Prise de position de la Conférence suisse des délégué·e·s à l'égalité (CSDE) dans le cadre de la procédure de consultation (ouverte le 5 avril 2017) sur la prise en compte fiscale des frais de garde des enfants par des tiers

# Table des matières

Table des matières ..... 1
Remarques introductives ..... 1
Prise de position sur les questions soumises ..... 3
1. Êtes-vous en général favorable à l'augmentation de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers ? ..... 3
2. Approuvez-vous l'augmentation du plafond de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers de 10 800 à 25 000 francs par enfant et par an dans le cadre de l'impôt fédéral direct ? ..... 4
3. Approuvez-vous que soit prescrit aux cantons dans la LHID de prévoir un montant minimal du plafond de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers de 10 000 francs par enfant et par an ? ..... 6
4. Approuvez-vous les conditions du droit à la déduction ? ..... 8
5. Approuvez-vous que la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers soit conçue comme une déduction anorganique plafonnée ou préféreriez-vous la déduction illimitée des frais de garde des enfants par des tiers au titre de la déduction des frais d'acquisition du revenu ? ..... 9

## Remarques introductives

La Conférence suisse des déléguées à l'égalité (CSDE), regroupant les services et bureaux officiels chargés de la promotion de l'égalité en Suisse, saisit volontiers l'occasion de prendre position sur l'objet cité en titre. La CSDE partage les préoccupations qui sont à l'origine du Projet de modification des dispositions relatives à la prise en compte fiscale des frais de garde des enfants par des tiers (ci-après : « le Projet »). Elle tient par ailleurs à saluer l'approche préconisée par le Projet qui consiste à répondre à la pénurie de personnel qualifié en améliorant l'équilibre entre vies professionnelle et familiale. Force est de constater, à ce propos, que des différences notables se manifestent entre les sexes quant au problème du déséquilibre entre vies professionnelle et familiale.

Dans le cadre de la présente réforme, il sied en particulier de garder à l'esprit que le principe de l'égalité n'exige pas uniquement l'égalité en droit mais implique également une égalité dans les faits. Une disposition légale qui, même en apparaissant neutre d'un point de vue formel, provoque une inégalité de traitement entre deux catégories de personnes lors de son application, viole le principe de l'égalité de traitement. Dans le domaine de la fiscalité, le législateur doit ainsi demeurer particulièrement conscient du fait que les femmes sont

quantitativement moins occupées professionnellement que les hommes[1] et que, au sein d'un ménage, les femmes sont plus sujettes à s'occuper des tâches ménagères[2]. Ainsi, la Suisse comptait en 2012 seulement 1,5% d'hommes au foyer alors que 19% des femmes se trouvent dans cette situation[3]. Parmi les femmes exerçant une activité professionnelle, seules 41,5% des femmes l'exerçaient à plein-temps contre 86,2% pour la gente masculine[4].

Il est également nécessaire de saisir les implications concrètes qui découlent de l'entretien d'un enfant dans un ménage. D'après une enquête de l'Office fédéral de la statistique (ci-après : «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: à titre d'illustration, alors que 41% des femmes dont l'enfant le plus jeune a moins de 9 ans ont indiqué, en 2012, avoir réduit leur temps de travail pendant au moins un mois pour s'en occuper, cette situation ne concernerait que 13% des hommes[5]. Concernant l'impact du coût des crèches sur le taux de travail des mères en Suisse, cette même enquête a surtout relevé que 23,2% des femmes s'occupant d'enfant(s) dans leur ménage souhaitaient augmenter leur taux d'occupation si les problèmes liés à la prise en charge des enfants étaient résolus[6]. Ces éléments corroborent le dernier rapport de l'OFS sur les familles en Suisse, d'après lequel 52,2% des parents sans enfant(s) de moins de 25 ans travaillaient tous deux à temps plein en 2014, alors que seuls 11,1% des parents avec enfant(s) de moins de 25 ans se trouvaient dans cette situation. La présence d'enfants au sein du ménage se caractérise dans la très grande majorité des cas par une diminution du taux d'activité de la mère ou par une interruption de l'exercice d'une activité professionnelle. En effet, dans ces ménages, environ 90% des pères exerçaient une activité professionnelle à plein temps contre 13,5% des femmes[7].

Quand bien même sa neutralité formelle est indéniable, le droit fiscal en vigueur tend à décourager l'exercice d'une activité lucrative par les femmes dans une mesure non négligeable. A titre d'illustration, le modèle d'imposition commune des revenus des couples mariés que nous connaissons en Suisse tend à imposer lourdement les revenus marginaux du deuxième salaire – perçus en général par des femmes – en raison de la progressivité de l'impôt. Dans ce cadre, le plafonnement de la déduction des frais de garde des enfants par

[1] OFS, *Indicateurs du marché du travail 2016*, Neuchâtel 2016, p. 72 s. ; OFS, *Vers l'égalité entre femmes et hommes, Situation et évolution*, Neuchâtel 2013, p. 13.
[2] OFS, *Les familles en Suisse, Rapport statistique 2017*, Neuchâtel 2017, p. 40.
[3] OFS, *Vers l'égalité entre femmes et hommes, Situation et évolution*, Neuchâtel 2013, p. 12.
[4] OFS, *Vers l'égalité entre femmes et hommes, Situation et évolution*, Neuchâtel 2013, p. 13.
[5] OFS, *Enquête suisse sur la population active: «Conciliation de la vie professionnelle et de la vie familiale»*, Neuchâtel 2014, p. 4.
[6] OFS, *Enquête suisse sur la population active: «Conciliation de la vie professionnelle et de la vie familiale»*, Neuchâtel 2014, p. 4.
[7] OFS, *Les familles en Suisse, Rapport statistique 2017*, Neuchâtel 2017, p. 36.

des tiers implique également une perte d'attractivité de l'exercice d'une activité professionnelle pour les mères[8].

La CSDE se propose d'analyser le Projet en restant attentive aux conséquences que celui-ci aura sur l'intégration des femmes dans le monde professionnel. Considérant que la prise en compte fiscale des frais de garde des enfants par des tiers permet non seulement de respecter le principe de l'égalité de traitement, mais aussi de favoriser l'intégration des femmes dans le monde professionnel, la CSDE soutient que le droit à la prise en compte fiscale des frais de garde ne doit en aucun cas faire l'objet de limitations injustifiées.

## Prise de position sur les questions soumises

### 1. Êtes-vous en général favorable à l'augmentation de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers ?

Oui.

Le plafond pour l'impôt fédéral direct s'élève actuellement à CHF 10'100 (art. 33 al. 3 LIFD) et les plafonds cantonaux varient fortement – en vertu de la liberté qui est accordée aux législateurs cantonaux par l'art. 9 al. 2 lit. m LHID – et oscillent entre CHF 3'000 et 19'200. Or, les coûts effectifs liés à la garde des enfants par des tiers peuvent être, pour certains contribuables, sensiblement plus élevés que les plafonds établis. A Genève, le coût d'une place (5 jours par semaine) en crèche subventionnée varie ainsi entre CHF 132,80 et CHF 22'500 par année en fonction du revenu des parents et, dans une moindre mesure, du type de crèche[9]. Au vu du plafonnement à CHF 4'000 en vigueur à Genève des frais de garde déductibles[10], une partie de ces frais ne peut pas être déduite dans beaucoup de cas, quand bien même ces frais provoquent incontestablement une diminution de la capacité contributive des parents concernés[11]. Le droit fiscal doit être aménagé afin d'accorder la plus grande liberté possible aux parents quant au choix du modèle de garde pour leur(s) enfant(s) et, conséquemment, ne pas influer sur le choix des parents de garder eux-mêmes leur(s) enfant(s) ou de les confier à des tiers[12]. Sur le plan du principe de l'égalité de traitement, une augmentation du plafond fédéral ainsi qu'une harmonisation des plafonds cantonaux vont dans la bonne direction.

---

[8] Cf. 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, p. 20 ss. L'auteure distingue deux mesures principales favorisant la participation des femmes au marché du travail : la réduction de la charge fiscale sur le revenu de l'activité lucrative et la réduction des coûts liés aux enfants.

[9] http://www.ville-geneve.ch/fileadmin/public/Departement_5/Documents_de_demarches/Tabelle_tarification_creches_et_espace_de_vie_enfantine.pdf.

[10] Art. 35 de la Loi sur l'imposition des personnes physiques de la République et canton de Genève du 27 septembre 2009 (LIPP/GE, RS/GE D 3 08).

[11] CR LIFD-Jacques, N. 112 ad art. 33.

[12] SCHWEGLER Regina/STERN Susanne/ITEN Rolf, *Familienfreundliche Steuer- und Tarifsysteme, Vergleich der Kantone Basel-Stadt und Zürich*, Zurich 2012, p. 63.

Il n'est pas inutile de le répéter : l'application du droit en vigueur implique que, dans de nombreux cas, les parents ne peuvent pas déduire l'intégralité des frais de garde qu'ils supportent – quand bien même ces frais réduisent pourtant leur capacité contributive. S'agissant à présent de l'implication de cet état de fait sur la pénurie de main d'œuvre qualifiée : comme le relève le Rapport explicatif, le montant maximal actuel de la déduction prévue par la LIFD couvre environ le coût de la prise en charge de deux journées hebdomadaires dans une crèche non subventionnée[13]. Aussi, l'accueil d'un enfant dans une structure d'accueil extra-familial de jour *non* subventionnée pendant 5 jours par semaine peut coûter jusqu'à CHF 2700 par mois d'après le Rapport explicatif (équivalant à CHF 29'700 par année sur une base de 11 mois par année)[14]. Ce sont les parents percevant des hauts revenus qui sont particulièrement touchés par le plafonnement de la déduction – en particulier si ceux-ci font garder des enfants en bas âge durant toute la semaine[15]. En partant du postulat que les salarié·e·s les mieux rémunérés sont généralement les plus qualifiés, la mesure proposée dans le Projet semble apte à combattre la pénurie de main d'œuvre qualifiée en élevant un plafond qui concerne en particuliers ces derniers.

Enfin, les mesures proposées sont particulièrement attractives dans la mesure où elles devraient se financer par elles-mêmes à moyen terme grâce à la stimulation sur l'emploi qu'elles exerceraient[16]. Actuellement, une mise en relation du coût des frais de garde des enfants par des tiers avec le revenu marginal perçu par les parents permet en effet de conclure que, dans de nombreux cas et en particulier pour les parents qui font garder plus qu'un enfant, les parents n'ont pas d'intérêt financier à exercer chacun une activité lucrative[17]. Il est attendu que l'augmentation du plafond de la déduction ait un impact positif sur la participation des femmes au marché du travail et ainsi sur la substance fiscale globale imposée.

## 2. Approuvez-vous l'augmentation du plafond de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers de 10 800 à 25 000 francs par enfant et par an dans le cadre de l'impôt fédéral direct ?

Oui sur la question de l'augmentation du plafonnement ; non sur la question de la limitation à 25 000 francs.

Le Rapport explicatif du DFF du 5 avril 2017 relatif à la prise en compte fiscale des frais de garde des enfants par des tiers (ci-après : « le Rapport explicatif ») exclut la possibilité d'instaurer une déduction illimitée parce que « [l]*a différenciation des frais de garde des enfants par des tiers des frais effectifs nécessaires des dépenses liées au train de vie ou de*

[13] Rapport explicatif, p. 7.
[14] Rapport explicatif, p. 7.
[15] Rapport explicatif, p. 8.
[16] Rapport explicatif, p. 13 et réf. citée.
[17] SCHWEGLER Regina/STERN Susanne/ITEN Rolf, *Familienfreundliche Steuer- und Tarifsysteme, Vergleich der Kantone Basel-Stadt und Zürich*, Zürich 2012, S. 43ff.

*luxe ne devrait pas être aisée dans la pratique* »[18]. Si la différenciation entre les dépenses nécessaires et les dépenses liées au train de vie ou de luxe semble nécessaire – et que seules les premières devraient être déductibles, la CSDE doute de l'aptitude d'un plafonnement des déductions à atteindre ce but.

Le plafonnement d'une déduction, à l'instar de tout autre schématisme tel qu'admis par le Tribunal fédéral, constitue une dérogation au principe de la capacité contributive. Une telle dérogation peut se justifier pour des motifs liés à la praticabilité du prélèvement de l'impôt, selon ce que suggère le Rapport explicatif, afin d'éviter la nécessité pour l'autorité fiscale d'identifier les dépenses de luxe non déductibles[19]. Le Tribunal fédéral reconnait en effet que le recours à un certain schématisme est parfois inévitable en droit fiscal et doit être admis[20]. De tels mécanismes sont susceptibles non seulement de simplifier les démarches administratives, mais également d'assurer une perception plus correcte des impôts et, corollairement, une égalité de traitement optimisée entre les contribuables[21]. Le Tribunal fédéral permet ainsi au législateur de « *s'inspirer très largement de considérations pratiques et d'économies administratives lors de l'élaboration des normes fiscales* »[22]. Afin de déterminer la légalité d'une telle simplification dans la perception d'impôts, il sied de procéder à une pesée des intérêts entre, d'une part, l'importance et les effets positifs de la simplification et, d'autre part, l'ampleur de la surimposition ou des privilèges engendrés par la mesure, ainsi que la proportion des contribuables touchés[23].

Dans le cas présent, le plafonnement permettrait de s'épargner une appréciation au cas par cas du caractère nécessaire ou opulent des frais de garde. Toutefois, le schématisme de cette mesure n'atteindrait pas son but selon la CSDE, ne serait-ce qu'en raison du fait que de nombreuses dépenses de luxe peuvent se situer en-deçà du plafond. Nous pensons notamment à la situation d'un couple qui placerait son enfant un seul jour par semaine – mais dans une crèche fournissant des prestations de grand luxe - et qui se trouverait très probablement sous le plafond. Il n'est pas inutile de souligner dans ce contexte que la déduction proposée ne varie pas en fonction du nombre de jour(s) de garde par des tiers. Une analyse au cas par cas demeure ainsi inévitable. D'autres raisons encore motivent cet avis :

Essentiellement, le coût du placement d'enfant(s) en crèche est déterminé par de multiples facteurs, étrangers aux différences de prestations exécutées par les crèches, tels que le revenu des parents, l'âge de l'enfant, la fréquence du placement de l'enfant dans la crèche,

[18] Rapport explicatif, p. 10 s.
[19] Rapport explicatif, p. 10 s.
[20] Arrêt TF 2A.683/2004 du 25 juillet 2005 = RDAF 2005 II 502 c. 3.4 ; 2P.233/2004 du 20 avril 2005 = RDAF 2005 II 275 c. 3.2.1 ; ATF 124 I 193 c. 3e ; 112 Ia 240 c. 4b ; arrêt TF 2C_834/2015 du 15 février 2016, c. 2.4 ; 2C_161/2016 du 26 septembre 2016, c. 3.4.
[21] YERSIN Danielle, *L'égalité de traitement en droit fiscal*, in : RDS 1992 II p. 145 ss, N. 106.
[22] ATF 125 I 1 c. 2b/bb p. 4 s.
[23] YERSIN Danielle, *L'égalité de traitement en droit fiscal*, in : RDS 1992 II p. 145 ss, N. 106.

ou encore le nombre d'enfants placés simultanément[24]. L'activité professionnelle de certains parents peut en outre contraindre ces derniers à placer leurs enfants dans des structures d'accueil durant la nuit ou les week-ends, mesures qui augmentent d'autant le montant des frais de garde nécessaires. Il semble dès lors incorrect de limiter la prise en compte fiscale des frais de garde d'enfants par des tiers en prenant en compte uniquement le coût du placement.

A cela s'ajoute une autre problématique concrète : les familles qui placent leurs enfants dans des crèches plus onéreuses ne le font pas nécessairement par choix, mais parfois par nécessité en raison d'une pénurie de places vacantes moins coûteuses[25]. Cette situation s'avère être d'autant plus critique que les places en crèches les plus attractives financièrement sont subventionnées. Il sied d'être attentif à ne pas pénaliser doublement les parents qui déjà ne bénéficient pas de subvention, en limitant en outre leur possibilité de déduire fiscalement les frais supplémentaires qu'ils ont dû supporter.

Pour résumer, selon la CSDE, il ne se justifie pas d'empêcher la prise en compte fiscale de l'intégralité des frais de garde pour une partie des contribuables, si les dépenses plus élevées de ces derniers sont dues à l'importance des revenus, de leur taux d'occupation, de l'âge de l'enfant, du nombre d'enfants placés ou encore parce qu'ils n'ont pas bénéficié de la possibilité de placer leur enfant dans une crèche subventionnée ou moins coûteuse. En outre, une analyse au cas par cas demeure inévitable même en présence de tels plafonds, au vu du fait que de nombreuses dépenses qualifiées de luxueuses, et partant non déductibles, peuvent demeurer en-deçà desdits plafonds. La CSDE considère en outre que la prise en compte fiscale illimitée est la seule solution qui permette de tenir compte de la réduction de capacité contributive qu'engendre le paiement de frais de garde.

### 3. Approuvez-vous que soit prescrit aux cantons dans la LHID de prévoir un montant minimal du plafond de la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers de 10 000 francs par enfant et par an ?

Oui pour une harmonisation ; non quant à la question du plafond minimum (dans la mesure où la CSDE souhaite que les frais de garde soient pris en compte de manière illimitée ; cf. notre réponse à la question 2). La solution proposée dans le Projet demeure toutefois un progrès par rapport au droit actuel.

[24] A titre d'illustration, en ville de Genève, les parents qui placent leurs enfants dans des crèches subventionnées bénéficient d'une réduction de 50% sur le deuxième enfant et de 100% à partir du troisième (http://www.ville-geneve.ch/fileadmin/public/Departement_5/Documents_de_demarches/Tabelle_tarification_creches_et_espace_de_vie_enfantine.pdf ). Voir aussi à ce propos : Office cantonal zurichois des affaires sociales, *Fehlanreize im Steuer- und Sozialsystem, Schlussberichte, Projektphase I, August 2009, Projektphase II, Januar 2010*, Zurich 2010, p. 105 ss.

[25] https://www.letemps.ch/suisse/2015/06/30/inegaux-face-aux-creches (visité le 10.07.2017).

En vertu de l'art. 129 al. 1 Cst. féd., « [l]*a Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes* ». Il est ici question d'une compétence concurrente, les cantons conservant leur autonomie dans la mesure où le législateur fédéral ne traite pas de la question[26]. 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 fiscale (al. 2). Comme l'affirme AUBERT, force est de constater que « *le législateur fédéral a entendu très largement le mot « principes » ; il n'a laissé aux cantons qu'un nombre limité de choix* »[27]. Dès lors, il est vrai que les lois d'impôts directs cantonales diffèrent principalement sur les questions des barèmes, des taux et des montants exonérés de l'impôt, qui sont expressément exclues de la compétence d'harmonisation fédérale (art. 129 al. 2 2ème phrase Cst. féd.).

Le Rapport explicatif émet des réserves quant à l'opportunité d'inscrire dans la LHID des montants de déductions[28]. Il est en effet à craindre qu'une telle démarche implique une trop forte immiscion de la Confédération dans le régime fiscal des cantons, dont l'autonomie est déjà fortement limitée par la loi d'harmonisation. Imposer une déduction illimitée des frais de garde des enfants par des tiers susciterait notamment une certaine opposition de la part des cantons. Un plafond qui serait ressenti comme étant trop élevé susciterait les mêmes réactions.

Néanmoins, la CSDE soutient qu'un plafonnement des déductions n'est pas propre à assurer une meilleure praticabilité du prélèvement de l'impôt et que, partant, la dérogation au principe de l'imposition selon la capacité contributive qu'il constitue ne se justifie pas. En effet, la forte variabilité des frais de garde des enfants par des tiers et le fait que celle-ci est liée à des facteurs sur lesquels les parents n'exercent que très peu d'influence, impliquent d'être très vigilants quant à l'élaboration d'un plafonnement de la déduction, sur le plan cantonal également. De plus, il a été démontré ci-dessus que le plafonnement n'est pas apte à contrôler schématiquement quelles dépenses sont nécessaires ou opulentes.

Par ailleurs, les mesures proposées sont propres à favoriser l'intégration des femmes sur le marché du travail et, à ce titre, les auteurs du Rapport explicatif ont reconnu que lesdites mesures profiteront en particulier aux mères d'enfants en bas âge[29]. Aussi, comme nous l'avons déjà relevé, les mesures proposées devraient se financer par elles-mêmes à moyen terme, grâce à la stimulation sur l'emploi qu'elles exerceraient[30] et permettent en outre de combattre la pénurie de personnel qualifié[31]. Pour qu'elles soient efficaces, il est nécessaire que ces mesures s'appliquent non pas uniquement au niveau fédéral mais aussi cantonal.

[26] BV Komm-BIAGGINI, N. 2 ad art. 129 Cst. féd.
[27] PC Cst-AUBERT, N. 5 ad art. 129 Cst. féd.
[28] Rapport explicatif, p. 11.
[29] Rapport explicatif, p. 14.
[30] Rapport explicatif, p. 13.
[31] Rapport explicatif, p. 9 s.

Pour toutes ces raisons, il est cohérent de requérir des cantons également qu'ils ne plafonnent pas la déduction pour frais de garde. Les cantons conserveraient bien entendu tout loisir de contrôler si les frais invoqués par les contribuables constituent des dépenses nécessaires ou de luxe. Toutefois, dans la mesure où cette solution ne serait pas retenue, l'insertion d'un montant minimum de la prise en compte des frais de garde par les cantons constitue déjà un progrès non négligeable par rapport au droit actuellement en vigueur.

### 4. Approuvez-vous les conditions du droit à la déduction ?

Oui.

Actuellement, les art. 33 al. 3 LIFD et 9 al. 2 lit. m LHID prévoient déjà que seuls les contribuables qui vivent dans le même ménage que les enfants gardés par des tiers et qui pourvoient à leur entretien peuvent faire valoir leur droit à la déduction. En outre, les frais de garde doivent échoir pendant la durée effective de l'activité lucrative, de l'incapacité à exercer une telle activité ou de la formation. Il est nécessaire que le parent ne soit pas en mesure d'assurer lui-même la garde, et la garde des enfants par des tiers doit se situer dans un rapport de causalité direct avec son activité lucrative, sa formation ou son incapacité de gain. Il incombe aux parents de prouver les frais. Enfin, la déduction n'est possible que dans la mesure où les enfants n'ont pas encore 14 ans révolus[32]. Le Projet prévoit de maintenir les conditions d'octroi du droit en vigueur.

Ces conditions ne sont généralement pas contestées et obtiennent également le soutien de la CSDE. Nous n'estimons pas nécessaire de revenir sur celles-ci en profondeur. Nous rappellerons seulement qu'il sied de garder à l'esprit que le peuple a, en 2013, rejeté à 58,5%[33] l'initiative UDC « Pour la famille » qui prévoyait que « [l]*es parents qui gardent eux-mêmes leurs enfants doivent bénéficier d'une déduction fiscale au moins égale à celle accordée aux parents qui confient la garde de leurs enfants à des tiers* »[34]. Alors que cette initiative visait à garantir l'égalité de traitement entre les parents qui gardent eux-mêmes leurs enfants et ceux qui les confient à des tiers, le Conseil fédéral a estimé – à juste titre – que ces deux catégories de contribuables ne se trouvaient pas dans la même situation et qu'une différenciation dans leur traitement fiscal se justifiait. Par conséquent, la mesure proposée dérogeait au principe de l'égalité de traitement et servait au contraire « *à remplir un but extra-fiscal, à savoir l'encouragement des parents à garder eux-mêmes leurs enfants* »[35]. La prise en compte fiscale des frais de garde des enfants par des tiers est ainsi intimement liée à la perception d'un revenu supplémentaire et, par extension, au maintien de la capacité de gain des parents. La condition de l'effectivité de l'activité lucrative, de

[32] Rapport explicatif, p. 8s.
[33] FF 2014 p. 1693 ss.
[34] FF 2012 p. 6737 ss.
[35] FF 2012 p. 6729.

l'incapacité à exercer une telle activité ou de la formation est ainsi nécessaire, tout comme la condition du lien de causalité entre celle-ci et la garde des enfants par des tiers.

Enfin, concernant la situation particulière des parents séparés, divorcés ou non mariés qui gardent leur(s) enfant(s) de façon alternée, la CSDE approuve la position soutenue par l'AFC[36]. En l'absence d'un ménage commun entre les parents, chaque parent peut déduire les frais de garde des enfants par des tiers aux mêmes conditions. En présence d'un plafonnement de la déduction, il sied de partir du principe que le montant maximal de la déduction doit être partagé paritairement entre les parents, tout en leur laissant la possibilité de demander une autre répartition. Une répartition différente du plafond est opportune notamment lorsque l'un des parents a la garde des enfants en partie sur ses jours de congés.

### 5. Approuvez-vous que la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers soit conçue comme une déduction anorganique plafonnée ou préféreriez-vous la déduction illimitée des frais de garde des enfants par des tiers au titre de la déduction des frais d'acquisition du revenu ?

La CSDE préférerait une déduction illimitée des frais de garde, conçue en tant que déduction anorganique (c'est-à-dire, comme actuellement, sans nécessité de lien avec l'activité lucrative et également applicable en cas de formation ou d'incapacité de travail).

Le Rapport explicatif indique à juste titre que même si les frais de garde d'enfants par des tiers peuvent être intimement liés à la perception d'un revenu, ils doivent essentiellement permettre aux parents de maintenir leur capacité de gain en général[37]. Une personne en formation doit ainsi également bénéficier de la possibilité de déduire ces frais de ses éventuels revenus. Comme le mentionne le Rapport explicatif[38], cette solution permet également de rendre la formation plus attractive et, ainsi, de combattre indirectement la pénurie de personnel qualifié. Compte tenu du fait qu'il est nécessaire de percevoir des revenus pour bénéficier d'une possibilité de déduire les frais de garde des enfants, cette possibilité ouverte aux personnes en formation profite dans une large mesure aux couples mariés dans lesquels l'un des époux exerce une activité lucrative. Le modèle de l'imposition commune des couples mariés permet, dans ce cadre, à l'époux en formation de déduire ses frais de formation sur le revenu de l'autre époux. Cette possibilité tend à améliorer la participation des femmes au marché du travail, compte tenu des statistiques relevées plus haut. Pour toutes ces raisons, la CSDE estime qu'il est nécessaire de maintenir la possibilité de faire valoir la déduction en cas de formation, et partant de concevoir la déduction pour frais de garde par des tiers en tant que déduction anorganique.

[36] 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), p. 15 s.
[37] Rapport explicatif, p. 11 s.
[38] Rapport explicatif, p. 12.

D'après le Tribunal fédéral et la doctrine, une déduction anorganique est en général accordée pour des motifs extra-fiscaux et jusqu'à un montant déterminé[39]. Ainsi, à l'instar des déductions sociales telles que la déduction pour les époux vivant en ménage commun (art. 35 al. 1 lit. c LIFD), les déductions anorganiques ont pour but de tenir compte de la capacité contributive subjective des contribuables et peuvent dès lors être empreintes de schématisme.

Force est de constater que la règle générale énoncée plus haut, qui prévoit le plafonnement des déductions anorganiques, souffre de nombreuses exceptions dans la LIFD et dans la LHID. L'entière déductibilité des charges liées à des pensions alimentaires et à des contributions d'entretien est ainsi autorisée par les art. 33 al. 1 lit. c LIFD et 9 al. 2 lit. c LHID. La même possibilité est aussi ouverte aux contribuables pour les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient (art. 33 al. 1 lit. h LIFD et 9 al. 2 lit. h LHID), ou encore pour les frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient (art. 33 al. 1 lit. $h^{bis}$ LIFD et 9 al. 2 lit. $h^{bis}$ LHID). Ainsi, le caractère illimité d'une déduction n'est, de toute évidence, pas conditionné par le caractère anorganique de celle-ci ; inversement, une déduction anorganique ne doit pas nécessairement être plafonnée.

Les frais qui ne font pas l'objet d'un plafonnement sont, par nature, variables. Or, comme démontré ci-dessus pour les frais de garde d'enfants par des tiers, le montant de ceux-ci varient fortement d'un contribuable à un autre. Aussi, des dépenses plus élevées que la moyenne ne sont pas nécessairement opulentes, mais peuvent résulter de facteurs qui ne dépendent pas nécessairement de la volonté des parents – tels que le niveau de leurs revenus ou la possibilité de faire garder leur(s) enfant(s) dans une crèche subventionnée. Pour ces raisons, la CSDE estime que la déduction anorganique pour les frais de garde d'enfant par des tiers ne doit pas être plafonnée.

L'absence d'un plafonnement ne signifie assurément pas que tous les frais de garde des enfants par des tiers puissent être déduits, à l'instar par exemple du régime légal applicable pour la déduction des frais liés à un handicap. Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a, par ailleurs, récemment rappelé que l'absence de plafond s'accompagnait de la condition de l'existence d'un lien direct entre les frais et la situation de handicap[40]. De la même manière, la CSDE propose que les autorités fiscales examinent si les dépenses liées aux frais de garde des enfants par des tiers sont nécessaires afin de déterminer leur prise en compte fiscale.

Les frais de garde d'enfants par des tiers étant extrêmement variables et dépendant de facteurs largement étrangers à la volonté des parents, il conviendrait non seulement de se demander si les parents dépensent plus que de raison, mais aussi si le surplus de dépenses

[39] Arrêt du TF 2C_162/2010 du 21 juillet 2010, c. 6.3 et réf. citées.
[40] Arrêts TF 2C_479/2016 et 2C_480/2016 du 12 janvier 2017, c. 3.4 : « [s]*teuerlich abzugsfähig sind nur jene Kosten, die durch eine Behinderung bedingt sind, d.h. grundsätzlich und masslich als direkte Folge der Behinderung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 BehiG entstehen* ». Voir également : Arrêts TF 2C_130/2012 et 2C_131/2012 du 9 mai 2012, c. 5 *ab initio*.

n'est pas dû à des causes extérieures à leur volonté. Ainsi, il serait singulièrement injustifié de reprocher aux parents de placer leur(s) enfant(s) dans une crèche plus onéreuse si ce choix est causé par l'absence d'une crèche subventionnée à proximité de leur lieu de vie.

**En résumé, la CSDE soutient que** :

1. Les plafonds actuels des déductions pour les frais de garde d'enfants par des tiers sont, tant sur le plan fédéral que cantonal, excessivement bas et une augmentation est nécessaire.
2. La déduction ne doit pas être plafonnée sur le plan fédéral, car un tel plafonnement n'est pas apte à atteindre les objectifs poursuivis liés à la praticabilité du prélèvement de l'impôt et constituerait, par conséquent, une dérogation injustifiée du principe de l'imposition selon la capacité contributive.
3. Une harmonisation du droit cantonal doit être réalisée. Néanmoins, plutôt que d'instaurer un plafond minimal, il serait préférable que la LHID interdise aux cantons de plafonner la déduction. La solution proposée dans le Projet demeure néanmoins un progrès par rapport au droit actuel.
4. Les conditions actuelles du droit à la déduction doivent être conservées.
5. La déduction doit être conçue comme une déduction anorganique illimitée, applicable également en cas de formation et non pas uniquement d'exercice d'activité lucrative.

Nous vous remercions par avance de l'attention que vous voudrez bien accorder à nos demandes.

Avec nos meilleures salutations,

Au nom de la Conférence suisse des délégué·e·s à l'égalité

La présidente:

Leila Straumann