur fédéral pourrait s'inspirer de la solution genevoise qui différencie le montant de la déduction en fonction du revenu de l'enfant³⁰¹³. À notre sens, le revenu perçu par l'enfant mineur demeure en effet le principal facteur pouvant légitimer une limitation de la déductibilité de l'entretien à son égard. Toutefois, compte tenu du fait que la perception d'un véritable revenu demeure inhabituelle parmi les enfants mineurs³⁰¹⁴, il ne se justifie pas sous l'angle de la praticabilité de l'imposition d'en tenir compte au sein de la déduction pour enfant mineur³⁰¹⁵. 1413

³⁰¹³ Cf. art. 39 LIPP/GE ; *supra*, N. 494.

³⁰¹⁴ Cette assertion, quoiqu'évidente dans une certaine mesure, demeure malheureusement difficilement vérifiable en raison d'un manque de données statistiques. À titre d'illustration, lorsque l'OFS analyse la structure des salaires en Suisse, celle-ci ne tient pas compte des salaires des apprentis et des stagiaires (OFS, L'enquête suisse sur la structure des salaires 2016, p. 32).

³⁰¹⁵ À l'inverse, pour le traitement fiscal de l'entretien des enfants majeurs, cf. *infra*, N. 1483 ss.

ii. Pondération de la déduction

(1) Considération des statistiques et des lois cantonales

- 1414 Il est envisageable de pondérer le montant de la déduction pour enfant mineur notamment en fonction du nombre d'enfants ou de leur âge. Dans ce sens, les données de l'OFS indiquent clairement une diminution des coûts directs liés aux enfants à mesure que ceux-ci sont plus nombreux dans le ménage³⁰¹⁶, et corollairement une augmentation des coûts directs à mesure que les enfants grandissent³⁰¹⁷. L'aménagement d'un unique montant déductible pour l'entretien de tous les enfants nous apparaît trop approximatif dans ce contexte. En effet, pour autant que la solution fiscale envisagée soit praticable du point de vue des administrations, il est nécessaire de pondérer le montant déductible afin de préciser l'appréhension de la capacité contributive des familles.
- 1415 Comme nous l'avons relevé³⁰¹⁸, de nombreuses législations cantonales recourent d'ores et déjà à ces critères pour leurs déductions pour enfant. Le canton de Lucerne applique ainsi une déduction de CHF 6'700 pour chaque enfant de moins de 6 ans et de CHF 7'200 pour les enfants de 6 ans et plus³⁰¹⁹. Cette progressivité s'aligne sur les constatations de l'OFS susmentionnées. D'autres cantons tendent à augmenter le montant de la déduction à mesure que le nombre d'enfants croît ; alors que les statistiques de l'OFS démontrent une dégressivité des coûts directs. Ainsi, la déduction fribourgeoise s'élève au maximum à CHF 8'500 pour les deux premiers enfants et à CHF 9'500 à partir du troisième enfant³⁰²⁰.
- 1416 Enfin, à notre connaissance, aucune déduction cantonale ne se réfère cumulativement aux deux critères pour aménager la variabilité de la déduction. En droit néo-zélandais, comme nous l'avons constaté³⁰²¹, le crédit d'impôt pour la famille tenait compte jusqu'en 2019 des deux critères ; avant de supprimer le critère de l'âge des enfants.

³⁰¹⁶ OFS, Le coût de l'enfant en Suisse, p. 7 ; OFS, Les familles en Suisse 2017, p. 67.

³⁰¹⁷ OFS, Le coût de l'enfant en Suisse, p. 7.

³⁰¹⁸ Cf. *supra*, N. 493 ss.

³⁰¹⁹ § 42 al. 1 let. a StG/LU. Alternativement, le canton de Lucerne applique une déduction de CHF 12'500 lorsque l'enfant est contraint d'avoir son domicile propre afin de poursuivre sa formation.

³⁰²⁰ Art. 36 al. 1 let. a LICD/FR ; cf. *supra*, N. 494.

³⁰²¹ Cf. *supra*, N. 827.

(2) Pondération proposée

À des fins de simplification législative, il est opportun d'opter entre l'un des deux critères susmentionnés. À l'instar de l'exemple néo-zélandais, il est selon nous préférable de pondérer la déduction en fonction du critère du nombre d'enfants. 1417

Il a été relevé³⁰²² que l'ATF 118 Ia 1 commande un examen global quant à la discrimination des concubins « compte tenu de l'ensemble des différentes situations dans lesquelles se trouvent les concubins au cours de leur vie commune »³⁰²³. Dans le même sens, il apparaît que les approximations liées à la non-considération de l'âge des enfants entretenus se compensent inévitablement sur la durée pour toutes les familles. À tout le moins, dans la mesure où nous proposons une déduction distincte pour enfant majeur³⁰²⁴, le modèle d'imposition proposé tient compte de l'âge des enfants à cet égard. 1418

D'après l'OFS, les coûts directs annuels sont évalués en moyenne à CHF 10'272 pour un enfant unique, à CHF 16'860 pour deux enfants, et à CHF 21'389 pour trois enfants. Fondée sur ces données, la déduction pour enfant mineur peut être arrondie aux montants suivants : 1419

- CHF 10'300 pour le premier enfant ;
- CHF 6'600 pour le second enfant³⁰²⁵ ; et
- CHF 4'500 par enfant pour les suivants³⁰²⁶.

Les données de l'OFS ont notre préférence, comparativement aux forfaits aménagés par la LPC, dès lors que l'âge des enfants est aussi déterminant pour les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI³⁰²⁷, respectivement qu'un même forfait englobe tous les enfants de 11 à 25 ans³⁰²⁸. 1420

³⁰²² Cf. *supra*, N. 687.

³⁰²³ ATF 118 Ia 1 consid. 3c p. 5.

³⁰²⁴ Cf. *infra*, N. 1483 ss.

³⁰²⁵ Calcul : 16'860 - 10'072 (arrondi).

³⁰²⁶ Calcul : 21'389 - 16'860 (arrondi).

³⁰²⁷ Cf. art. 10 al. 1 let. a ch. 3 et 4 LPC.

³⁰²⁸ Cf. CI AVS/AI, Mémento prestations complémentaires, p. 3.

iii. Attribution de la déduction

- 1421 L'attribution des déductions relatives à l'entretien des enfants mineurs doit permettre de tenir compte des dépenses effectives de chaque parent³⁰²⁹. Comme nous l'avons relevé³⁰³⁰, le régime en vigueur soulève de nombreuses questions dès lors que les parents sont imposés séparément. Dans le contexte d'un passage à une imposition individuelle, la problématique serait étendue aux couples mariés qui sont imposés en commun d'après le droit en vigueur.
- 1422 Lorsque deux contribuables souhaitent faire valoir la déductibilité des dépenses d'entretien pour leurs enfants, le Tribunal fédéral interprète le droit fédéral afin de permettre optimalement la déductibilité des dépenses. Ainsi, malgré le principe de l'interdiction du cumul des déductions qui ressort du texte de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD³⁰³¹, il a avalisé le cumul de la déduction pour enfant et de la déduction pour personne nécessiteuse³⁰³². Dans le même ordre d'idée, au 1^{er} janvier 2011, le Parlement fédéral a introduit le partage de la déduction pour enfant lorsque les parents sont imposés séparément s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déductibilité de contributions d'entretien³⁰³³. Ce régime, qui était à juste titre souhaité par la doctrine³⁰³⁴, est approprié à une juste prise en compte de la capacité contributive subjective et devrait être repris lors d'un passage à une imposition individuelle. Cette démarche ne devrait pas soulever de difficultés particulières sous l'angle de la praticabilité de l'imposition, dans la mesure où un tel partage est d'ores et déjà effectué dans le régime en vigueur à l'égard des parents imposés séparément.
- 1423 En marge de la déductibilité du revenu imposable négatif du partenaire de vie à charge³⁰³⁵, la déduction pour enfant mineur est automatiquement transmise lorsqu'elle est inopérante auprès de l'un des partenaires de vie.

³⁰²⁹ Cf. *supra*, N. 503.

³⁰³⁰ Cf. *supra*, N. 501.

³⁰³¹ Cf. CR LIFD-JAQUES, N. 32 ad art. 35.

³⁰³² Arrêt TF 2A.406/2001 du 23 janvier 2002, in : RDAF 2002 II 488, consid. 2b p. 490 ; cf. *supra*, N. 514. Dans la même idée, sur la maximisation des effets du barème parental lors de son attribution, cf. ATF II 338, consid. 6.3.2 p. 349 (résumé et commenté in : BORNICK, *Constitutionnalité de l'application du barème réduit*, p. 10 ss).

³⁰³³ Cf. *supra*, N. 502 s.

³⁰³⁴ Cf. *supra*, N. 503.

³⁰³⁵ Cf. *infra*, N. 1458 ss.

c. Proposition de formulation législative (LIFD)

Compte tenu de nos postulats et des considérations susmentionnées, la déduction pour enfant mineur pourrait, en lieu et place de l'actuel art. 35 al. 1 let. a LIFD, être formulée de la manière suivante : 1424

Art. 35

¹ Sont déduits du revenu:

- a. pour le contribuable qui assure l'essentiel de l'entretien d'enfants mineurs, 10 300 francs pour le premier enfant, 6 600 francs pour le second enfant, et 4 500 francs par enfant pour les suivants ; cette déduction est répartie par moitié si les parents 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 ;

À notre sens, le régime fiscal de la déduction pour enfant mineur ne nécessite pas d'autres adaptations particulières au sein de la LIFD, notamment dans la mesure où il s'aligne largement sur l'actuelle déduction pour enfant et sur la pratique des administrations fiscales. 1425

4. Déductibilité du revenu imposable négatif

a. Prémisses de la proposition

i. Variabilité du revenu des personnes entretenues

Dans le cadre d'une imposition individuelle, la difficulté majeure de l'appréhension de l'effet d'engagement se situe au niveau de la prise en compte du revenu éventuel du partenaire de vie entretenu. 1426

À titre d'illustration, nous prenons deux couples mariés qui perçoivent un premier revenu de CHF 100'000. Au surplus, un des deux couples obtient un deuxième revenu de CHF 5'000. Au sein des deux couples, les contribuables qui perçoivent CHF 100'000 assurent, du moins en partie, l'entretien de leur partenaire de vie. Pour autant, l'effet d'engagement est moindre lorsque le partenaire de vie entretenu perçoit un revenu de CHF 5'000 ; ce revenu permettant d'ores et déjà de couvrir une partie de ses besoins vitaux. Hypothétiquement, si 1427

le seuil du minimum vital de la personne entretenue s'élevait à CHF 20'000, l'effet d'engagement se monterait à seulement CHF 15'000 dès lors que l'on tient compte du revenu de la personne entretenue.

1428 À notre sens, les mêmes considérations peuvent être avancées pour l'entretien des enfants majeurs en formation. À la différence des enfants mineurs, les enfants majeurs sont en effet hautement susceptibles de percevoir un revenu qui couvre tout ou partie de leurs besoins vitaux. Dans le même sens que la législation fiscale genevoise³⁰³⁶, il est selon nous utile de différencier schématiquement le dégrèvement fiscal octroyé aux contribuables qui assurent l'entretien d'enfants majeurs en fonction des revenus de ceux-ci.

ii. Variabilité du minimum vital des personnes entretenues

1429 Aussi, il est nécessaire de constater que les besoins vitaux varient d'une personne entretenue à une autre. Les déductions générales permettent de tenir compte en partie de cette variabilité : ainsi, le contribuable qui engage des dépenses liées à sa santé ou à son handicap bénéficie de dégrèvements fiscaux correspondants³⁰³⁷. Ces déductions peuvent également être octroyées au contribuable qui effectue de telles dépenses pour le compte d'une personne à sa charge³⁰³⁸. Dans le contexte d'une imposition individuelle, et notamment dès lors que les personnes entretenues perçoivent un revenu, il nous apparaît primordial de tenir compte des besoins vitaux des personnes entretenues pour quantifier l'entretien déductible.

1430 À titre d'illustration, nous prenons deux enfants majeurs en formation qui perçoivent un revenu de CHF 10'000 et dont les problèmes de santé nécessitent des dépenses à hauteur de CHF 5'000. Le contribuable qui assure l'entretien du premier enfant s'acquitte lui-même de la facture pour les frais de santé (de manière à obtenir la pleine déductibilité de cette dépense sous l'angle de l'art. 33 al. 1 let. h LIFD). Le second enfant s'acquitte lui-même de la facture, mais le contribuable qui assure son entretien en tient compte en augmentant son soutien financier de CHF 5'000. Les deux situations devraient donner lieu à un traitement fiscal similaire. Pourtant, la systématique du droit en vigueur rend délicate toute égalité, et le premier contribuable bénéficiera selon toute vraisemblance

³⁰³⁶ Cf. art. 39 LIPP/GE ; *supra*, N. 494.

³⁰³⁷ Cf. not. art. 33 al. 1 let. h et h^{bis} LIFD.

³⁰³⁸ Voir, par exemple, l'art. 33 let. h LIFD : « [sont déduits du revenu] les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient ».

d'un dégrèvement fiscal plus important du fait qu'il a directement pris les frais de santé à sa charge.

Afin d'appréhender adéquatement la diminution de la capacité contributive des assujettis qui assurent l'entretien de personnes à leur charge, il apparaît nécessaire de tenir compte de l'effectivité des prestations de soutien permettant de couvrir le minimum vital des personnes entretenues ; à l'exclusion de tout critère qui conduit à ignorer la réalité économique. 1431

b. Mécanisme

i. Terminologie

À notre connaissance, la proposition qui sera faite dans la présente section est inédite. Pour cette raison, dans un souci de clarté et de cohérence, une terminologie spécifique doit être établie. 1432

Nous distinguons le « revenu imposable positif » (ou simplement « revenu imposable ») du « revenu imposable négatif ». Dans ce cadre, le revenu imposable est négatif dès lors qu'est négative la différence entre les revenus imposables (au sens des art. 16 à 23 LIFD et 7 LHID) et l'ensemble des déductions (organiques, générales et sociales). Dans la mesure où la fiscalité suisse ne connaît pas les crédits d'impôt³⁰³⁹, respectivement compte tenu du fait que leur introduction ne fait pas l'objet de la présente étude, le revenu imposable négatif ne porte à conséquence qu'à l'égard des contribuables qui entretiennent un partenaire de vie ou des enfants majeurs en formation. 1433

Par « capacité contributive négative », nous entendons la quantification de l'absence de toute capacité contributive pour un contribuable. La capacité contributive négative est ainsi opposée à la « capacité contributive positive » (ou simplement « capacité contributive »). Alors que l'augmentation de la capacité contributive positive conduit à un alourdissement de l'impôt pour le contribuable concerné, celle de la capacité contributive négative d'une personne entretenue augmente la déductibilité des dépenses d'entretien à son égard. 1434

³⁰³⁹ Pour un aperçu des crédits d'impôt aménagés en fiscalité néo-zélandaise, cf. not. *supra*, N. 825 ss.

ii. Explications

- 1435 À notre sens, les deux problématiques susmentionnées (relatives à la variabilité du revenu et des besoins vitaux du partenaire de vie et des enfants majeurs en formation) peuvent être résolues au moyen de la seule prise en compte du revenu imposable négatif des personnes entretenues. Concrètement, l'appréhension du revenu imposable négatif constitue ainsi la pierre angulaire des propositions de la présente section, respectivement de la déduction pour partenaire de vie³⁰⁴⁰ et de la déduction pour enfant majeur³⁰⁴¹.
- 1436 Pour les personnes entretenues les plus susceptibles de percevoir un revenu (c'est-à-dire essentiellement les époux, les concubins et les enfants majeurs faisant un apprentissage ou des études), il est particulièrement opportun de fonder autant que possible l'appréhension fiscale de l'effet d'engagement sur la base des déclarations fiscales que les personnes entretenues fournissent. Au sein de ces déclarations fiscales, figurent en effet de nombreuses informations utiles à la quantification de l'effet d'engagement.
- 1437 La somme de l'ensemble des déductions octroyées à un contribuable devrait correspondre à son seuil du minimum vital³⁰⁴², quand bien même quelques forfaitisations concourent parfois à la détermination des dégrèvements. En conséquence, dès lors que la somme des revenus imposables d'une personne entretenue est inférieure à l'ensemble des déductions qui lui sont octroyées, il y a lieu de penser que la différence correspond aux prestations d'entretien que cette personne obtient. Conceptuellement, le contribuable qui revendique l'entretien de cette personne à charge doit ainsi obtenir la déductibilité de l'entretien dans la même proportion.
- 1438 Du point de vue du contribuable entretenu, cette solution a le mérite de permettre, en une seule étape, la transmissibilité de tous les dégrèvements fiscaux inutilisés du fait de l'insuffisance de son revenu. Le schéma suivant permet d'illustrer cette considération.

³⁰⁴⁰ Cf. *infra*, N. 1458 ss.

³⁰⁴¹ Cf. *infra*, N. 1483 ss.

³⁰⁴² Cf. *supra*, N. 1193 ss.

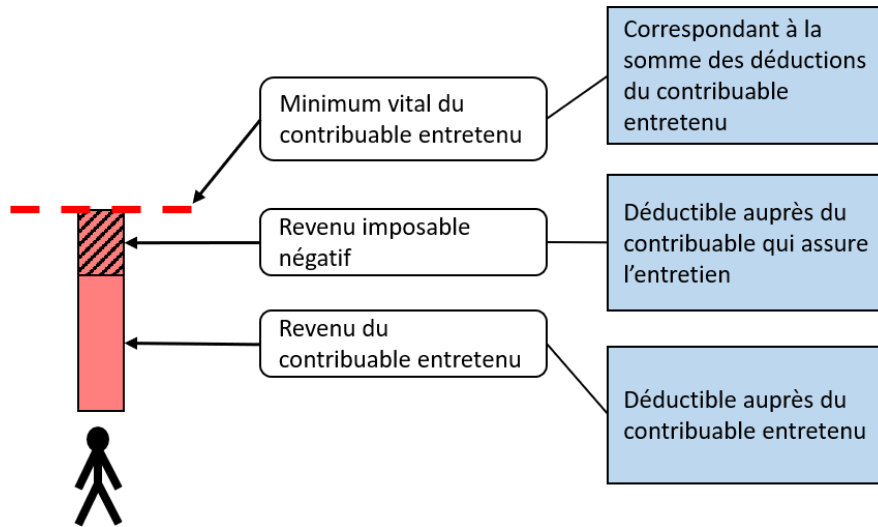


Illustration 22 : Déductibilité du revenu imposable négatif ; contribuable entretenu

Du point de vue du contribuable qui assure l'entretien, le mécanisme proposé rend possible une appréciation précise de l'ampleur de l'entretien. Ce constat découle du postulat que l'entretien correspond à la différence entre le minimum vital du contribuable entretenu (tel qu'il est obtenu par l'ensemble des déductions octroyées au contribuable entretenu) et son revenu. Le schéma suivant permet de présenter la situation fiscale du contribuable qui assure l'entretien.

1439

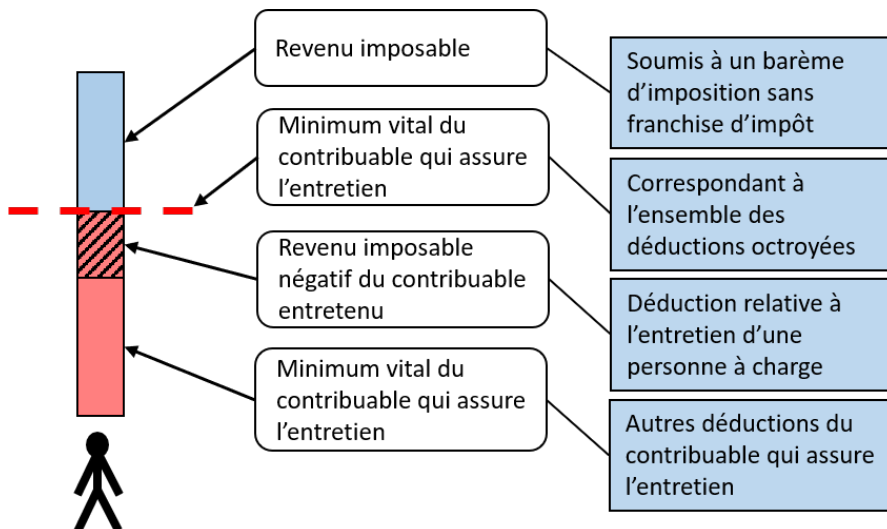


Illustration 23 : Déductibilité du revenu imposable négatif ; contribuable qui assure l'entretien

iii. Délimitations

- 1440 La même approche pourrait être adoptée pour tenir compte de l'effet d'engagement à l'égard des enfants mineurs ainsi que des personnes nécessiteuses au sens de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD. Pour des raisons diverses, le même traitement fiscal ne sera pas proposé dans ces deux situations.
- 1441 Par principe, une partie du revenu des enfants mineurs ainsi que leur fortune ne sont pas imposés séparément, mais sont ajoutés au revenu et à la fortune de leurs parents³⁰⁴³. Dans le cadre de cette substitution fiscale, les parents obtiennent directement les déductions générales et sociales liées à leurs enfants, et aucune raison ne nous incite à proposer une réforme de ce système qui a été éprouvé. Aussi, nous avons déjà soutenu que les enfants mineurs sont moins susceptibles de percevoir un revenu, et que la déduction pour enfant mineur proposée (qui est seulement dégressive en fonction du nombre d'enfants mineurs à charge) est appropriée à l'appréhension fiscale de leur entretien.
- 1442 En revanche, la considération de la capacité contributive négative des personnes nécessiteuses demeure envisageable du point de vue de leur assujettissement. Elle peut au surplus se révéler particulièrement utile si l'on présume que ces personnes sont typiquement plus concernées par des problèmes de santé ou de handicap (dont la déductibilité est assurée par le biais de déductions générales). Dans la mesure où les contribuables qui demandent la déduction pour personne nécessiteuse doivent fournir la preuve de la réalisation de conditions légales relativement strictes³⁰⁴⁴, et compte tenu aussi du fait que la déductibilité demeure limitée aux dépenses d'entretien effectives³⁰⁴⁵, rien ne s'oppose fondamentalement à l'élaboration d'une limite maximale variable de la déduction qui serait fonction de la capacité contributive négative de la personne nécessiteuse. Bien que cette solution nous séduise *a priori*, son examen plus approfondi sera écarté en raison de l'éloignement de cette problématique avec le sujet du présent travail.

³⁰⁴³ Cf. *supra*, N. 320 ss.

³⁰⁴⁴ CR LIFD-JAQUES, N. 49 ad art. 35 ; cf. *supra*, N. 519 ss.

³⁰⁴⁵ LOCHER, Kommentar DBG I, N. 64 ad art. 35 ; cf. *supra*, N. 520.

iv. Implications

(1) Élaboration rigoureuse des autres déductions

L'introduction d'un tel mécanisme fiscal rend impératif de déterminer le plus rigoureusement possible l'ensemble des déductions, du fait de l'interdépendance qui est établie entre la déduction pour partenaire de vie et la déduction pour enfant majeur avec les dégrèvements fiscaux accordés aux personnes entretenues. 1443

En tout état de cause et compte tenu des exigences du principe de l'imposition selon la capacité contributive, nous avons d'ores et déjà souligné la nécessité d'aligner les déductions au plus proche des dépenses nécessaires à la vie³⁰⁴⁶. Dans ce contexte, le mécanisme proposé contient l'avantage d'exploiter de manière optimale les efforts législatifs entrepris en amont lors de l'aménagement des autres dégrèvements fiscaux. 1444

(2) Barème d'imposition sans franchise d'impôt

Notre solution implique que le premier franc imposable soit établi au seuil du minimum vital des contribuables. Par voie de conséquence, il devient nécessaire que l'exonération du minimum vital soit garantie par le biais des seules déductions, sans le concours d'une franchise d'impôt au sein du barème d'imposition. Dans ce cadre, afin d'éviter que les dégrèvements fiscaux excèdent les ressources nécessaires à la couverture des besoins vitaux, tous les revenus doivent – dans la mesure du possible – entrer dans l'assiette de l'impôt³⁰⁴⁷. 1445

Ainsi, nonobstant le fait que le barème d'imposition peut aisément concourir à l'exonération du minimum vital³⁰⁴⁸, le modèle proposé implique *a contrario* de recourir exclusivement à des déductions³⁰⁴⁹. 1446

³⁰⁴⁶ Cf. *supra*, N. 1193 ss.

³⁰⁴⁷ Cf. *supra*, N. 1252 ss.

³⁰⁴⁸ Cf. Message train de mesures fiscales, p. 2867.

³⁰⁴⁹ Ainsi, l'élaboration de déductions personnelles doit être envisagée en l'absence de toute franchise d'impôt. La loi fiscale du canton de Bâle-Ville peut constituer un exemple dans ce contexte (déductions personnelles de CHF 35'000 pour les couples mariés, de CHF 30'000 pour les familles monoparentales et de CHF 18'000 pour les autres contribuables ; cf. art. 35 al. 1 let. e, f et g StG/BS). Pour notre proposition, cf. *supra*, N. 1241 ss.

(3) Non-considération de certaines déductions générales

- 1447 Toutes les déductions générales aménagées dans le droit en vigueur ne visent pas nécessairement les dépenses nécessaires à la vie en premier lieu. Dans le contexte du mécanisme proposé, on doit se demander s'il est opportun d'exclure du calcul du revenu imposable négatif les déductions générales qui poursuivent davantage des buts extra-fiscaux que la concrétisation du principe de l'imposition selon la capacité contributive³⁰⁵⁰.
- 1448 A notre sens, est notamment problématique la déduction générale qui est octroyée à une personne entretenue tandis que le montant déductible maximal est atteint auprès du contribuable qui assure son entretien et qui déduit son revenu imposable négatif. On pense en particulier à la déduction des cotisations et des versements aux partis politiques, celle-ci étant plafonnée à 10'100 selon l'art. 33 al. 1 let. i LIFD.
- 1449 On peut, par exemple, aussi se demander s'il se justifie de prendre en compte, dans le calcul du revenu imposable négatif, les contributions versées aux institutions de la prévoyance professionnelle selon l'art. 33 al. 1 let. d LIFD. L'inclusion de cette déduction dans le calcul du revenu imposable négatif est susceptible d'avoir un fort impact, compte tenu notamment du fait que cette déduction englobe les contributions de rachats versées à bien plaisir selon le règlement de prévoyance³⁰⁵¹.
- 1450 Aucun obstacle d'ordre légistique n'empêcherait que la loi énumère les déductions générales exclues du calcul du revenu imposable négatif. Nous nous abstenons toutefois de nous prononcer sur cette question, dès lors que celle-ci est à notre sens davantage du ressort des politiques, respectivement qu'un examen des enjeux socio-politiques en présence n'est pas envisagé dans la présente étude.

v. Synthèse et appréciation

- 1451 L'appréhension du revenu imposable négatif des personnes à charge permet selon nous de déterminer précisément, bien que schématiquement, l'ampleur de l'entretien qui leur est fourni, tout en excluant corollairement la déductibilité des prestations d'entretien qui excèdent la couverture de leur minimum vital.

³⁰⁵⁰ Cf. *supra*, N. 212 ss.

³⁰⁵¹ CR LIFD-LAFFELY MAILLARD, N. 51 ad art. 33.

Dans ce sens, cette approche s'aligne avec notre postulat consistant à limiter au seuil du minimum vital les dégrèvements fiscaux liés à l'entretien des personnes à charge³⁰⁵². Elle se conforme ainsi avec le principe de la non-déductibilité des dépenses privées³⁰⁵³ et permet aussi de ne pas dissuader excessivement les personnes entretenues d'exercer une activité lucrative³⁰⁵⁴.

En outre, le régime proposé semble pertinent compte tenu du régime des déductions générales. Comme nous l'avons relevé³⁰⁵⁵, il ne se justifie pas de différencier l'imposition de deux contribuables en fonction du critère du débiteur d'une facture. Pour autant, la plupart des déductions générales supposent une dépense effective du contribuable³⁰⁵⁶ et, dans ce cadre, la solution alternative permettant de faire valoir une déduction générale lorsque la personne entretenue a effectué ladite dépense ne se conforme pas précisément à la logique des déductions générales. La déductibilité du revenu imposable négatif permet ainsi de transmettre automatiquement toutes les déductions inutilisées d'une personne entretenue au contribuable qui assure son entretien. Au titre d'inconvénient, la taxation du contribuable qui entretient un partenaire de vie ou un enfant majeur est dès lors susceptible d'être péjorée par les erreurs qui entachent éventuellement les déclarations fiscales de ces personnes entretenues³⁰⁵⁷. 1452

Dans l'ensemble, cette solution permet ainsi de transmettre aisément toutes les déductions non consommées des personnes entretenues aux contribuables qui assurent leur entretien. Par l'appréhension fiscale du revenu imposable négatif des personnes entretenues, cette transmissibilité est automatiquement effectuée par l'application d'un unique mécanisme. 1453

Le mécanisme de la déductibilité du revenu imposable négatif des personnes entretenues peut soulever quelques difficultés en lien avec les déductions générales, parmi lesquelles les suivantes doivent en particulier être considérées : 1454

³⁰⁵² Cf. *supra*, N. 1383.

³⁰⁵³ Cf. *supra*, N. 1383.

³⁰⁵⁴ Cf. *supra*, N. 1383.

³⁰⁵⁵ Cf. *supra*, N. 1435 ss.

³⁰⁵⁶ CR LIFD-NOËL, N. 1 ad art. 33 ; Komm. StHG-REICH/VON AH/BRAWAND, N. 63 ad art. 9.

³⁰⁵⁷ Ainsi, les contribuables qui entretiennent des personnes à charge seront vraisemblablement incités à accompagner les personnes entretenues dans l'établissement de leurs déclarations fiscales. Pour certains contribuables inexpérimentés, tels que les enfants majeurs qui remplissent leurs premières déclarations fiscales, cet inconvénient peut se transformer en avantage en concourant à un plus juste établissement desdites déclarations.

- Ce mécanisme comporte d’abord le risque qu’une déduction soit indûment octroyée deux fois, en l’occurrence à la personne qui assure l’entretien et à la personne entretenue, pour une seule et même dépense. Un tel double octroi d’une déduction générale peut découler d’une erreur d’un contribuable mais aussi d’une intention dolosive. Un certain travail administratif supplémentaire est à prévoir pour les autorités de taxation qui devraient alors coordonner les taxations de différents contribuables. On peut donc se demander si le mécanisme de la déductibilité du revenu imposable négatif est compatible avec le principe de la praticabilité de l’imposition³⁰⁵⁸. Ce premier risque peut à notre sens être relativisé compte tenu du fait que les administrations fiscales connaissent d’ores et déjà des situations analogues, notamment pour le traitement fiscal des contributions d’entretien³⁰⁵⁹ en lien avec le principe de la correspondance³⁰⁶⁰, sans pour autant que la procédure de taxation soit impraticable ni même compromise.
- Dans le même ordre d’idée, on peut relever le risque que des contribuables utilisent le mécanisme de la déductibilité du revenu imposable négatif contrairement au but de la loi (*in fraudem legis agere*). À titre d’illustration, un contribuable agirait abusivement en augmentant son entretien à l’égard d’une personne entretenue de manière à excéder le montant déductible maximal pour une déduction générale³⁰⁶¹. Bien que notre mécanisme induise *de facto* une augmentation du montant déductible par le jeu de la transmissibilité des déductions inutilisées, il sied de demeurer attentif au fait que de tels abus peuvent similairement se produire sans ce mécanisme. En tout état de cause en effet, il appartient aux administrations fiscales de vérifier l’identité du débiteur de chaque dépense donnant droit à une déduction générale. Ce risque d’abus pourrait du reste être diminué en excluant certaines déductions générales du calcul du revenu imposable négatif³⁰⁶².

³⁰⁵⁸ Cf. *supra*, N. 195 ss.

³⁰⁵⁹ Cf. *supra*, N. 435 ss.

³⁰⁶⁰ Cf. *supra*, N. 410.

³⁰⁶¹ Nous pensons notamment à la déduction pour les versements et autres cotisations à des partis politiques, plafonnée à CHF 10’100 par contribuable (cf. art. 34 al. 1 let. i LIFD).

³⁰⁶² Cf. *supra*, N. 1447 ss.

vi. Proposition de définition législative (LIFD)

La notion de revenu imposable négatif est inexistante en droit fiscal suisse. En raison de la singularité du régime que cette notion induit, l'insertion d'une définition au sein de la LIFD peut avantageusement être effectuée, par exemple à à l'art. 16 de ladite loi. La définition pourrait prendre la formulation suivante :

Art. 16

⁴ Le revenu imposable est qualifié de négatif lorsque le total des revenus imposables au sens des art. 16 à 23 est inférieur au total des déductions et des frais mentionnés aux art. 26 à 33a et 35.

La définition susmentionnée est certes complexe et implique incontestablement un changement de paradigme au sein d'un régime fiscal qui ne connaît pas de conception similaire. Pour autant, cette complexité n'en demeure pas moins opportune à notre sens compte tenu de l'efficacité des instruments qui peuvent être élaborés sur ses fondements.

Comme nous l'avons mentionné, l'ampleur du mécanisme proposé peut être réduite en retirant certaines déductions du calcul du revenu imposable négatif. Cette démarche n'a pas été entreprise dans la présente étude compte tenu de son éloignement avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive, respectivement des questions d'ordre socio-politique qu'elle soulève.

c. Déduction pour partenaire de vie

i. Contours de notre proposition

L'appréhension fiscale de l'entretien de l'époux ou du concubin doit, au sens de nos postulats, demeurer neutre quant à l'état civil et être limitée à l'entretien qui couvre le minimum vital du partenaire de vie entretenu. Cette approche implique cumulativement de déterminer l'ampleur des dépenses nécessaires à la vie du point de vue de la personne à charge et de tenir compte du revenu éventuel qu'elle perçoit. Nous proposons que cette démarche soit entreprise par l'appréhension de la capacité contributive négative de la personne entretenue, respectivement par la déductibilité de son revenu imposable négatif.

ii. Appréciation comparative

- 1459 Comparativement aux solutions alternatives examinées par l'administration fédérale ou avancées par la doctrine, l'approche proposée permet à notre sens une imposition plus proportionnée eu égard aux différentes situations familiales et personnelles des contribuables, tout en demeurant praticable pour les autorités administratives. Nous n'examinerons pas les nombreux mécanismes susceptibles de permettre la prise en compte de l'effet d'engagement³⁰⁶³, ceux-ci étant largement exclus par nos postulats³⁰⁶⁴. Pour autant, les propositions d'EICHENBERGER et de la Commission d'experts de 1998 seront évoquées et commentées.
- 1460 Pour les couples au sein desquels des prestations intraconjugales servent à l'entretien de l'un des partenaires de vie, EICHENBERGER propose que ledit entretien soit quantifié avant d'être imposable auprès du contribuable entretenu et déductible auprès de son partenaire de vie³⁰⁶⁵. Bien que cette solution soit séduisante du fait de son alignement sur le principe de la correspondance et de la prise en compte induite de l'entretien effectif, sa concrétisation se révèle selon nous malaisée. EICHENBERGER relève à juste titre que la concrétisation de cette solution est peu évidente sous l'angle de la praticabilité de l'imposition dès lors que l'administration doit quantifier l'entretien³⁰⁶⁶. En outre, l'auteur ne prévoit aucune limite à la déductibilité de ces dépenses d'entretien, l'entretien devant uniquement être effectif³⁰⁶⁷. Cette conception contraire à notre sens le principe de la non-déductibilité des dépenses privées³⁰⁶⁸ et est propre à dissuader les épouses et concubines d'exercer une activité lucrative³⁰⁶⁹.
- 1461 Le Rapport d'experts de 1998 plébiscitait qu'une déduction de CHF 7'500 soit transmissible entre les époux et les concubins à un seul revenu ; sans qu'il soit expressément prévu de solution fiscale proportionnée pour les situations dans lesquelles le couple perçoit un second revenu de moindre importance. À notre sens, cette solution appréhende trop approximativement la capacité économique du couple. Il est au contraire nécessaire de pondérer la prise en compte de l'effet

³⁰⁶³ Pour un aperçu : BÖCKLI, *Von Schatteneinkommen*, p. 101 ss (dans le contexte de l'imposition commune) ; EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 242 ss.

³⁰⁶⁴ Cf. *supra*, N. 1377 ss.

³⁰⁶⁵ Pour une synthèse des propositions d'EICHENBERGER, cf. *supra*, N. 1048 ss.

³⁰⁶⁶ EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 664 *in fine* : « Hingegen besteht beim vorliegenden Modell das Problem der Bestimmung des Umfangs der Transfers bzw. der missbräuchlichen Geltenmachung von Transfers ».

³⁰⁶⁷ Cf. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 638.

³⁰⁶⁸ Cf. art. 34 let. a LIFD ; cf. *supra*, N. 1138 s.

³⁰⁶⁹ Cf. *supra*, N. 1033 s.

d'engagement en fonction de l'ampleur du second revenu ; celle-ci impactant directement l'entretien déductible.

Les deux solutions concurrentes examinées ne permettent guère – à notre sens – une prise en compte appropriée de l'effet d'engagement pour l'entretien d'un partenaire de vie. En plus des difficultés soulevées en lien avec la praticabilité de l'imposition, l'approche d'EICHENBERGER induit une prise en compte selon nous trop étendue de l'effet d'engagement. Quant à la solution plébiscitée par le Rapport d'experts de 1998, elle ignore indûment le revenu de la personne entretenue. La déductibilité du revenu imposable négatif du partenaire de vie entretenu permet à notre sens de mieux appréhender les dépenses d'entretien. 1462

iii. Reconnaissance du concubinage « sans condition »

(1) Problématique

Si l'application de cette déduction ne soulève pas de difficultés particulières à l'égard des couples mariés, il demeure impératif de s'interroger sur l'éligibilité des contribuables vivant en concubinage. Ce mode de vie n'étant pas institué sur le plan légal³⁰⁷⁰, il est nécessaire de déterminer à quelles conditions des contribuables peuvent revendiquer l'entretien de leurs concubins. 1463

En Nouvelle-Zélande, comme nous l'avons vu³⁰⁷¹, le concubinage est reconnu au même titre que le mariage. Dans ce cadre, les concubins sont tenus d'annoncer leur relation aux autorités fiscales et celles-ci n'éprouvent pas de difficultés particulières au moment de la taxation. En particulier, il n'apparaît pas que les contribuables abusent de la possibilité de revendiquer une relation de concubinage inexistante. 1464

Comme nous le verrons ci-après, il n'est selon nous pas opportun de soumettre la prise en compte de l'effet d'engagement pour les concubins à la réalisation de conditions de durée ou de parentalité conjointe. Une pesée des intérêts entre les effets positifs et négatifs d'une telle mesure conduit en effet à y renoncer. 1465

³⁰⁷⁰ Cf. *supra*, N. 41 ss.

³⁰⁷¹ Cf. *supra*, N. 759 ss.

(2) Notre conception

(a) Nécessité de tenir compte de l'entretien du concubin

- 1466 Le principe de l'imposition selon la capacité contributive commande la prise en compte de l'effet d'engagement pour les couples de concubins à deux égards. D'une part, celle-ci est nécessaire afin d'imposer le couple en fonction de sa capacité contributive³⁰⁷². D'autre part, elle est nécessaire dans le cadre du rapport d'égalité entre les concubins et les couples mariés ; la similarité des situations exigeant un traitement fiscal similaire³⁰⁷³. Ainsi, tant les dimensions verticale et horizontale du principe de l'égalité de traitement exigent l'élaboration d'un dégrèvement fiscal approprié à cet endroit.
- 1467 Par conséquent et avant même de se demander si cette appréhension fiscale soulève des difficultés particulières, il demeure primordial de souligner la nécessité de tenir compte de l'effet d'engagement au sein des couples de concubins.

(b) Fiabilité de l'appréciation des concubins

- 1468 Il est hautement délicat pour les autorités administratives de déterminer l'existence d'un concubinage tout en respectant notamment la sphère privée des contribuables³⁰⁷⁴. Inversement néanmoins, nous partons de l'idée que la notion de concubinage est suffisamment explicite pour que les contribuables discernent – le cas échéant – qu'ils entretiennent une relation de concubinage. À ce titre, la définition flexible régulièrement fournie par le Tribunal fédéral (à savoir que le concubinage constitue « une communauté de vie d'une certaine durée, voire durable, entre deux personnes, à caractère en principe exclusif, qui présente une composante tant spirituelle que corporelle et économique, et qui est parfois désignée comme une communauté de toit, de table et de lit »)³⁰⁷⁵ relève dans une large mesure du sens commun.
- 1469 Par conséquent, les contribuables sont indubitablement mieux placés que l'administration pour déterminer la présence ou non d'un concubinage les

³⁰⁷² Cf. *supra*, N. 657.

³⁰⁷³ Cf. *supra*, N. 669 ss.

³⁰⁷⁴ Sur les difficultés pour l'administration de contrôler l'existence du concubinage, cf. not. EICHENBERGER, *Individualbesteuerung*, N. 487 ss ; REICH, *Neuordnung*, p. 263.

³⁰⁷⁵ ATF 138 III 157 consid. 2.3.3 p. 160 s. ; ATF 124 III 52 consid. 2a/bb p. 54 s. ; ATF 118 II 235, JdT 1994 I 331 consid. 3b p. 333 et réf. citées ; arrêt TF 5A_760/2012 du 27 février 2013, consid. 5.1.2.1 ; arrêt TF 5A_613/2010 du 3 décembre 2010, consid. 2.

concernant. Le contrôle de l'existence d'un concubinage par les autorités administratives étant délicat, il est parfois redouté que des contribuables se prévalent d'un concubinage fictif afin de profiter de dégrèvements fiscaux indus³⁰⁷⁶. À notre sens, ce risque potentiel d'abus ne doit toutefois en aucun cas conduire à renoncer à l'octroi d'un dégrèvement fiscal nécessaire pour les concubins à un revenu. Dès lors, il nous apparaît que les autorités fiscales n'ont pas de meilleur choix que de se fier aux indications fournies par les contribuables (et de les contrôler *a posteriori* en présence de suspicion d'abus).

(c) Inopportunité des conditions de durée et de parentalité commune

(i) *Schématisme dérogeant au principe de l'égalité de traitement*

Dans le cadre des trois modèles d'imposition qu'il préconisait, le Rapport d'experts de 1998 proposait que les concubins soient reconnus comme tels dès lors qu'ils vivent ensemble depuis au moins deux ans ou qu'ils ont un enfant mineur commun³⁰⁷⁷. La Commission d'experts de 1998 relevait alors qu'« il faut empêcher que deux personnes se mettent ensemble quelques jours aux environs de la date déterminante pour se procurer un avantage fiscal important »³⁰⁷⁸. Elle soutenait dans ce contexte que ce risque d'abus ne doit pas être sous-estimé et que le délai d'attente de deux ans atténue ledit risque, à défaut de l'éliminer entièrement³⁰⁷⁹. 1470

L'élaboration de tels critères demeure évidemment problématique dès lors que ceux-ci conduisent inévitablement à ignorer des prestations d'entretien effectives. Dans ce sens, ce type de schématisme conduit à une dérogation au principe de l'imposition selon la capacité contributive et il s'agit de se demander si ladite dérogation est justifiée. 1471

Intrinsèquement, l'élaboration de telles conditions légales doit permettre d'améliorer la praticabilité de l'imposition ; en comparaison avec la solution concurrente qui exige des autorités qu'elles tiennent également compte des relations de concubinage de plus courte durée et sans enfant mineur. 1472

³⁰⁷⁶ Voir en particulier : Rapport d'experts de 1998, p. 70, 73 et 78.

³⁰⁷⁷ Rapport d'experts de 1998, p. 70 (pour la variante du splitting avec option), p. 73 (pour la variante de l'imposition individuelle modifiée) et p. 78 (pour la variante du splitting familial).

³⁰⁷⁸ Rapport d'experts de 1998, p. 78.

³⁰⁷⁹ Rapport d'experts de 1998, p. 72.

(ii) *Pesée des intérêts et rejet du schématisme*

- 1473 Afin d’apprécier la constitutionnalité de ces conditions, il sied de procéder à une pesée des intérêts entre d’une part les effets positifs qu’elles induisent et d’autre part l’ampleur de la surimposition qu’elles engendrent (en tenant compte de la proportion des contribuables touchés)³⁰⁸⁰.
- 1474 D’une part, quant à l’unique avantage de ce schématisme, celui-ci est certes susceptible dans une certaine mesure de limiter les risques d’abus. Pour autant, les risques d’abus et les effets du schématisme peuvent être relativisés à trois égards :
- Premièrement, concernant le risque d’abus en soi, il est toujours utile de rappeler que les contribuables qui déclarent de fausses informations à l’administration fiscale courent le risque de faire l’objet de poursuites pénales pour soustraction d’impôt³⁰⁸¹. Ils sont ainsi naturellement dissuadés de tenter de procéder de la sorte. À défaut de tout indice probant du contraire, il sied de partir du principe que les contribuables remplissent dûment leurs déclarations fiscales.
 - Deuxièmement, dans la mesure où le mécanisme proposé rend déductible le revenu imposable négatif de la personne entretenue et que celui-ci est fonction du minimum vital, le simple fait de l’insuffisance du revenu de la personne entretenue permet de présumer l’existence de prestations d’entretien. Pour autant que tous les revenus entrent dans l’assiette de l’impôt, cette assertion doit uniquement être relativisée à l’égard des contribuables qui peuvent puiser dans leur fortune pour assurer leur subsistance. Dans ce contexte, un contrôle ciblé des administrations fiscales de ces situations particulières est à notre sens plus à même d’éviter les abus qu’une restriction générale des contribuables éligibles³⁰⁸².
 - Troisièmement, la justification même de la surimposition d’une partie des contribuables par les risques d’abus n’est pas convaincante. Eu égard au caractère impératif de l’exonération du minimum vital, le législateur doit à notre sens s’efforcer de combattre lesdits risques

³⁰⁸⁰ Cf. WORTH, *Schutz und Förderung der Familie*, N. 397 ; YERSIN, *Égalité*, N. 106.

³⁰⁸¹ Art. 175 al. 1 LIFD et 56 al. 1 LHID ; CSI, Dispositions pénales, ch. 2.1.2.1, p. 3.

³⁰⁸² Dans ce contexte, les administrations peuvent craindre une soustraction fiscale dès lors qu’un contribuable revendique l’entretien d’une personne dont la fortune a sensiblement diminué sans raison apparente durant une période fiscale donnée (sur la fonction de contrôle de l’impôt sur la fortune lors du prélèvement de l’impôt sur le revenu, cf. not. SCHMID, *Lückenlos*, p. 747).

d'abus (et non les invoquer pour surimposer une partie des contribuables).

Du côté des inconvénients relatifs à l'élaboration d'un tel schématisme, nous retenons essentiellement que celui-ci est propre à empêcher l'exonération du minimum vital des concubins à un revenu, et que ceux-ci sont précisément particulièrement concernés par cette exonération (un seul revenu devant subvenir aux besoins de deux adultes). L'ampleur de la surimposition doit ainsi être considérée comme importante. En outre, la proportion des concubins à un revenu concernés par la mesure est particulièrement élevée : en effet, par le jeu des deux conditions proposées par le Rapport d'experts de 1998, tous les concubins à un revenu seraient privés du dégrèvement fiscal durant les deux premières années de leur vie commune en l'absence d'enfants communs. Au titre d'illustration concrète, nous prenons un couple qui constitue son concubinage lorsque l'un des partenaires de vie perd son emploi ou commence une formation. Quand bien même l'entretien des deux personnes serait dès lors assuré par un seul contribuable, les conditions proposées par le Rapport d'experts de 1998 retarderaient la reconnaissance fiscale de cet entretien durant les deux premières années.

Compte tenu de ces considérations, les effets négatifs de la restriction du cercle des contribuables éligibles l'emportent à notre sens sur les avantages de la mesure.

(d) Proposition de définition législative (LIFD)

La notion de partenaire de vie n'étant pas établie par le droit en vigueur, celle-ci devrait y être insérée. Sur le plan de la systématique légale, la définition peut être intégrée en lieu et place de l'actuel alinéa 1^{bis}, en modulant une modification de l'intitulé de l'article :

Art. 9 Imposition individuelle ; enfants sous autorité parentale

^{1bis} Les partenaires de vie au sens de la présente loi sont les époux, les partenaires enregistrés et les concubins qui vivent en ménage commun.

L'existence du concubinage demeurant une question de fait, l'élaboration d'une notion juridique indéterminée est ici assumée. Par cette définition large et flexible, les autorités administratives et judiciaires demeurent habilitées à adopter une approche casuistique et évolutive.

iv. Implications pour les déductions générales

- 1479 Plusieurs déductions générales de l'art. 33 al. 1 LIFD ouvrent la déductibilité de diverses dépenses effectuées pour les personnes à l'entretien desquelles le contribuable subvient. Ainsi, les frais provoqués par la maladie et les accidents³⁰⁸³, ceux liés au handicap³⁰⁸⁴, ou encore les primes d'assurance-maladie³⁰⁸⁵ sont déductibles dès lors qu'ils sont liés aux personnes entretenues.
- 1480 Dans la mesure où ces diverses dispositions se réfèrent expressément aux « [personnes] à l'entretien [desquelles le contribuable] subvient », l'introduction d'une déduction pour partenaire de vie a pour effet d'établir *de lege* la déductibilité de telles dépenses lorsque celles-ci sont affectées à un concubin entretenu. Cette implication est souhaitée et assumée, notamment dans la mesure où est ambitionnée une égalité de traitement entre couples mariés et concubins.

v. Proposition de formulation législative (LIFD)

- 1481 Compte tenu de nos postulats et des considérations susmentionnées, la déduction pour partenaire de vie pourrait être formulée de la manière suivante à l'art. 35 al. 1 let. d LIFD :

Art. 35

¹ Sont déduits du revenu:

- d. le revenu imposable négatif au sens de l'art. 16, al. 4, du partenaire de vie à l'entretien duquel le contribuable pourvoit ;

- 1482 Malgré son apparente simplicité, la déductibilité du revenu imposable négatif du partenaire de vie est délicate car il est nécessaire de délimiter les partenaires de vie concernés (c'est-à-dire ceux des couples de concubins pouvant prétendre à la déduction³⁰⁸⁶). Comme nous l'avons souligné, cette difficulté peut néanmoins être largement relativisée.

³⁰⁸³ Art. 33 al. 1 let. h LIFD.

³⁰⁸⁴ Art. 33 al. 1 let. h^{bis} LIFD.

³⁰⁸⁵ Art. 33 al. 1 let. g et al. 1^{bis} let. b LIFD. Pour notre proposition de reformulation législative relative à cette déduction, cf. *supra*, N. 1210 ss. Aussi, nous proposons d'établir le même mécanisme pour la déduction des frais de formation (cf. *infra*, N. 1521 ss).

³⁰⁸⁶ Pour notre proposition de définition législative, cf. *supra*, N. 1477 ss.

d. Déduction pour enfant majeur

i. Contours de la proposition

Similairement à l'appréhension fiscale de l'effet d'engagement du partenaire de vie, il est opportun d'aménager la déductibilité du revenu imposable négatif des enfants majeurs entretenus. Afin d'apprécier cette proposition dans une approche comparative, nous revenons sur deux solutions concurrentes relevant du droit en vigueur. 1483

Par l'art. 35 al. 1 LIFD, le législateur fédéral octroie une déduction sociale de CHF 6'500 à l'attention des parents qui assurent l'entretien d'un enfant majeur aux études ou en apprentissage, à condition que ledit entretien s'élève au moins au montant de la déduction³⁰⁸⁷. Cette solution ne séduit guère, en particulier par sa propension à ne pas pondérer le montant de la déduction en fonction des besoins en entretien de l'enfant majeur et des dépenses d'entretien effectives. Ainsi, le contribuable qui subvient à l'entretien de son enfant majeur à hauteur de CHF 15'000 bénéficie d'un dégrèvement de seulement CHF 6'500, alors que le parent qui entretient son enfant au moyen d'une contribution annuelle de moins de CHF 6'500 n'obtient – en théorie – aucun dégrèvement à cet égard. Par son schématisme excessif et inadapté, la déduction pour enfant de l'art. 35 al. 1 LIFD ne permet guère une prise en compte précise des dépenses d'entretien pour les enfants majeurs. 1484

Comme nous l'avons vu³⁰⁸⁸, le législateur genevois différencie le montant de la déduction en fonction du revenu de l'enfant à charge. Pour l'entretien d'un enfant majeur, le contribuable profite ainsi d'une déduction de CHF 10'000 lorsque le revenu de l'enfant n'est pas supérieur à CHF 15'333 et de CHF 5'000 lorsque le revenu de l'enfant n'est pas supérieur à CHF 23'000. Aucun dégrèvement n'est octroyé au-delà de ce dernier montant (l'enfant n'étant alors plus considéré comme une charge de famille). Bien que la solution genevoise apporte plus de nuances lors de l'appréhension de l'entretien des enfants majeurs, elle ne tient d'abord pas compte de la variabilité des besoins en entretien des enfants majeurs et engendre aussi des effets de seuils importants. 1485

Une comparaison des deux mécanismes susmentionnés nous permet de constater que la déduction genevoise appréhende mieux la diminution de la capacité 1486

³⁰⁸⁷ Cf. *supra*, N. 486 ss.

³⁰⁸⁸ Cf. *supra*, N. 494.

contributive induite par l'entretien des enfants majeurs que la déduction fédérale. L'ambition de pondérer le montant de la déduction en fonction du revenu de l'enfant majeur doit être saluée. Au sens de notre proposition, la déductibilité du revenu imposable négatif des enfants majeurs en formation amplifie l'ampleur de la pondération, en différenciant la déductibilité pour chaque franc de revenu supplémentaire perçu par l'enfant. Aussi, elle tient compte de la variabilité des besoins des enfants majeurs, dans la mesure où la déductibilité du revenu imposable négatif est notamment fonction des déductions générales que ceux-ci obtiennent.

ii. Pondération de la déduction

(1) Problématique et démarche

- 1487 La déductibilité du revenu imposable négatif de l'enfant majeur peut conduire à un dégrèvement fiscal particulièrement important. Dans le cadre de nos propositions, si une déduction personnelle est aménagée à hauteur de CHF 29'330³⁰⁸⁹ en marge d'une déduction pour ménage de CHF 6'720³⁰⁹⁰, le contribuable qui assure l'entretien d'un enfant majeur sans revenus et vivant seul pourrait d'ores et déjà prétendre à un dégrèvement de CHF 36'050. Par rapport au droit en vigueur, l'augmentation importante du dégrèvement que notre proposition induit pour certains contribuables soulève des interrogations légitimes.
- 1488 Comme nous l'avons vu³⁰⁹¹, plusieurs législateurs cantonaux ont aménagé des déductions sociales élevées à l'attention des contribuables qui assurent l'entretien d'enfants majeurs. Dans le canton de Zoug, par exemple, l'entretien d'un enfant de plus de 15 ans donne lieu à un dégrèvement total de CHF 17'000³⁰⁹². La déduction zougnoise apparaît d'autant plus élevée dans la mesure où elle ne tient pas compte du revenu de l'enfant ni de ses besoins concrets en entretien. En tout état de cause, ce dégrèvement demeure toutefois sensiblement moindre que le dégrèvement maximal qui est induit par nos propositions.
- 1489 Aussi longtemps que les dépenses d'entretien déductibles sont effectives et qu'elles permettent dans les faits la couverture du minimum vital de l'enfant

³⁰⁸⁹ Cf. *supra*, N. 1241 ss.

³⁰⁹⁰ Cf. *supra*, N. 1338 ss.

³⁰⁹¹ Cf. *supra*, N. 491 ss.

³⁰⁹² § 33 al. 2 StG/ZG.

majeur, le seul montant de la déduction ne saurait être jugé problématique. Apparaissent dès lors uniquement délicates les situations dans lesquelles des contribuables obtiendraient un dégrèvement fiscal qui excéderait l'entretien effectif de leurs enfants majeurs.

Pour évaluer l'excédent potentiel du dégrèvement fiscal, la situation économique des enfants majeurs sera examinée. Dans la mesure où il sera constaté que les ressources des enfants majeurs se situent ordinairement largement en deçà du seuil du minimum vital (tel que reconnu par la LPC et concrétisé par nos propositions), une pondération de la déductibilité du revenu imposable négatif des enfants majeurs en formation sera proposée. En effet, s'il se justifie d'exonérer le minimum vital du contribuable et des personnes desquelles ils assument l'entretien, il ne se justifie pas pour autant d'octroyer des dégrèvements qui ne reposent sur aucune dépense effective.

1490

(2) Situation économique des enfants majeurs en formation

(a) Données de l'OFS

(i) *Variabilité des dépenses*

Lorsqu'il est question d'apprécier la situation économique d'une partie ciblée de la population, les données statistiques à disposition sont susceptibles de faire défaut ou de ne pas être suffisamment exhaustives. Pour le présent cas d'étude, l'analyse se fonde sur un rapport de l'OFS datant de 2016 sur la situation sociale et économique des étudiants³⁰⁹³. À notre connaissance, aucune donnée statistique ne permet d'appréhender la situation économique des personnes poursuivant un apprentissage. La systématique de la déduction proposée permet toutefois d'admettre la convenance des statistiques à notre disposition³⁰⁹⁴.

1491

³⁰⁹³ Cf. OFS, Conditions d'études et de vie dans les hautes écoles suisses.

³⁰⁹⁴ En effet, en partant de l'idée que les étudiants et les apprentis effectuent des dépenses similaires, seul le caractère systématique du revenu et des dépenses professionnelles des apprentis différencient ces deux groupes de contribuables. Or, la déductibilité du revenu imposable négatif des enfants majeurs tient automatiquement compte de ces circonstances : les dépenses professionnelles de l'apprenti réduisent d'autant son revenu imposable, ce qui entraîne une augmentation correspondante de la déductibilité auprès du contribuable qui assure son entretien.

1492 Notre approche induisant une prise en compte de l'entretien effectif des enfants majeurs en considérant leurs revenus, l'ampleur de la déductibilité peut schématiquement être alignée sur les dépenses des personnes en formation. D'après l'OFS, celles-ci s'élèvent à un montant médian de CHF 1'737 par mois³⁰⁹⁵. Pour autant, elles varient largement d'une personne à l'autre. Comme l'illustre le graphique suivant, elles demeurent d'abord largement dépendantes de l'âge des personnes en formation.

Dépenses des étudiant-e-s selon l'âge, en francs par mois

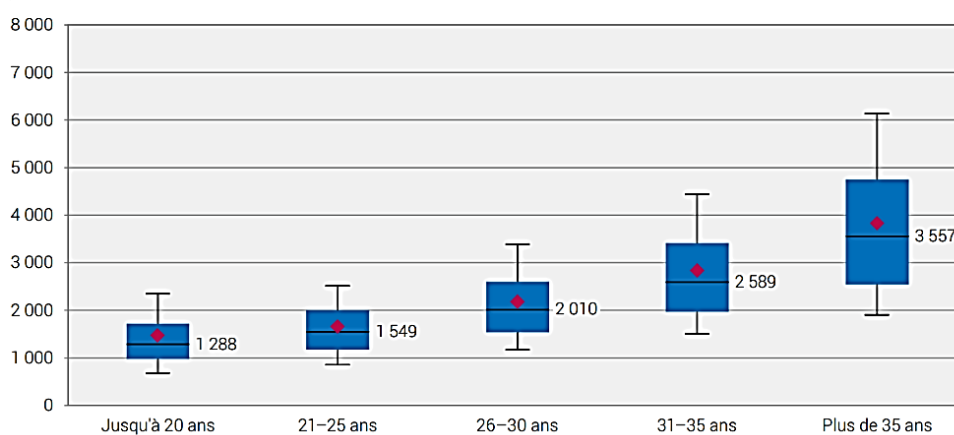


Illustration 24 : Statistiques de l'OFS ; dépenses des étudiants selon l'âge³⁰⁹⁶

1493 Ainsi, les personnes en formation de 31 à 35 ans ont des dépenses mensuelles approximativement deux fois plus élevées que celles âgées de 20 ans et moins (en considérant les valeurs médianes, respectivement CHF 2'589 contre CHF 1'288 mensuellement). En outre, comme l'illustre le graphique suivant, les dépenses des personnes en formation varient largement en fonction du type de logement³⁰⁹⁷.

³⁰⁹⁵ OFS, Conditions d'études et de vie dans les hautes écoles suisses, p. 71.

³⁰⁹⁶ OFS, Conditions d'études et de vie dans les hautes écoles suisses, G. 5.2 ad p. 72.

³⁰⁹⁷ OFS, Conditions d'études et de vie dans les hautes écoles suisses, G. 5.1 ad p. 71.

Dépenses des étudiant-e-s selon le mode de logement, en francs par mois

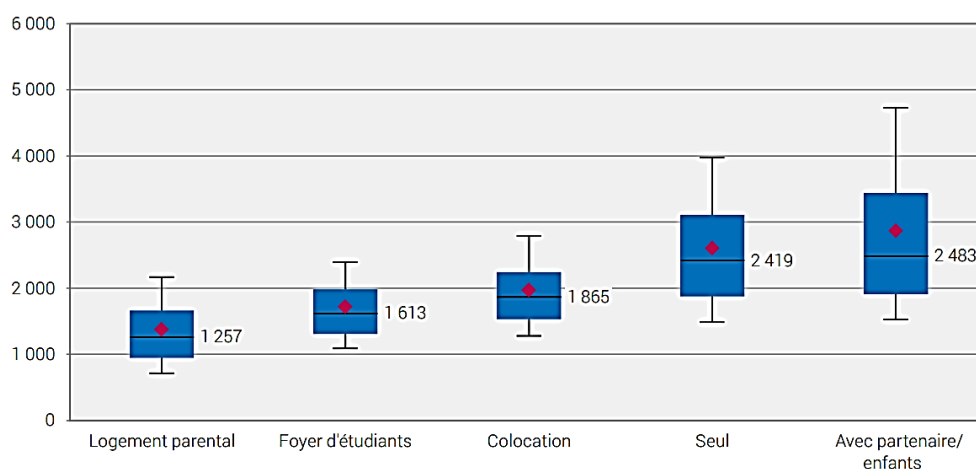


Illustration 25 : Statistiques de l'OFS ; dépenses des étudiants selon le mode de logement

Au sens de ce second graphique, il apparaît en particulier que le coût du logement occupe une part prépondérante dans le budget des personnes en formation. Ainsi, les personnes en formation vivant seules dépensent approximativement deux fois plus que celles qui demeurent dans le logement parental (en considérant les valeurs médianes, respectivement CHF 2'419 contre CHF 1'257 mensuellement).

1494

De toute évidence, les deux graphiques peuvent être analysés conjointement dans une certaine mesure. On parvient à la constatation que les personnes en formation jusqu'à 20 ans vivent le plus souvent dans le logement parental, respectivement que l'indépendance en termes de logement des personnes en formation croît de concert avec leur âge³⁰⁹⁸.

1495

(ii) *Composition des dépenses*

Le rapport de l'OFS fournit aussi des indications utiles sur la composition des dépenses des personnes en formation. Dans ce cadre, doivent en particulier être considérées les dépenses qui sont couvertes par des déductions générales, ces dépenses ne devant dès lors pas être au surplus englobées dans la déduction sociale pour enfant majeur.

1496

³⁰⁹⁸ Dans ce sens : OFS, *Conditions d'études et de vie dans les hautes écoles suisses*, p. 27 : « Ainsi, la proportion d'étudiant-e-s vivant chez leurs parents diminue avec l'âge, passant de 61 % chez les plus jeunes (jusqu'à 20 ans) à 2 % chez les plus de 35 ans ».

1497 Au sens dudit rapport, les personnes en formation dépensent en moyenne CHF 215 mensuellement pour couvrir les frais d'études, CHF 170 pour les déplacements et CHF 245 pour la santé³⁰⁹⁹. Considérés conjointement, ces trois postes de dépenses correspondent à une charge mensuelle totale de CHF 630 (soit à 36 % des dépenses médianes des personnes en formation³¹⁰⁰). Ces dépenses ne varient guère en fonction de l'âge et du type de logement des personnes en formation³¹⁰¹.

(b) Appréciation des données

1498 Dans le contexte de la déductibilité des dépenses d'entretien pour des enfants majeurs, tous les résultats susmentionnés n'ont pas la même pertinence. Aussi, une considération de la portée de la déduction pour enfant majeur doit permettre de pondérer les données de l'OFS.

1499 La déduction est octroyée pour l'entretien des seuls enfants majeurs qui poursuivent un apprentissage ou des études afin d'achever une première formation³¹⁰². Quelques lois cantonales limitent par ailleurs la déductibilité à l'entretien des seuls enfants de 25 ans et moins³¹⁰³. En conséquence, il est opportun d'exclure les données relatives aux personnes en formation de 26 ans et plus, en considérant que ces personnes ont souvent d'ores et déjà achevé une première formation.

1500 Il y a aussi lieu de rappeler que l'entretien peut également prendre une forme matérielle³¹⁰⁴. L'entretien matériel n'étant pas englobé dans les graphiques de l'OFS, il y a lieu de relativiser largement les données relatives aux personnes en formation qui vivent dans le logement parental ainsi que, corollairement, les données du tableau qui différencie les dépenses en fonction de l'âge des personnes en formation sans tenir compte de l'entretien matériel³¹⁰⁵.

³⁰⁹⁹ OFS, Conditions d'études et de vie dans les hautes écoles suisses, T. 5.1 ad p. 73.

³¹⁰⁰ Calcul : $(630 \times 100) / 1737$.

³¹⁰¹ Cf. OFS, Conditions d'études et de vie dans les hautes écoles suisses, T. 5.1 ad p. 73.

³¹⁰² Cf. CR LIFD-JAQUES, N. 18 ad art. 35 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 41 ad art. 35.

³¹⁰³ CASANOVA, *Recht und Unrecht*, p. 201 ; CR LIFD-JAQUES, N. 19 ad art. 35.

³¹⁰⁴ OBRIST, *Droit fiscal suisse*, N. 182.

³¹⁰⁵ D'après les statistiques de l'OFS, les dépenses affectées au logement des personnes vivant avec leurs parents s'élèvent ainsi à 3 % seulement de leurs dépenses totales (OFS, Conditions d'études et de vie dans les hautes écoles suisses, graphique 5.3 ad p. 73).

(3) Relativisation fiscale du minimum vital des enfants majeurs

Dans la règle, les dépenses d'entretien doivent être déductibles dès lors qu'elles permettent de couvrir le minimum vital d'une personne à charge³¹⁰⁶. Pour autant, il apparaît que les ressources des jeunes en formation ne couvrent pas le seuil du minimum vital reconnu par la LPC³¹⁰⁷ et repris par nos propositions. Par conséquent, la déduction pour enfant majeur doit être plafonnée avec soin afin d'éviter que les dégrèvements fiscaux excèdent l'entretien qui est effectivement octroyé. Dans une certaine mesure, il s'agit ainsi de pondérer l'appréciation du minimum vital des enfants majeurs en formation. 1501

Dans cette prospection du juste milieu, l'appréhension fiscale du minimum vital des enfants majeurs peut être plafonnée aux alentours de CHF 22'000 (correspondant à CHF 1'830 par mois). Une telle quantification correspond aux dépenses médianes d'une personne en formation qui vit en colocation, tout en étant d'environ CHF 100 supérieure aux dépenses médianes mensuelles de toutes les personnes en formation. À l'égard des parents qui hébergent leur enfant en formation après l'atteinte de sa majorité, elle permet une reconnaissance fiscale de l'entretien matériel à hauteur d'environ CHF 600 mensuellement³¹⁰⁸ ; celle-ci étant *a priori* proportionnée à notre sens. 1502

(4) Correctif proposé

(a) Quantifications des dépenses non déductibles par ailleurs

Au maximum et pour autant que l'enfant ne perçoive pas de revenu, les contribuables qui entretiennent leurs enfants majeurs devraient ainsi bénéficier d'un dégrèvement fiscal total de CHF 22'000. Dans ce contexte, il s'agit toutefois d'éviter la double déductibilité matérielle de certaines dépenses. 1503

Il a été constaté que les enfants majeurs affectent en moyenne CHF 630 par mois – respectivement CHF 7'560 par année – à la formation, à la santé et aux déplacements³¹⁰⁹. Pour le plafonnement de la déduction pour enfant majeur, 1504

³¹⁰⁶ Cf. *supra*, N. 1135 ss et 1193 ss.

³¹⁰⁷ Pour la prise en compte du minimum vital dans la LPC, cf. *supra*, N. 1143 ss ; pour notre proposition d'exonérer le minimum vital dans la même mesure, cf. *supra*, N. 1218 ss.

³¹⁰⁸ Compte tenu du fait que la valeur médiane des dépenses des enfants majeurs en formation s'élève à CHF 1'257 par mois lorsqu'ils vivent dans le logement parental (cf. *supra*, N. 1493) et que ces dépenses n'incluent pas l'hébergement (cf. *supra*, N. 1500).

³¹⁰⁹ Cf. *supra*, N. 1497.

nous assumons que ces dépenses sont intégralement déductibles par l'application des déductions générales. Il est ainsi présumé que les frais de déplacement sont nécessaires à la poursuite de la formation par l'enfant et déductibles au sens de l'art. 33 al. 1 let. j LIFD³¹¹⁰. Conformément à notre proposition s'y référant³¹¹¹, nous conjecturons aussi que les primes d'assurance-maladie obligatoire sont intégralement déductibles sous l'angle de la *littera* g du même article.

- 1505 Par voie de conséquence, des CHF 22'000 qui ont été retenus pour l'entretien déductible des enfants majeurs à charge, ne restent approximativement que CHF 14'440³¹¹² dès lors que sont retranchées les dépenses déductibles par ailleurs. Ce montant doit ainsi servir de fondement au correctif proposé de la déduction pour enfant majeur.

(b) Pondération des autres déductions

- 1506 Afin d'aligner le dégrèvement pour l'entretien d'un enfant majeur en formation sur la réalité économique, il est nécessaire de tenir compte de sa situation économique particulière. Tandis que l'appréciation du revenu imposable négatif des partenaires de vie à charge permet d'appréhender convenablement leur entretien effectif (par le jeu des déductions générales et sociales proposées par ailleurs), tel n'est pas le cas pour l'entretien des enfants majeurs en formation. Comme nous l'avons constaté³¹¹³, les difficultés liées à la déductibilité du revenu imposable négatif des enfants majeurs proviennent essentiellement du fait que leurs ressources sont ordinairement largement inférieures aux montants déductibles liés à l'exonération du minimum vital.
- 1507 Comme première intuition, on pourrait penser qu'il serait dès lors opportun de plafonner la déduction pour enfant majeur à CHF 14'440. Cette solution doit néanmoins être écartée dans la mesure où elle empêcherait toute transmissibilité des déductions générales accordées aux enfants majeurs. Elle négligerait ainsi leur capacité contributive subjective, respectivement la variabilité de l'effet d'engagement.
- 1508 Afin de tenir compte de la situation économique ordinaire des enfants majeurs en formation tout en appréhendant aussi la situation subjective de chaque enfant

³¹¹⁰ Cf. Komm. DBG-HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, N. 36b ad art. 33 ; RICHNER/FREI/ KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, N. 203 ad art. 33.

³¹¹¹ Cf. *supra*, N. 1208 ss.

³¹¹² Calcul : 22000 – 7560.

³¹¹³ Cf. *supra*, N. 1501 s.

entretenu, il est ainsi préférable d'établir un régime de déductions particulier à leur égard. Dans ce contexte, nous proposons ainsi de leur attribuer un dégrèvement total fixé à CHF 14'440 en lieu et place de la déduction personnelle et de la déduction pour le logement (ou de la déduction pour ménage indépendant)³¹¹⁴.

iii. Articulation avec le traitement fiscal des contributions d'entretien

Dans l'hypothèse où deux contribuables subviendraient à l'entretien de l'enfant majeur, il se justifie d'adopter un régime analogue à celui de l'attribution de la déduction pour enfant mineur. Ainsi, la déduction peut être partagée par moitié entre deux contribuables qui subviennent à l'entretien de l'enfant majeur en formation. Dans la mesure où il est préconisé que les contributions d'entretien versées pour les enfants majeurs soient soumises au régime de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, il est opportun d'aligner intégralement les mécanismes d'attribution sur ceux de la déduction pour enfant mineur³¹¹⁵. 1509

Comme nous l'avons soutenu³¹¹⁶, les contributions d'entretien obtenues par les enfants majeurs doivent être imposées. À défaut d'une telle réforme, il est illusoire d'attendre de notre déduction pour enfant majeur qu'elle appréhende adéquatement l'effet d'engagement à leur égard. En effet, leur revenu imposable négatif serait indûment trop élevé du fait de la non-prise en compte des contributions d'entretien obtenues. 1510

Du point de vue du parent débiteur des contributions d'entretien, il se justifie de ne pas lui ouvrir la déduction. De manière à garantir la cohérence générale du régime proposé, la possibilité pour ce contribuable de ne pas demander la déductibilité des contributions d'entretien effectives pour obtenir la déduction pour enfant majeur doit en effet être impérativement exclue. Cette règle doit permettre de quantifier précisément l'entretien de chaque parent lorsque des contributions d'entretien sont versées. 1511

Pour illustrer cette considération, nous prenons un contribuable qui verse des contributions d'entretien à hauteur de CHF 12'000 pour l'enfant majeur en formation et un autre parent qui vit en ménage commun avec l'enfant et qui pourvoit au solde de l'entretien. Dans la mesure où les contributions d'entretien reçues par l'enfant entrent dans son assiette imposable, son revenu imposable 1512

³¹¹⁴ Cf. *infra*, N. 1515 ss.

³¹¹⁵ Cf. *supra*, N. 1421 ss.

³¹¹⁶ Cf. *supra*, N. 1399 ss.

négalif est réduit, hypothétiquement, à CHF 4'000. Le contribuable qui verse des contributions d'entretien déduit obligatoirement CHF 12'000 à ce litre, alors que l'autre contribuable bénéficie de la déduction pour enfant majeur et peut déduire CHF 4'000 à ce litre. Ce montant correspond aux besoins en entretien de l'enfant majeur, tels qu'obtenus par son revenu imposable négatif compte tenu de tous ses revenus imposables et des déductions qui lui sont octroyées.

- 1513 *Ceteris paribus sic stantibus*, nous prenons un enfant majeur qui perçoit au surplus un revenu annuel de CHF 5'000. Le parent qui verse des contributions d'entretien obtient la même déductibilité de CHF 12'000, qui correspond aux contributions d'entretien effectives. À l'inverse, le parent qui vit en ménage commun avec l'enfant ne peut plus prétendre à la déduction pour enfant majeur (dans la mesure où l'enfant majeur aurait un revenu imposable de CHF 1'000 par le jeu de la déduction pour enfant majeur entretenu). Dans cette hypothèse, il se justifie néanmoins d'appliquer à l'enfant majeur les déductions sociales ordinaires ; de telle sorte que son minimum vital soit exonéré comme tout autre contribuable.

iv. Propositions de formulation législative (LIFD)

(1) Déduction pour enfant majeur

- 1514 Notre proposition implique d'aménager une déduction pour enfant majeur en sus de la déduction pour enfant mineur³¹¹⁷. Au sein de l'art. 35 al. 1 LIFD, celle-ci peut être insérée à la let. e ; en étant formulée de la manière suivante :

Art. 35

¹ Sont déduits du revenu:

- e. le revenu imposable négatif au sens de l'art. 16, al. 4 de l'enfant majeur faisant un apprentissage ou des études à l'entretien duquel le contribuable pourvoit si des contributions d'entretien déductibles au sens de l'art. 33, al. 1, ne sont pas versées. Si deux contribuables peuvent prétendre à cette déduction, celle-ci est répartie par moitié ;

³¹¹⁷ Cf. *supra*, N. 1408 ss.

(2) Correctifs

(a) Remarques générales

Deux déductions alternatives ont été proposées afin de tenir compte des frais liés au logement et de l'effet de synergie s'y référant. Ainsi, une déduction générale pour le logement a été préconisée principalement tandis qu'une déduction sociale pour ménage indépendant a été retenue subsidiairement. Le correctif utile à l'appréhension du minimum vital moindre des enfants majeurs en formation est différent en marge de ces déductions alternatives. Seront ainsi proposées une concrétisation législative pour chacun de ces deux contextes. 1515

Dans l'idée, il s'agit de réduire la déduction personnelle à CHF 14'440 lorsque le contribuable est un enfant majeur entretenu au sens de l'art. 35 al. 1 let. e Propositions-LIFD, respectivement d'exclure à son égard les dégrèvements liés au logement et à l'effet de synergie (dans la mesure où les CHF 14'440 susmentionnés incluent les frais liés au logement). 1516

(b) En marge de la déduction pour le logement

Si la déduction pour le logement est introduite telle que nous l'avons proposé, il s'agirait en premier lieu d'exclure son application aux enfants majeurs entretenus au sens de l'art. 35 al. 1 let. e Propositions-LIFD. L'art. 33 al. 5, 2^e phrase, pourrait avoir la formulation suivante : 1517

Art. 33 Intérêts passifs et autres réductions

⁵ Le montant de la valeur locative ou du loyer net du logement est déductible jusqu'à concurrence de 16 440 francs pour les contribuables qui vivent effectivement seuls ou avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument l'essentiel de l'entretien, et jusqu'à concurrence de 19 440 francs par logement pour les autres contribuables. Cette déduction ne s'applique pas au contribuable pour l'entretien duquel la déduction de l'art. 35 al. 1 let. e est accordée.

En marge de la déduction pour le logement, la déduction personnelle proposée s'élève à CHF 19'610. Cette déduction devrait être réduite à CHF 14'440 pour les enfants majeurs entretenus. L'art. 35 al. 1 let. f LIFD pourrait ainsi avoir la formulation suivante : 1518

Art. 35

¹ Sont déduits du revenu:

- f. 19 610 francs au titre de déduction personnelle, respectivement 14 440 francs pour l'enfant majeur pour l'entretien duquel la déduction de la let. e est accordée à un autre contribuable ;

(c) En marge de la déduction pour ménage indépendant

- 1519 À titre subsidiaire, a été proposée une déduction pour ménage indépendant à hauteur de CHF 6'720 en marge d'une déduction personnelle s'élevant à CHF 29'330. Il s'agirait en premier lieu d'exclure l'application de la première déduction aux enfants majeurs entretenus au sens de l'art. 35 al. 1 let. e Propositions-LIFD. L'art. 35 al. 1 let. g LIFD pourrait avoir la formulation suivante :

Art. 35

¹ Sont déduits du revenu:

- g. 6 720 francs pour le contribuable qui vit seul ou qui vit uniquement avec des enfants ou avec des personnes nécessiteuses pour lesquels il peut opérer la déduction prévue à la let. a, b ou d, et pour l'entretien duquel la déduction de la let. e n'est pas accordée à un autre contribuable.

- 1520 En marge de la déduction pour ménage indépendant, nous avons quantifié la déduction personnelle à CHF 29'330. Cette déduction devrait être réduite à CHF 14'440 pour les enfants majeurs entretenus. La formulation de l'art. 35 al. 1 let. f LIFD pourrait ainsi être la suivante :

Art. 35

¹ Sont déduits du revenu:

- f. 29 330 francs, respectivement 14 440 francs pour l'enfant majeur pour l'entretien duquel la déduction de la let. e est accordée à un autre contribuable.

5. Déduction des frais de formation

a. Raisonnement

Pour autant qu'un contribuable soit contraint – sous l'angle du droit civil – de subvenir à l'entretien de son enfant majeur, les dépenses correspondantes ne sauraient être ignorées au moment de son imposition. Ce principe vaut également pour les dépenses relatives à la formation de l'enfant majeur, et rend selon nous nécessaire une reformulation de la déduction générale des frais de formation. 1521

Dans la mesure du possible, les dépenses qui varient fortement doivent être déductibles par le biais des déductions générales, quand bien même elles seraient effectuées pour une personne à charge et à l'exclusion de toute prise en compte supplémentaire par les déductions sociales. L'aménagement des déductions générales doit néanmoins être fonction de l'ampleur des déductions sociales en évitant toute double déductibilité matérielle d'une dépense donnée. 1522

Cette logique est d'ores et déjà poursuivie à l'endroit de plusieurs déductions générales dans le droit en vigueur. Ainsi, l'art. 33 al. 1 let. h et h^{bis} LIFD permet la déductibilité des frais provoqués par la maladie et les accidents et par le handicap des personnes à l'entretien desquelles le contribuable subvient (pour autant qu'il supporte lui-même ces frais). Ces diverses déductions sont ainsi ouvertes pour les dépenses effectuées à l'attention des enfants mineurs ou majeurs en formation et pour les personnes nécessiteuses³¹¹⁸. Par le régime de l'imposition commune, de telles dépenses sont aussi déductibles lorsqu'elles concernent le conjoint ou le partenaire enregistré³¹¹⁹. 1523

Dans le même sens, l'art. 33 al. 1 let. g et al. 1^{bis} LIFD permet la déductibilité de certaines dépenses versées à des fins d'assurances à l'égard des personnes entretenues par le contribuable. Dans ce contexte, nous avons déjà proposé de reformuler l'art. 33 al. 1 let. g LIFD de la façon suivante : 1524

³¹¹⁸ Circulaire AFC 11/2005, ch. 5.2.1 s., p. 11.

³¹¹⁹ En tout état de cause, la déductibilité offerte par ces dispositions commande néanmoins des dépenses effectives ; les prestations de soins non rémunérées dans les ménages n'étant pas déductibles (arrêt TF 2A.272/2006 du 19 mai 2006, consid. 2.1 ; CR LIFD-NOËL, N. 87 *in fine* ad art. 33).

Art. 33 Intérêts passifs et autres réductions

¹ Sont déduits du revenu:

g. les versements, cotisations et primes d'assurances-vie, d'assurances-maladie, d'assurances-accidents n'entrant pas dans le champ d'application de la let. f, ainsi que les intérêts des capitaux d'épargne du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit, jusqu'à concurrence d'un montant global de :

1. 4 500 francs pour le contribuable et pour chaque personne majeure à l'entretien de laquelle le contribuable subvient qui ne demande pas cette déduction ;
2. 1 200 pour chaque personne mineure à l'entretien de laquelle le contribuable subvient ;

1525 Cette démarche doit dans la mesure du possible être entreprise pour toutes les déductions générales. Alors que le régime fiscal octroie des déductions sociales pour tenir compte des dépenses d'entretien forfaitisées, il est similairement nécessaire d'aménager les déductions générales pour appréhender les dépenses variables effectuées dans le même contexte.

b. Proposition : élargissement du champ d'application matériel

i. Explications

1526 La déductibilité des frais de formation n'est pas ouverte lorsqu'un contribuable effectue de telles dépenses à l'attention des personnes pour l'entretien desquelles il subvient³¹²⁰. Ce régime mériterait à notre sens d'être étendu à trois égards, en l'occurrence par une prise en compte d'un tel entretien pour le partenaire de vie, pour les enfants majeurs en formation et pour les personnes nécessiteuses.

³¹²⁰ Art. 33 al. 1 let. j LIFD : « les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles, frais de reconversion compris, jusqu'à concurrence de 12 000 francs pour autant que le contribuable remplisse l'une des conditions suivantes : 1. il est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II, 2. il a atteint l'âge de 20 ans et suit une formation visant à l'obtention d'un diplôme autre qu'un premier diplôme du degré secondaire II ». L'art. 9 al. 2 let. o LHID induit le même régime, en laissant toutefois aux législateurs cantonaux la liberté de déterminer le montant maximal déductible.

Premièrement, il s'agit de tenir compte des dépenses à l'attention du partenaire de vie qui poursuit une formation. Tandis que la déduction actuelle permet de déduire jusqu'à CHF 24'000 si les dépenses de formation des deux époux égalent au moins le plafonnement de la déduction³¹²¹, un régime analogue doit à notre sens être prévu dans le contexte d'un passage à une imposition individuelle pour tous les contribuables et indépendamment de leur état civil. 1527

Deuxièmement, il se justifie aussi à notre sens d'ouvrir la déductibilité des dépenses de formation effectuées par les contribuables à l'égard de leurs enfants majeurs (compte tenu notamment du devoir d'entretien de l'art. 277 al. 2 CC). Corollairement au fait que lesdits frais ne sont pas englobés dans la déduction pour enfant majeur proposée, la déductibilité des dépenses effectives correspondantes peut être octroyée au moyen de l'art. 33 al. 1 let. j LIFD en évitant toute double déductibilité matérielle. 1528

Troisièmement, en considérant que les déductions générales s'étendent ordinairement aux dépenses d'entretien pour les personnes nécessiteuses dans la même proportion que pour les autres catégories de contribuables entretenus³¹²², il se justifie enfin d'étendre la déduction aux dépenses destinées à la formation des personnes nécessiteuses au sens de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD. 1529

ii. Proposition de formulation législative (LIFD)

Au sens des considérations susmentionnées, l'art. 33 al. 1 let. j LIFD doit à notre sens être réformé afin de permettre la déductibilité des dépenses d'entretien nécessaires à la formation des personnes entretenues. Suivant la formulation de l'art. 33 al. 1 let. h et h^{bis} LIFD, il suffit dans ce contexte d'ajouter une référence aux personnes entretenues à l'entretien desquelles le contribuable subvient. Par conséquent, l'art. 33 al. 1 let. j LIFD peut être formulé de la manière suivante : 1530

³¹²¹ Message frais de formation, p. 2456 ; CR LIFD-ECKERT, N. 90p ad art. 33.

³¹²² Cf. not. art. 33 al. 1 let. g, h et h^{bis} LIFD et art. 9 al. 2 let. g, h et h^{bis} LHID.

Art. 33 Intérêts passifs et autres réductions

¹ Sont déduits du revenu:

j. les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles, frais de reconversion compris, jusqu'à concurrence de 12 000 francs pour autant que le contribuable ou la personne à l'entretien de laquelle il subvient remplisse l'une des conditions suivantes:

1. il est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II,
2. il a atteint l'âge de 20 ans et suit une formation visant à l'obtention d'un diplôme autre qu'un premier diplôme du degré secondaire II.

1531 Dans le même ordre d'idée, afin de perpétuer l'alignement de la LHID sur la LIFD, il se justifierait de réformer similairement l'art. 9 al. 2 let. o LHID (en veillant seulement à maintenir l'autonomie cantonale quant au montant maximal de la déduction).

§ 10. Synthèse

I. Nos propositions principales

A. Remarques liminaires

La présente synthèse réunit les propositions législatives qui ont été effectuées dans notre étude. Alors que le droit en vigueur est source d'inégalités entre les époux et les concubins, il s'est surtout agi de présenter un régime d'imposition qui n'induit aucune différenciation de l'impôt en fonction de l'état civil des contribuables. *A fortiori*, l'impôt ne saurait varier selon l'orientation sexuelle du couple. Pour autant, dans la mesure où les époux et les partenaires enregistrés – respectivement les concubins de sexe différent et de même sexe – sont d'ores et déjà imposés similairement dans le droit en vigueur, cette question n'a pas fait l'objet de développements approfondis ; l'égalité établie par le droit en vigueur devant seulement être préservée par l'action réformatrice³¹²³. 1532

À la lumière de ces prémisses, il est apparu légitime et nécessaire de fonder l'impôt sur la situation économique des contribuables, en tenant compte de leur situation personnelle et familiale mais sans égard à leur état civil. Outre la question du passage à une imposition individuelle, il s'est agi d'aménager les déductions de telle sorte qu'elles couvrent les dépenses nécessaires à la vie³¹²⁴ des contribuables. 1533

En raison de leur interdépendance, nos propositions doivent essentiellement être considérées conjointement. En particulier, toute quantification de déduction est fonction de l'étendue matérielle des dégrèvements aménagés par ailleurs. Nonostante cette mise en garde, nous ne doutons aucunement que divers mécanismes proposés peuvent être adaptés ou pondérés afin d'être insérés isolément dans le droit en vigueur. 1534

³¹²³ À titre de rappel, la terminologie relative aux époux englobe les partenaires enregistrés au sens de ce travail (cf. *supra*, N. 61).

³¹²⁴ Sur cette notion, cf. *supra*, N. 1123 s.

B. Neutralité de l'état civil et imposition individuelle

1. Imposition individuelle pour l'impôt sur le revenu

- 1535 Lorsqu'il s'agit de considérer un changement de modèle d'imposition, il est d'abord question de choisir entre les régimes concurrents de l'imposition individuelle et de l'imposition commune. Au sens de l'arrêt Hegetschweiler, l'imposition commune se justifie eu égard au principe de l'unité économique des couples mariés (interprété à la lumière du principe de l'imposition selon la capacité contributive)³¹²⁵ et au droit au mariage³¹²⁶.
- 1536 Analysant la pertinence des justifications de l'imposition commune, la défaillance dialectique de la justification découlant du droit au mariage a été soulevée d'emblée : alors que le Tribunal fédéral a estimé que l'imposition commune permet aux époux d'aménager librement leur vie familiale et professionnelle du fait de l'égalité établie entre les couples mariés à un et à deux revenus, il apparaît au contraire que ce régime d'imposition dissuade surtout les couples imposés en commun d'exercer une seconde activité lucrative³¹²⁷.
- 1537 L'autre justification, relative à l'unité économique constituée par les époux et les partenaires enregistrés, a nécessité un examen plus approfondi. Dans ce contexte, la pertinence de l'unité économique des couples mariés a été examinée sous trois angles distincts :
- En premier lieu³¹²⁸, en nous appuyant sur les travaux de plusieurs économistes, nous avons souligné la relativité factuelle de l'unité économique. Il a ainsi été constaté que les sciences économiques ont connu un changement de paradigme quant à la manière d'appréhender les ressources des ménages pluripersonnels. Ainsi, se démarquant des modèles traditionnels qui induisent que les ressources du couple marié sont mises en commun et que leur affectation est consentie par les époux, les économistes conviennent aujourd'hui que les revenus d'un ménage ne sont pas véritablement mis en commun et qu'il est, à l'inverse, important de considérer la situation de chacun des individus qui les compose.

³¹²⁵ Cf. *supra*, N. 944 ss.

³¹²⁶ Cf. *supra*, N. 950 ss.

³¹²⁷ Cf. *supra*, N. 952 s.

³¹²⁸ Cf. *supra*, N. 968 ss.

- En deuxième lieu³¹²⁹, en nous référant à des études en sciences sociales et en considérant également diverses statistiques, nous avons examiné la variabilité factuelle de l'unité économique. Ainsi, une proportion non négligeable des couples mariés aménage délibérément une séparation des ressources du couple, tandis que d'autres couples – non mariés – déclarent mettre intégralement leurs ressources en commun. Il apparaît inexact dans ce cadre, sous l'angle du principe de l'imposition selon la capacité contributive, d'appréhender l'unité économique pour tous les couples mariés et de refuser celle-ci à tous les couples non mariés.
- En troisième lieu³¹³⁰, nous avons constaté une certaine « inconséquence législative » de l'unité économique. Par l'analyse du droit en vigueur mais aussi du Projet de loi de mars 2018, il a été observé que les autorités fédérales législatives et exécutives négligent largement les implications du principe de l'unité économique, respectivement le rapport d'égalité entre les couples mariés à un et à deux revenus, au profit d'une part du rapport d'égalité entre couples mariés et concubins et d'autre part du rapport d'égalité entre hommes et femmes.

Ayant constaté que l'imposition commune des couples mariés et des partenaires enregistrés ne se justifie plus, nous avons ensuite examiné et écarté diverses variantes d'assujettissement en commun³¹³¹. L'imposition individuelle a ensuite fait l'objet d'un examen plus détaillé³¹³². Soutenant la constitutionnalité et la praticabilité de ce régime d'imposition, nous avons préconisé un assujettissement individuel de tous les contribuables majeurs, indépendamment de leur état civil³¹³³. Cet assujettissement individuel doit être aménagé tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux et communaux ; le changement de régime d'imposition devant ainsi être établi tant par une réforme de la LIFD que de la LHID.

1538

L'imposition individuelle des époux et des concubins permet de réaliser le rapport d'égalité entre ces couples, tel que mis en exergue dans le schéma ci-après induit de la jurisprudence fédérale.

1539

³¹²⁹ Cf. *supra*, N. 989 ss.

³¹³⁰ Cf. *supra*, N. 1013 ss.

³¹³¹ Cf. *supra*, N. 1042 ss.

³¹³² Cf. *supra*, N. 1055 ss.

³¹³³ Cf. *supra*, N. 1093 ss.

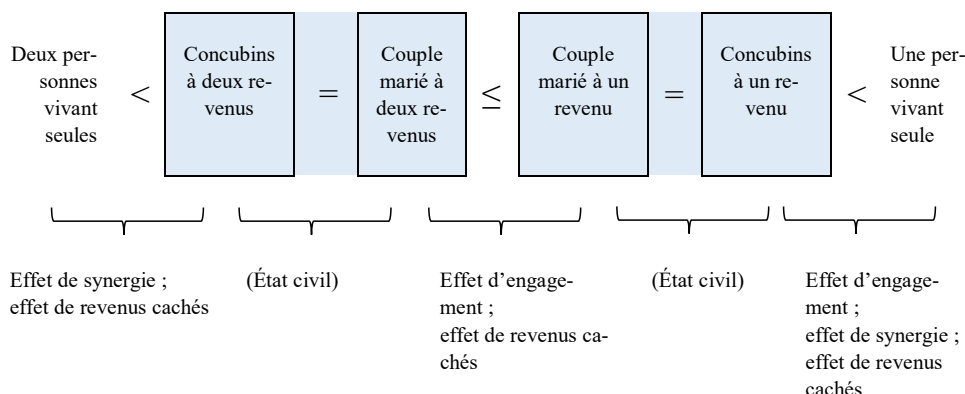


Illustration 26 : Charges fiscales en fonction de la situation familiale ; réalisation des rapports d'égalité entre couples mariés et concubins

1540 Nous avons soutenu qu'il serait également possible de conserver un assujettis-
sement commun tout en établissant le calcul de l'impôt sur une base
individuelle³¹³⁴. Si un tel compromis demeure préférable au droit en vigueur,
un assujettissement individuel de tous les contribuables doit néanmoins être pri-
vilégié à notre sens.

2. Imposition individuelle pour l'impôt sur la fortune

1541 Corollairement à l'assujettissement individuel de tous les contribuables pour
l'impôt sur le revenu, nous avons soutenu que l'assujettissement à l'impôt sur
la fortune devait poursuivre la même logique³¹³⁵. En raison notamment des
constatations effectuées sur la relativité et sur la variabilité de l'unité écono-
mique des couples mariés, l'imposition commune de la fortune ne se justifie pas
sous l'angle du principe de l'imposition selon la capacité contributive³¹³⁶. À
l'instar de la problématique de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu, les
intérêts liés à la praticabilité de l'imposition ne permettent pas de justifier le
statu quo et l'imposition commune³¹³⁷.

³¹³⁴ Cf. *supra*, N. 1089 ss.

³¹³⁵ Cf. *supra*, N. 1100 ss.

³¹³⁶ Cf. *supra*, N. 1101.

³¹³⁷ Cf. *supra*, N. 1102 s.

3. Assujettissement des enfants sous autorité parentale

La substitution fiscale – qui rattache certains revenus des enfants mineurs aux revenus des parents qui exercent l'autorité parentale – doit être conservée à notre sens³¹³⁸. Dans le contexte d'un passage à une imposition individuelle de tous les contribuables, la conservation de cette substitution fiscale soulève néanmoins quelques questions à l'égard des couples qui sont actuellement imposés en commun. 1542

Nous avons préconisé que les revenus concernés des enfants mineurs soient ajoutés à ceux du contribuable qui bénéficie de la déduction pour enfant mineur³¹³⁹. Si celle-ci est répartie par moitié entre deux contribuables, la substitution fiscale doit conduire à répartir les revenus de l'enfant mineur entre les deux parents bénéficiaires de la déduction³¹⁴⁰. 1543

Pour l'impôt sur la fortune, le même mécanisme a été proposé. La LHID peut en effet avantageusement faire référence à la déduction précitée ; quand bien même cette déduction est rattachée à l'impôt sur le revenu³¹⁴¹. En tout état de cause, il se justifie d'établir des mécanismes d'attribution analogues pour les deux impôts. 1544

C. Exonération du minimum vital

1. Nos postulats

Au sens de la doctrine fiscale suisse, toute capacité contributive fait défaut pour le contribuable dont les ressources se situent en deçà du seuil du minimum vital³¹⁴². Nous rejoignons la doctrine pour soutenir la nécessité d'exonérer le minimum vital, nonobstant une jurisprudence fédérale à notre sens trop conciliante avec les législateurs cantonaux qui ont pris des libertés à cet égard³¹⁴³. 1545

³¹³⁸ Cf. *supra*, N. 1106 ss.

³¹³⁹ Cf. *supra*, N. 1408 ss et *infra*, N. 1565 ss.

³¹⁴⁰ Cf. *supra*, N. 1107.

³¹⁴¹ Cf. *supra*, N. 1108.

³¹⁴² Cf. *supra*, N. 1135 ss.

³¹⁴³ Cf. *supra*, N. 1169 ss.

- 1546 La question de la quantification fiscale du minimum vital soulève quelques réflexions. Aussi, la doctrine tend à laisser une latitude d'appréciation importante aux législateurs. Alors que les auteurs rappellent souvent le caractère politisé de cette problématique³¹⁴⁴, certains préconisent une reprise fiscale du minimum vital de l'art. 93 LP³¹⁴⁵. Le schématisme propre aux impôts directs conduisant à forfaitiser certains dégrèvements fiscaux, nous avons rejoint le Conseil fédéral pour affirmer que l'exonération du minimum vital doit être suffisamment étendue pour éviter les inégalités eu égard aux contribuables qui perçoivent des prestations de soutien exonérées³¹⁴⁶. Considérant notamment le traitement fiscal des prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI et des subsides, et à la suite d'une pondération des intérêts en présence au sein de différents domaines juridiques concrétisant la garantie du minimum vital, nous avons conclu à l'opportunité d'aligner l'exonération du minimum vital sur les dépenses reconnues par l'art. 10 LPC³¹⁴⁷.

2. Déduction personnelle

- 1547 Afin de concrétiser la garantie du minimum vital, nous avons proposé l'introduction d'une nouvelle déduction personnelle. Sa quantification doit être alignée sur les dépenses reconnues de la LPC, tout en tenant compte des dégrèvements fiscaux établis par ailleurs de manière à éviter la double déductibilité matérielle d'une dépense. Dans la mesure où deux déductions alternatives sont proposées pour la prise en compte des dépenses liées au logement, une quantification de la déduction personnelle pour ces deux contextes a été effectuée.
- 1548 En marge de la déduction générale pour le logement (que nous proposons à titre principal), la déduction personnelle a été quantifiée à CHF 19'610³¹⁴⁸. En marge de la déduction sociale pour ménage indépendant (que nous proposons à titre subsidiaire), la déduction personnelle s'élèverait à CHF 29'330³¹⁴⁹. Pour ces deux variantes, une réduction du dégrèvement fiscal à CHF 14'440 a été préconisée pour l'enfant majeur pour l'entretien duquel la déduction de l'art. 35 al. 1 let. e Propositions-LIFD est accordée à un autre contribuable³¹⁵⁰.

³¹⁴⁴ Cf. *supra*, N. 1141.

³¹⁴⁵ Cf. *supra*, N. 1220.

³¹⁴⁶ Cf. *supra*, N. 1205 ss.

³¹⁴⁷ Cf. *supra*, N. 1218 ss.

³¹⁴⁸ Cf. *supra*, N. 1244 s.

³¹⁴⁹ Cf. *supra*, N. 1246 ss.

³¹⁵⁰ Cf. *supra*, N. 1506 ss et *infra*, N. 1586.

3. Déductibilité des primes d'assurance-maladie moyennes

La problématique de l'exonération du minimum vital sous-tend aussi la question – très politisée – de la déductibilité des primes d'assurance-maladie obligatoire. Dans la mesure où cette couverture d'assurance constitue une dépense inévitable pour les contribuables, il se justifie d'aménager une déductibilité intégrale des primes correspondantes. Un certain schématisme peut néanmoins être aménagé, et nous avons proposé de conserver un plafonnement de la déduction en alignant celui-ci sur les primes moyennes suisses³¹⁵¹. 1549

En lien avec l'effet d'engagement, la déduction doit être accordée dans une même mesure pour les contribuables qui subviennent à l'entretien d'un époux, d'un concubin, d'un enfant majeur en formation et d'une personne nécessiteuse. En conséquence, la déduction s'élèverait à CHF 4'500 pour le contribuable et pour chaque personne majeure à l'entretien de laquelle le contribuable subvient, respectivement à CHF 1'200 pour chaque personne mineure entretenue³¹⁵². 1550

4. Élargissement de l'assiette de l'impôt

Dans la règle, tous les revenus doivent être imposés et toute norme prévoyant une exonération est susceptible de constituer une lacune. Ce principe est à juste titre rappelé par la doctrine en lien avec l'exonération du minimum vital. De nombreux auteurs soutiennent ainsi que les subsides et les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI devraient être imposés, en marge de dégrèvements fiscaux s'appliquant à tous les contribuables et permettant d'exonérer le minimum vital de chacun³¹⁵³. 1551

Si nous avons rejoint la doctrine majoritaire quant à l'opportunité d'élargir l'assiette de l'impôt en y incluant les subsides (actuellement exonérés par l'art. 24 let. d LIFD)³¹⁵⁴, nous avons toutefois préconisé la conservation de l'exonération des prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI de l'art. 24 let. h LIFD³¹⁵⁵. Nous avons considéré que le montant des prestations complémentaires constitue 1552

³¹⁵¹ Cf. *supra*, N. 1210 ss.

³¹⁵² Cf. *supra*, N. 1214.

³¹⁵³ Cf. *supra*, N. 1254 et 1257.

³¹⁵⁴ Cf. *supra*, N. 1254 ss.

³¹⁵⁵ Cf. *supra*, N. 1257 ss.

intrinsèquement un indicateur de l'absence de capacité contributive et que l'imposition desdites prestations serait problématique du point de vue de la praticabilité de l'imposition³¹⁵⁶.

5. Adaptation du barème d'imposition

- 1553 Pour exonérer le minimum vital, nous avons proposé d'aligner les déductions générales et sociales sur les dépenses reconnues par l'art. 10 LPC. Au titre d'effet indirect, cette augmentation des montants déductibles conduit également à alléger la charge fiscale des contribuables à revenus moyens et élevés ; bien que ceux-ci ne soient pas directement visés par la mesure. À défaut d'une volonté politique d'infléchir la courbe de la progressivité de l'impôt, il est nécessaire dans ce contexte de repenser le barème d'imposition de manière à contrebalancer les effets de l'augmentation des déductions pour ces contribuables³¹⁵⁷.
- 1554 Au titre d'*excursus*, nous avons également examiné les justifications à la progressivité de l'imposition. En lien avec les théories du sacrifice et compte tenu du caractère dégressif des autres impôts et des dépenses analogues (telles que celles liées aux primes de l'assurance-maladie obligatoire), il a été considéré que l'impôt sur le revenu devrait être suffisamment progressif pour que soit établie, *in fine*, une progressivité globale des impôts et des dépenses assimilées³¹⁵⁸. Une démarche en trois étapes permettant de souligner le rôle de correctif qui est attendu de l'impôt sur le revenu dans ce contexte a été avancée³¹⁵⁹.

6. Harmonisation des lois cantonales

- 1555 Si l'exonération du minimum vital est nécessaire sur le plan de l'IFD, elle se révèle à plus forte raison indispensable sur le plan des impôts cantonaux et communaux. Comme nous l'avons constaté³¹⁶⁰, les législations fiscales cantonales

³¹⁵⁶ Cf. *supra*, N. 1259.

³¹⁵⁷ Cf. *supra*, N. 1260 ss.

³¹⁵⁸ Cf. *supra*, N. 1273 ss.

³¹⁵⁹ Cf. *supra*, N. 1276 s.

³¹⁶⁰ Cf. *supra*, N. 1161 s.

ne tiennent pas systématiquement compte des dépenses nécessaires à la couverture des besoins vitaux ; à l'instar de la loi neuchâteloise sur les contributions directes.

Nous jugeons opportun de retranscrire le principe de l'exonération du minimum vital dans la LHID³¹⁶¹. Dans un souci de conformité avec l'art. 129 al. 2 Cst. féd. et en tenant compte des éventuelles barrières politiques susceptibles de faire obstacle à une telle réforme, nous nous sommes alignés sur l'art. 11 al. 1 LHID au sens de la loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire³¹⁶² et avons donc renoncé à une quantification du minimum vital au sein de la LHID.

1556

D. Effet de synergie limité aux frais du logement

1. Nos postulats

Pour tenir compte des économies des ménages pluripersonnels, nous nous sommes alignés sur la doctrine pour préconiser l'introduction d'un dégrèvement pour les contribuables vivant seuls et pour les familles monoparentales³¹⁶³. Tandis que les couples et les colocataires sont exclus du cercle des contribuables éligibles, les contribuables vivant seuls avec des enfants ou avec des personnes nécessiteuses doivent bénéficier de la déduction³¹⁶⁴. Dans ce contexte, le critère de la dépendance financière des enfants est déterminant³¹⁶⁵.

1557

En nous appuyant sur le principe de l'imposition selon la capacité contributive et sur la garantie du minimum vital, il a été question de déterminer l'étendue de l'appréhension fiscale de l'effet de synergie³¹⁶⁶. Dans ce contexte, nous avons jugé opportun de quantifier la déduction correspondante compte tenu des seules économies qui sont inévitablement réalisées par les ménages pluripersonnels ; indépendamment notamment de l'état civil des membres du ménage, de la nature de leur relation ou encore de leur mode de vie³¹⁶⁷. À la suite d'un examen des principaux postes de dépenses concernés par l'effet de synergie, nous avons

1558

³¹⁶¹ Cf. *supra*, N. 1278 ss.

³¹⁶² Cf. Loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire, art. 11 al. 1 LHID ad p. 4050.

³¹⁶³ Cf. *supra*, N. 1302 ss.

³¹⁶⁴ Cf. *supra*, N. 1319 ss.

³¹⁶⁵ Cf. *supra*, N. 1320.

³¹⁶⁶ Cf. *supra*, N. 1305 ss.

³¹⁶⁷ Cf. *supra*, N. 1310 ss.

retenu que seules les économies de logement sont inévitables ; à l'exclusion notamment des économies liées à l'alimentation et à la mobilité³¹⁶⁸.

1559 En conséquence, le dégrèvement pour les personnes seules et pour les familles monoparentales doit correspondre aux dépenses supplémentaires que ces contribuables engagent pour le logement comparativement aux couples et aux colocataires. Concrètement, deux solutions alternatives ont été proposées ; à savoir principalement une déduction générale pour le logement et subsidiairement une déduction sociale pour ménage indépendant.

1560 Quelle que soit la déduction retenue, cette approche permet de respecter le rapport d'égalité entre les couples à deux revenus et les personnes vivant seules. Le schéma ci-après, induit de la jurisprudence du Tribunal fédéral, permet d'illustrer cette considération.

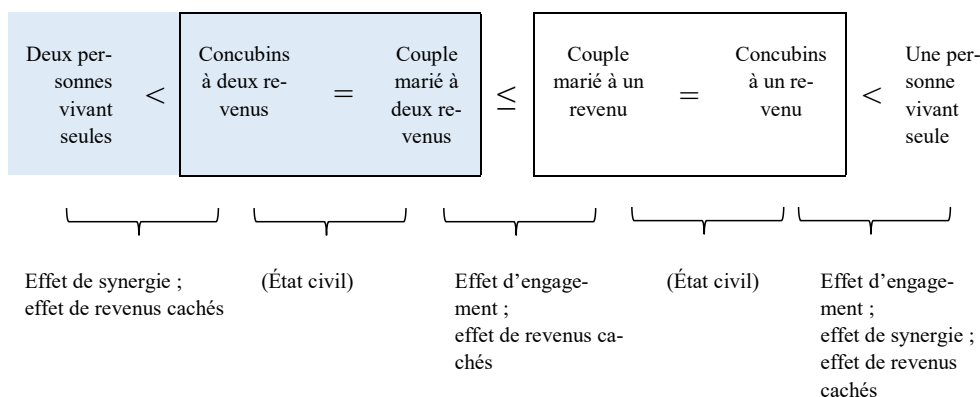


Illustration 27 : Charges fiscales en fonction de la situation familiale ; réalisation du rapport d'égalité entre couples à deux revenus et personnes vivant seules

1561 Ainsi, deux personnes vivant seules supportent une charge fiscale moindre qu'un couple percevant le même revenu au total (en raison de la déduction liée aux frais de logement ; cf. partie gauche du schéma ci-dessus). Comme nous le rappellerons³¹⁶⁹, une personne seule est toutefois imposée plus lourdement qu'un couple percevant le même revenu (du fait que la déduction pour partenaire de vie est plus conséquente que la déduction liée aux frais de logement ; cf. partie droite du schéma ci-dessus).

³¹⁶⁸ Cf. *supra*, N. 1314 ss.

³¹⁶⁹ Cf. *infra*, N. 1583 s.

2. Proposition principale : déduction pour le logement

Au titre de proposition principale, nous avons préconisé une déduction générale pour le logement, octroyée à tous les contribuables et permettant la déductibilité des dépenses effectives liées au logement³¹⁷⁰. Cette déduction tient compte de l'effet de synergie qui profite aux couples et aux colocataires en étant plafonnée à CHF 19'440 par logement à leur égard ; contre CHF 16'440 pour les personnes seules et les familles monoparentales³¹⁷¹. 1562

Les montants susmentionnés correspondent aux dépenses reconnues par l'art. 10 LPC. Compte tenu des fluctuations importantes du coût du logement en raison du lieu, la déductibilité des dépenses effectives permet de tenir compte précisément de la capacité contributive comparativement à une déduction forfaitaire. Alors que les lois fiscales vaudoise et zougnoise tiennent d'ores et déjà compte des dépenses effectives liées au logement (par des déductions sociales destinées aux contribuables modestes³¹⁷²), nous estimons que la déductibilité des dépenses effectives de logement ne devrait pas soulever de difficulté particulière en termes de praticabilité de l'imposition³¹⁷³. 1563

3. Subsidiairement : déduction pour ménage indépendant

Au titre de proposition subsidiaire, une déduction sociale pour ménage indépendant devrait à tout le moins être retenue³¹⁷⁴. Pour cette déduction, nous nous sommes proposés de reprendre la formulation de la déduction pour ménage indépendant de l'art. 35 al. 1 let. d LIFD au sens de la loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire³¹⁷⁵. Quant à sa quantification, en nous fondant sur les dépenses reconnues par l'art. 10 LPC, nous avons fixé son montant à CHF 6'720³¹⁷⁶. 1564

³¹⁷⁰ Cf. *supra*, N. 1323 ss.

³¹⁷¹ Cf. *supra*, N. 1329 ss.

³¹⁷² Cf. *supra*, N. 560 ss.

³¹⁷³ Cf. *supra*, N. 1334 s.

³¹⁷⁴ Cf. *supra*, N. 1338 ss.

³¹⁷⁵ Loi fédérale du 20 juin 2003 rejetée en votation populaire, art. 35 al. 1 let. d LIFD ad p. 4043.

³¹⁷⁶ Cf. *supra*, N. 1339.

E. Effet de revenus cachés limité aux frais de garde

1. Nos postulats

1565 Pour tenir compte des revenus cachés des couples à un revenu (réalisés à l'endroit du travail ménager effectué par le partenaire de vie qui n'exerce pas d'activité lucrative), nous suivons la doctrine dominante pour affirmer qu'il est opportun d'octroyer un dégrèvement aux couples à deux revenus³¹⁷⁷. *A contrario*, la solution alternative d'imposer les revenus cachés des couples à un revenu ne se justifie pas sous l'angle de la théorie de l'accroissement net du patrimoine. Aussi, seules les dépenses effectives des couples à deux revenus devraient donner lieu à un dégrèvement³¹⁷⁸. Dans ce cadre, il sied de ne pas tenir compte du travail ménager lorsque les couples à deux revenus l'effectuent eux-mêmes, c'est-à-dire sans engager des dépenses supplémentaires par rapport aux couples à un seul revenu. Enfin, le dégrèvement doit être limité aux seules dépenses supplémentaires qui découlent effectivement de l'exercice d'une seconde activité lucrative par le couple³¹⁷⁹. Dans ce contexte, il ne se justifie guère d'octroyer un dégrèvement aux couples à deux revenus et non aux contribuables vivant seuls et travaillant à temps plein.

2. Inconvenance de la déduction pour double activité lucrative

1566 Compte tenu des considérations qui précèdent, nous avons proposé la suppression de la déduction pour double activité lucrative³¹⁸⁰. Alors que cette déduction pourrait, fondamentalement, être aménagée pour les époux et pour les concubins dans le cadre d'une imposition individuelle, nous estimons qu'elle ne permet pas de tenir compte des dépenses supplémentaires effectives des couples à deux revenus. Nous avons ainsi retenu que la très grande majorité des dépenses liées à l'exercice d'une seconde activité lucrative était prise en compte par les déductions organiques et par la déduction pour frais de garde. Aussi, il apparaît que la déduction pour double activité lucrative permet essentiellement de contrecarrer les effets de la progressivité de l'impôt pour les couples à deux

³¹⁷⁷ Cf. *supra*, N. 1348 ss.

³¹⁷⁸ Cf. *supra*, N. 1354 ss.

³¹⁷⁹ Cf. *supra*, N. 1359 s.

³¹⁸⁰ Cf. *supra*, N. 1361 s.

revenus ; effets qui seraient d'ores et déjà supprimés par un passage à une imposition individuelle.

3. Augmentation de la déduction pour frais de garde

Le caractère approprié de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers a en revanche été souligné³¹⁸¹. Cette déduction s'aligne en effet sur nos postulats, notamment dans la mesure où elle commande des dépenses effectives ainsi qu'un lien de causalité entre les dépenses et l'exercice d'une seconde activité par le couple (ou un empêchement analogue pour les contribuables de garder leurs enfants). Dans le même temps, elle ne contrarie pas les autres rapports d'égalité dans la mesure où elle est aussi ouverte pour les concubins et les familles monoparentales. 1567

Pour autant, il demeure nécessaire que les frais effectifs liés à la garde des enfants soient intégralement déductibles. Dans ce sens, le montant maximal de CHF 10'100 de la déduction de l'art. 33 al. 3 LIFD est insuffisant. Nous jugeons que l'ambition de l'Assemblée fédérale de relever le plafonnement de la déduction à CHF 25'000 était appropriée et nécessaire, bien que le peuple en ait décidé autrement le 27 septembre 2020³¹⁸². 1568

À elle seule, la déduction pour frais de garde implique une prise en compte des revenus cachés des couples à un revenu ; permettant ainsi de respecter le rapport d'égalité entre les couples à un et à deux revenus. Dans la mesure où elle est appliquée tant aux époux qu'aux concubins, elle permet en plus de ne pas compromettre le rapport d'égalité établi entre ces catégories de contribuables. Ainsi, la solution proposée respecte les exigences posées par le Tribunal fédéral, comme l'illustre le schéma suivant. 1569

³¹⁸¹ Cf. *supra*, N. 1364 ss.

³¹⁸² Cf. *supra*, N. 1367.

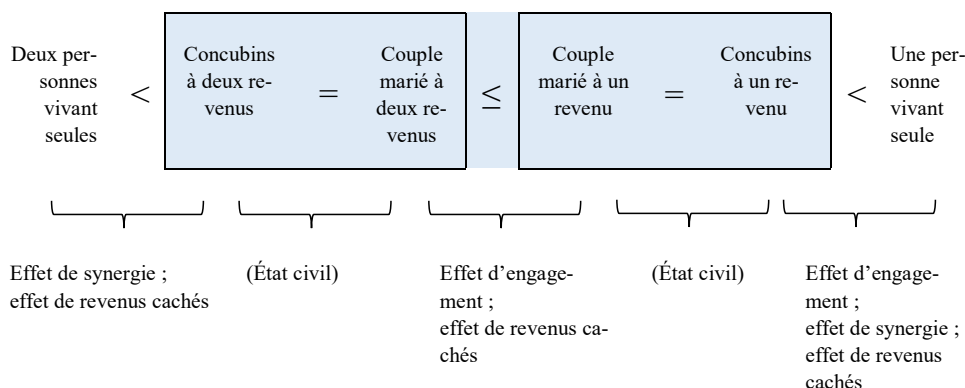


Illustration 28 : Charges fiscales en fonction de la situation familiale ; réalisation du rapport d'égalité entre couples à un revenu et couples à deux revenus

F. Effet d'engagement et dégrèvements fiscaux proportionnés

1. Nos postulats

1570 À la lumière du principe de l'imposition selon la capacité contributive, l'appréhension fiscale des dépenses d'entretien doit être indépendante de l'état civil des contribuables³¹⁸³. Dans ce sens, les dépenses d'entretien doivent être déductibles au regard de la réalité économique, respectivement de l'effectivité des dépenses d'entretien. Dans le même sens, la nécessité d'une obligation d'entretien au sens du droit civil a été relativisée³¹⁸⁴. Enfin, nous avons justifié une prise en compte de l'effet d'engagement uniquement jusqu'à concurrence du minimum vital des personnes entretenues³¹⁸⁵.

1571 Pour tenir compte de l'entretien des enfants, seuls les coûts directs des enfants devraient donner lieu à un dégrèvement fiscal correspondant ; à l'exclusion donc des coûts dits indirects correspondant au revenu manqué lié à la présence d'enfants dans le ménage³¹⁸⁶. En outre, nous avons préconisé d'ouvrir la possibilité pour les parents de partager les déductions relatives à l'entretien des enfants ; le mécanisme de l'art. 35 al. 1 let. a, 2^e partie, LIFD ayant été salué dans ce contexte³¹⁸⁷. Enfin, la transmissibilité des déductions inutilisées devrait

³¹⁸³ Cf. *supra*, N. 1377 ss.

³¹⁸⁴ Cf. *supra*, N. 1380 ss.

³¹⁸⁵ Cf. *supra*, N. 1383 s.

³¹⁸⁶ Cf. *supra*, N. 1385 ss.

³¹⁸⁷ Cf. *supra*, N. 1392 ss.

être largement étendue, tant pour l'entretien d'un partenaire de vie que pour celui d'enfants majeurs³¹⁸⁸. Dans ce contexte, il s'agit d'éviter autant que possible que des déductions demeurent inopérantes en raison de l'insuffisance du revenu.

2. Appréhension des contributions d'entretien pour les enfants majeurs

Suivant la doctrine majoritaire, nous soutenons que les contributions d'entretien versées à des enfants majeurs doivent être déductibles pour le parent débiteur et imposées auprès de l'enfant majeur³¹⁸⁹. Cette solution est nécessaire à une juste prise en compte de la capacité contributive du parent débiteur et de l'enfant majeur. Elle devient par ailleurs impérative en marge de la déduction pour enfant majeur que nous proposons³¹⁹⁰. En effet, dès lors qu'est aménagée la déductibilité du revenu imposable négatif de l'enfant majeur, il est d'autant plus nécessaire de tenir compte de l'ensemble des revenus de l'enfant³¹⁹¹. 1572

3. Déduction pour enfant mineur

Une déduction pour enfant mineur a aussi été proposée³¹⁹². Celle-ci se démarque essentiellement de la déduction de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD du fait qu'elle concerne le seul entretien des enfants mineurs d'une part, et à l'égard de son schématisme plus nuancé d'autre part. 1573

À notre sens, il se justifie en particulier de conserver le schématisme de la déduction en vigueur quant à la forfaitisation du dégrèvement et quant au mécanisme du partage de la déduction lorsque deux contribuables concourent à l'entretien de l'enfant³¹⁹³. Nous retenons en particulier que la pratique relative à l'art. 35 al. 1 let. a LIFD pourrait avantageusement être reprise dans le cadre d'un passage à une imposition individuelle³¹⁹⁴. 1574

³¹⁸⁸ Cf. *supra*, N. 1395 s.

³¹⁸⁹ Cf. *supra*, N. 1399 ss.

³¹⁹⁰ Cf. *supra*, N. 1509 ss.

³¹⁹¹ Cf. *supra*, N. 1443 ss.

³¹⁹² Cf. *supra*, N. 1408 ss.

³¹⁹³ Cf. *supra*, N. 1411 ss.

³¹⁹⁴ Cf. *supra*, N. 1421 ss.

- 1575 Pour la quantification de la déduction, il a été proposé d'aligner le dégrèvement fiscal sur le coût effectif de l'entretien des enfants. Les statistiques de l'OFS indiquent que les dépenses d'entretien augmentent avec l'âge des enfants et qu'elles diminuent avec l'augmentation du nombre d'enfants dans le ménage³¹⁹⁵. À l'instar d'un exemple tiré du droit néo-zélandais³¹⁹⁶ et pour diverses raisons³¹⁹⁷, seul le critère du nombre d'enfants a été retenu.
- 1576 En conséquence, il a été proposé que la déduction pour enfant mineur s'élève à CHF 10'300 pour le premier enfant, à CHF 6'600 pour le second enfant et à CHF 4'500 par enfant pour les suivants³¹⁹⁸.

4. Déductibilité du revenu imposable négatif

a. Mécanisme

- 1577 Lorsqu'il s'agit de tenir compte de l'entretien d'un partenaire de vie mais aussi de l'entretien d'enfants majeurs, il est crucial de constater que l'étendue de l'entretien peut varier considérablement. En effet, ces personnes entretenues réalisent d'une part des revenus variables et nécessitent d'autre part des ressources variables pour la couverture de leurs besoins vitaux³¹⁹⁹. Aussi, l'octroi d'un dégrèvement fiscal fixe aux contribuables qui assurent ce type d'entretien est susceptible de se révéler trop approximatif et de mésestimer leur capacité contributive subjective.
- 1578 En constatant que les déclarations fiscales des personnes entretenues contiennent des indications pertinentes sur leur situation économique respective, nous avons jugé particulièrement opportun de les utiliser pour appréhender l'effet d'engagement à leur égard. Nous proposons ainsi que le revenu imposable négatif de ces personnes entretenues soit déductible auprès du contribuable qui assure leur entretien³²⁰⁰.
- 1579 Cette déductibilité du revenu imposable négatif a trois implications importantes. En premier lieu, il est nécessaire d'aligner toutes les déductions générales et

³¹⁹⁵ Cf. *supra*, N. 1414 ss.

³¹⁹⁶ Cf. *supra*, N. 1417.

³¹⁹⁷ Cf. *supra*, N. 1418.

³¹⁹⁸ Cf. *supra*, N. 1419.

³¹⁹⁹ Cf. *supra*, N. 1426 ss.

³²⁰⁰ Cf. *supra*, N. 1432 ss.

sociales au plus proche de la réalité économique, respectivement des ressources nécessaires à la couverture des besoins vitaux³²⁰¹. En second lieu, ce mécanisme implique d'éviter l'aménagement d'une franchise d'impôt au sein du barème d'imposition ; le premier franc imposable devant être taxé³²⁰². En troisième lieu, il est nécessaire de se demander quelles déductions doivent potentiellement être exclues du calcul du revenu imposable négatif³²⁰³.

b. Déduction pour partenaire de vie

La déduction pour partenaire de vie proposée permet la déductibilité du revenu imposable négatif de l'époux, du partenaire enregistré, ou du concubin à l'entretien duquel le contribuable pourvoit³²⁰⁴. 1580

Une telle déduction entraîne inévitablement des réflexions relatives à la reconnaissance fiscale du concubinage. Dans ce contexte, d'aucuns recommandent de fixer des conditions plus ou moins restrictives pour restreindre le cercle des contribuables éligibles et d'éviter ainsi les abus³²⁰⁵. À la suite d'une pesée des intérêts entre les inconvénients et les avantages d'une telle mesure, nous avons conclu que la déduction doit être dépourvue de telles conditions (compte tenu des effets relatifs aux avantages d'un tel schématisme et eu égard au risque de priver de nombreux concubins d'un dégrèvement fiscal particulièrement décisif)³²⁰⁶. Comme pour toute autre déduction, il appartient évidemment aux contribuables de déclarer leur situation familiale réelle et aux administrations fiscales de vérifier les déclarations ainsi que, le cas échéant, de poursuivre les auteurs d'infractions. 1581

Enfin, il a été relevé que l'introduction d'une déduction pour partenaire de vie a pour effet d'étendre mécaniquement le champ d'application de diverses déductions générales, dans la mesure où celles-ci se réfèrent expressément aux personnes à l'entretien desquelles le contribuable subvient. Cette conséquence est assumée et se conforme notamment à notre volonté d'établir un rapport d'égalité entre couples mariés et concubins. 1582

³²⁰¹ Cf. *supra*, N. 1443 s.

³²⁰² Cf. *supra*, N. 1445 s.

³²⁰³ Cf. *supra*, N. 1447 ss.

³²⁰⁴ Cf. *supra*, N. 1458 ss.

³²⁰⁵ Cf. *supra*, N. 1463 ss.

³²⁰⁶ Cf. *supra*, N. 1466 ss.

- 1583 Le mécanisme de la déductibilité du revenu imposable négatif permet en particulier de réaliser le rapport d'égalité entre les couples à un revenu et les personnes vivant seules, tel que représenté par le schéma ci-après induit de la jurisprudence fédérale.

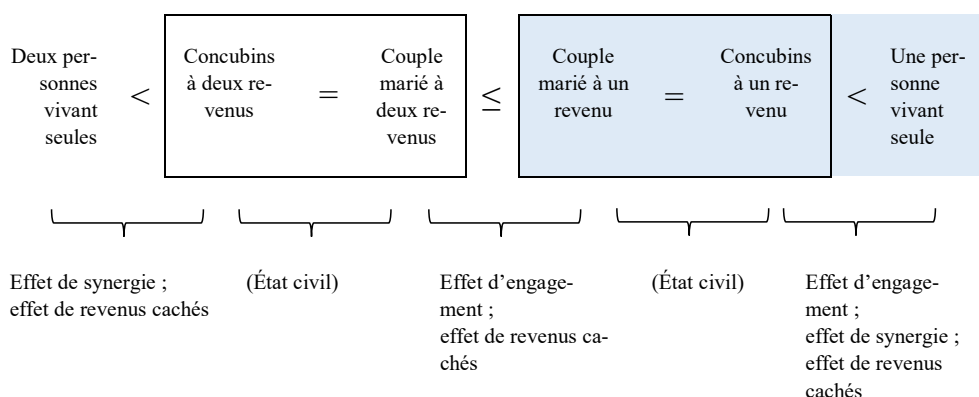


Illustration 29 : Charges fiscales en fonction de la situation familiale ; réalisation du rapport d'égalité entre couples à un revenu et personnes vivant seules

- 1584 Bien qu'une déduction ait été proposée pour tenir compte de l'effet de synergie manqué par les contribuables vivant seuls³²⁰⁷, l'ampleur de la déduction pour partenaire de vie est plus importante et permet – *in fine* – de respecter le rapport d'égalité entre les contribuables vivant seuls et les couples à un revenu.

c. Déduction pour enfant majeur

- 1585 L'entretien des enfants majeurs en formation variant aussi largement, il a été jugé utile d'aménager la déductibilité de leur revenu imposable négatif par une déduction distincte pour enfant majeur³²⁰⁸. Pour autant, nous avons constaté sur la base des statistiques de l'OFS³²⁰⁹ que les ressources de ces personnes sont ordinairement sensiblement inférieures au minimum vital tel que reconnu par la LPC et tel que repris dans nos propositions. Si la prise en compte des ressources nécessaires à la couverture des besoins vitaux peut avantageusement servir à quantifier schématiquement l'effet d'engagement, encore faut-il en effet que les personnes entretenues obtiennent effectivement les ressources correspondantes.

³²⁰⁷ Cf. *supra*, N. 1562 ss.

³²⁰⁸ Cf. *supra*, N. 1483 ss.

³²⁰⁹ Cf. *supra*, N. 1491 ss.

Dans ce sens, la nécessité de prendre en compte la réalité économique, respectivement d'élaborer des dégrèvements fiscaux pour les seules dépenses effectives, nous a conduit à admettre une relativisation fiscale du minimum vital des enfants majeurs³²¹⁰.

Nous avons ainsi entrepris de reprendre les statistiques de l'OFS et de les adapter au contexte de l'impôt sur le revenu. Par une pondération de ces statistiques, les dépenses annuelles des enfants majeurs ont été évaluées à CHF 22'000³²¹¹. Aussi, il s'est agi de déterminer la part des dépenses qui ne doivent pas être considérées en raison de leur déductibilité par ailleurs. Ont ainsi été retranchées les dépenses liées aux frais de formation (incluant les frais de déplacement) et à la santé ; le montant déterminant étant en conséquence réduit à CHF 14'440³²¹². Dans la mesure où ce montant inclut les frais liés au logement et qu'il est inférieur à la déduction personnelle proposée, nous avons préconisé un aménagement particulier des déductions à l'égard des enfants majeurs. Pour ces enfants majeurs en formation, il a ainsi été proposé que la déduction pour le logement – respectivement la déduction pour ménage indépendant – ne soit pas accordée et que la déduction personnelle soit réduite à CHF 14'440³²¹³.

Le mécanisme proposé commande d'appréhender précisément tous les revenus des enfants majeurs. En particulier, il est impératif d'imposer les contributions d'entretien obtenues par les enfants majeurs³²¹⁴.

5. Déduction des frais de formation

À l'instar du régime des déductions générales relatives aux frais provoqués par la maladie et la santé, le handicap et les primes d'assurance-maladie obligatoire, nous jugeons opportun d'étendre la déductibilité des frais de formation aux dépenses effectuées par un contribuable pour la formation des personnes entretenues³²¹⁵.

Cette approche se conforme à la logique suivie par le droit en vigueur pour les frais de formation à l'égard des couples mariés ; les frais engagés pour l'époux étant déductibles par le jeu de l'imposition commune³²¹⁶. Afin d'aménager une

³²¹⁰ Cf. *supra*, N. 1501 ss.

³²¹¹ Cf. *supra*, N. 1503 ss.

³²¹² Cf. *supra*, N. 1505.

³²¹³ Cf. *supra*, N. 1508.

³²¹⁴ Cf. *supra*, N. 1509 ss.

³²¹⁵ Cf. *supra*, N. 1521 ss.

³²¹⁶ Cf. *supra*, N. 1527.

égalité de traitement entre les couples mariés et les concubins, et dans le dessein également de tenir compte des dépenses effectives liées à l'entretien des enfants majeurs en formation, il se justifie ainsi d'étendre la déductibilité dans ce sens.

II. Formulation législative proposée (LIFD)

Dans la présente étude, nous avons fourni divers exemples de formulations législatives pour nos propositions principales. Si ceux-ci ont permis de synthétiser progressivement les raisonnements poursuivis, ils peuvent également être considérés conjointement dans l'optique d'obtenir une vue d'ensemble de la réforme législative proposée. Conformément à nos propositions, les modifications suivantes de la LIFD pourraient être effectuées.

1590

Art. 9 *Imposition individuelle ; enfants sous autorité parentale*

¹ *Tous les contribuables majeurs sont imposés individuellement, indépendamment de leur état civil.*

^{1bis} *Les partenaires de vie au sens de la présente loi sont les époux, les partenaires enregistrés et les concubins qui vivent en ménage commun.*

² *Le revenu des enfants sous autorité parentale est ajouté à celui du contribuable ayant droit à la déduction de l'art. 35, al. 1, let. a, à l'exception du revenu de l'activité lucrative sur lequel les enfants sont imposés séparément. Si deux contribuables bénéficient de cette déduction, le revenu des enfants est réparti par moitié.*

Art. 13 Responsabilité et responsabilité solidaire

⁴ *[abrogé]*

⁵ *[abrogé]*

Art. 16

⁴ *Le revenu imposable est qualifié de négatif lorsque le total des revenus imposables au sens des art. 16 à 23 est inférieur au total des déductions et des frais mentionnés aux art. 26 à 33a et 35. [nouveau]*

Art. 21

¹ *Est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier:*

- b. *la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit, à l'exception de la part de la valeur locative du logement du contribuable qui est déductible au sens de l'art. 33, al. 4 ;*

Art. 23

Sont également imposables:

- c. la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait, les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, *et celles obtenues par l'enfant majeur.*

Art. 24

¹ Sont exonérés de l'impôt:

- d. *[abrogé]*

Art. 33 Intérêts passifs et autres réductions

¹ Sont déduits du revenu:

- c. la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, *et celles versées à un enfant majeur ;*
- g. les versements, cotisations et primes d'assurances-vie, d'assurances-maladie, d'assurances-accidents n'entrant pas dans le champ d'application de la let. f, ainsi que les intérêts des capitaux d'épargne du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit, jusqu'à concurrence d'un montant global de :
 - 1. *4 500 francs pour le contribuable et pour chaque personne majeure à l'entretien de laquelle le contribuable subvient qui ne demande pas cette déduction ;*
 - 2. *1 200 pour chaque personne mineure à l'entretien de laquelle le contribuable subvient ;*
- j. les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles, frais de reconversion compris, jusqu'à concurrence de 12 000 francs pour autant que le contribuable *ou la personne à l'entretien de laquelle il subvient* remplisse l'une des conditions suivantes :
 - 1. il est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II,
 - 2. il a atteint l'âge de 20 ans et suit une formation visant à l'obtention d'un diplôme autre qu'un premier diplôme du degré secondaire II.

^{1bis} Les déductions prévues à l'al. 1, let. g, sont augmentées:

b. [abrogé]

² [abrogé]

³ Un montant de 25 000 francs au plus par enfant dont la garde est assurée par un tiers est déduit du revenu si l'enfant a moins de 14 ans et vit dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien et si les frais de garde documentés ont un lien de causalité direct avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable.

⁵ Le montant de la valeur locative ou du loyer net du logement est déductible jusqu'à concurrence de 16 440 francs pour les contribuables qui vivent effectivement seuls ou avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument l'essentiel de l'entretien, et jusqu'à concurrence de 19 440 francs par logement pour les autres contribuables. Cette déduction ne s'applique pas au contribuable pour l'entretien duquel la déduction de l'art. 35, al. 1, let. e, est accordée. [nouveau]

Art. 35

¹ Sont déduits du revenu:

- a. *pour le contribuable qui assure l'essentiel de l'entretien d'enfants mineurs, 10 300 francs pour le premier enfant, 6 600 francs pour le second enfant, et 4 500 francs par enfant pour les suivants ; cette déduction est répartie par moitié si deux contribuables 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 ;*
- c. [abrogé]
- d. le revenu imposable négatif au sens de l'art. 16, al. 4, du partenaire de vie à l'entretien duquel le contribuable pourvoit ; [nouveau]
- e. le revenu imposable négatif au sens de l'art. 16, al. 4, de l'enfant majeur faisant un apprentissage ou des études à l'entretien duquel le contribuable pourvoit si des contributions d'entretien déductibles au sens de l'art. 33, al. 1, ne sont pas versées. Si deux contribuables font valoir cette déduction, celle-ci est répartie par moitié ; [nouveau]
- f. 19 610 francs au titre de déduction personnelle, respectivement 14 440 francs pour l'enfant majeur pour l'entretien duquel la déduction de la let. e est accordée à un autre contribuable. [nouveau]

Art. 36

¹ L'impôt dû pour une année fiscale s'élève :

	Francs
jusqu'à [...] francs de revenu, à	[...]
[...]	[...]

² [*abrogé*]

^{2bis} [*abrogé*]

Art. 42 [*abrogé*]

Art. 113 [*abrogé*]

Art. 117 Représentation contractuelle

³ [*abrogé*]

Art. 180 [*abrogé*]

Conclusion générale

La réforme de l'imposition des familles constitue indubitablement un exercice ardu. Pour autant, des réponses législatives adaptées et proportionnées peuvent être élaborées pour pallier les carences du droit en vigueur. Dans ce contexte, il demeure requis de tirer toutes les conséquences du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Une certaine dépolitisation de la question peut corollairement être souhaitée.

Le Tribunal fédéral octroie une marge de manœuvre importante en la matière au pouvoir législatif. Au sens de la jurisprudence fédérale, tant l'imposition commune que l'imposition individuelle sont ainsi susceptibles de respecter les exigences constitutionnelles. Pour autant, la latitude d'appréciation laissée au législateur ne signifie aucunement que toutes les solutions se vaudraient. Au contraire, elle émane essentiellement d'une admission de la complexité de la problématique ainsi que d'une sujétion au principe de la séparation des pouvoirs. Lorsque le législateur entreprend de conformer l'imposition des familles aux exigences constitutionnelles, il lui appartient de trouver la solution optimale sans profiter exagérément de la clémence jurisprudentielle. Dans ce cadre, la présente étude a essentiellement tenté de déterminer l'approche législative qui respecte au mieux le principe de l'imposition selon la capacité contributive.

L'imposition commune ne se justifie que si les couples mariés – respectivement les partenaires enregistrés – constituent effectivement une communauté d'acquisition et d'utilisation du revenu. Il a été constaté que la réalité sociétale ne permet pas de confirmer cette hypothèse, à la lumière notamment de travaux en sciences économiques et sociales. En outre, alors que l'intérêt principal de l'imposition commune réside dans la possibilité d'imposer similairement les couples mariés à un et à deux revenus, ce rapport d'égalité est compromis dès lors que des dégrèvements sont accordés aux couples mariés à deux revenus afin d'équilibrer le rapport d'égalité entre ceux-ci et les concubins à deux revenus. Dans ce contexte, il apparaît que le principe de l'unité économique des couples mariés est souvent vidé de sa substance au regard du droit en vigueur et des travaux législatifs.

En conséquence, l'idée d'un passage au régime de l'imposition individuelle s'impose naturellement. À notre sens, les critiques qui sont communément adressées à la réforme s'y référant ne se justifient guère. L'examen du régime fiscal néo-zélandais, qui constitue un exemple parmi d'autres, a ainsi montré la praticabilité de l'imposition individuelle. Le contexte fédéraliste suisse, bien

que compliquant indubitablement l'introduction de l'imposition individuelle, ne rend aucunement celle-ci impossible.

Du fait de son indépendance à l'égard de l'état civil des contribuables, le régime de l'imposition individuelle est intrinsèquement propice à la réalisation du rapport d'égalité entre couples mariés et concubins. Pour autant, diverses déductions doivent au surplus être aménagées afin de respecter les autres rapports d'égalité, respectivement d'imposer tout contribuable au plus proche de sa capacité contributive. Dans ce cadre, il est souhaitable d'aligner chaque dégrèvement sur la réalité économique en rendant déductible toute dépense nécessaire à la couverture des besoins vitaux des contribuables ou, autrement dit, en exonérant *de facto* le minimum vital.

L'imposition individuelle ne saurait être aménagée sans que soient rendues déductibles les dépenses d'entretien à l'égard de l'époux, du concubin ou du partenaire enregistré. Dans cette optique, la déductibilité du revenu imposable négatif du partenaire de vie entretenu constitue un mécanisme qui doit être considéré. En lien avec l'exonération du minimum vital susmentionnée, cette approche permet de tenir compte schématiquement des besoins en entretien des personnes entretenues par une appréhension globale de leurs revenus et de leurs dépenses nécessaires.

En tout état de cause, une solution pérenne doit être trouvée. À cet égard, il est à redouter qu'une nouvelle réforme trop ciblée – visant par exemple la seule suppression de la discrimination fiscale des couples mariés – engendre de nouvelles inégalités. Il est primordial de s'assurer que les inégalités soient effectivement supprimées par l'action réformatrice, et non seulement déplacées aux dépens d'autres catégories de contribuables. Alors que des efforts sont vainement entrepris pour réformer l'imposition commune depuis des décennies, sans doute est-il temps de constater l'opportunité d'un passage à une imposition individuelle.

Annexes

Annexe 1 : Barème pour couples mariés ; allègement fiscal pour les couples mariés à un revenu

Couples mariés à un revenu

Revenu imposable	Tranche précédente	Impôt tranche précédente	Impôt pour 100.- supplémentaire	Impôt du couple marié
20 000	0	0	0	0
40 000	28 300	0	1	117
60 000	58 400	376	3	424
80 000	75 300	883	4	1 071
100 000	90 300	1 483	5	1 968
125 000	124 200	3 481	8	3 545
150 000	145 000	5 412	13	6 062
175 000	145 000	5 412	13	9 312
200 000	145 000	5 412	13	12 562
250 000	145 000	5 412	13	19 062
300 000	145 000	5 412	13	25 562
350 000	145 000	5 412	13	32 062
400 000	145 000	5 412	13	38 562
450 000	145 000	5 412	13	45 062
500 000	145 000	5 412	13	51 562
600 000	145 000	5 412	13	64 562
700 000	145 000	5 412	13	77 562
800 000	145 000	5 412	13	90 562
900 000	895 900	103 029	12	103 500
1 000 000	895 900	103 029	12	115 000
1 500 000	895 900	103 029	12	172 500
2 000 000	895 900	103 029	12	230 000

Concubins à un revenu

Revenu imposable	Tranche précédente	Impôt tranche précédente	Impôt pour 100.- supplémentaire	Impôts cumulés des concubins
20 000	14 500	0	1	42
40 000	31 600	132	1	206
60 000	55 200	582	3	725
80 000	78 100	1 429	7	1 554
100 000	78 100	1 429	7	2 874
125 000	103 600	3 112	9	4 995
150 000	134 600	5 840	11	7 534
175 000	134 600	5 840	11	10 284
200 000	176 000	10 394	13	13 562
250 000	176 000	10 394	13	20 162
300 000	176 000	10 394	13	26 762
350 000	176 000	10 394	13	33 362
400 000	176 000	10 394	13	39 962
450 000	176 000	10 394	13	46 562
500 000	176 000	10 394	13	53 162
600 000	176 000	10 394	13	66 362
700 000	176 000	10 394	13	79 562
800 000	755 200	86 848	12	92 000
900 000	755 200	86 848	12	103 500
1 000 000	755 200	86 848	12	115 000
1 500 000	755 200	86 848	12	172 500
2 000 000	755 200	86 848	12	230 000

Surcharge fiscale des concubins

Revenu im- posable	Impôt du couple ma- rié	Impôts cumulés des concubins	Surcharge fis- cale des concubins	Surcharge fis- cale en pourcents
20 000	0	42	42	
40 000	117	206	89	76
60 000	424	725	301	71
80 000	1 071	1 554	483	45
100 000	1 968	2 874	906	46
125 000	3 545	4 995	1 450	41
150 000	6 062	7 534	1 472	24
175 000	9 312	10 284	972	10
200 000	12 562	13 562	1 000	8
250 000	19 062	20 162	1 100	6
300 000	25 562	26 762	1 200	5
350 000	32 062	33 362	1 300	4
400 000	38 562	39 962	1 400	4
450 000	45 062	46 562	1 500	3
500 000	51 562	53 162	1 600	3
600 000	64 562	66 362	1 800	3
700 000	77 562	79 562	2 000	3
800 000	90 562	92 000	1 438	2
900 000	103 500	103 500	0	0
1 000 000	115 000	115 000	0	0
1 500 000	172 500	172 500	0	0
2 000 000	230 000	230 000	0	0

Annexe 2 : Déduction pour couple marié ; allégement fiscal pour les couples mariés

Revenu déterminant	Impôt sans la déduction	Impôt avec la déduction	Réduction d'impôt liée à la déduction	Réduction d'impôt en pourcent de la charge fiscale
20 000	0	0	0	-
40 000	117	91	26	22
60 000	424	356	68	16
80 000	1 071	967	104	10
100 000	1 968	1 838	130	7
125 000	3 545	3 355	190	5
150 000	6 062	5 724	338	6
175 000	9 312	8 974	338	4
200 000	12 562	12 224	338	3
250 000	19 062	18 724	338	2
300 000	25 562	25 224	338	1
350 000	32 062	31 724	338	1
400 000	38 562	38 224	338	1
450 000	45 062	44 724	338	1
500 000	51 562	51 224	338	1
600 000	64 562	64 224	338	1
700 000	77 562	77 224	338	0
800 000	90 562	90 224	338	0
900 000	103 500	103 201	299	0
1 000 000	115 000	114 701	299	0
1 500 000	172 500	172 201	299	0
2 000 000	230 000	229 701	299	0

Annexe 3 : Barème pour couples mariés et déduction pour couple marié ; allégement fiscal pour les couples mariés à un revenu

Couples mariés à un revenu

Revenu déterminant	Revenu imposable	Tranche précédente	Impôt tranche précédente	Impôt pour 100.- supplémentaire	Impôt du couple marié
20 000	17 400	0	0	0	0
40 000	37 400	28 300	0	1	91
60 000	57 400	50 900	226	2	356
80 000	77 400	75 300	883	4	967
100 000	97 400	90 300	1 483	5	1 838
125 000	122 400	114 700	2 816	7	3 355
150 000	147 400	145 000	5 412	13	5 724
175 000	172 400	145 000	5 412	13	8 974
200 000	197 400	145 000	5 412	13	12 224
250 000	247 400	145 000	5 412	13	18 724
300 000	297 400	145 000	5 412	13	25 224
350 000	347 400	145 000	5 412	13	31 724
400 000	397 400	145 000	5 412	13	38 224
450 000	447 400	145 000	5 412	13	44 724
500 000	497 400	145 000	5 412	13	51 224
600 000	597 400	145 000	5 412	13	64 224
700 000	697 400	145 000	5 412	13	77 224
800 000	797 400	145 000	5 412	13	90 224
900 000	897 400	895 900	103 029	12	103 201
1 000 000	997 400	895 900	103 029	12	114 701
1 500 000	1 497 400	895 900	103 029	12	172 201
2 000 000	1 997 400	895 900	103 029	12	229 701

Concubins à un revenu

Revenu déterminant	Revenu imposable	Tranche précédente	Impôt tranche précédente	Impôt pour 100.- supplé-mentaire	Impôt cumulé des concubins
20 000	20 000	14 500	0	1	42
40 000	40 000	31 600	132	1	206
60 000	60 000	55 200	582	3	725
80 000	80 000	78 100	1 429	7	1 554
100 000	100 000	78 100	1 429	7	2 874
125 000	125 000	103 600	3 112	9	4 995
150 000	150 000	134 600	5 840	11	7 534
175 000	175 000	134 600	5 840	11	10 284
200 000	200 000	176 000	10 394	13	13 562
250 000	250 000	176 000	10 394	13	20 162
300 000	300 000	176 000	10 394	13	26 762
350 000	350 000	176 000	10 394	13	33 362
400 000	400 000	176 000	10 394	13	39 962
450 000	450 000	176 000	10 394	13	46 562
500 000	500 000	176 000	10 394	13	53 162
600 000	600 000	176 000	10 394	13	66 362
700 000	700 000	176 000	10 394	13	79 562
800 000	800 000	755 200	86 848	12	92 000
900 000	900 000	755 200	86 848	12	103 500
1 000 000	1 000 000	755 200	86 848	12	115 000
1 500 000	1 500 000	755 200	86 848	12	172 500
2 000 000	2 000 000	755 200	86 848	12	230 000

Allègement fiscal pour les couples mariés à un revenu

Revenu déterminant	Impôt du couple marié	Impôt cumulé des concubins	Allègement fiscal en francs	Allègement fiscal en pour-cents
20 000	0	42	42	
40 000	91	206	115	126
60 000	356	725	369	104
80 000	967	1 554	587	61
100 000	1 838	2 874	1 036	56
125 000	3 355	4 995	1 640	49
150 000	5 724	7 534	1 810	32
175 000	8 974	10 284	1 310	15
200 000	12 224	13 562	1 338	11
250 000	18 724	20 162	1 438	8
300 000	25 224	26 762	1 538	6
350 000	31 724	33 362	1 638	5
400 000	38 224	39 962	1 738	5
450 000	44 724	46 562	1 838	4
500 000	51 224	53 162	1 938	4
600 000	64 224	66 362	2 138	3
700 000	77 224	79 562	2 338	3
800 000	90 224	92 000	1 776	2
900 000	103 201	103 500	299	0
1 000 000	114 701	115 000	299	0
1 500 000	172 201	172 500	299	0
2 000 000	229 701	230 000	299	0

Annexe 4 : Barème pour couples mariés ; surcharge fiscale pour les couples mariés à deux revenus identiques

Couples mariés à deux revenus identiques

Revenu imposable	Tranche précédente	Impôt tranche précédente	Impôt pour 100.- supplémentaire	Impôt du couple marié
20 000	0	0	0	0
40 000	28 300	0	1	117
60 000	58 400	376	3	424
80 000	75 300	883	4	1 071
100 000	90 300	1 483	5	1 968
125 000	124 200	3 481	8	3 545
150 000	145 000	5 412	13	6 062
175 000	145 000	5 412	13	9 312
200 000	145 000	5 412	13	12 562
250 000	145 000	5 412	13	19 062
300 000	145 000	5 412	13	25 562
350 000	145 000	5 412	13	32 062
400 000	145 000	5 412	13	38 562
450 000	145 000	5 412	13	45 062
500 000	145 000	5 412	13	51 562
600 000	145 000	5 412	13	64 562
700 000	145 000	5 412	13	77 562
800 000	145 000	5 412	13	90 562
900 000	895 900	103 029	12	103 500
1 000 000	895 900	103 029	12	115 000
1 500 000	895 900	103 029	12	172 500
2 000 000	895 900	103 029	12	230 000

Concubins à deux revenus identiques

Revenu imposable cumulé	Revenu imposable de chacun des contribuables	Tranche précédente	Impôt tranche précédente	Impôt pour 100.- supplémentaire	Impôt de chaque contribuable	Impôt cumulé du couple
20 000	10 000	0	0	0	0	0
40 000	20 000	14 500	0	1	42	85
60 000	30 000	14 500	0	1	119	239
80 000	40 000	31 600	132	1	206	411
100 000	50 000	41 400	218	3	445	890
125 000	62 500	55 200	582	3	799	1 598
150 000	75 000	72 500	1 096	6	1 245	2 489
175 000	87 500	78 100	1 429	7	2 049	4 098
200 000	100 000	78 100	1 429	7	2 874	5 748
250 000	125 000	103 600	3 112	9	4 995	9 990
300 000	150 000	134 600	5 840	11	7 534	15 067
350 000	175 000	134 600	5 840	11	10 284	20 567
400 000	200 000	176 000	10 394	13	13 562	27 123
450 000	225 000	176 000	10 394	13	16 862	33 723
500 000	250 000	176 000	10 394	13	20 162	40 323
600 000	300 000	176 000	10 394	13	26 762	53 523
700 000	350 000	176 000	10 394	13	33 362	66 723
800 000	400 000	176 000	10 394	13	39 962	79 923
900 000	450 000	176 000	10 394	13	46 562	93 123
1 000 000	500 000	176 000	10 394	13	53 162	106 323
1 500 000	750 000	176 000	10 394	13	86 162	172 323
2 000 000	1 000 000	755 200	86 848	12	115 000	230 000

Surcharge fiscale pour les couples mariés à deux revenus identiques

Revenu imposable du couple	Impôts cumulés des concubins	Impôt du couple marié	Surcharge fiscale en francs	Surcharge fiscale en pourcents
20 000	0	0	0	
40 000	85	117	32	38
60 000	239	424	185	78
80 000	411	1 071	660	160
100 000	890	1 968	1 078	121
125 000	1 598	3 545	1 947	122
150 000	2 489	6 062	3 573	144
175 000	4 098	9 312	5 214	127
200 000	5 748	12 562	6 814	119
250 000	9 990	19 062	9 072	91
300 000	15 067	25 562	10 495	70
350 000	20 567	32 062	11 495	56
400 000	27 123	38 562	11 439	42
450 000	33 723	45 062	11 339	34
500 000	40 323	51 562	11 239	28
600 000	53 523	64 562	11 039	21
700 000	66 723	77 562	10 839	16
800 000	79 923	90 562	10 639	13
900 000	93 123	103 500	10 377	11
1 000 000	106 323	115 000	8 677	8
1 500 000	172 323	172 500	177	0
2 000 000	230 000	230 000	0	0

Annexe 5 : Barème pour couples mariés, déduction pour couple marié et déduction pour double activité lucrative ; surcharge fiscale pour les couples mariés à deux revenus identiques

Couples mariés à deux revenus identiques

Revenu déterminant	Après déduction pour double activité lucrative	Après déduction pour couples mariés	Tranche précédente	Impôt tranche précédente	Impôt pour 100.- supplémentaire	Impôt du couple marié
20 000	11 900	9 300	0	0	0	0
40 000	30 000	27 400	0	0	0	0
60 000	46 600	44 000	28 300	0	1	157
80 000	66 600	64 000	58 400	376	3	544
100 000	86 600	84 000	75 300	883	4	1 231
125 000	111 600	109 000	103 400	2 138	6	2 474
150 000	136 600	134 000	131 700	4 081	9	4 288
175 000	161 600	159 000	145 000	5 412	13	7 232
200 000	186 600	184 000	145 000	5 412	13	10 482
250 000	236 600	234 000	145 000	5 412	13	16 982
300 000	286 600	284 000	145 000	5 412	13	23 482
350 000	336 600	334 000	145 000	5 412	13	29 982
400 000	386 600	384 000	145 000	5 412	13	36 482
450 000	436 600	434 000	145 000	5 412	13	42 982
500 000	486 600	484 000	145 000	5 412	13	49 482
600 000	586 600	584 000	145 000	5 412	13	62 482
700 000	686 600	684 000	145 000	5 412	13	75 482
800 000	786 600	784 000	145 000	5 412	13	88 482
900 000	886 600	884 000	145 000	5 412	13	101 482
1 000 000	986 600	984 000	895 900	103 029	12	113 160
1 500 000	1 486 600	1 484 000	895 900	103 029	12	170 660
2 000 000	1 986 600	1 984 000	895 900	103 029	12	228 160

Concubins à deux revenus identiques

Revenus imposables cumulés	Revenu imposable individuel	Tranche précédente	Impôt tranche précédente	Impôt pour 100.- supplémentaire	Impôt individuel	Impôts cumulés
20 000	10 000	0	0	0	0	0
40 000	20 000	14 500	0	1	42	85
60 000	30 000	14 500	0	1	119	239
80 000	40 000	31 600	132	1	206	411
100 000	50 000	41 400	218	3	445	890
125 000	62 500	55 200	582	3	799	1 598
150 000	75 000	72 500	1 096	6	1 245	2 489
175 000	87 500	78 100	1 429	7	2 049	4 098
200 000	100 000	78 100	1 429	7	2 874	5 748
250 000	125 000	103 600	3 112	9	4 995	9 990
300 000	150 000	134 600	5 840	11	7 534	15 067
350 000	175 000	134 600	5 840	11	10 284	20 567
400 000	200 000	176 000	10 394	13	13 562	27 123
450 000	225 000	176 000	10 394	13	16 862	33 723
500 000	250 000	176 000	10 394	13	20 162	40 323
600 000	300 000	176 000	10 394	13	26 762	53 523
700 000	350 000	176 000	10 394	13	33 362	66 723
800 000	400 000	176 000	10 394	13	39 962	79 923
900 000	450 000	176 000	10 394	13	46 562	93 123
1 000 000	500 000	176 000	10 394	13	53 162	106 323
1 500 000	750 000	176 000	10 394	13	86 162	172 323
2 000 000	1 000 000	755 200	86 848	12	115 000	230 000

Surcharge fiscale pour les couples mariés à deux revenus identiques

Revenu imposable du couple	Impôt du couple marié	Impôts cumulés des concubins	Surcharge fiscale des couples mariés	Surcharge fiscale en pourcents de l'impôt dû
20 000	0	0	0	
40 000	0	85	-85	
60 000	157	239	-82	-34
80 000	544	411	133	32
100 000	1 231	890	341	38
125 000	2 474	1 598	876	55
150 000	4 288	2 489	1 799	72
175 000	7 232	4 098	3 134	76
200 000	10 482	5 748	4 734	82
250 000	16 982	9 990	6 992	70
300 000	23 482	15 067	8 415	56
350 000	29 982	20 567	9 415	46
400 000	36 482	27 123	9 359	35
450 000	42 982	33 723	9 259	27
500 000	49 482	40 323	9 159	23
600 000	62 482	53 523	8 959	17
700 000	75 482	66 723	8 759	13
800 000	88 482	79 923	8 559	11
900 000	101 482	93 123	8 359	9
1 000 000	113 160	106 323	6 837	6
1 500 000	170 660	172 323	-1 663	-1
2 000 000	228 160	230 000	-1 840	-1

Annexe 6 : Déduction pour double activité lucrative ; allègement fiscal pour les couples mariés à deux revenus identiques

Couples mariés à deux revenus identiques avec toutes les déductions

Revenu déterminant	Après déduction pour double activité lucrative	Après déduction pour couples mariés	Tranche précédente	Impôt tranche précédente	Impôt pour 100.- supplémentaire	Impôt du couple marié
20 000	11 900	9 300	0	0	0	0
40 000	30 000	27 400	0	0	0	0
60 000	46 600	44 000	28 300	0	1	157
80 000	66 600	64 000	58 400	376	3	544
100 000	86 600	84 000	75 300	883	4	1 231
125 000	111 600	109 000	103 400	2 138	6	2 474
150 000	136 600	134 000	131 700	4 081	9	4 288
175 000	161 600	159 000	145 000	5 412	13	7 232
200 000	186 600	184 000	145 000	5 412	13	10 482
250 000	236 600	234 000	145 000	5 412	13	16 982
300 000	286 600	284 000	145 000	5 412	13	23 482
350 000	336 600	334 000	145 000	5 412	13	29 982
400 000	386 600	384 000	145 000	5 412	13	36 482
450 000	436 600	434 000	145 000	5 412	13	42 982
500 000	486 600	484 000	145 000	5 412	13	49 482
600 000	586 600	584 000	145 000	5 412	13	62 482
700 000	686 600	684 000	145 000	5 412	13	75 482
800 000	786 600	784 000	145 000	5 412	13	88 482
900 000	886 600	884 000	145 000	5 412	13	101 482
1 000 000	986 600	984 000	895 900	103 029	12	113 160
1 500 000	1 486 600	1 484 000	895 900	103 029	12	170 660
2 000 000	1 986 600	1 984 000	895 900	103 029	12	228 160

Couples mariés à deux revenus identiques sans la déduction pour double activité lucrative

Revenu déterminant	Après déduction pour couples mariés	Tranche précédente	Impôt tranche précédente	Impôt pour 100.- supplémentaire	Impôt du couple marié
20 000	17 400	0	0	0	0
40 000	37 400	0	0	0	0
60 000	57 400	28 300	0	1	291
80 000	77 400	58 400	376	3	946
100 000	97 400	75 300	883	4	1 767
125 000	122 400	103 400	2 138	6	3 278
150 000	147 400	131 700	4 081	9	5 494
175 000	172 400	145 000	5 412	13	8 974
200 000	197 400	145 000	5 412	13	12 224
250 000	247 400	145 000	5 412	13	18 724
300 000	297 400	145 000	5 412	13	25 224
350 000	347 400	145 000	5 412	13	31 724
400 000	397 400	145 000	5 412	13	38 224
450 000	447 400	145 000	5 412	13	44 724
500 000	497 400	145 000	5 412	13	51 224
600 000	597 400	145 000	5 412	13	64 224
700 000	697 400	145 000	5 412	13	77 224
800 000	797 400	145 000	5 412	13	90 224
900 000	897 400	895 900	103 029	12	103 201
1 000 000	997 400	895 900	103 029	12	114 701
1 500 000	1 497 400	895 900	103 029	12	172 201
2 000 000	1 997 400	895 900	103 029	12	229 701

Allègement fiscal lié à la déduction pour double activité lucrative

Revenu déterminant	Impôt du couple marié avec toutes les déductions	Impôt du couple marié sans la déduction pour double activité lucrative	Allègement fiscal en francs	Allègement fiscal en pourcents
20 000	0	0	0	-
40 000	0	0	0	-
60 000	157	291	134	85
80 000	544	946	402	74
100 000	1 231	1 767	536	44
125 000	2 474	3 278	804	32
150 000	4 288	5 494	1 206	28
175 000	7 232	8 974	1 742	24
200 000	10 482	12 224	1 742	17
250 000	16 982	18 724	1 742	10
300 000	23 482	25 224	1 742	7
350 000	29 982	31 724	1 742	6
400 000	36 482	38 224	1 742	5
450 000	42 982	44 724	1 742	4
500 000	49 482	51 224	1 742	4
600 000	62 482	64 224	1 742	3
700 000	75 482	77 224	1 742	2
800 000	88 482	90 224	1 742	2
900 000	101 482	103 201	1 719	2
1 000 000	113 160	114 701	1 541	1
1 500 000	170 660	172 201	1 541	1
2 000 000	228 160	229 701	1 541	1

Annexe 7 : Projet de loi de mars 2018 ; allégement fiscal pour les couples mariés à deux revenus identiques

Couples mariés à un revenu

Revenu déterminant	Revenu imposable	Tranche précédente	Impôt tranche précédente	Impôt pour 100.- supplémentaire	Impôt du couple marié à un revenu
20 000	9 300	0	0	0	0
40 000	29 300	28 300	0	1	10
60 000	49 300	28 300	0	1	210
80 000	69 300	58 400	376	3	703
100 000	89 300	75 300	883	4	1 443
125 000	114 300	103 400	2 138	6	2 792
150 000	139 300	137 300	4 585	10	4 785
175 000	164 300	145 000	5 412	13	7 921
200 000	189 300	145 000	5 412	13	11 171
250 000	239 300	145 000	5 412	13	17 671
300 000	289 300	145 000	5 412	13	24 171
350 000	339 300	145 000	5 412	13	30 671
400 000	389 300	145 000	5 412	13	37 171
450 000	439 300	145 000	5 412	13	43 671
500 000	489 300	145 000	5 412	13	50 171
600 000	589 300	145 000	5 412	13	63 171
700 000	689 300	145 000	5 412	13	76 171
800 000	789 300	145 000	5 412	13	89 171
900 000	889 300	895 900	103 029	12	102 270
1 000 000	989 300	895 900	103 029	12	113 770
1 500 000	1 489 300	895 900	103 029	12	171 270
2 000 000	1 989 300	895 900	103 029	12	228 770

Couple marié à deux revenus identiques sans le calcul alternatif de l'impôt

Revenu déterminant	Revenu imposable	Tranche précédente	Impôt tranche précédente	Impôt pour 100.- supplémentaire	Impôt du couple marié
20 000	9 300	0	0	0	0
40 000	27 400	0	0	0	0
60 000	44 000	28 300	0	1	157
80 000	64 000	58 400	376	3	544
100 000	84 000	75 300	883	4	1 231
125 000	109 000	103 400	2 138	6	2 474
150 000	134 000	131 700	4 081	9	4 288
175 000	159 000	145 000	5 412	13	7 232
200 000	184 000	145 000	5 412	13	10 482
250 000	234 000	145 000	5 412	13	16 982
300 000	284 000	145 000	5 412	13	23 482
350 000	334 000	145 000	5 412	13	29 982
400 000	384 000	145 000	5 412	13	36 482
450 000	434 000	145 000	5 412	13	42 982
500 000	484 000	145 000	5 412	13	49 482
600 000	584 000	145 000	5 412	13	62 482
700 000	684 000	145 000	5 412	13	75 482
800 000	784 000	145 000	5 412	13	88 482
900 000	884 000	145 000	5 412	13	101 482
1 000 000	984 000	895 900	103 029	12	113 160
1 500 000	1 484 000	895 900	103 029	12	170 660
2 000 000	1 984 000	895 900	103 029	12	228 160

Couple marié à deux revenus identiques avec le calcul alternatif de l'impôt

Revenus imposables cumulés	Revenu imposable individuel	Tranche précédente	Impôt tranche précédente	Impôt pour 100.- supplé- mentaire	Impôt indivi- dualisé	Impôt du couple marié
20 000	10 000	0	0	0	0	0
40 000	20 000	14 500	0	1	42	85
60 000	30 000	14 500	0	1	119	239
80 000	40 000	31 600	132	1	206	411
100 000	50 000	41 400	218	3	445	890
125 000	62 500	55 200	582	3	799	1 598
150 000	75 000	72 500	1 096	6	1 245	2 489
175 000	87 500	78 100	1 429	7	2 049	4 098
200 000	100 000	78 100	1 429	7	2 874	5 748
250 000	125 000	103 600	3 112	9	4 995	9 990
300 000	150 000	134 600	5 840	11	7 534	15 067
350 000	175 000	134 600	5 840	11	10 284	20 567
400 000	200 000	176 000	10 394	13	13 562	27 123
450 000	225 000	176 000	10 394	13	16 862	33 723
500 000	250 000	176 000	10 394	13	20 162	40 323
600 000	300 000	176 000	10 394	13	26 762	53 523
700 000	350 000	176 000	10 394	13	33 362	66 723
800 000	400 000	176 000	10 394	13	39 962	79 923
900 000	450 000	176 000	10 394	13	46 562	93 123
1 000 000	500 000	176 000	10 394	13	53 162	106 323
1 500 000	750 000	176 000	10 394	13	86 162	172 323
2 000 000	1 000 000	755 200	86 848	12	115 000	230 000

Surcharge fiscale des couples mariés à un revenu

Revenu déterminant	Impôt du couple marié à un revenu	Impôt du couple marié à deux revenus			Surcharge fiscale en CHF	Surcharge fiscale en pourcents
		Sans le calcul alternatif de l'impôt	Avec le calcul alternatif de l'impôt	Charge fiscale retenue		
20 000	0	0	0	0	0	
40 000	10	0	85	0	10	
60 000	210	157	239	157	53	34
80 000	703	544	411	411	292	71
100 000	1 443	1 231	890	890	553	62
125 000	2 792	2 474	1 598	1 598	1 194	75
150 000	4 785	4 288	2 489	2 489	2 296	92
175 000	7 921	7 232	4 098	4 098	3 823	93
200 000	11 171	10 482	5 748	5 748	5 423	94
250 000	17 671	16 982	9 990	9 990	7 681	77
300 000	24 171	23 482	15 067	15 067	9 104	60
350 000	30 671	29 982	20 567	20 567	10 104	49
400 000	37 171	36 482	27 123	27 123	10 048	37
450 000	43 671	42 982	33 723	33 723	9 948	29
500 000	50 171	49 482	40 323	40 323	9 848	24
600 000	63 171	62 482	53 523	53 523	9 648	18
700 000	76 171	75 482	66 723	66 723	9 448	14
800 000	89 171	88 482	79 923	79 923	9 248	12
900 000	102 270	101 482	93 123	93 123	9 146	10
1 000 000	113 770	113 160	106 323	106 323	7 446	7
1 000 000	171 270	170 660	172 323	171 270	0	0
2 000 000	228 770	228 160	230 000	228 770	0	0