Urteilskopf

118 Ia 1

1. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 24 janvier 1992 en la cause F. c. Genève, Tribunal administratif et administration fiscale cantonale (recours de droit public)
Regeste (de):
Art. 4 BV: Gleichbehandlung von im Konkubinat lebenden und verheirateten Paaren (Bestätigung der Rechtsprechung): Soweit keine absolute Gleichbehandlung erreicht werden kann, genügt es, wenn die kantonale gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren und systematisch ungünstigeren Besteuerung der im Konkubinat lebenden Partner im Verhältnis zu den in einer Ehe lebenden Ehegatten führt (E. 3).

Die Besteuerung eines Konkubinatspartners, der mit seinen Kindern zusammenlebt und, obwohl er über diese keine elterliche Gewalt innehat, für deren Unterhalt aufkommt, nach Massgabe der für ledige Personen geltenden Kriterien verletzt den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (E. 4).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst.: égalité de traitement entre concubins et couples mariés (rappel de la jurisprudence): 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 concubins par rapport aux époux (consid. 3).

En l'espèce, l'imposition comme un célibataire d'un concubin qui, sans avoir la garde de ses enfants, vit avec eux et les entretient, viole le principe de l'imposition selon la capacité contributive (consid. 4).

Regesto (it):
Art. 4 Cost.: uguaglianza di trattamento tra concubini e coniugi (conferma della giurisprudenza): nella misura in cui una parità assoluta non può essere raggiunta, è sufficiente che la normativa cantonale non cagioni, in modo generale, un'imposizione più elevata e sistematicamente sfavorevole dei concubini rispetto ai coniugi (consid. 3).

Nella fattispecie, tassare come celibe un concubino, il quale, senza avere l'autorità parentale sui figli, vive con loro e provvede al loro mantenimento, viola il principio dell'imposizione in base alla capacità contributiva (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 2

Domicilié à Genève, F. vit maritalement depuis plusieurs années avec Viviane L. et les deux enfants issus de cette union. De 1987 à 1989, F. a contribué seul aux besoins de la famille, car Viviane L. a entrepris une formation de sage-femme. Pour l'impôt cantonal 1989, F. a porté en déduction de son revenu imposable une somme à titre de contribution d'entretien pour ses deux enfants. Par décision du 30 octobre 1989, l'Administration fiscale cantonale a refusé la déduction. Après le rejet de sa réclamation, F. a saisi la Commission cantonale de recours en matière d'impôts du canton de Genève, qui a rejeté le recours par décision du 18 octobre 1990. Il a

ensuite porté sa cause devant le Tribunal administratif du canton de Genève, se plaignant d'être imposé comme un célibataire, alors que ses charges de famille étaient comparables à celles d'un homme marié. Il faisait valoir qu'il n'avait droit ni aux déductions et abattements pour personnes à charge, ni aux défalcations de ses contributions d'entretien, de sorte que son imposition violait le principe de l'égalité de traitement, en particulier celui de l'imposition selon la capacité contributive. Par arrêt du 6 mars 1991, le Tribunal administratif a rejeté son recours pour le motif qu'en l'état de la législation genevoise et malgré les critiques dont elle avait fait l'objet, F. ne pouvait prétendre aux défalcations pour charges de famille, car il n'avait pas la garde de ses enfants; par ailleurs, ses contributions d'entretien étaient fondées sur le droit de famille et la loi en excluait la déduction; sa situation de fait étant ainsi différente de celle d'un homme marié, son imposition ne violait pas le principe de l'égalité de traitement. F. a formé devant le Tribunal fédéral un recours de droit public pour violation de l'art. 4 Cst., qui a été admis partiellement.

Erwägungen

Extrait des considérants:

3. a) Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'il 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 (ATF 116 Ia 83 consid. 6b;

ATF 115 Ia 287 consid. 6 et références). Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 114 Ia 323 consid. 3a). La question de savoir si une distinction juridique repose sur un motif raisonnable peut recevoir une réponse différente selon les époques et suivant les conceptions, idéologies et situations du moment (ATF 116 Ia 323 consid. 3c; ATF 110 Ia 14). En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique (ATF 116 Ia 323 consid. 3d). D'après les principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 114 Ia 323 consid. 3b). A cet égard, la comparabilité des faits à réglementer joue un rôle important. Elle est plus faible s'agissant de l'égalité de traitement verticale, c'est-à-dire de la répartition de l'impôt entre les contribuables de situations financières différentes selon leur capacité contributive, de sorte que le législateur dispose d'une large marge d'appréciation et qu'on ne saurait exiger beaucoup plus qu'une évolution régulière du barème ou de la courbe de la charge fiscale. La marge du législateur est plus étroite s'agissant de la répartition horizontale de la charge fiscale, c'est-à-dire de l'égalité de traitement des contribuables ayant une même capacité contributive (ATF 110 Ia 14 /15).
b) En Suisse, les concubins ne constituent pas, pour des raisons essentiellement pratiques, une catégorie de contribuables dans le droit fiscal actuel. Ils sont imposés séparément comme les personnes vivant seules et il n'est pas tenu compte de la communauté de fait qu'ils forment (ATF 110 Ia 19), de sorte que chacun est imposé sur ses revenus propres et qu'aucune compensation n'est possible entre les revenus, les pertes et les déductions de l'un et de l'autre. Lorsque le couple concubin a des enfants, le partenaire qui en a la garde (ou la charge effective, ou qui a l'autorité parentale, selon la législation) est imposé selon le régime réservé aux familles monoparentales lorsque le droit cantonal en prévoit un; l'autre concubin est traité selon son état civil (célibataire,

divorcé, veuf) et bénéficie, le cas échéant, des abattements que prévoit le droit cantonal pour l'entretien

BGE 118 Ia 1 S. 4

des enfants confiés à leur autre parent (voir D. YERSIN, L'imposition du couple et de la famille, 1984, p. 21 ss et p. 72; H. MASSHARDT, Kommentar zur direkten Bundessteuer, art. 25, Nos 8 et 9). Par rapport à un couple marié dont les éléments imposables sont cumulés - et peuvent éventuellement se compenser -, la charge fiscale globale des concubins dépend dans une certaine mesure de la manière dont s'articulent les revenus des deux partenaires. Lorsque les deux concubins réalisent des revenus semblables, ils sont favorisés sur le plan fiscal, pour un revenu global donné, mais plus les écarts entre leurs revenus sont marqués, moins ils tirent avantage de leur situation. Il peut même arriver, lorsqu'un seul des deux partenaires assure l'entretien complet du couple et des enfants, comme en l'espèce, que la charge fiscale globale des concubins soit nettement supérieure à celle d'un couple marié. c) S'agissant de réaliser le postulat selon lequel les couples mariés ne doivent pas payer plus d'impôt que des concubins, le Tribunal fédéral a souligné que le législateur cantonal dispose d'une marge d'appréciation importante. Outre qu'il s'agit de questions dont la solution dépend dans une large mesure de facteurs politiques qui imposent au juge constitutionnel de faire preuve de réserve (ATF 112 Ia 244), la complexité des faits à réglementer et le nombre de paramètres entrant en considération pour apprécier les situations à comparer, rendent très difficile, voire impossible, une réglementation schématique et générale apte à tenir compte de tous les éléments, souvent contradictoires, en présence et à réaliser une égalité absolue. A vouloir assurer une égalité parfaite dans le cadre d'une seule comparaison, le législateur court le risque de créer par la même occasion une inégalité au préjudice d'autres catégories de contribuables. Or, lorsqu'un domaine à réglementer présuppose l'existence d'un schématisme important, l'art. 4 Cst. n'exige pas que tous les contribuables soient traités d'une manière rigoureusement égale, quelle que soit leur situation personnelle (mariés, concubins, célibataires, avec ou sans enfants); sous réserve des cas où le tarif conduit à une inégalité flagrante, la norme constitutionnelle ne peut que garantir globalement l'égalité de traitement entre les justiciables (arrêt du tribunal fédéral non publié du 8 décembre 1988 en la case A. M. c. canton du Valais, consid. 2a). Ces considérations gardent toute leur valeur s'agissant de la situation inverse, c'est-à-dire de la comparaison de la charge fiscale des concubins avec celle d'un couple marié. Ainsi, une marge importante d'appréciation doit être reconnue au législateur cantonal dans l'aménagement de l'imposition des concubins, car l'art. 4 Cst.

BGE 118 Ia 1 S. 5

n'exige pas que leur charge fiscale soit dans tous les cas rigoureusement semblable à celle des couples mariés. Certes, il n'appartient pas au droit fiscal de combattre le concubinage et de favoriser le mariage en lieu et place des dispositions pénales idoines qui disparaissent de plus en plus. Le législateur cantonal peut toutefois réserver un mode d'imposition différent aux concubins dans ces limites. Du moment qu'il n'est pas possible d'empêcher que des avantages soient accordés au mariage ou au concubinage, le statut juridique du mariage et sa signification sociale commandent que le législateur fiscal favorise non pas les concubins, mais les couples mariés (ATF 110 Ia 19 /20). Dès lors, d'éventuelles différences au détriment des concubins - qui sont la conséquence d'un statut librement choisi par les intéressés - ne sont pas contraires à l'art. 4 Cst., dans la mesure où une égalité absolue ne peut être réalisée entre ceux-ci et les couples mariés, les concubins ne pouvant être imposés ensemble, comme une unité. Il suffit que la réglementation prévue par le droit cantonal n'entraîne pas une imposition systématiquement et délibérément plus lourde des couples vivant en union libre par rapport à des époux (E. REIZE, Die Ehegattenbesteuerung als verfassungsrechtliches und steuerrechtliches Problem, 1976, p. 80). A cet égard, la comparaison peut se faire globalement, compte tenu de l'ensemble des différentes

situations dans lesquelles se trouvent les concubins au cours de leur vie commune. d) Dans le cas particulier, le recourant ne prétend pas que le système d'imposition des concubins en droit fiscal genevois soit, d'une manière générale, défavorable à ces derniers. Il est vrai qu'ayant entretenu seul sa famille au cours des années 1987 et 1988, il se trouve pénalisé du fait qu'il ne bénéficie pas des mêmes abattements qu'un contribuable marié. Toutefois, il n'établit pas que sa situation serait également moins bonne que celle d'un couple marié dans le cas où lui-même et sa compagne obtiendraient tous deux un gain de leur travail. Au contraire, dès que Viviane L. aura terminé sa formation et exercera sa profession, leur statut fiscal sera vraisemblablement plus favorable que celui d'un couple marié, leurs revenus n'étant pas cumulés. Le régime que le canton de Genève réserve aux concubins n'entraîne donc pas d'inégalité de traitement contraire à l'art. 4 Cst. à leur détriment. Sur ce point, le grief du recourant n'est pas fondé.

4. Comme il n'a bénéficié d'aucun des abattements prévus par la loi genevoise sur les contributions publiques, le recourant soutient

aussi que sa charge fiscale est exagérée par rapport à sa capacité contributive. a) De manière schématique, la charge que représente l'enfant pour lequel le contribuable verse une contribution d'entretien, sans en avoir la garde ou sans avoir sur lui l'autorité parentale, est prise en compte soit par l'accord d'une déduction sociale, complète ou partielle, soit par la déduction des contributions d'entretien. Dans le premier cas, la contribution n'est pas imposée comme revenu chez l'autre parent (art. 25 let. c AIFD), alors qu'elle l'est dans le second (tendance actuelle exprimée, pour l'avenir, aux art. 23 let. f et 33 let. c de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990: LIFD; RO 1991, p. 1184 ss, ainsi qu'aux art. 7 al. 4 let. g et 9 let. c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990: LHID; RO 1991 p. 1256 et ss). Quant au conjoint qui a la garde ou l'autorité parentale sur l'enfant, il bénéficie généralement d'une déduction sociale et parfois d'un abattement supplémentaire justifié par le ménage commun qu'il forme avec l'enfant (art. 25 let. b AIFD).
b) S'agissant de contribuables séparés ou divorcés, le canton de Genève prévoit que le parent qui verse des subsides d'entretien à l'autre conjoint ou ex-conjoint pour son entretien et pour celui des enfants dont il a la garde peut les déduire de son revenu (art. 21 let. f LCP); il n'a pas droit à une déduction sociale pour l'enfant, celle-ci n'étant accordée qu'au parent qui en a la garde. Le parent qui a la garde de l'enfant est imposé sur les contributions d'entretien qu'il obtient, au même barème que les couples mariés vivant en ménage commun, et peut opérer une défalcation pour l'enfant à charge (art. 166 let. e, 31 al. 3 let. a et 31A al. 1 LCP). En revanche, la loi genevoise ne prévoit aucun traitement fiscal particulier pour le contribuable célibataire qui verse des contributions d'entretien en faveur d'un enfant dont il n'a pas la garde, de sorte que son obligation d'entretien ne lui donne droit ni à une déduction pour l'enfant à charge (dont il n'a pas la garde), ni à la défalcation de ses contributions d'entretien (celle-ci étant réservée aux contribuables séparés ou divorcés). c) Dans le système genevois, il n'est cependant pas arbitraire de réserver l'application du barème de l'art. 32A LCP (couples mariés) aux célibataires, veufs, divorcés, séparés qui ont la garde d'un enfant, c'est-à-dire aux personnes seules avec enfants, selon la note marginale de l'art. 31A LCP. Si cet avantage peut être accordé à des concubins, il n'est pas insoutenable non plus de le réserver à celui qui a la

garde des enfants. Il en va de même de la déduction pour enfant mineur qu'il est également possible de ré-

server au parent qui a la garde de l'enfant (art. 31 al. 3 let. a LCP). En effet, du moment que les concubins sont taxés séparément et que toute compensation entre leurs éléments imposables est exclue, il n'est pas arbitraire de refuser ces deux allégements à celui qui n'a pas la garde des enfants. Enfin, le droit genevois ne peut être considéré comme arbitraire du fait qu'il refuse à un contribuable la déduction des contributions d'entretien fondées sur le droit de famille. En l'espèce, le recourant se trouve toutefois dans une situation exceptionnelle, puisqu'il vit au sein de la communauté familiale et en assure pratiquement l'entretien, dès lors que sa compagne qui a la garde des enfants n'a elle-même pas touché de revenu. Or, en dépit de cette situation très particulière, le recourant est imposé comme un célibataire sans charge de famille, à la suite du refus simultané de lui accorder la défalcation de ses contributions d'entretien ou la déduction pour enfant mineur. Certes, on ne saurait exiger des autorités genevoises qu'elles considèrent le recourant comme un homme marié ayant une famille à charge, mais elles sont tenues de prendre en considération, sous une forme ou sous une autre, l'obligation d'entretien qu'il assure à ses deux enfants. L'autorité intimée admet d'ailleurs elle-même que la situation du concubin qui vit avec ses enfants et contribue à leur entretien n'est pas satisfaisante. Dans ces circonstances, sa décision - qui ne tient compte sous aucune forme de la capacité contributive diminuée du recourant par rapport à un célibataire sans charge de famille - viole le principe de l'imposition selon la capacité contributive découlant de l'art. 4 Cst. et doit être annulée. d) Le recours doit ainsi être admis partiellement dans ce sens qu'il appartiendra aux autorités genevoises de trouver une solution qui tienne compte de la situation du recourant et de sa capacité contributive diminuée.