

Date de dépôt : 24 avril 2013

**Rapport du Conseil d'Etat
au Grand Conseil sur la motion de M^{mes} et M. Lydia Schneider
Hausser, Roger Deneys, Anne Emery-Torracinta, Marie Salima
Moyard, Irène Buche : La LIPP ne doit pas remettre en cause la
garde partagée**

Mesdames et
Messieurs les députés,

En date du 13 octobre 2011, le Grand Conseil a renvoyé au Conseil d'Etat une motion qui a la teneur suivante :

*Le GRAND CONSEIL de la République et canton de Genève
considérant :*

- l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2010 de la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) révisée;*
- l'impact pervers pour les parents divorcés ayant des enfants avec un régime de garde partagée;*

invite le Conseil d'Etat

à modifier les textes législatifs (lois, règlements, pratiques administratives, directives) afin de supprimer les effets pervers de l'application de la LIPP pour les parents partageant la garde de leurs enfants.

RÉPONSE DU CONSEIL D'ÉTAT

1. Contexte

La présente motion fait suite à la modification du régime d'imposition des familles monoparentales introduite dans le cadre de la loi 10199 du 27 septembre 2009, entrée en vigueur en 2010, qui supprime la faculté octroyée aux parents ayant choisi la garde alternée de bénéficier chacun du barème à la progressivité réduite, appelé anciennement barème « B », et remplacé depuis lors par le système du « splitting intégral ».

2. Rappel historique - système en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009 Barèmes et charges de famille

Selon l'ancien droit (aLIPP-V; aD 3 16), les contribuables célibataires, veufs, divorcés, séparés de corps ou de fait bénéficiaient de l'application du barème « marié » (B) ainsi que d'un montant de base déterminant pour le rabais d'impôt identique à celui d'un couple marié vivant en ménage commun s'ils tenaient ménage indépendant avec leurs enfants mineurs ou majeurs constituant des charges de famille.¹

En d'autres termes, deux conditions devaient être réalisées :

- les enfants devaient constituer des charges de famille au sens de l'article 14, alinéa 5, aLIPP-V. Selon cette disposition constituaient des charges de famille les enfants mineurs pour celui des parents qui en avait la garde et, pour les enfants majeurs, celui des parents qui pourvoyait à leur entretien;
- le contribuable devait tenir ménage indépendant avec ses enfants mineurs ou majeurs.

¹ Art. 12 al. 3 aLIPP-V : « Les contribuables célibataires, veufs, divorcés, séparés de corps ou de fait et qui tiennent ménage indépendant avec leurs enfants mineurs ou majeurs qui constituent des charges de famille, au sens de l'article 14, alinéa 5, sont imposés selon le barème B ».

14 al. 1 let. b aLIPP-V : « Le rabais d'impôt, au sens de l'article 10 alinéa 1, se calcule par application des barèmes des articles 11 et 12 aux montants déterminants suivants, au taux applicable à ces seuls montants : ...b) 27 500 F par contribuable célibataire, veuf, divorcé, séparé de corps ou de fait et qui tient ménage indépendant avec ses enfants mineurs ou majeurs qui constituent des charges de famille, au sens de l'alinéa 5 ».

14 al. 3, in fine, aLIPP-V : « Lorsqu'une personne est à charge de plusieurs contribuables, les montants déterminants sont répartis entre ceux-ci. »

En pratique, cette disposition s'est traduite, en cas de garde alternée, par l'octroi à chacun des parents qui vivaient dans deux ménages distincts du barème « marié » et du rabais de base identique à celui des couples. Pour le calcul du rabais d'impôt, le montant additionnel pour charge de famille était en outre réparti entre eux, selon l'article 14, alinéa 3, aLIPP-V.

Si les parents non mariés (concubins) vivaient en ménage commun et avaient l'autorité parentale conjointe sur l'enfant avec garde partagée, le barème « marié » et le rabais de base identique à celui des couples n'étaient accordés à aucun d'entre eux, car ils ne tenaient pas ménage indépendant avec leur enfant. Les éventuelles contributions versées pour l'enfant mineur par un de ses parents étaient déductibles et imposables en mains de l'autre, et le rabais d'impôt pour charge de famille était réparti entre eux. Par ailleurs, le parent divorcé ou séparé qui détenait seul l'autorité parentale ne bénéficiait pas non plus des mesures tarifaires pour « marié » s'il vivait en concubinage.

La pratique découlant de la notion de « ménage indépendant » a été remise en question en 2006, suite à une décision de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (CCR)², jugeant que cette notion limitative était contraire à l'article 11, alinéa 1, 2^e phrase, LHID, au vu de deux arrêts rendus par le Tribunal fédéral en 2005, concernant les cantons de Saint-Gall et d'Argovie³, en matière d'imposition de personnes seules avec enfants.

Sur la base de l'article 11, alinéa 1, 2^e phrase, LHID 4, le Tribunal fédéral avait conclu, vu le texte et la genèse de cette disposition, que :

- on devait appliquer aux contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et **dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien une réduction tarifaire strictement égale à celle accordée aux couples mariés imposés globalement**;⁵ et

² DCCR 65 du 27.2.2006 (A/3399/2004).

³ ATF 131 II 710, RDAF 2006 II 153; ATF 131 II 697, RDAF 2006 II 140.

⁴ Art. 11, al. 1 LHID jusqu'au 31.12.2010 : « L'impôt des personnes mariées vivant en ménage commun doit être réduit de manière appropriée par rapport à celui des personnes vivant seules. Cette même réduction est valable pour les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien. Le droit cantonal détermine si la réduction est accordée sous forme d'une déduction en pour cent sur le montant de l'impôt, dans des limites exprimées en francs, ou sous forme de barèmes différents pour les personnes seules et les personnes mariées. »

⁵ ATF 2A.471/2004 du 26.10.2005, RO 131 II 697, RDAF 2006 II 140 (SG).

- l'article 11, alinéa 1, 2^e phrase, LHID **s'appliquait également lorsque la personne seule avec enfant vit en concubinage**, cette interprétation de l'article 11, alinéa 1, LHID correspondant à celle de l'article 36, alinéa 2 (et art. 214, al. 2) LIFD. Dans ce cas, celui des deux parents qui contribue **pour l'essentiel** à l'entretien de l'enfant peut prétendre à l'application du tarif le plus avantageux, soit celui pour les couples mariés et les personnes non mariées avec enfants.⁶

En conséquence, dès juin 2006, la notion de ménage indépendant a donc été abandonnée dans le cadre de l'application des articles 12 al. 3 et 14 al. 1, let. b aLIPP-V.

S'agissant des **parents non mariés faisant ménage commun (concubins) avec leur enfant sur lequel ils avaient l'autorité parentale conjointe avec garde partagée**, leur ont alors été appliqués les mêmes principes que pour l'IFD :

- le barème « marié » et le rabais de base identique à celui des couples étaient désormais attribués à **celui des parents qui prenait à sa charge la majorité des frais d'entretien de l'enfant**, soit en règle générale à celui des parents qui avait le revenu brut le plus élevé;
- l'éventuelle contribution versée pour l'enfant n'était alors pas déductible, ni imposable en mains de l'autre parent;
- si ce dernier n'avait pas de revenu, seul le premier bénéficiait du rabais pour charge de famille; si au contraire il avait un revenu (le moins élevé), le rabais pour charge de famille était réparti entre eux.

3. Système en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2010

Le 1^{er} janvier 2010, sont entrées en vigueur les dispositions de la nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; D 3 08).

En ce qui concerne les barèmes, les nouvelles dispositions ont remplacé les anciens barèmes « célibataire » (A) et « marié » (B) par un seul barème (art. 41, al. 1, LIPP) avec introduction du splitting intégral, qui consiste à diviser par deux le revenu imposable du couple pour déterminer le taux d'imposition applicable à ce revenu (art. 41, al. 2, LIPP).

En outre, le rabais d'impôt a été remplacé entre autres par la première tranche d'imposition à 0% dans le cadre du nouveau barème (art. 41, al. 1, LIPP) et par une déduction pour charge de famille (art. 39 LIPP).

⁶ ATF 2A.750/2004 du 26.10.2005, RO 131 II 710, RDAF 2006 II 153 (AG); voir en outre ATF 2A.411/2005 du 1.2.2006 (SO) et ATF 2A.528/2005 du 20.4.2006 (BE).

Enfin, la définition de charges de famille a été modifiée, s'agissant des enfants mineurs, pour lesquels **la notion d' « entretien » a remplacé celle de « garde »**.

Les travaux préparatoires relatifs à la loi sur l'imposition des personnes physiques renseignent sur ce point : « Est proposé, à la lettre a, le remplacement de la notion de « garde » d'un enfant mineur par celle d' « entretien », prévue aussi bien par la LIFD (art. 35, al. 1, lettre a)⁷ que la législation des autres cantons. Elle semble également plus logique compte tenu de la nécessité d'intégrer la notion d' « entretien pour l'essentiel », prévue à l'article 11, alinéa 1, 2^e phrase, LHID, dans la disposition tarifaire qui doit être réservée aux personnes seules vivant en ménage commun avec leur(s) enfant(s) (voir l'art. 41, al. 3). De plus, il est préférable que la déduction pour charges de famille bénéficie au contribuable qui entretient effectivement ses enfants plutôt qu'à celui qui en a formellement la garde ».⁸

Sous l'égide du nouveau droit, le contribuable célibataire, veuf, divorcé, séparé de corps ou de fait bénéficie du splitting intégral s'il fait ménage commun avec ses enfants mineurs ou majeurs qui constituent des charges de famille et dont il assure pour l'essentiel l'entretien.⁹

⁷ Cf. art. 35, al. 1, lettre a, et art. 213, al. 1, lettre a, LIFD, dans leur teneur antérieure au 1.1.2011.

⁸ Exposé des motifs du projet de loi sur l'imposition des personnes physiques déposé par le Conseil d'Etat, le 7 novembre 2008 (PL 10385), tiré à part, p. 76, ad art. 39, PL examiné en parallèle avec le projet de loi déposé par des députés, le 16 janvier 2008 (PL 10199), dont est issue la nouvelle LIPP, selon la loi 10199 du 27.9.2009. Le PL 10199 introduisait les mêmes modifications (pourvoi à l'entretien en ce qui concerne la charge d'enfants mineurs; entretien pour l'essentiel en ce qui concerne l'allègement tarifaire) sans toutefois contenir de commentaire dans l'exposé des motifs. Voir aussi l'exposé des motifs du projet de LIPP déposé par le Conseil d'Etat le 6 septembre 2006 (PL 9903), tiré à part, p. 62 et 64, ad art. 39 al. 3, 41 al. 1, lettre b, et al. 3, lettre a.

⁹ Art. 41 al. 2 LIPP: « *L'alinéa 2 est également applicable aux contribuables célibataires, veufs, divorcés, séparés de corps ou de fait, qui font ménage commun avec leurs enfants mineurs ou majeurs ou un proche qui constituent des charges de famille, au sens de l'article 39, alinéa 2, et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien.* »

Art. 39 al. 1 LIPP: « *Est déduit du revenu net annuel:*

- a) *9000 F pour chaque charge de famille; dès la période fiscale 2011, ce montant est porté à 10 000 F;*
- b) *4500 F pour chaque demi charge; dès la période fiscale 2011, ce montant est porté à 5000 F.*

En d'autres termes, trois conditions doivent être réalisées :

- les enfants doivent constituer des charges de famille au sens de l'article 39, alinéa 2, LIPP. Selon cette disposition, constituent des charges de famille les enfants majeurs ou mineurs pour celui des parents qui en assure l'entretien;
- le contribuable doit faire ménage commun avec eux; et
- le contribuable doit assurer pour l'essentiel leur entretien (nouveau).

S'agissant des déductions pour charges de famille, l'article 39, alinéa 1, in fine, prévoit que lorsqu'une personne est à charge de plusieurs contribuables, la déduction est répartie entre ceux-ci.

En pratique, cette modification s'est traduite par l'octroi, dès la période fiscale 2010, du *splitting* intégral uniquement au parent qui assure pour l'essentiel l'entretien de l'enfant. La notion d'« assurer pour l'essentiel l'entretien de l'enfant » signifie que :

- en cas de versement d'une contribution d'entretien pour l'enfant, le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien de l'enfant est celui qui bénéficie du versement de la contribution. Le débiteur peut, en revanche, la déduire de ses revenus;¹⁰
- lorsqu'il n'y a pas de versement d'une contribution d'entretien pour l'enfant et que les parents vivent en concubinage ou pratiquent une garde alternée sur leur enfant mineur, le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien est celui qui dispose du revenu brut le plus élevé.¹¹

Ces règles sont identiques à celles appliquées pour l'impôt fédéral direct.¹²

En matière de **charge de famille**, la notion d'« assurer l'entretien de l'enfant » doit être comprise comme suit :

- en cas de versement d'une contribution d'entretien pour l'enfant, le parent qui assure l'entretien de l'enfant est celui qui bénéficie du versement de cette contribution;

Lorsqu'une personne est à charge de plusieurs contribuables, la déduction est répartie entre ceux-ci. »

¹⁰ Voir notamment ATF 2A.107/2007 du 4.9.2007, RO 133 II 305, Revue fiscale 2007 927 (FR IFD).

¹¹ Cf. Information de l'administration fiscale cantonale N° 2/2011 du 16 février 2011: Imposition de la famille.

¹² Cf. AFC, circulaire No 30, du 21.12.2010, voir Annexe 2, type de famille 14.3 à 14.9.

- lorsqu'il n'y a pas de versement d'une contribution et qu'un seul des parents assure l'entretien de l'enfant, c'est lui qui bénéficiera de la déduction pour charge de famille;
- lorsqu'il n'y a pas de versement d'une contribution et que les deux parents assurent l'entretien de l'enfant, la déduction pour charge de famille est partagée entre eux de manière paritaire.

Ces principes correspondent à ceux applicables en matière d'impôt fédéral direct, l'article 213, alinéa 1, lettre a, LIFD permettant aussi désormais un partage de la déduction sociale pour enfant dès le 1^{er} janvier 2011.

4. Conformité du dispositif tarifaire de la LIPP de 2009 au droit fédéral harmonisé dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010

Les changements dans la nouvelle LIPP visaient à :

- respecter le droit fédéral en matière d'harmonisation fiscale dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010 ¹³ (art. 11, al. 1, 2^e phrase LHID) et la jurisprudence du Tribunal fédéral y relative ³;
- réaliser l'harmonisation verticale entre les impôts cantonaux et communaux (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) s'agissant des règles d'attribution de l'allègement tarifaire prévu pour les parents divorcés, séparés de corps ou de fait, ou non mariés, vivant en ménage commun avec leurs enfants mineurs.

En conséquence, dans le cadre de la nouvelle LIPP entrée en vigueur en 2010, si un partage de l'allègement pour charges de famille reste possible, l'allègement tarifaire pour couples ne peut en revanche plus être octroyé à raison du même enfant aux deux parents divorcés, séparés, ou non mariés vivant dans des ménages distincts.

Le Tribunal fédéral a d'ailleurs eu l'occasion de rendre plusieurs arrêts aux termes desquels les cantons ne pouvaient, sous l'empire de l'ancien article 11, alinéa 1, LHID, accorder un allègement tarifaire aux deux parents pour le même enfant.

Le Tribunal fédéral a jugé en 2005, dans une cause fribourgeoise et au regard des dispositions de la LIFD et de la LHID, qu'accorder le barème pour les couples à chacun des deux parents lorsqu'ils sont séparés ou divorcés, reviendrait à faire bénéficier les contribuables concernés de plusieurs déductions de nature identique pour le même enfant. Les contribuables séparés ou divorcés – qu'ils soient ou non avec un nouveau partenaire –

¹³ Cf. note 3.

seraient ainsi placés dans une situation plus favorable qu'un couple marié qui ne peut prétendre qu'une seule fois au barème pour couples. Une telle interprétation du texte légal doit être rejetée, car elle ne correspond ni au but de la disposition, ni à la volonté du législateur¹⁴.

Dans un arrêt rendu en 2007 concernant une autre cause fribourgeoise en matière d'impôt fédéral direct, dont les considérants sont transposables en matière d'impôts cantonaux et communaux – affaire dans laquelle les deux parents sont divorcés, disposent tous deux de l'autorité parentale et pratiquent la garde alternée sur leurs deux enfants, le père versant à la mère une pension mensuelle de 200 francs par enfant –, le Tribunal fédéral a confirmé les principes dégagés dans l'arrêt précité de 2005 et relevé qu'il ressort du système légal qu'un même abattement ne peut en principe être accordé plusieurs fois, qu'il est exclu d'accorder le barème pour couple à chacun des parents divorcés ou séparés et que l'attribution de l'autorité parentale conjointe ne doit pas entraîner une application multiple du barème applicable aux époux vivant en ménage commun et aux contribuables veufs, séparés, divorcés et célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants¹⁵.

Le Tribunal fédéral a en outre constaté que le législateur n'a pas expressément réglé le cas des concubins s'agissant des abattements sociaux qui leur sont accordés (déductions en francs ou barèmes), mais qu'implicitement, il a admis que leur situation est analogue à celle de deux contribuables célibataires, veufs, divorcés ou séparés; s'ils ont un enfant, à condition d'en assurer l'entretien, l'un des concubins – et un seul – a droit au barème pour couple. Le traitement fiscal des concubins est donc identique à celui des conjoints séparés ou divorcés, l'existence d'un ménage commun entre concubins ne jouant pas de rôle à cet égard¹⁶.

Ainsi, il apparaît selon la teneur de l'article 11, alinéa 1, LHID en vigueur jusqu'en 2010 et la jurisprudence y relative, que les parents séparés ou divorcés ayant des enfants à charge ne pouvaient pas être traités au plan tarifaire autrement que les concubins avec enfants communs.

Le législateur genevois ne disposait donc d'aucune marge de manœuvre pour adopter un dispositif tarifaire relatif aux familles monoparentales différent de celui prévu à l'article 41, alinéa 3, LIPP, qui a pour effet que ne peut prétendre au splitting que celui des parents qui assure pour l'essentiel l'entretien du ou des enfants.

¹⁴ ATF 2A.256/2004 du 26.5.2005, ATF 131 II 553, Revue fiscale 2005 767, c. 3.4.

¹⁵ ATF 2A.107/2007 du 04.09.2007, c. 6.8 et 7.3, ATF 133 II 305

¹⁶ Ibidem, c. 6.7

5. Modification de l'article 11, alinéa 1, LHID en vigueur dès le 1^{er} janvier 2011 - Loi fédérale sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants, du 25 septembre 2009

Le 25 septembre 2009, l'Assemblée fédérale a adopté la loi fédérale sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants, qui comprenait plusieurs modifications de la LIFD et de la LHID. Cette loi avait pour but d'améliorer l'équité fiscale entre les personnes qui ont des enfants et celles qui n'en n'ont pas, entre celles qui les gardent elles-mêmes et celles qui en confient la garde à des tiers. Le texte avait par ailleurs pour objectif de restaurer l'autonomie tarifaire des cantons au niveau de l'imposition des familles monoparentales par rapport aux couples mariés et de supprimer l'inégalité de traitement entre ces deux catégories de contribuables.

Au niveau de la LHID, la loi fédérale du 25 septembre 2009 a modifié l'article 11, alinéa 1, LHID pour deux raisons.

En premier lieu, l'ancien article 11, alinéa 1, LHID empiétait sur l'autonomie tarifaire des cantons, l'article 129, alinéa 2, Cst. excluant de l'harmonisation fiscale notamment les barèmes, ceux-ci relevant expressément de l'autonomie des cantons (art. 3 Cst.), ainsi que le relevaient les arrêts précités rendus en 2005 concernant les cantons de Saint-Gall et d'Argovie¹⁷.

En second lieu et de manière plus fondamentale, l'ancien article 11, alinéa 1, LHID a été modifié, car en prescrivant aux cantons d'appliquer l'égalité tarifaire entre les personnes mariées et les personnes élevant seules leur(s) enfant(s), il violait le principe de l'imposition selon la capacité contributive.

Dans l'arrêt concernant le canton de Saint-Gall¹⁸, le Tribunal fédéral relevait que l'égalité tarifaire en matière fiscale entre les personnes mariées et les personnes élevant seules leur(s) enfant(s), fondée sur l'article 11, alinéa 1, 2^e phrase LHID, était critiquée par la doctrine dominante. La critique émise à l'encontre de cette disposition avait pour fondement qu'une personne élevant seule son (ses) enfant(s) dispose a priori d'une plus forte capacité contributive qu'un couple marié avec le même revenu et le même nombre d'enfants, car dans ce dernier cas, le revenu doit suffire à deux adultes. Il est donc illogique et contraire au but d'imposer les familles monoparentales ou les demi-familles exactement comme les couples mariés. L'assimilation aux couples mariés est ressentie comme étant particulièrement choquante lorsque deux

¹⁷ ATF 131 II 710, RDAF 2006 II 153, c. 4.4; ATF 131 II 697, RDAF 2006 II 140, c.3.

¹⁸ ATF 131 II 710, RDAF 2006 II 153, c. 4.3

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 enfants, sans que leurs revenus ne soient pourtant cumulés, comme ceux d'un couple marié.

Le Tribunal fédéral a fait siennes les critiques émises par la doctrine sur la teneur de l'ancien article 11, alinéa 1, LHID, en relevant qu'on ne voit pas comment le législateur pourrait opérer une juste répartition de la charge fiscale entre tous les groupes de contribuables – mariés, personnes seules et couples non mariés, avec ou sans enfant –, lorsqu'il est contraint d'imposer une personne seule avec enfant exactement de la même façon qu'un couple marié avec enfant disposant d'un même revenu.

Le Tribunal fédéral a en outre constaté que de manière générale, on dit qu'une personne seule avec enfant a plus de dépenses qu'une personne seule sans enfant, mais moins qu'un couple marié avec enfant. Les statistiques montrent aussi que dans le cas d'une personne seule, l'enfant génère plus de coûts que lorsqu'il grandit dans une famille à deux parents. Cela s'explique par les coûts pour la surveillance et l'éducation de l'enfant, mais également par la potentialité d'économie (effet de synergie) qui est inférieure avec l'enfant qu'avec le second adulte, citant à ce propos un auteur, Joseph Deiss¹⁹. Sur la base de l'étude menée par ce dernier, le Tribunal fédéral arrive à la conclusion que les coûts marginaux pour une personne adulte dans le ménage sont au minimum du même ordre que ceux liés à l'enfant.

Pour ces motifs, les Chambres fédérales, sur proposition du Conseil fédéral²⁰, ont supprimé le passage relatif aux familles monoparentales (art. 11, al. 1, 2^e et 3^e phrases).

A propos de cette modification, le Conseil fédéral relève en substance dans son message que la LHID ne fixe donc plus de règles que dans le domaine de la relation entre la charge fiscale des personnes mariées vivant en ménage commun en fait et en droit, d'une part, et les contribuables vivant seuls, d'autre part, laissant les cantons libres de déterminer de quelle manière ils veulent alléger la charge fiscale des familles monoparentales par rapport aux célibataires.

Le choix des cantons pour l'imposition des familles monoparentales a désormais pour seul cadre le respect du principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique et la jurisprudence y relative du Tribunal fédéral.

¹⁹ Joseph DEISS, Budgets familiaux et compensation des charges dans : Familien in der Schweiz, Fribourg, 1991, p. 271.

²⁰ FF 2009 4237, p. 4262

6. Un allègement tarifaire excessif en faveur des familles monoparentales à Genève

Sachant que l'article 11, alinéa 1, LHID actuel ne régit plus la question de l'imposition des familles monoparentales, l'application du splitting en faveur des familles monoparentales selon l'article 41, alinéa 3, LIPP n'est pas critiquable au regard de la loi fédérale d'harmonisation.

En revanche, la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral à propos de l'ancien article 11, alinéa 1, LHID, qui dénonçait le fait que cette disposition faisait bénéficier indûment les familles monoparentales d'un allègement tarifaire identique à celui des couples mariés, conserve toute son actualité et sa pertinence.

Jusqu'en 2010, ce dispositif de réduction de la charge fiscale identique entre familles monoparentales et couples mariés, bien que ne respectant pas le principe de l'imposition selon la capacité contributive, s'imposait aux cantons, d'une part, et bénéficiait d'autre part de l'immunité des lois fédérales (art. 190 Cst.), règle selon laquelle le Tribunal fédéral et les autres autorités sont tenus d'appliquer les lois fédérales, cela même s'ils les jugent contraires à la Constitution fédérale.

Depuis 2011, l'article 11, alinéa 1, LHID ne prévoyant plus de règles d'imposition particulière pour les familles monoparentales, le bénéfice de l'immunité du droit fédéral a ainsi disparu pour les législations cantonales qui conserveraient la même réduction tarifaire entre les couples mariés et les familles monoparentales.

A Genève, vu que l'article 41, alinéa 3, LIPP continue de prévoir une réduction de la charge fiscale identique pour les couples mariés et familles monoparentales, il faut admettre que cette disposition ne respecte pas le principe de l'imposition selon la capacité contributive selon la jurisprudence tracée par le Tribunal fédéral, d'une part, et que ce dispositif de réduction tarifaire ne bénéficie plus de l'immunité du droit fédéral, d'autre part.

Dans cette mesure, le Conseil d'Etat constate que l'allègement tarifaire dont bénéficient actuellement les familles monoparentales doit être réaménagé et revu à la baisse par rapport aux couples mariés, dans une mesure à déterminer.

7. Situation dans les autres cantons et au niveau de l'impôt fédéral direct

Un examen du mode d'imposition des familles monoparentales dans les autres cantons fait apparaître que la grande majorité d'entre eux, soit ZH, BE, LU, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AI, AR, SG, GR, AG, TG, TI, VS, NE et JU maintiennent un allègement tarifaire identique entre couples mariés et familles monoparentales, à l'instar du canton de Genève et dans la logique de l'ancien article 11, alinéa 1, LHID.

Ces cantons, hormis celui du Valais, n'accordent par ailleurs qu'un seul allègement tarifaire à celui des conjoints qui assume pour l'essentiel l'entretien du ou des enfants.

Le canton du **Valais** prévoit une réduction tarifaire identique entre les couples mariés et les familles monoparentales, sous forme de rabais d'impôt de 35% par rapport au barème de base, dans certaines limites fixées en francs (au minimum de de 650 francs, au maximum de 4 680 francs)²¹.

Cela étant, lorsque les parents imposés séparément exercent l'autorité parentale commune sur l'enfant et qu'aucune contribution d'entretien pour celui-ci n'est versée, chaque parent a droit à la réduction tarifaire sous forme de rabais d'impôt de 35%, réduit cependant de moitié, dans certaines limites fixées en francs (au minimum de 325 francs, au maximum de 2 340 francs). Les conditions d'octroi de cet allègement partiel sont identiques à celles qui déterminent l'octroi pour moitié de la déduction sociale pour l'enfant.

Le canton de **Vaud**, qui recourt à une forme évoluée de splitting, appelé quotient familial, lequel est un diviseur dont le montant dépend du nombre et des personnes composant le ménage (diviseur de 1,0 pour les personnes seules, 1,8 pour les époux vivant en ménage commun, 0,5 pour chaque enfant mineur), a quant à lui réduit, dès 2011, le diviseur pour famille monoparentale, passant de 1,8 à 1,3. Cette réduction de la part de quotient pour familles monoparentales s'est accompagnée par ailleurs de l'augmentation de la déduction pour familles monoparentales (dégressive en fonction du revenu net déterminant).²²

Ainsi, pour une personne seule avec un enfant à charge, le quotient familial s'élève dès 2011 à 1,8 (soit $1,3 + 0,5$), contre 2,3 ($1,8 + 0,5$) jusqu'en 2010.

²¹ Art. 32 de la loi fiscale (642.1)

²² http://www.vd.ch/fileadmin/user_upload/organisation/dfin/aci/fichiers_pdf/21034-10_Lettre-circulaire_2011.pdf

Par ailleurs, la loi vaudoise prévoit qu'en cas d'exercice conjoint de l'autorité parentale, cette situation ne doit pas conduire à l'octroi de plusieurs parts de 1,3 et il appartient au Conseil d'Etat, par une clause de délégation législative, de préciser par voie réglementaire les modalités d'octroi des parts de quotient de 1,3²³. Le règlement d'application sur la famille²⁴ prévoit que le contribuable qui bénéficie de la part de quotient de 0,5 doit se voir aussi attribuer la part de quotient de 1,3 s'il tient ménage indépendant seul avec cet enfant. En cas de garde alternée, la part de quotient de 1,3 est octroyée au parent qui assume principalement l'entretien de l'enfant. Il n'y a donc pas de partage de cette part, ni a fortiori son octroi aux deux parents même en cas de garde partagée, « *dans une mesure comparable* » précise le texte. De plus, cette part de 1,3 n'est pas accordée si le parent vit en concubinage.

S'agissant par ailleurs de la part de 0,5 qui est attribuée pour chaque enfant mineur en apprentissage ou aux études dont le contribuable assure l'entretien complet, il est prévu, lorsque les parents sont imposés séparément, que celui qui peut déduire les contributions versées pour l'entretien de son enfant n'a pas droit à une part de quotient pour ce même enfant, et qu'on ne peut pas accorder plus d'une part de 0,5 au total par enfant, le Conseil d'Etat devant arrêter pour le surplus la répartition de la part de 0,5 entre les pères et mères imposés séparément, lorsqu'aucune contribution pour l'entretien de l'enfant n'est déductible. Le règlement d'application prévoit que la part de quotient de 0,5 est partagée par moitié lorsque les parents assument la garde de l'enfant dans une mesure comparable et qu'aucune contribution pour l'entretien de cet enfant n'est versée.

Le canton de **Schwytz** a, quant à lui, supprimé dès 2011 l'application du splitting partiel (diviseur : 1,9) aux familles monoparentales, pour le remplacer par une déduction spécifique additionnelle mais unique, qui s'ajoute à celle accordée pour chaque enfant composant le ménage²⁵.

Les cantons d'**Uri** et d'**Obwald** disposent quant à eux d'un barème à taux fixe (*flat rate tax*) et donc d'un taux d'imposition identique pour les couples mariés, les familles monoparentales et les personnes seules. La charge d'imposition entre ces catégories de contribuables varie moyennant des déductions aux montants différenciés.

Au niveau de la **Confédération**, la LIFD comprend, à partir du 1^{er} janvier 2011, trois barèmes : un tarif de base pour personnes seules, un tarif pour personnes mariées sans enfant ainsi qu'un tarif pour les époux ou

²³ Art. 43 al. 2 lettre d LI (642.11)

²⁴ Art. 5 ss RIFam (642.11.3)

²⁵ § 35 et § 36 StG (172.200)

personnes seules qui vivent en ménage commun avec des enfants, chaque enfant dans le ménage donnant droit à une réduction d'un montant fixe de 251 francs sur le montant de l'impôt dû (art. 214 LIFD). Les familles monoparentales continuent ainsi à bénéficier du même allègement tarifaire que les couples mariés. Cela étant, ces derniers peuvent seuls prétendre dès 2008 à une déduction sociale spécifique pour couples. Par ailleurs et comme déjà relevé, seul l'un des parents imposés séparément peut bénéficier du barème pour couple, soit celui qui assure pour l'essentiel l'entretien de l'enfant (cf. point 3, page 7).

8. Consultation sur l'avant-projet de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) - imposition équilibrée des couples et de la famille, du 29 août 2012

Le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances (DFF) de consulter les cantons et milieux intéressés concernant un avant-projet modifiant la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, qui vise à établir des charges fiscales équilibrées des couples et de la famille²⁶.

Le DFF observe qu'en dépit des mesures immédiates adoptées par les Chambres fédérales entrées en vigueur en 2008, certains couples mariés à deux revenus dont le revenu global est élevé ainsi que de nombreux rentiers mariés à revenu moyen ou élevé connaissent toujours une discrimination contraire à la Constitution par rapport aux couples de concubins dans la même situation économique, relevant par ailleurs qu'une partie des charges des couples à un revenu et de celles de couples à deux revenus peut être considérée comme déséquilibrée.

Le projet vise ainsi à introduire un « *barème multiple avec calcul alternatif de l'impôt* » pour les couples mariés, qui consiste pour l'autorité de taxation à effectuer une comparaison entre la charge fiscale de la taxation conjointe ordinaire des époux et celle où ils seraient imposés séparément comme des concubins, puis de déterminer l'impôt dû en ne retenant que le mode de calcul le plus favorable aux conjoints.

Le projet prévoit par ailleurs un rééquilibrage entre les couples mariés à un revenu et les couples mariés à deux revenus, en allouant également aux premiers une déduction d'un montant maximum de 8 100 francs.

Plus spécifiquement concernant la situation des familles monoparentales, le projet supprime à cette catégorie de contribuables le bénéfice du barème pour couples, en leur appliquant le barème ordinaire, de manière à supprimer

²⁶ <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02626/index.html?lang=fr>

l'allègement fiscal excessif dont ils bénéficient par rapport aux couples mariés. En contrepartie, de manière à ne pas augmenter la charge fiscale des familles monoparentales modestes, le Conseil fédéral propose de leur accorder une déduction sociale de 11 000 francs. Celle-ci ne sera accordée toutefois qu'aux « véritables » familles monoparentales, c'est-à-dire aux contribuables vivant seuls avec enfant(s) et non aux couples de concubins avec enfant(s). Les contribuables non mariés avec enfants devront indiquer s'ils vivent seuls ou non et l'administration sera chargée de procéder aux contrôles.

En cas de garde alternée, le projet prévoit que c'est le parent qui assure l'essentiel de l'entretien de l'enfant qui a le droit à la déduction pour famille monoparentale, comme dans la logique de la LIFD actuelle, qui ne prévoit qu'un allègement tarifaire par l'octroi du barème pour couple à seul l'un des parents (art. 214 al. 2bis LIFD).

Le projet prévoit par ailleurs une uniformisation des conditions d'octroi de la déduction du montant de l'impôt (rabais d'impôt) pour chaque enfant de 251 francs avec celles de la déduction sociale pour enfant. La condition de « *pourvoir pour l'essentiel à l'entretien de l'enfant* » et celle relative au « *ménage commun* » sont abandonnées, ce qui signifie que le contribuable qui a droit à la déduction sociale selon l'article 213, alinéa 1, lettre a, LIFD bénéficie également du rabais d'impôt pour chaque enfant. Suivant cette logique, lorsque la déduction pour enfant est partagée par moitié car les parents sont imposés séparément, exercent en commun l'autorité parentale et qu'aucune contribution d'entretien n'est versée, il est prévu que la déduction du montant de l'impôt de 251 francs sera partagée par moitié.

9. La nécessité d'un changement - esquisse de solutions

Depuis la modification de l'article 11, alinéa 1, LHID entrée en vigueur dès 2011, les cantons doivent aménager leurs barèmes d'imposition des couples mariés et des familles monoparentales de telle sorte à respecter le principe de l'imposition selon la capacité contributive entre ces catégories de contribuables.

A l'heure actuelle, la quasi-totalité des cantons, dont Genève, ont conservé un allègement tarifaire identique entre les couples mariés et les familles monoparentales, dans la logique de l'ancienne teneur de l'article 11, alinéa 1, LHID, ceci malgré la jurisprudence rendue à ce niveau par le Tribunal fédéral.

Par ailleurs, aucun des cantons, ni la Confédération, ne prévoient un double allègement tarifaire en plein aux deux parents séparés pratiquant la

garde alternée, comme l'accordait largement l'ancienne LIPP-V en leur faveur jusqu'en 2009 à l'aide du « barème B ».

Seul le canton du Valais institue un allègement tarifaire, partiel, aux deux parents imposés séparément, qui assurent l'autorité parentale commune sur l'enfant, à la condition qu'aucune contribution d'entretien pour l'enfant ne soit versée par l'un des parents à l'autre. Les conditions d'octroi de cet allègement partiel sont identiques à celles qui déterminent l'octroi pour moitié de la déduction sociale pour l'enfant.

Le canton de Vaud a quant à lui réduit l'allègement tarifaire accordé aux familles monoparentales, qui était jusqu'en 2010 identique à celui appliqué aux personnes mariées.

Par ailleurs et dans le même ordre d'idée, le canton de Vaud n'accorde plus d'allègement tarifaire pour les concubins avec enfants, à l'instar de ce que propose l'avant-projet mis en consultation par la Confédération et ce que prévoyait du reste l'ancienne LIPP-V à son article 14, alinéa 3a, LIPP, qui conditionnait un tel abattement au fait que le contribuable devait tenir **ménage indépendant** avec ses enfants.

L'avant-projet de la Confédération remplace l'octroi du barème pour couples aux familles monoparentales par une déduction spécifique. Cette modification a un sens dans la mesure où le barème pour couples, ou *splitting* à Genève, a pour objectif d'atténuer la progressivité du barème liée à l'addition de deux revenus.

Or, par nature, les familles monoparentales, sous réserve d'éventuels revenus provenant de l'activité lucrative des enfants à charge, ne bénéficient que d'un seul revenu. Dans cette mesure, il est douteux que le dispositif du *splitting* soit le plus adapté à cette catégorie de contribuables. S'agissant des familles monoparentales disposant par hypothèse de revenus importants – il en existe²⁷ –, qui peuvent largement excéder ceux de couples mariés aux revenus modestes, il semble difficilement justifiable que ces contribuables bénéficient du dispositif du *splitting*.

En revanche, les familles monoparentales, quel que soit leur niveau de revenu et comme relevé à leur sujet par le Tribunal fédéral, doivent faire face à des charges spécifiques par rapport aux couples mariés, qui découlent du fait que ces contribuables ne peuvent compter sur la présence d'un autre adulte pour assurer la tenue du ménage²⁸.

²⁷ Cf. simulations en annexe du PL 10199-A, p. 362

²⁸ Cf. note 19, p. 11

Pour ces motifs, le remplacement du splitting par une déduction spécifique pour familles monoparentales apparaît opportune.

Par ailleurs, le partage de cette déduction pour parents imposés séparément, qui pratiquent la garde alternée et entre lesquels il n'est versé aucune contribution d'entretien pour l'enfant, apparaît concevable. En effet, l'art. 11 al. 1 LHID, dans sa teneur dès 2011, ne fait plus mention de la nécessité que les familles monoparentales bénéficient mécaniquement d'une "*même réduction*", et partant d'une double réduction, que le Tribunal fédéral ne pouvait concevoir dans ses arrêts rendus en 2005 et 2007 sous l'empire de l'ancien droit²⁹. Dans cette optique, l'avant-projet de loi de la Confédération du 29 août 2012 prévoit opportunément un partage de la réduction tarifaire lorsque les parents sont imposés séparément, à la condition qu'ils assurent l'autorité parentale en commun et qu'aucune contribution d'entretien ne soit versée³⁰.

10. Conclusions

Les développements qui précèdent amènent au constat selon lequel la situation des familles monoparentales à Genève n'est pas différente de celle qui prévaut actuellement dans la quasi-totalité des autres cantons, et qu'il n'est pas possible par ailleurs, compte tenu de la jurisprudence tracée par le Tribunal fédéral, de revenir à la situation antérieure à l'entrée en vigueur de l'actuelle LIPP où, jusqu'en 2009, les deux parents imposés séparément bénéficiaient d'une même réduction tarifaire, de surcroît identique à celle accordée aux couples mariés.

La situation actuelle n'est pas pour autant satisfaisante, dans la mesure où, en cas de garde alternée et lorsqu'aucune contribution n'est versée, seul l'un des parents peut bénéficier d'une réduction tarifaire, alors même qu'ils contribuent dans une même mesure aux besoins de l'enfant.

D'un autre côté, il n'est plus possible de faire bénéficier les familles monoparentales d'une réduction tarifaire identique à celle des couples mariés, lesquels demeurent désavantagés comme l'a jugé la Haute Cour, et cette inégalité est encore accrue lorsque les familles monoparentales, considérées comme telles au plan fiscal, consistent pour certaines d'entre elles en des couples de concubins, qui constituent sous l'angle économique un seul ménage commun mais bénéficient d'un, voire de deux allègements tarifaires, sans pour autant que leurs revenus ne soient cumulés.

²⁹ Cf. notes 14 et 15

³⁰ Art. 214 al. 2bis AP-LIFD

Fort des esquisses de solutions présentées sous le point 7 du présent rapport, qui se dessinent à la lumière des options retenues dans les cantons de Vaud et Valais, mais également dans le cadre de l'avant-projet de loi présenté par le Conseil fédéral le 29 août 2012 à propos de l'impôt fédéral direct, le Conseil d'Etat présentera un projet de loi qui, d'une part, répondra dans la mesure du possible à l'invite de la présente motion, mais d'autre part apportera également certains correctifs incontournables en raison de l'évolution intervenue en 2011 au niveau de la loi fédérale d'harmonisation.

Au bénéfice de ces explications, le Conseil d'Etat vous invite, Mesdames et Messieurs les députés, à prendre acte du présent rapport.

AU NOM DU CONSEIL D'ÉTAT

La chancelière :
Anja WYDEN GUELPA

Le président :
Charles BEER