

11.043 Imposition d'après la dépense. Loi fédérale

Exposé du professeur Ulrich Cavelti, conseiller juridique CDF,
Audition CER-E, 20 janvier 2012, Palais fédéral, Bern

Monsieur le Président

Mesdames les Conseillères aux Etats, Messieurs les Conseillers aux Etats

La constitutionnalité de l'imposition d'après la dépense est controversée et ce, à juste titre. Il ne peut être tiré de la seule Constitution une réponse claire et nette à la question de savoir si le remplacement de l'imposition sur le revenu par des forfaits d'après la dépense pour les étrangers domiciliés en Suisse, mais n'y exerçant pas d'activité professionnelle, est admissible ou non. La Constitution prévoit de faire reposer l'imposition sur les principes de l'universalité et de l'égalité de l'imposition ainsi que sur celui de l'imposition selon la capacité économique. Les questions liées à l'imposition d'après la dépense concernent particulièrement l'imposition selon la capacité économique et l'égalité de traitement entre les contribuables suisses et les contribuables étrangers. Dans ce contexte se pose donc le problème de la discrimination à rebours.

Comme cela a déjà été mentionné, l'imposition d'après la dépense et l'imposition forfaitaire relèvent en Suisse d'une longue tradition, appliquée depuis 150 ans dans certains cantons. L'imposition forfaitaire a été justifiée par le principe de la praticabilité selon lequel il était quasiment impossible de déterminer clairement les revenus des contribuables étrangers générant des revenus ou possédant de la fortune dans le monde entier. A l'inverse, cette difficulté est bien moindre concernant les contribuables en Suisse. L'accent a en outre été mis sur l'utilité économique de l'imposition d'après la dépense. Il a notamment été relevé qu'il était pratiquement impossible, à moins d'un investissement disproportionné, de déterminer clairement la situation financière effective d'un étranger ayant des sources de revenu et de fortune

dans le monde entier. De plus, dans sa jurisprudence constante, le Tribunal fédéral a reconnu que le critère de la praticabilité invoqué en droit fiscal se justifie pleinement et permet de s'écarter du principe de la capacité économique ou de l'égalité de traitement. La condition à cela est qu'avec les valeurs approximatives forfaitaires il soit possible d'obtenir une charge fiscale acceptable. Cet argument ne semble plus valable aujourd'hui. Des situations transfrontalières relevant du droit fiscal se présentent régulièrement aujourd'hui. Des questions et des demandes de preuve comparables au sein des entreprises exerçant une activité sur le plan international sont tout aussi complexes, si ce n'est plus, que les situations fiscales de personnes physiques. 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.

La suppression du critère de la praticabilité ne signifie cependant pas que l'imposition forfaitaire doive être considérée comme inconstitutionnelle. L'argument en faveur de la constitutionnalité de l'imposition d'après la dépense réside dans la base légale claire, l'intérêt public fondamental en fonction de l'utilité économique générale. Pour autant que le calcul de contrôle, encore accentué dans le nouveau projet de loi, soit effectué correctement, l'essence même de l'égalité de droit et de l'imposition selon la capacité économique, demeure préservée. C'est ensuite le degré d'importance de l'utilité économique pour la communauté qui est décisif. Alors que l'opinion exprimée jusqu'à présent affirmait que des intérêts fiscaux ne suffisaient pas, de manière générale, à 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. En d'autres termes, cela signifie que l'intérêt fiscal peut être pris en considération lorsqu'il est dans le même temps lié à l'intérêt économique d'une région et présente des intérêts pour la population. Il s'agit là d'un point de vue que l'on retrouve dans la jurisprudence de différents domaines du droit, pour lesquels les droits fondamentaux sont limités pour partie, voire dans leur principe, en raison d'intérêts fiscaux: 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. Dans le cadre de deux affaires relatives à la compatibilité entre monopoles industriels et liberté économique, le Tribunal fédéral s'est exprimé ainsi: "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). Des objectifs extérieurs au domaine de la fiscalité peuvent donc 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. Le nouveau projet de loi tient compte de ces critiques, mais aussi des limitations développées par la jurisprudence. Le législateur fédéral et les cantons se sont toujours référés à 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 sont pour partie plus avancées que la nouvelle imposition forfaitaire prévue, ce qui offre de grands avantages fiscaux aux étrangers concernés. Le durcissement des règles valables pour l'imposition d'après la dépense, désormais préconisé et tel que proposé maintenant, contribue pour l'essentiel, par rapport à la situation actuelle, à mieux tenir compte du principe de l'imposition selon la capacité économique et à garantir le principe de la proportionnalité pour appuyer l'acceptabilité de la différence de traitement entre les Suisses et les étrangers se trouvant dans des situations économiques semblables, sans qu'il en résulte une discrimination à rebours.

Je vous remercie de votre attention.