SWISSLEX User-ID: camilla.jacquemoud@unifr.ch, 03.03.2024 12:50:47

Document	**RDAF 1997 II p. 185**
Date de l'arrêt	**24.05.1996**
Tribunal	**Tribunal fédéral**
Publication	**Revue de droit administratif et de droit fiscal - Droit fiscal**
Domaines du droit	**Droit fiscal / Finances publiques / Taxes / Redevances**
Pages	**185-191**

Tribunal fédéral, 24 mai 1996, E.M. c. Administration cantonale des impôts du canton de Saint-Gall, ATF 122 I 101

Droit à une exonération d'impôt correspondant au droit à des conditions minimales d'existence? -- Imposition selon la capacité contributive -- Egalité de traitement en droit fiscal -- art. 4 Cst;

--art. 11 al. 1 du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels;

--art. 7 al. 4 lettre k LHID.

L'art. 11 al. 1 du Pacte international ne confère aucun droit subjectif au particulier (cons. 2a).

Droit à une exonération d'impôt par rapport au droit constitutionnel fédéral non écrit à des conditions minimales d'existence (cons. 2b et 3).

En l'espèce, le droit à des conditions minimales d'existence n'est de toute façon pas violé (cons. 4).

Le principe de l'égalité de traitement ne donne aucun droit à une exonération fiscale de revenus jusqu'à concurrence des prestations (exonérées de l'impôt selon l'art. 7 al. 4 lettre k LHID) obtenues en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité (cons. 5).

RDAF 1997 II p. 185

E.M., née en 1949, souffre d'épilepsie et perçoit une rente AI ainsi que des prestations complémentaires pour un montant total de fr. 26'818.-- pour l'année 1991 et de fr. 31'128.-- pour l'année 1992. Dans sa déclaration d'impôt pour les années fiscales 1993/1994, elle a demandé à être libérée du paiement des impôt cantonaux et communaux, estimant qu'une imposition violerait le droit fondamental à des conditions minimales d'existence. Dans une décision du 22 décembre 1994, l'administration cantonale des impôts a établi son revenu imposable à fr. 7'900.--. La commission des recours administratifs a rejeté le 25 avril 1995 un recours ouvert contre cette décision. E.M. a recouru au Tribunal

RDAF 1997 II p. 185, 186

administratif du canton de Saint-Gall, qui a rejeté le recours dans une décision rendue le 25 septembre 1995. Le tribunal administratif a justifié sa décision par le fait qu'un droit à des conditions minimales d'existence découlait bien du principe de l'imposition selon la capacité contributive, mais que ce droit n'était pas violé dans le cas concret.

E.M. a déposé un recours de droit public en concluant à l'annulation de la décision du tribunal administratif. Elle a soulevé le grief d'une violation du droit constitutionnel non écrit à des conditions minimales d'existence, ainsi que des art. 4 et 48 Cst. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours.

Extrait des considérants:

...

2.La recourante fait valoir que, d'après le droit constitutionnel - non écrit - à des conditions minimales d'existence, l'art. 11 al. 1er du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels (RS-0-103-1) et d'après le principe, déduit de l'art. 4 Cst., de l'imposition selon la capacité contributive, le minimum vital devrait rester exempt d'impôt.

a.Concernant le Pacte relatif aux droits économiques, sociaux et culturels invoqué, le Tribunal fédéral a jugé à plusieurs reprises que les dispositions qu'il contient ont la nature de normes-programme s'adressant au législateur et ne donnent en principe pas de droit subjectif déductible en justice au particulier (ATF 120 Ia 1 c. 5c, 11 s; 121 V 246 c. 2).

b.Le tribunal administratif a reconnu un droit à une exonération du minimum vital. Il a déduit cette prétention des principes relatifs à la mesure de l'impôt de l'art. 4 Cst. .

a. De l'art. 4 Cst. découlent, en matière de fiscalité, les principes de la généralité de l'impôt, de l'égalité devant lui, ainsi que le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive (ATF 118 Ia 1 c. 3a, 3; 116 Ia 321 c. 3d, 323 s; 114 Ia 321 c. 3b, 323; 112 Ia 240 c. 4b, 244; 110 Ia 7 c. 2b, 14; 99 Ia 638 c. 9, 652 s.). En application de ce dernier principe, tous les contribuables doivent supporter une charge d'imposition comparable, en fonction des moyens dont ils disposent; cette charge fiscale doit être adaptée à la matière économique à la disposition du contribuable et à sa situation personnelle (ATF 120 Ia 329 c. 3, 332 s; 118 Ia 1 c. 3a, 3; 114 Ia 221 c. 2c, 225; 112 Ia 240 c. 4b, 244; 99 Ia 638 c. 9, 652 s.). On en conclut, en doctrine, qu'il ne devrait y avoir

RDAF 1997 II p. 185, 187

lieu à aucune imposition lorsque la capacité contributive fait entièrement défaut; comme le minimum vital requis pour maintenir la dignité des conditions d'existence représente la limite inférieure de la capacité contributive, lever l'impôt deviendrait inadmissible dans la mesure où l'on entamerait ce minimum vital (Dieter Grünblatt, Nichtfiskalische Zielsetzungen bei Fiskalsteuern, thèse Bâle 1994, p. 184 s; Ernst Höhn, Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, ZBl 80/1979, p. 249; Markus Frank Huber, Rechtsgleichheit und Progression, thèse Zurich 1988, p. 178-185; Kathrin Klett, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, RDS 111/1992 II 134-139; Markus Reich, Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in Mélanges Cagianut, Berne 1990, p. 101; du même auteur, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, Archives 53, 13). De même, le tribunal constitutionnel allemand a-t-il décidé que les besoins élémentaires constituaient le seuil constitutionnel au prélèvement de l'impôt sur le revenu (BVerfGE 87/1993 153, 169).

bb.On retrouve dans différentes branches du droit le principe que l'Etat ne peut forcer quelqu'un à des prestations en argent lorsque le minimum vital du débiteur serait de ce fait entamé. 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 crédirentier peut l'être (ATF 121 I 97 c. 3b, 102; 121 III 301 c. 5; 121 IV 272 c. 3d, 278; 116 III 10 c. 3, 14).

cc.Le Tribunal fédéral a décidé récemment que la Constitution fédérale donnait un droit non écrit aux conditions minimales d'existence (ATF 121 I 367 c. 2, 370 ss). Puisqu'est ainsi reconnu un droit à des prestations positives de la part de l'Etat, il paraîtrait logique de donner un droit de même nature, à caractère défensif, contre les atteintes de l'Etat aux moyens économiques indispensables pour couvrir les besoins élémentaires; autrement, 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. Mais on peut aussi déduire en sens contraire du principe de la

RDAF 1997 II p. 185, 188

généralité de l'impôt découlant de l'art. 4 Cst. que tout assujetti doit contribuer aux dépenses publiques de manière proportionnée à sa capacité contributive, ne serait-ce que par un versement symbolique.

3.On ne peut en tout cas pas déduire de l'art. 4 Cst. que le législateur serait obligé par la Constitution d'exonérer d'emblée un montant certain, à concurrence d'un minimum vital fixé précisément.

a.Etablir le barème de l'impôt, le taux et les montants exonérés pour l'impôt cantonal sur le revenu est l'affaire des cantons (art. 42quinquies al. 2 Cst.). Les cantons ne sont ici limités que par les principes constitutionnels déjà cités. Le législateur cantonal dispose d'une marge de manoeuvre étendue dans leur concrétisation. Une appréciation d'ordre politique est nécessaire lorsqu'il s'agit d'aménager un système fiscal, et différents points de vue de politique sociale et de gestion financière sont défendables et admissibles.

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. Dans certains cas, comme chez des contribuables au revenu soumis à d'importantes fluctuations, ou disposant d'une fortune importante mais de revenus relativement modestes, ou encore chez ceux qui jouiraient d'importants revenus de la fortune exonérés (par exemple des gains en capital dans la fortune privée), une telle exonération pourrait entraîner l'absence d'imposition d'une partie du revenu, alors même que la capacité contributive ne ferait pas défaut.

b.Du point de vue du droit constitutionnel, on peut seulement exiger que personne ne soit atteint dans son droit à des conditions minimales d'existence par les effets d'une dette fiscale. Il appartient au législateur de choisir le moyen par lequel il se conformera à cette donnée. Il peut y parvenir dans l'aménagement général du barème, de montants exonérés ou de déductions, comme il peut garantir dans les cas particuliers, en cas de besoin, une remise d'impôts. En règle générale, le droit des poursuites assure déjà lui-même le minimum vital. Les cas d'insaisissabilité de l'art. 93 LP valent aussi à l'égard des créances de contributions publiques. Lorsqu'un contribuable indigent qui ne peut payer l'impôt est mis en poursuites de ce fait, le droit des poursuites empêche que l'on ne porte atteinte à ses moyens élémentaires pour satisfaire à la créance fiscale de l'Etat. Cela suffit aux exigences posées par la Constitution, puisque le contribuable ne doit pas, dans les faits, s'acquitter d'une dette d'impôt

RDAF 1997 II p. 185, 189

lorsqu'il devrait puiser dans les moyens qui lui sont indispensables pour assurer sa subsistance.

Il n'est pas de la compétence du juge constitutionnel de revoir en opportunité les lois fiscales. Le point de vue du tribunal administratif, selon lequel le système saint-gallois permettrait, avec l'effet combiné d'exonérations totales ou partielles du revenu, de déductions et de montants non exigés, d'imposer en fonction des conditions matérielles du cas concret, n'est en tout cas pas contraire à la Constitution. Qu'il y ait d'autres solutions légales possibles n'en rend pas pour autant anticonstitutionnelles les dispositions adoptées par le législateur saint-gallois, tant qu'en définitive et dans le cas concret on ne porte pas atteinte aux moyens permettant de subvenir aux besoins élémentaires.

4.Même si l'on admettait que le droit à être libéré de l'impôt allait plus loin, et n'existait pas qu'au stade des poursuites mais lors de la procédure de taxation, de perception ou de remise d'impôt déjà, la recourante n'obtiendrait pas gain de cause.

a.La recourante fait valoir que les prestations complémentaires à l'AVS/AI fixées par le droit fédéral auraient pour but de garantir un revenu minimal à leurs bénéficiaires. Ce revenu minimal établi par la loi représenterait en même temps le minimum vital garanti, qui ne saurait être amoindri par le prélèvement d'impôts sur le revenu.

Si le législateur fédéral a établi certaines prestations minimales dans le cadre des prestations complémentaires, cela ne signifie pas pour autant qu'elles représentent le montant que garantit la Constitution. Le législateur est libre de dépasser le minimum constitutionnel. Si la législation fédérale sur les prestations complémentaires, en exécution de l'art. 11 des dispositions transitoires de la Constitution, établit certaines prestations minimales, il ne s'ensuit pas automatiquement que ces prestations minimales correspondent en même temps au droit constitutionnel à des conditions minimales d'existence. La recourante admet elle-même que le minimum vital défini par le droit à l'aide sociale et le droit des poursuites peut, dans certains cas, être placé plus bas que le minimum vital fixé par la législation sur les prestations complémentaires. Dans l'optique où les prestations minimales fixées par cette législation représenteraient le seuil inférieur admissible, le droit des poursuites et le droit à l'aide sociale pourraient mener à des résultats contraires à la Constitution.

b.Le Tribunal fédéral n'a pas précisé le montant que garantit le droit constitutionnel non écrit à des conditions minimales d'existence; la Constitution ne garantit en tous cas que des prestations minimales de la

RDAF 1997 II p. 185, 190

part de l'Etat, soit celles qui sont indispensables pour vivre honorablement et sans que l'on ne tombe dans un mode d'existence indigne ou dans la mendicité (ATF 121 I 367 c. 2c, 373).

c.L'ordre juridique suisse contient différentes dispositions établissant un minimum vital, comme le minimum insaisissable défini à l'art. 93 LP, précisé par les directives de la Conférence suisse des préposés aux poursuites et faillites, ou le minimum vital du droit à l'assistance publique, qui est fréquemment calculé, en pratique, selon les directives fournies par la Conférence suisse des institutions d'action sociale (CSIAS). Ces deux directives ont fait leurs preuves dans la pratique et sont des références largement reconnues. Les bases qu'elles donnent sur les coûts nécessaires pour assurer son propre entretien ne sont certes pas d'une grande largesse, mais elles permettent de vivre dans des conditions qui dépassent le cadre du strict

nécessaire et permettent aussi d'avoir un semblant de vie sociale. Elles vont de ce fait au-delà du minimum garanti par le droit constitutionnel.

d.En l'occurrence, les autorités cantonales ont pris leur décision de taxation en se fondant sur le minimum vital du droit des poursuites. Le tribunal administratif a considéré, en s'appuyant sur les directives de la CSIAS, que le montant de fr. 24.50 dû chaque mois ne constituait pas une atteinte inadmissible au minimum vital constitutionnellement garanti. La recourante ne conteste pas le détail des chiffres dans son recours de droit public, elle affirme seulement que ses moyens économiques, avec un montant de fr. 670.-- destiné à l'entretien du ménage et une quote-part librement disponible de fr. 150.-- par mois, sont extrêmement réduits. Il s'agit cependant des montants sur lesquels se basent les directives de la CSIAS. Même si on en déduit le montant mensuel de l'impôt de fr. 24.50, on ne peut en tout cas pas parler d'une atteinte au droit aux conditions minimales d'existence garanti directement par la Constitution.

5.La recourante affirme qu'il y a eu inégalité de traitement.

a.Les revenus perçus selon de la législation fédérale sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité sont exonérés en vertu du droit fédéral (art. 7 al. 4 lit. k de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, LHID, RS-642- 14; cf. art. 21 lit. e de la loi sur les impôts du canton de Saint-Gall). Comme la recourante le relève à juste titre, cela peut avoir pour conséquence qu'à capacités contributives identiques, la charge fiscale peut être différente, selon la part que représentent les prestations complémentaires dans l'ensemble des revenus.

RDAF 1997 II p. 185, 191

Il est exact que la solution que propose la recourante - l'exonération des revenus dans la mesure où ils n'atteignent pas dans leur entier le revenu déductible selon la législation sur les prestations complémentaires - permettrait de remédier à cette inégalité de traitement. Cela ne signifie point encore que c'est la seule solution conforme au droit constitutionnel. Le principe de l'imposition d'après la capacité contributive n'exige pas non plus, sur le plan horizontal, une imposition absolument identique à capacités contributives totales équivalentes. En effet, ici aussi, la possibilité d'opérer une comparaison est limitée, et le juge constitutionnel doit s'en tenir à une certaine réserve lorsqu'il s'agit d'examiner une législation, qui ne prévoit nécessairement pas tous les cas: il court toujours le risque de créer de nouveaux cas d'inégalité en voulant rétablir l'égalité entre deux catégories de contribuables (ATF 120 Ia 329 c. 3, 333 s.).

b.Le droit fiscal suisse prévoit l'exonération partielle ou totale de nombreuses catégories de revenus, par exemple les gains en capital réalisés sur des biens mobiliers de la fortune privée (art. 7 al. 4 lit. a et b LHID) ou les contributions d'entretien fournies par des moyens publics ou privés (art. 7 al. 4 lit. f LHID). Cela a pour conséquence que les personnes dont les revenus proviennent de telles sources paient moins d'impôts que celles qui obtiennent des revenus entièrement imposables, même si les deux disposent de revenus équivalents. Cette charge fiscale différente est inévitable dans un système qui se fonde, en tout ou en partie, sur l'origine des revenus pour les exonérer. Un tel système est prévu par le législateur fédéral (art. 7 LHID) et le Tribunal fédéral doit en tenir compte (art. 113 al. 3 Cst.). Si le législateur fédéral a disposé que les revenus découlant de la législation fédérale sur les prestations complémentaires sont exonérés, on ne peut pas en déduire que tous les autres revenus doivent également être exonérés à concurrence du montant des prestations complémentaires (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 28 septembre 1995 dans la cause Y., cons. 2). La solution que propose la recourante qui serait de renoncer à une imposition des rentes AVS et AI auprès des bénéficiaires de prestations complémentaires conduirait à une nouvelle inégalité de traitement par rapport aux personnes qui obtiennent un revenu équivalent de leur activité lucrative ou d'autres sources imposables.

(Tribunal fédéral, 24 mai 1996, E.M. c. Administration cantonale des impôts du canton de Saint-Gall, ATF 122 I 101)