

## Réforme de l'imposition d'après la dépense

Explications du Prof. Ulrich Cavelti, conseiller juridique de la CDF,  
audition de la CER-E, 23 février 2010, Palais du Parlement, Berne

---

Madame la Présidente,

Mesdames les Conseillères aux Etats, Messieurs les Conseillers aux Etats,

C'est avec plaisir que je prends brièvement position ici sur l'aspect constitutionnel de l'imposition d'après la dépense.

La Constitution fédérale prévoit de faire reposer l'imposition sur trois principes : le principe de l'universalité, le principe de l'égalité de traitement et le principe de la capacité économique. Le problème qui se pose dans le cas de l'imposition d'après la dépense est lié avant tout aux critères de la capacité économique et de l'égalité de traitement entre les contribuables étrangers qui sont imposés à forfait et les contribuables suisses, auxquels cette possibilité est refusée (autrement dit la discrimination à rebours).

Dans la doctrine, le caractère constitutionnel de l'imposition d'après la dépense est controversé. Les principaux arguments avancés à cet égard sont d'une part la praticabilité et d'autre part l'utilité économique de ce type d'imposition.

Jusqu'à présent, la littérature spécialisée en matière de droit fiscal et les commentaires relatifs à la Constitution avaient davantage tendance à mettre en exergue l'aspect de la praticabilité pour justifier la conformité avec la Constitution, relevant en particulier qu'il était pratiquement impossible, à moins d'un investissement disproportionné, de déterminer clairement la situation financière effective d'un étranger possédant des

revenus et de la fortune dans le monde entier. Dans sa jurisprudence constante, le Tribunal fédéral a reconnu que le critère de la praticabilité invoqué dans le droit fiscal justifiait que l'on s'écarte du principe de la capacité économique ou de l'égalité de traitement lorsque cet écart permettait malgré tout d'obtenir une charge fiscale acceptable et que le principe de l'égalité ne constituait donc pas une règle absolue. Aujourd'hui, ces considérations générales sur la praticabilité sont passées à l'arrière-plan. Les situations transfrontalières relevant du droit fiscal international soulèvent en effet régulièrement des questions et des demandes de preuves tout aussi complexes, qui ne nécessitent pas pour autant le recours à un système d'imposition à forfait dérogeant à la loi et aux conventions de double imposition. Une augmentation générale des frais administratifs ne justifie pas que l'on s'écarte de l'imposition ordinaire à moins qu'il s'agisse d'une situation très particulière.

L'argument en faveur de la constitutionnalité de l'imposition d'après la dépense réside dans la base légale claire, l'intérêt public fondamental de l'utilité économique générale. Pour autant que le calcul de contrôle soit effectué correctement, l'essence même de l'égalité de droit, de l'imposition selon la capacité économique, demeure préservée. La limite de l'infraction au principe de proportionnalité dépend quant à elle du degré d'importance de l'utilité économique pour la communauté. Alors que l'opinion exprimée jusqu'à présent affirmait que des intérêts fiscaux ne suffisaient pas, de manière générale, pour justifier des atteintes au droit fondamental, la position actuelle est plus nuancée. Selon cette position récente, si les intérêts purement fiscaux et les intérêts d'ordre administratif ne permettent effectivement pas, en soi, de motiver une restriction des libertés, ils peuvent, dans la mesure où ils constituent un motif supplémentaire s'ajoutant à d'autres intérêts publics, être pris en considération, à titre d'élément auxiliaire, dans la prise de décision. Il s'agit là d'un point de vue que l'on retrouve appliqué dans différents domaines du droit : majoration des coûts pour des prestations étatiques relevant du droit fondamental, émoluments donnant droit à des prestations étatiques, émoluments donnant droit à des prestations relevant du droit fondamental, droit au remboursement de prestations accordées dans le cadre de l'exécution des peines, restriction de la vie familiale par l'interdiction du regroupement familial etc. Dans le domaine de la garantie de la propriété, en particulier, cette considération s'est imposée. Le Tribunal fédéral s'est clairement prononcé à deux reprises sur la

compatibilité entre monopoles industriels et liberté économique : « Lorsqu'il s'avère qu'une prestation, dont le caractère obligatoire (...) répond à un intérêt public considérable, est réalisée dans des conditions nettement plus avantageuses par un système monopolistique que par une société privée, l'intérêt public admissible peut être invoqué pour justifier une restriction de la liberté du commerce et de l'industrie » (ATF 124 I 25 cons. 3 g, p. 31). On constate ainsi que des objectifs extérieurs au domaine de la fiscalité peuvent justifier que l'on s'écarte du principe de l'imposition selon la capacité économique en présence de « motifs particuliers ». Si des ressortissants suisses ayant des revenus similaires à ceux d'étrangers imposés d'après la dépense se trouvent dans une situation tellement désavantageuse que les inconvénients subis n'ont plus aucune commune mesure avec les intérêts économiques et fiscaux que représentent l'imposition forfaitaire pour la communauté, l'intérêt public ne peut plus être invoqué et le principe de proportionnalité est de surcroît bafoué. Se fondant sur les études disponibles, en particulier le rapport de l'Administration fédérale des contributions du 25 janvier 2010 sur « Die Besteuerung nach dem Aufwand aus ökonomischer Sicht »<sup>1</sup>, la CDF est d'avis qu'en l'espèce l'intérêt public prédominant existe bel et bien et que le principe de proportionnalité est garanti. Le législateur fédéral et les cantons se sont toujours fondés sur ce critère de l'importance économique, qui diffère toutefois selon les régions. Les réglementations en vigueur dans nos Etats voisins et au sein de l'UE, qui connaissent en partie des systèmes d'imposition forfaitaire nettement plus généreux et plus étendus, découlent de la même motivation. Le récent postulat en faveur d'un durcissement des réglementations légales définissant l'imposition selon la dépense, tel que le propose la CDF, contribue fortement à un meilleur respect du principe de l'imposition selon la capacité économique et à la garantie du principe de proportionnalité au sens d'une application acceptable de l'inégalité de traitement entre les suisses et les étrangers se trouvant dans des situations économiques similaires qui n'entraîne pas une discrimination des ressortissants suisses.

Je vous remercie de votre attention.

---

<sup>1</sup> Voir <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00075/00803/index.html?lang=fr>