



# RÉPUBLIQUE ET CANTON DU JURA

## TRIBUNAL CANTONAL

### COUR CONSTITUTIONNELLE

---

CST 2 / 2015

Président : Jean Moritz  
Juges : Sylviane Liniger Odiet, Daniel Logos, Philippe Guélat et Gérald Schaller  
Greffière : Gladys Winkler Docourt

### ARRET DU 11 JUIN 2015

dans la procédure en contrôle de la constitutionnalité des articles 35a et 120 al. 4 bis  
de la loi d'impôt adoptés par le Parlement le 17 décembre 2014,  
introduite par

Jean-Jacques Pedretti, Route de Fontenais 12, 2900 Porrentruy,

requérant.

---

### CONSIDÉRANT

#### En fait :

- A. Dans le cadre d'un programme d'économies baptisé OPTI-MA, le Parlement jurassien a adopté, le 17 décembre 2014, en deuxième lecture, la mesure 118 modifiant la loi d'impôt du 26 mai 1988 (LI/RSJU 641.11).

La mesure 118 instaure un impôt minimal sur le revenu (art. 35a LI) et un impôt minimal sur le bénéfice (art. 77a LI), ainsi que le principe du prélèvement à la source de l'impôt minimal sur le revenu (art. 120 al. 4bis et 123 al. 4bis LI).

L'article 35a nouveau a la teneur suivante :

*<sup>1</sup>Un impôt cantonal minimal sur le revenu de 50 francs est perçu si ce montant excède celui calculé selon les articles 2 et 35. Les impôts communal et paroissial sont calculés en proportion.*

*<sup>2</sup>Pour autant que leur revenu imposable soit égal à zéro, les mineurs, les bénéficiaires de l'aide sociale, les étudiants majeurs, les apprentis majeurs et les bénéficiaires des prestations complémentaires AVS/AI sont exonérés de l'impôt minimal sur le revenu.*

L'article 120 al. 4bis nouveau prévoit que l'impôt minimal sur le revenu (art. 35a) est prélevé à la source.

Dans son Message adressé au Parlement le 7 octobre 2014, le Gouvernement précise que l'impôt minimal sur le revenu est facturé si l'impôt cantonal calculé selon les barèmes prévus par la loi d'impôt n'atteint pas ce montant (à savoir le montant de CHF 50.-). Il ajoute que les impôts communal et paroissial majorent en moyenne d'environ CHF 37.- cet impôt minimal, qui s'avère donc au total de CHF 87.- et qui est dû par tous les contribuables, sauf exceptions prévues expressément (cf. JDD no 16 du 3 décembre 2014, p. 620).

- B. La modification du 17 décembre 2014 de la loi d'impôt a été publiée au Journal officiel no 47 du 24 décembre 2014.
- C. Le 19 janvier 2015, Jean-Jacques Pedretti a demandé le contrôle de la constitutionnalité des articles 35a et 120 al. 4bis LI. Il conclut à ce que ces deux dispositions soient déclarées contraires à la Constitution cantonale et à la Constitution fédérale, partant à ce qu'elles soient annulées.

Selon le requérant, ces dispositions violent le principe d'égalité (art. 6 CJU et 8 Cst.), ainsi que le principe de solidarité et de capacité contributive ancré à l'article 122 CJU. Il considère qu'il est intolérable qu'un montant d'impôt de CHF 50.- minimum, à quoi il faut ajouter l'impôt communal et l'impôt paroissial, frappe les contribuables sans distinction de revenu et même en cas de revenu égal à CHF 0.-.

Invité à préciser sa requête (art. 182 al. 1 Cpa), Jean-Jacques Pedretti a déposé un mémoire complémentaire le 27 janvier 2015. Il fait état, à titre illustratif, de sa propre situation fiscale de petit rentier AVS dont le revenu imposable, après déductions, pourrait se situer en-dessous de la barre de la zone franche d'impôt, voire même être fixé à CHF 0.-. L'impôt minimum qu'il devrait acquitter porterait atteinte à sa capacité économique plus faible que celle d'un autre contribuable disposant d'un revenu plus élevé. Il conteste par ailleurs que cet impôt minimal soit prélevé à la source, c'est-à-dire, en ce qui le concerne, par une retenue sur sa rente AVS, ce qui pourrait porter atteinte à son minimum vital insaisissable.

- D. Le 29 janvier 2015, le Bureau du Parlement a fait parvenir le Message du Gouvernement, les débats du Parlement et les procès-verbaux de la commission spéciale chargée de l'examen du programme d'économies OPTI-MA relatifs à la mesure 118. Cette documentation a été complétée le 3 février 2015 par la production du Journal des débats du Parlement relatif au débat d'entrée en matière sur le programme OPTI-MA.

Le 20 février 2015, Jean-Jacques Pedretti a requis la production par le Bureau du Parlement des extraits des procès-verbaux de la "Table ronde" qui a discuté des mesures fiscales faisant l'objet des dispositions qu'il conteste. Cette requête a été rejetée par décision présidentielle du 16 avril 2015 à laquelle il est renvoyé.

- E. Dans sa réponse du 24 février 2015, le Gouvernement conclut au rejet de la requête et à ce qu'il soit constaté que les articles 35a et 120 al. 4bis de la loi d'impôt adoptés le 17 décembre 2014 sont conformes au droit supérieur.

Le Gouvernement rappelle ce qu'il avait déjà indiqué dans son Message au Parlement, à savoir que le but principal de l'impôt minimal est de mettre en évidence la relation de citoyenneté entre les contribuables et l'Etat jurassien et qu'il permet également de couvrir les frais de dossier. Il sera dû par tous les contribuables. Toutefois, afin que la mesure respecte la solidarité ainsi que le caractère social de l'impôt et ne pénalise pas les plus démunis, certaines catégories de personnes en seront exonérées. Le Gouvernement estime que le montant de CHF 50.- pour l'impôt cantonal est abordable ; il a été fixé pour tenir compte de la capacité contributive et de la situation sociale des contribuables qui devront le payer, ce qui, de son avis, n'engendre pas des inégalités flagrantes ni une violation du principe de la capacité contributive.

Le Gouvernement précise que l'introduction d'un impôt minimal touchera près de 68 % des contribuables qui ne paient aucun impôt selon le système actuel. Ainsi, environ 7'600 contribuables jurassiens seront assujettis à l'impôt minimal et environ 3'600 contribuables resteront exemptés de tout impôt. Le Gouvernement relève également que de nombreux cantons, au moins dix, connaissent l'impôt minimum ; c'est le cas par exemple du canton de Genève où une taxe dite personnelle de CHF 25.- est perçue annuellement, du canton de Fribourg où les contribuables qui ne sont pas atteints par l'impôt sur le revenu doivent un impôt minimal de CHF 50.-, du canton du Valais où le montant de cet impôt minimum est de CHF 10.- ; il est de CHF 50.- dans le canton de Nidwald, de CHF 30.- dans celui de Soleure, de CHF 50.- également dans celui de Lucerne, etc., étant précisé que dans la plupart des cantons ayant instauré cet impôt, parfois aussi au niveau communal, certaines catégories de personnes en sont exemptées. Le Gouvernement souligne que, selon les informations reçues de certaines administrations fiscales cantonales, l'introduction de l'impôt minimum n'a donné lieu à aucune contestation judiciaire et qu'à sa connaissance, il n'existe pas d'arrêts cantonaux ou du Tribunal fédéral ayant déclaré inconstitutionnelle l'instauration d'un impôt minimal sur le revenu.

Concernant les griefs du requérant relatifs au prélèvement à la source de l'impôt minimal, le Gouvernement relève que l'article 120 al. 4bis LI s'appliquera pour les travailleurs étrangers qui sont, au regard du droit fiscal, domiciliés ou en séjour dans le canton du Jura ; comme le requérant ne fait pas partie des personnes soumises à l'impôt à la source, il sera taxé selon la procédure ordinaire.

- F. Le requérant s'est déterminé, le 23 mars 2015, sur la réponse du Gouvernement et a confirmé ses conclusions. Il conteste en particulier que l'impôt minimal sur le revenu instauré par la mesure 118 du programme OPTI-MA soit symbolique et abordable pour les assujettis. Contrairement à ce que prétend le Gouvernement, le recourant considère que la perception de l'impôt minimal sur le revenu doit aussi respecter les principes d'égalité et de capacité contributive à l'intérieur du nouveau barème fixant

le montant de cet impôt à CHF 50.-, à quoi viennent s'ajouter les impôts communaux et paroissiaux. Il considère que la perception d'un tel impôt constitue une inégalité flagrante. Le requérant voit enfin une inégalité de traitement entre contribuables en raison des exceptions dont certains bénéficient de par l'exonération prévue à l'article 35a al. 2 LI.

- G. Dans d'autres écritures du 20 février et 23 mars 2015 relatives à sa requête tendant à la production des procès-verbaux de la "Table ronde", le requérant met en cause la régularité de la procédure législative ayant abouti à l'adoption des dispositions qu'il conteste (cf. sur ce point la décision présidentielle précitée du 16 avril 2015).
- H. L'argumentation du requérant et celle du Gouvernement seront discutées ci-après dans la mesure utile.

### **En droit :**

1. A teneur de l'article 178 litt. f Cpa, toute personne qui est particulièrement atteinte par la loi attaquée et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification a qualité pour former une requête en contrôle de la constitutionnalité.

Selon la jurisprudence, l'intérêt personnel requis peut être simplement virtuel, en ce sens qu'il suffit qu'il existe un minimum de vraisemblance que le requérant puisse se voir un jour appliquer les dispositions contestées. En outre, il n'est pas nécessaire que l'intérêt digne de protection soit de nature juridique, un intérêt de fait étant suffisant (RJJ 2009, p. 281 consid. 1 ; 2009, p. 25 consid. 4.2 et arrêts cités ; 2008, p. 50 consid. 1.1, p. 53 ; ATF 133 I 286 consid. 2.2 et arrêt cité).

Au cas particulier, il ne fait aucun doute que l'article 35a LI dont le requérant demande l'annulation est susceptible de le toucher personnellement dans ses intérêts actuels et éventuellement futurs, de telle sorte que la qualité pour agir doit lui être reconnue. Il en va différemment de la recevabilité de la requête en ce qu'elle demande l'annulation de l'article 120 al. 4bis LI dès lors que cette disposition ne paraît pas applicable à la situation de fait du requérant, citoyen suisse domicilié dans le canton du Jura. Cette question peut de toute façon rester ouverte, ainsi qu'on le verra ci-après.

La requête ayant pour le surplus été formée en temps utile compte tenu des règles sur les fêtes judiciaires qui s'appliquent à la Cour constitutionnelle (art. 44a al. 1 litt. c Cpa), elle est en principe recevable.

- 2.
- 2.1 Saisie, comme en l'espèce, d'une requête en contrôle de la constitutionnalité d'une loi, la Cour constitutionnelle doit examiner si celle-ci est conforme au droit fédéral, au droit international, à la Constitution cantonale et au droit intercantonal (art. 185 al. 1 Cpa). Elle est limitée dans son examen aux griefs invoqués, sauf lorsque la loi est manifestement contraire au droit supérieur (cf. art. 185 al. 2 Cpa).

Par ailleurs, la Cour constitutionnelle n'est en principe pas habilitée à examiner le bien-fondé de dispositions légales qui ne sont pas attaquées (RJJ 2005, p. 299 consid. 10.3 ; cf. aussi CST 1/2015 du 19 mars 2015 consid. 2 et 4.3.5). A cet égard, il y a lieu de constater que le requérant ne s'en prend pas à l'article 77a LI instaurant un impôt minimal sur le bénéfice, de telle sorte que cette disposition ne fait pas l'objet du litige, ainsi que le relève le Gouvernement.

## 2.2

2.2.1 Conformément à l'article 127 Cpa (auquel renvoie l'alinéa 4 de l'article 182 Cpa), la requête doit être motivée. L'exigence de motivation n'est cependant pas très élevée ; il suffit que, sur la base des allégués du requérant, la Cour constitutionnelle puisse comprendre sur quels points et pour quelles raisons la norme attaquée est contestée. Cette exigence implique que le requérant expose, même sommairement, en quoi les droits et les principes constitutionnels qu'il invoque sont violés. A défaut, il ne peut être entré en matière sur ses griefs (CST 1/2015 du 19 mars 2015 consid. 2.1.3 ; RJJ 2009, p. 281 consid. 2.1).

En l'espèce, quoique motivée de manière sommaire, la requête satisfait à l'exigence rappelée ci-dessus, en tout cas pour ce qui concerne les questions relatives à la conformité matérielle de la mesure 118 du programme OPTI-MA au droit supérieur.

2.2.2 En ce qui concerne la régularité formelle de la procédure législative ayant conduit à l'adoption de cette mesure, il y a lieu de relever ce qui suit.

Il incombe certes à la Cour constitutionnelle d'examiner les conditions de la régularité formelle de l'acte attaqué, notamment si les dispositions légales ou réglementaires de la procédure législative ont été respectées (BROGLIN/WINKLER DOUCOURT, Procédure administrative, Principes généraux et procédure jurassienne 2015, no 703 et réf. cit.). Cependant, n'importe quelle irrégularité ne peut conduire à l'annulation de la loi. Pour aboutir à ce résultat, le vice formel doit être important (MORITZ, Contrôle des normes : la juridiction constitutionnelle vaudoise à l'épreuve de l'expérience jurassienne, in RDAF 2005 I 1, no 35 et réf. cit.).

Au cas particulier, le requérant n'a soulevé aucun grief au sujet du déroulement de la procédure législative, ni dans son mémoire introductif, ni dans son mémoire complémentaire, ni dans sa détermination finale sur le fond. Ce n'est que dans ses prises de position relatives au refus du Gouvernement et du Bureau du Parlement de produire les extraits des procès-verbaux de la "Table ronde" qu'il met en cause la procédure législative qui a été suivie. Il fait état des critiques émises dans le monde politique et dans la population au sujet du processus initié par la "Table ronde", en relevant notamment le caractère "anti-démocratique" de cette conférence dont les débats ont été confidentiels. Il semble également critiquer la composition de la commission parlementaire spéciale chargée d'examiner le programme OPTI-MA.

Outre que ces griefs n'ont été soulevés pour la première fois qu'à partir du 20 février 2015, c'est-à-dire après le délai applicable au dépôt de la requête, il faut constater

que le requérant n'explique pas en quoi la procédure législative aurait été entachée d'irrégularités essentielles. La motivation de ses griefs est insuffisante et ne permet donc pas à la Cour constitutionnelle de se prononcer. Par ailleurs, même si des particularités inhabituelles ont caractérisé la procédure législative, son inconstitutionnalité n'apparaît pas manifeste, de telle sorte qu'il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur les griefs d'ordre formel du requérant.

### 3.

- 3.1 A teneur de l'article 122 CJU, les contribuables participent solidairement, selon leur capacité économique, aux charges de l'Etat et des communes. Cette norme constitutionnelle cantonale n'a toutefois pas une portée plus étendue et n'est pas plus précise que l'article 127 al. 2 de la Constitution fédérale qui prévoit que, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés.

Les principes régissant l'imposition contenus à l'article 127 al. 2 Cst. s'imposent aux cantons (VALLENDER/WIEDERCKEHR, in : Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3<sup>ème</sup> éd. 2014, n. 4 ad art. 127 et réf. cit.). Selon le Tribunal fédéral, lorsqu'ils prélèvent les impôts, les cantons sont tenus d'observer les principes fiscaux de l'article 127 Cst.. Ces principes concrétisent en effet le principe général d'égalité de traitement en matière d'impôts et constituent des droits fondamentaux (ATF 133 I 206 consid. 6.2 = RDAF 2007 II 505/514).

Cela étant, c'est à la lumière de la jurisprudence fédérale rendue en application de l'article 127 al. 2 Cst. qu'il convient d'examiner la constitutionnalité de l'article 35a LI.

- 3.2 Le principe de l'universalité de l'impôt exige que toutes les personnes ou groupes de personnes soient imposés selon les mêmes règles légales. Les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles. Selon le principe de l'égalité de l'imposition, les personnes dont les situations sont semblables doivent être imposées de la même manière. A l'inverse, de réelles différences dans les situations de fait doivent mener à des charges fiscales différentes. Enfin, le principe de l'imposition selon la capacité contributive signifie que les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1 et arrêts cités ; 137 I 145 consid. 2.1 = RDAF 2011 II 269 ; ATF 133 I 206 consid. 6.1 = RDAF 2007 II 505 p. 513 et 514 et réf. cit.).

Le principe de l'imposition selon la capacité contributive trouve son fondement dans la Déclaration française des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et, selon la doctrine et la jurisprudence, il constitue un – si ce n'est le – principe fondamental qui régit les impôts directs ; il fait partie de la conscience juridique commune. Selon ce

principe, les charges de l'Etat doivent être réparties de manière équitable en fonction de la capacité économique des citoyens (cf. ATF 133 I 206 précité consid. 7.1 et doctrine citée ; TF 2C\_1194/2013 du 30 mars 2015 consid. 9.2 in fine et doctrine citée ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4<sup>ème</sup> éd. 2012, p. 37 no 24). Le Tribunal fédéral précise qu'il n'est que justice de ne pas réclamer le paiement de l'impôt à quelqu'un qui n'en a pas les moyens (ATF 133 I 206 consid. 7.2).

- 3.3 Dans l'aménagement du système d'imposition, le législateur dispose d'une importante marge de manœuvre (OBERSON, *op. cit.*, no 25 p. 37). Sous cet angle, la comparaison verticale, c'est-à-dire entre contribuables ayant une capacité économique différente, est plus difficile à établir que ne l'est la comparaison horizontale, c'est-à-dire entre contribuables jouissant de la même capacité économique (ATF 140 II 157 consid. 7.3 et arrêts cités). En raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, la réglementation légale en la matière est nécessairement schématique, ce qui, selon la jurisprudence, est compatible avec les principes ancrés à l'article 127 Cst. (ATF 133 II 305 consid. 5.1 ; ATF 128 I 240 consid. 2.3 ; RJJ 2008, p. 154 consid. 3 et arrêt de la Cour administrative du 22 avril 2015 ADM 135/2015 consid. 6.1 et jurisprudence citée). Aussi, le Tribunal fédéral a reconnu à plusieurs reprises, s'agissant du droit cantonal, qu'il n'est pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique et que, de ce fait, le législateur est autorisé à choisir des solutions schématiques. S'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffit que la réglementation n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables (ATF 133 II 305 consid. 5.1 ; cf. aussi AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse*, vol. II, 3<sup>ème</sup> éd. 2013, no 1060 et VALLENDER/WIEDERKEHR, *op. cit.*, n. 27 ad art. 127 ; tous avec références).

Le schématisme du système d'imposition n'est toutefois pas illimité. Il ne doit pas aboutir à vider l'impôt en cause de son sens en sacrifiant par trop le respect du principe de l'imposition selon la capacité contributive aux contingences administratives et pratiques (YERSIN, *L'égalité de traitement en droit fiscal*, RDS 1992 II 144, no 33 p. 172). En effet, en tant que pilier central de tout le système fiscal, le principe de la capacité contributive – qui vise tous les impôts directs ou indirects, mais avec une intensité variable suivant la structure et la finalité de chaque impôt – régit strictement l'impôt sur le revenu (OBERSON, *op. cit.*, nos 27 et 28 p. 38 et 39).

- 3.4 C'est en particulier dans l'établissement du barème d'imposition que le législateur dispose d'une grande latitude. Suivant un large consensus dans la doctrine fiscale, le Tribunal fédéral considère que le barème progressif sur le revenu répond le mieux au principe de l'imposition selon la capacité économique, ce qui n'exclut pas une imposition sur la base d'un tarif proportionnel fixe (ATF 133 I 206 précité, consid. 8.1 et 8.2 et doctrine citée ; OBERSON, *op. cit.*, nos 28 et 30 p. 39 et 40). Ce principe permet surtout de considérer qu'une règle qui tendrait à répartir de manière absolument identique la charge fiscale entre contribuables serait dans la conception actuelle de l'ordre juridique inimaginable (arrêt précité, consid. 7.1 ; TORRIONE, *La*

jurisprudence du TF sur les barèmes dégressifs : une leçon de choses sur la justice fiscale, in RDS 2010 I 247, p. 254).

Le Tribunal fédéral rappelle qu'il s'impose une certaine retenue lorsqu'il examine les barèmes fiscaux des cantons. En particulier, il ne saurait examiner des positions tarifaires isolées ou l'aménagement du barème en lui-même (ATF 114 la 321 consid. 3b ; 104 la 248 consid. 4d), du moment que les articles 8 et 127 al. 2 Cst. ne prescrivent pas de modèle particulier d'imposition ni d'évolution spécifique du barème (ATF 133 I 206 précité consid. 8.2 = RDAF 2007 II p. 521). En conformité avec ce que préconise la jurisprudence, la doctrine estime que la délimitation précise de la progression du tarif est laissée au législateur, car elle dépend de choix politiques, conjoncturels et sociaux (OBERSON, op. cit., no 28 p. 39). Le Tribunal fédéral relève cependant que les exigences qu'impose le principe de la capacité contributive quant à l'évolution du barème doivent être respectées. Ce dernier a pour fonction d'éviter que quiconque soit effectivement atteint dans son droit au minimum vital par une prétention fiscale de l'Etat, la capacité de payer des impôts commençant au-dessus de cette limite ; un des moyens possibles consiste ainsi à introduire des montants francs d'impôts combinés avec un barème fiscal déterminé ; l'exonération d'un revenu de base permet ainsi d'assurer des conditions minimales d'existence. En outre, sous l'angle de la capacité contributive, la charge fiscale maximale doit être juste pour chaque tranche du revenu en elle-même et en comparaison avec les autres tranches ; en d'autres termes, elle doit apparaître rationnelle (objectivement fondée) et se situer dans un rapport raisonnable, c'est-à-dire pondéré (ATF 133 I 206 consid. 8.2 = RDAF 2007 II p. 521).

Il incombe ainsi au juge constitutionnel de vérifier le barème dans sa totalité et de rechercher d'éventuelles violations des droits fondamentaux. La jurisprudence et la doctrine relèvent à cet égard que la courbe d'imposition doit être la plus lisse possible et éviter des accidents (sauts ou bosses) revêtant un caractère inhabituel et injustifié (ATF précité consid. 8.2 = RDAF précitée p. 522 ; OBERSON, op. cit., no 28 p. 39 ; VALLENDER/WIEDERKEHR, op. cit., n. 30 ad art. 127, avec référence à CAGIANUT/CAVELTI, Degressive Steuersätze – Verfassungsrechtliche Ueberlegungen zu den im revidierten Steuergesetz des Kantons Obwalden festgelegten neuen Steuersätzen sowie grundsätzliche Erwägungen, in FStR 2006, p. 150ss, p. 153). Compte tenu de la large marge d'appréciation du législateur dans la comparaison verticale, le Tribunal fédéral précise à cet égard qu'"on ne saurait exiger beaucoup plus qu'une évolution régulière du barème ou de la courbe de la charge fiscale" (ATF précité consid. 7.2 = RDAF précitée p. 516 et ATF 118 la 1 consid. 3a cité).

- 3.5 C'est dans ce contexte que le Tribunal fédéral a annulé le barème d'imposition des revenus du canton d'Obwald qui prévoyait un taux d'imposition dégressif à partir d'un revenu imposable de CHF 300'000.-, le barème étant progressif jusque-là.
- 3.5.1 Il a été jugé qu'en instaurant un taux fiscal moyen plus bas pour des hauts revenus que pour les bas revenus, le barème incriminé heurtait le principe de l'imposition selon la capacité économique ainsi que le droit général à l'égalité (ATF précité, consid. 9.3).

Pour arriver à cette conclusion, le Tribunal fédéral relève que ces principes exigent que l'imposition de chaque tranche de revenus réponde à l'intérieur du système et en comparaison avec les autres tranches de revenus aux mêmes règles, soit fondée objectivement et se tienne dans un rapport raisonnable (arrêt précité consid. 9.3 = RDAF précitée p. 524). Cette jurisprudence consacre, en d'autres termes, le principe d'unicité de la réglementation du barème.

Des motifs de concurrence fiscale entre cantons ou d'autres buts de nature fiscale ou non, par exemple de promotion économique, ne permettent pas de déroger à cette règle qui garantit le droit fondamental à l'égalité de traitement (cf. arrêt précité consid. 10.2).

- 3.5.2 Commentant cet arrêt, la doctrine spécialisée explicite la *ratio decidendi* du cas obwaldien (TORRIONE, op. cit., p. 257ss), laquelle est constituée par les particularités d'un barème d'abord partiellement progressif, le taux moyen de l'impôt sur le revenu croissant continuellement jusqu'à un revenu de CHF 300'000.-, puis partiellement dégressif, puisqu'à partir de ce montant, une augmentation de revenu entraînait au contraire une baisse du taux moyen d'impôt légèrement inférieur à celui qui s'appliquait à un revenu de CHF 50'000.-.

L'obligation de cohérence s'oppose à l'inversion du taux moyen à partir d'un certain niveau de revenu. Lorsque le législateur décide de recourir à la progressivité, certaines conséquences s'ensuivent si l'approche veut demeurer cohérente, l'égalité même des rapports étant détruite par le fait de ne plus recourir à des règles inhérentes à la matière dont il s'agit (TORRIONE, op. cit., p. 257 et 258). Pour la doctrine, le raisonnement du Tribunal fédéral est contraignant et constitue un standard minimum de justice matérielle en droit fiscal (TORRIONE, op. cit., p. 258 ; VALLENDER/WIEDERKEHR, op. cit., n. 30 p. 2297 ad art. 127 et doctrine citée). Selon TORRIONE, l'argument du Tribunal fédéral contre des barèmes devenant tout à coup dégressifs à partir d'un certain seuil met en évidence l'absence d'une justification qui soit "sachlich begründet" et souligne le caractère ouvertement arbitraire de la solution adoptée (op. cit., p. 258 et 259). Cet auteur ajoute que la capacité économique du contribuable est l'élément essentiel en matière de barème d'impôt pour justifier les différences. En revanche, il est arbitraire d'utiliser des accroissements de revenu comme une justification pour des accroissements de taux moyens jusqu'à un certain niveau de revenu, puis ensuite de faire le contraire, sans aucune raison qui appartienne à la problématique de l'égalité de traitement et à la matière dont il s'agit, parce qu'on a voulu faire intervenir des considérations extrinsèques, telle que la compétitivité du canton dans la concurrence fiscale intercantonale et internationale (op. cit., p. 260).

4. Avant de confronter l'article 35a LI et les explications qu'en donne le Gouvernement aux principes dégagés ci-dessus, il est nécessaire préalablement de décrire le système d'imposition sur le revenu du canton du Jura actuellement en vigueur.

- 4.1 Selon l'article 2 LI, l'impôt d'Etat dû pour un an est obtenu, pour chaque genre d'impôt, par la multiplication de l'impôt simple par la quotité (al. 1). L'impôt simple est déterminé par les taux unitaires fixés dans la loi (al. 2). Ces taux unitaires figurent à l'article 35 LI qui prévoit deux barèmes, l'un pour les contribuables mariés et autres contribuables assimilés à ceux-ci (al. 1 et 1bis) ; l'autre pour les autres contribuables non visés aux alinéas 1 et 1bis (al. 2), c'est-à-dire pour l'essentiel aux contribuables célibataires.

Pour les contribuables rentrant dans le champ d'application de l'article 35 al. 1 LI, le taux est de 0 % pour les 11'800.- premiers francs de revenus, puis 0,95 % pour les 5'800.- francs suivants, 2,45 % pour les 8'700.- francs suivants, etc. Pour ceux mentionnés à l'alinéa 2, le taux est de 0 % pour les 6'400.- premiers francs de revenus, puis de 1,80 % pour les 7'300.- francs suivants, 3,40 % pour les 13'100.- francs suivants, etc. Les contribuables qui ont un revenu imposable égal ou inférieur à CHF 11'800.- (al. 1), respectivement à CHF 6'400.- (al. 2) ne paient actuellement pas l'impôt d'Etat. En réalité, selon le tarif 2015 évoqué par le Gouvernement, la zone franche d'impôt se situe entre CHF 0.- et CHF 13'600.- pour les contribuables visés à l'article 35 al. 1 LI et entre CHF 0.- et CHF 7'300.- pour ceux visés à l'article 35 al. 2 LI.

Les taux unitaires moyens prévus dans les deux barèmes de l'article 35 LI sont progressifs ; pour chaque tranche de revenus imposables, ils s'accroissent de 0,95 % à 6,25 % (al. 1) et de 1,80 % à 6,25 % (al. 2). Le régime de l'imposition ordinaire établi par le législateur jurassien correspond ainsi au modèle du barème progressif avec exonération d'un revenu de base qui, selon la jurisprudence, répond le mieux au principe de l'imposition selon la capacité économique (cf. ci-dessus consid. 3.4).

- 4.2 Avec l'introduction d'un impôt minimal d'un montant unique, les contribuables ayant un revenu imposable inférieur à CHF 13'600.-, respectivement à CHF 7'300.- ne seront pas taxés selon le barème ordinaire. Il en est de même de ceux qui paient actuellement des impôts, mais moins de CHF 50.- pour l'impôt d'Etat ; selon les informations fournies par le Gouvernement, cela concerne les contribuables dont le revenu se situe entre CHF 11'900.- et CHF 13'600.-, respectivement entre CHF 6'500.- et CHF 7'300.-.

Dans son mémoire de réponse, le Gouvernement expose que l'instauration d'un impôt minimal constitue un abaissement de la zone franche d'impôt en fixant un nouveau barème, tout en précisant que la terminologie d'impôt "minimal" doit surtout être vue comme une adaptation du barème, laquelle relève de l'appréciation du législateur. Il considère que ce nouveau barème constituera un nouveau palier, comme il y en a d'autres dans la loi d'impôt.

- 4.3 L'analyse du Gouvernement ne peut pas être suivie. L'instauration d'un impôt minimal, si elle correspond effectivement à la fixation d'un nouveau barème, ne constituera pas un nouveau palier assimilable à ceux établis à l'article 35 LI en fonction de tranches de revenus auxquelles des taux progressifs sont applicables. Au contraire, le nouveau barème applicable aux revenus imposables entre CHF 0.- et

CHF 13'600.-, respectivement entre CHF 0.- et CHF 7'300.- applique un montant forfaitaire unique pour tous les contribuables concernés, quels que soient leurs revenus compris dans la fourchette. Ce nouveau barème ne se conforme dès lors pas à la réglementation prévoyant des taux progressifs pour l'impôt ordinaire. Il s'ensuit qu'avec l'adoption de l'article 35a LI, deux systèmes différents d'imposition sur le revenu coexistent, de sorte que les contribuables jurassiens ne sont pas soumis au même régime. L'imposition des tranches inférieures de revenus, à savoir celle entre CHF 0.- et CHF 13'600.- et celle entre CHF 0.- et CHF 7'300.-, ne répond pas à la même règle que celle applicable aux autres tranches à l'intérieur du système établi par la loi d'impôt. Le principe d'unicité de la réglementation du barème est ainsi violé et l'égalité des rapports entre les tranches est rompue par le fait que l'impôt minimal forfaitaire s'écarte des règles inhérentes au barème progressif.

- 4.4 On ne saurait non plus suivre la démonstration du Gouvernement qui, tout en se disant conscient que le nouveau barème sera le même pour les contribuables qui ont un revenu imposable de CHF 0.- à CHF 13'600.- ou à CHF 7'300.- selon leur statut, considère que, dans la loi d'impôt actuellement en vigueur, des contribuables ayant une capacité contributive différente sont néanmoins taxés de manière similaire sans que cela crée une inégalité de traitement flagrante.

Pour aboutir à cette conclusion, le Gouvernement part du constat que les taux unitaires de l'impôt (art. 35 al. 1 et 2 LI), bien qu'ils soient progressifs, "supposent qu'un même pourcentage s'applique pour des tranches de revenus imposables relativement différent(e)s et donc concernant des contribuables ayant une capacité contributive différente". Il cite en exemple les contribuables taxés selon l'article 35 al. 2 LI pour lesquels un taux de charge fiscale marginale de 3,364 % s'appliquera en 2015 uniformément aux tranches imposables entre CHF 13'700.- et CHF 26'800.-, ou encore de 5,244 % aux tranches de revenus imposables situées en CHF 47'200.- et CHF 86'700.-. Le Gouvernement omet toutefois un élément fondamental dans sa comparaison : les contribuables actuellement exonérés de l'impôt sur le revenu ne seront pas taxés, en application de l'article 35a nouveau, sur la base d'un même pourcentage pour les tranches de CHF 0.- à CHF 13'600.- et de CHF 0.- à CHF 7'300.-, mais seront imposés d'un montant forfaitaire unique. Les bases de l'imposition sont donc manifestement différentes selon que sont appliqués les barèmes progressifs ordinaires de l'article 35 LI ou le barème spécial de l'article 35a LI.

Force est dès lors de conclure que l'introduction du nouveau barème est contraire au principe de l'universalité de l'impôt qui suppose que toutes les personnes ou groupes de personnes soient imposés selon les mêmes règles, créant ainsi une inégalité des rapports entre contribuables jurassiens.

5.  
5.1 C'est le revenu imposable qui détermine la mesure dans laquelle une personne peut contribuer financièrement aux charges de l'Etat.

Or, à l'intérieur du barème prévu à l'article 35a LI, le montant de l'impôt n'est pas calculé en proportion des revenus imposables des contribuables concernés. Il n'est tout simplement pas tenu compte de la capacité contributive de ces derniers, puisque chacun est appelé à payer le même montant, que son revenu imposable soit de CHF 0.- ou qu'il soit supérieur, jusqu'à CHF 13'600.- ou CHF 7'300.- selon son statut.

- 5.2 L'impôt minimal forfaitaire prévu à l'article 35a LI présente à l'évidence un caractère dégressif. On constate en effet que si le montant de CHF 50.- est transformé en taux, le taux sera, par exemple de 10 %, pour un célibataire ayant un revenu imposable de CHF 500.-, de 1 % pour un célibataire avec un revenu imposable de CHF 5'000.- et de 0,68 % avec un revenu imposable de CHF 7'300.-. Pour un couple marié avec un revenu de CHF 13'600.-, le taux sera de 0,36 %, et de 1 % si son revenu ascende à CHF 5'000.-.

L'effet dégressif de l'impôt minimal est confirmé, d'une autre manière, par les exemples pratiques proposés par le Gouvernement dans les annexes jointes à son mémoire de réponse. Les simulations effectuées sur la base des données de l'année fiscale 2015 sont destinées à illustrer l'effet de l'introduction de l'impôt minimal de CHF 87.40 (impôt cantonal, communal et paroissial) en pourcent du revenu net obtenu par un contribuable catholique domicilié à Delémont. Le Gouvernement expose qu'un apprenti ou un étudiant réalisant un revenu annuel net de CHF 5'000.- ne sera pas assujéti à l'impôt minimal dans la mesure où son revenu imposable restera fixé à CHF 0.-. Dès CHF 7'500.- de revenu annuel net, il sera vraisemblablement assujéti à l'impôt minimal et une imposition ordinaire aura en principe lieu dès CHF 17'000.- de revenu net. En pourcent de son revenu annuel net, le montant de l'impôt minimal représentera pour cet apprenti ou cet étudiant 1,17 % d'un revenu net de CHF 7'500.-, 0,87 % d'un revenu net de CHF 10'000.- et 0,70 % d'un revenu net de CHF 12'500.-, alors qu'en comparaison, un apprenti ou un étudiant réalisant un revenu annuel net de CHF 17'000.- se verra assujéti à un impôt ordinaire qui représentera 0,94 % dudit revenu (CHF 159.70). Les autres exemples donnés par le Gouvernement illustrent le même effet dégressif de l'impôt minimum par rapport au revenu net des contribuables concernés.

- 5.3 Cela étant, la courbe d'imposition ne se caractérise pas par une évolution régulière : elle descend dans la tranche des revenus imposables les plus faibles et monte à partir de l'imposition ordinaire sur la base des taux progressifs. Le taux fiscal des revenus les plus bas est ainsi plus élevé que les taux moyens frappant de plus hauts revenus. La courbe revêt ainsi un caractère inhabituel marqué qui illustre l'inégalité de traitement que génère l'introduction de l'impôt minimal forfaitaire.

L'inégalité fiscale est patente lorsque les plus démunis paient un impôt proportionnellement plus élevé que ceux qui le sont moins. Le fait que le montant brut de l'impôt (CHF 87.40) est "abordable" – selon la qualification qu'en fait le Gouvernement et sur laquelle il n'y a pas lieu de se prononcer – ne change rien à ce constat.

6. Il reste à examiner ce qui peut justifier l'inégalité de traitement entre les contribuables frappés d'une charge fiscale forfaitaire par rapport à ceux qui sont soumis à un barème d'imposition aux taux progressifs satisfaisant au principe de la capacité économique d'une part, et, d'autre part, ce qui justifie que les personnes visées à l'article 35a LI soient toutes tenues de payer un montant d'impôt identique en dépit de leur situation de revenus différente.
- 6.1 Un premier motif avancé par le Gouvernement doit être écarté d'entrée de cause : la couverture des frais de dossier que permettrait la perception d'un impôt minimal pourrait, éventuellement, faire l'objet d'un émolument administratif, à l'instar de ce que semble prévoir la législation genevoise citée par le Gouvernement, mais pas d'un impôt direct sur le revenu. Ce motif n'est donc pas inhérent à la matière dont il s'agit.
- 6.2 Le Gouvernement invoque ensuite la relation de citoyenneté entre les contribuables et l'Etat jurassien (cf. Message du 7 octobre 2014 – liste des mesures OPTI-MA, no 118).

Si la mise à contribution des citoyens qui sont actuellement exonérés d'impôt était envisageable sur cette base au demeurant floue, elle ne justifierait pas qu'elle soit réalisée au moyen d'une charge fiscale inégalitaire. Sur ce point, en effet, le Gouvernement ne fournit aucune justification pertinente ; il se borne à déclarer qu'il n'était pas "opportun" de fixer un montant différent pour l'impôt minimal, basé sur un taux unitaire, entre les personnes ayant un revenu imposable entre CHF 0.- et CHF 13'600.- ou CHF 7'300.- selon leur statut, et qu'il n'était pas possible d'atteindre une égalité absolue entre ces différents contribuables. Il n'explique cependant pas pourquoi la fixation de l'impôt des personnes concernées calculé sur un taux unitaire n'était pas opportune ni possible. Il apparaît au contraire qu'un taux progressif à partir d'un montant minimum de revenu imposable est envisageable ou, à tout le moins, un taux unitaire proportionnel fixe, sous la forme d'une flat tax, qui n'est en soit pas incompatible avec le principe de l'imposition selon la capacité économique. C'est le lieu de préciser que l'impôt minimal des personnes morales exploitant une entreprise institué dans le canton de Vaud, que le Tribunal fédéral n'a pas jugé inconstitutionnel dans une jurisprudence citée par le Gouvernement (TF 2C\_272/2009 du 28 octobre 2009 et arrêt du 17 mars 2009 du Tribunal cantonal vaudois, Cour de droit administratif et public, publiés in RDAF 2010 II 221ss), est calculé sur la base d'un taux fixe (cf. art. 126 LI VD et arrêt du TC VD précité consid. 3c) et ne constitue donc pas une charge d'un montant forfaitaire unique.

L'imposition d'un montant forfaitaire unique à la charge des contribuables visés à l'article 35a LI revient à répartir de manière identique la charge fiscale entre les contribuables qui ne sont pas soumis à l'impôt ordinaire. Le schématisme absolu de cette tarification ne trouve aucune justification d'ordre administratif et pratique. A juste titre, le Gouvernement ne prétend même pas que la perception de l'impôt minimal auprès des contribuables visés serait plus aisée qu'un impôt calculé sur la base d'un taux proportionnel.

- 6.3 On peut enfin se demander si les exceptions prévues à l'alinéa 2 de l'article 35a LI sont de nature à justifier le principe d'un impôt minimal parce qu'elles le rendraient plus social. Selon le Gouvernement, l'article 35a al. 2 exonère de l'impôt minimal les catégories de personnes les plus démunies, à savoir celles au bénéfice de l'aide sociale et des prestations complémentaires AVS/AI d'une part, et, d'autre part, les mineurs, les étudiants majeurs et les apprentis majeurs afin d'éviter de ne pas charger encore plus fiscalement les parents qui, dans la majorité des cas, auraient dû assumer cet impôt.

Comme le relève le Gouvernement, cette exonération concerne 32 % des contribuables qui ne paient pas l'impôt selon le système actuel, soit environ 3'600 contribuables, alors que 7'600 contribuables seront assujettis à l'impôt minimal. L'exonération n'aura donc qu'un effet limité, compte tenu en particulier du fait qu'elle n'entre pas en considération à partir d'un revenu imposable de CHF 1.-. L'exonération prévue à l'article 35a al. 2 LI rend certes le principe de l'imposition minimale fiscalement juste pour ceux qui en sont exemptés, mais évidemment pas pour les autres qui constituent la très grande majorité (68 %) de ceux qui ne paient aucun impôt selon le système actuel.

7. Il suit de ce qui précède que l'impôt minimal tel que conçu à l'article 35a LI est dénué de toute justification objectivement fondée. La solution adoptée par le législateur est donc arbitraire. Il convient dès lors d'annuler cette disposition.

L'annulation de l'article 35a LI rend sans objet les autres dispositions adoptées le 17 décembre 2014 sur le prélèvement à la source de l'impôt minimal sur le revenu. Quand bien même le requérant ne paraît pas avoir la qualité pour s'en prendre à l'article 120 al. 4bis LI et qu'il n'a pas attaqué l'article 123 al. 4bis LI, il convient d'annuler formellement ces dispositions compte tenu du rapport étroit qu'elles ont avec l'article 35a LI.

8. La procédure devant la Cour constitutionnelle est gratuite (art. 231 Cpa). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens au requérant qui n'en a pas demandés et qui n'a pas eu de frais de représentation.

### **PAR CES MOTIFS**

### **LA COUR CONSTITUTIONNELLE**

#### **constate**

que l'article 35a de la loi d'impôt adopté par le Parlement le 17 décembre 2014 est contraire à la Constitution ; partant,

#### **annule**

l'article 35a ainsi que les articles 120 al. 4bis et 123 al. 4bis de la loi d'impôt ;

**dit**

que la procédure est gratuite ;

**n'alloue pas**

de dépens ;

**ordonne**

la publication du présent arrêt au prochain Journal officiel ;

**informe**

les parties des voie et délai de recours selon avis ci-après ;

**ordonne**

la notification du présent arrêt :

- au requérant, Jean-Jacques Pedretti, Route de Fontenais 12, 2900 Porrentruy ;
- au Bureau du Parlement, par son président, M. Jean-Yves Gentil, Rue de l'Hôpital 2, 2800 Delémont ;
- au Gouvernement de la République et Canton du Jura, par son président, M. Michel Thentz, Rue de l'Hôpital 2, 2800 Delémont.

Porrentruy, le 11 juin 2015 / JM / avg

**AU NOM DE LA COUR CONSTITUTIONNELLE**

**Le président :**

**La greffière :**

Jean Moritz

Gladys Winkler Docourt

**Communication concernant les moyens de recours :**

*Le présent arrêt peut faire l'objet, dans les trente jours suivant sa notification, d'un recours au Tribunal fédéral. Le recours en matière de droit public s'exerce aux conditions des articles 82ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF - RS 173.110), le recours constitutionnel subsidiaire aux conditions des articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; il doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable que s'il soulève une question juridique de principe, il faut exposer en quoi l'affaire remplit cette condition. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée.*



**RÉPUBLIQUE ET CANTON DU JURA**

**TRIBUNAL CANTONAL**

COUR CONSTITUTIONNELLE

---