

Zeitschrift:	Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse = Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II. Referate und Mitteilungen des SJV
Herausgeber:	Schweizerischer Juristenverein
Band:	111 (1992)
Artikel:	L'égalité de traitement en droit fiscal
Autor:	Yersin, Danielle
DOI:	https://doi.org/10.5169/seals-896426

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. [Mehr erfahren](#)

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. [En savoir plus](#)

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. [Find out more](#)

Download PDF: 21.02.2026

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, <https://www.e-periodica.ch>

L'égalité de traitement en droit fiscal

Rapport présenté par DANIELLE YERSIN

Secrétaire générale du Département des finances du Canton de Vaud, professeur à l'Université de Lausanne, juge suppléante au Tribunal fédéral.

Mes remerciements vont à Madame Lydia Masmejan-Fey, lic. jur., qui s'est chargée du fastidieux travail d'établir la bibliographie et de corriger textes et références, à Monsieur Laurent Colassis, lic. jur., qui a prêté sa collaboration, ainsi qu'à Mesdames Jacqueline Braissant et Marie-Madeleine Fussinger qui ont dactylographié le texte.

Table des matières

Abréviations

Introduction

1ère partie : Approche théorique

	Nos
Chapitre 1 L'égalité de traitement en général	1 - 42
§ 1 Généralités	1 - 16
1. Egalité de traitement et justice	1 - 4
2. Egalité de traitement et droit	5 - 8
3. L'égalité de traitement au sens de l'article 4, alinéa 1, Cst	9 - 16
§ 2 L'égalité de traitement en matière fiscale	17 - 42
1. Le principe de l'égalité d'imposition	19 - 21
2. Le principe de l'universalité de l'imposition	22 - 27
3. Le principe de l'imposition d'après la capacité contributive	28 - 33
4. Les principes de la couverture des frais et de l'équivalence	34 - 37
5. L'égalité entre hommes et femmes (art. 4, al. 2, Cst) .	38 - 42
Chapitre 2 Les notions voisines	43 - 81
§ 1 L'interdiction de l'arbitraire	44 - 45
§ 2 Le principe de la légalité; l'interprétation des lois fiscales et la sécurité du droit	46 - 51
§ 3 La liberté du commerce et de l'industrie	52 - 54
§ 4 La garantie de la propriété	55 - 57
§ 5 L'égalité entre confédérés et indigènes	58 - 61

§ 6 La liberté d'établissement	62
§ 7 L'interdiction de la double imposition intercantonale	63 - 66
§ 8 La non-discrimination en matière internationale	67 - 70
§ 9 La liberté religieuse	71 - 72
§ 10 Le droit au mariage	73 - 74
§ 11 La clause de non-discrimination de l'article 14 CEDH	75 - 81

2e partie : A la recherche de principes

Chapitre 3 Problématique de l'égalité de traitement	82 - 127
§ 1 La justification de la différence de traitement	83 - 85
§ 2 Les diverses catégories de différences de traitement	86 - 127
1. Les différences de traitement tenant à la systématique des contributions	87 - 92
2. Les différences de traitement visant à adapter la contribution à la capacité contributive des assujettis	93 - 101
3. Les différences de traitement visant à des économies administratives et à la praticabilité de l'impôt	102 - 108
4. Les différences de traitement entraînées par les buts multiples assignés à un même impôt	109 - 114
§ 3 L'égalité de droit et l'égalité de fait dans l'aménagement du système fiscal	115 - 127
1. L'égalité de droit	115 - 121
2. L'égalité de fait	122 - 127

3ème partie : A partir de la pratique

Chapitre 4 Les régimes individuels	128 - 178
§ 1 Les arrangements fiscaux	129 - 150
1. Nature et portée de l'arrangement fiscal	129 - 133
2. Les conditions de validité de l'arrangement fiscal	134 - 141

3. Les limites de la validité de l'arrangement fiscal	142 - 150
§ 2 Les assurances et renseignements erronés	151 - 159
§ 3 L'égalité dans l'illégalité	160 - 167
§ 4 La remise d'impôt	168 - 178
1. But et nature de la remise	168 - 170
2. Remise et qualité pour recourir	171 - 178
Chapitre 5 Quelques régimes d'imposition propres à certaines catégories de contribuables	179 - 247
§ 1 L'imposition à la source des travailleurs étrangers	180 - 185
§ 2 L'impôt à forfait des étrangers sans activité lucrative	186 - 192
§ 3 L'imposition des indépendants par rapport aux salariés	193 - 202
1. Les deux modes de détermination du revenu imposable	193 - 194
2. Les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu	195 - 199
3. Les prélèvements privés	200 - 202
§ 4 L'imposition égale des entreprises	203 - 234
1. Généralités	203 - 208
2. Les impôts minimaux	209 - 216
3. Le statut particulier des sociétés de participations, holding et de domicile	217 - 227
4. Les allégements et les exonérations	228 - 234
§ 5 La soustraction fiscale et sa répression	235 - 247
1. Généralités	235 - 237
2. L'amnistie fiscale	238 - 243
3. La responsabilité des héritiers pour les infractions fiscales du défunt	244 - 247

Conclusion

Bibliographie

Liste des abréviations

AChA	Arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires; RS 641.20
Afc	Administration fédérale des contributions
AIFD	Arrêté du 9 décembre 1940 concernant l'impôt fédéral direct; RS 642.1
Al.	Alinéa
Archives	Archives de droit fiscal suisse, Berne
Art.	Article
ATF	Arrêts du Tribunal fédéral suisse (Recueil officiel), Lausanne
CEDH	Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950; RS 0.101.
Cf.	Conferre
ComEDH	Commission européenne des droits de l'homme
Cons.	Considérant
Cst	Constitution fédérale du 29 mai 1874; RS 101.
DR	Décisions et rapports de la Commission européenne des droits de l'homme
EC	L'Expert-comptable suisse, Zurich
FF	Feuille fédérale, Berne
IChA	Impôt fédéral sur le chiffre d'affaires
JT	Journal des Tribunaux, Lausanne
LD	Loi fédérale sur les douanes; RS 631.0
LF	Loi fédérale
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes; RO 1991 II 1256
LI	Loi sur les impôts directs cantonaux du 5 décembre 1956 (RSV 9.4. A)
LIC	Loi vaudoise sur les impôts communaux du 5 décembre 1956. RSV 9.7 A
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct; RO 1991 II 1184
LT	Loi fédérale sur les droits de timbre du 27 juin 1973, RS 641.10
n.	note
no	numéro
op. cit.	opere citato (dans l'ouvrage cité)
p.	page
RDAF	Revue de droit administratif et fiscal, Lausanne

RDS	Revue de droit suisse, Bâle
Rep.	Rapport (Commission européenne des droits de l'homme)
RF	Revue fiscale, Berne
RO	Recueil officiel des lois fédérales
RS	Recueil systématique des lois fédérales
RSV	Recueil systématique de la législation vaudoise
ss	et suivants
StE	Der Steuerentscheid, Bâle
StuW	Steuer und Wirtschaft, Munich/Berlin
TF	Tribunal Fédéral
Vol.	Volume
Zbl.	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Zurich

Les revues et périodiques sont cités par le numéro du volume et/ou l'année, et par la page.

Introduction

*“En fermant ta porte à toutes les erreurs,
tu chasses du même coup la vérité”.*

Proverbe népalais

Qui ne serait séduit par un sujet aussi magnifique que celui de l'égalité de traitement en droit fiscal ? Il permet de souligner la parenté — ou mieux — l'identité de cette notion avec celle de justice, de peser les solutions du droit positif à la lumière de cet idéal et de proposer, le cas échéant, des règles meilleures, plus équitables. Il offre aussi l'occasion d'examiner si la justice et l'égalité de traitement sont des notions aussi relatives que le prétend le Tribunal fédéral, pour lequel la question de savoir si une distinction juridique repose sur un motif raisonnable peut recevoir une réponse différente selon les époques et suivant les conceptions, idéologies et situations du moment.

Très vite, toutefois, en approfondissant le thème, l'on s'aperçoit de ses difficultés et de ses dangers. Il est difficile, car protéiforme. Relevant de la philosophie du droit, d'une part, il induit à élaborer une théorie de l'égalité, susceptible de fonder des critères de jugement objectifs, mais dont il n'est pas certain qu'ils présentent une réelle utilité pour la solution concrète des cas d'imposition. D'autre part, en matière fiscale, les problèmes d'égalité sont éminemment pratiques et ancrés dans la réalité économique et sociale; on peut donc juger une analyse des situations concrètes comme mieux adaptée et justifier les solutions choisies par des arguments relevant de la “Realpolitik”, avec le risque de bloquer le débat à un niveau trop casuistique. Le sujet est également dangereux, car, tout en examinant le bien- ou le mal-fondé des solutions du droit positif, il est tentant d'en proposer qui sont conformes à son échelle personnelle des valeurs et de glisser de l'analyse juridique au projet du meilleur système fiscal possible, c'est-à-dire à un programme politique. Ainsi, pour le rapporteur, comme pour le Tribunal fédéral, se pose la question de son “pouvoir d'examen”: doit-il considérer que les solutions souvent moyennes ou médiocres du droit positif sont conformes au principe d'égalité lorsqu'elles reposent sur un motif que l'on peut considérer comme raisonnable sans être trop exigeant ou, au contraire, doit-il placer haut la barre et viser l'égalité parfaite, du moins selon ses conceptions personnelles?

Nous nous sommes efforcée de présenter les divers aspects du principe d'égalité en droit fiscal. Tout en demeurant critique, nous avons cherché à éviter d'opposer systématiquement des solutions préférables, à notre point de vue, à celles admises par l'ordre établi, pour rechercher si des critères formels ne permettraient pas d'apprécier objectivement les solutions du droit matériel. Ainsi, le présent rapport comprend trois parties. La première — de nature générale et plus académique — fait le point sur la doctrine et la jurisprudence actuelles, que l'égalité de traitement soit garantie par l'article 4 Cst ou d'autres dispositions. La deuxième cherche à dégager quelques principes susceptibles de guider le jugement dans l'élaboration du droit matériel. La troisième partie traite de certaines institutions et modes d'imposition dont la conformité au principe d'égalité n'est pas toujours évidente. Ces institutions et modes d'imposition sont examinés pour eux-mêmes, ainsi qu'au regard des principes dégagés dans la seconde partie. Toutefois, ces chapitres ne visent pas à démontrer la justesse des principes énoncés dans la deuxième partie, car les thèmes particuliers traités par chaque rapporteur ont été choisis, d'entente entre elles, afin d'éviter au lecteur les redondances, et non en fonction de leurs thèses personnelles.

Le parti que nous avons pris de traiter le thème de l'égalité de traitement sous trois aspects différents rompt probablement l'unité du rapport. En revanche, il permet de rendre le foisonnement et la richesse au sujet. Trois fois, et sous trois angles, nous avons "ouvert notre porte à toutes les erreurs", nous espérons que le lecteur y découvrira quelques bribes de vérité.

1ère partie Approche théorique

*“Ne restreins pas le peuple dans d’étroites demeures.
Ne le pressure pas dans ses moyens d’existence.
Si tu ne pressures pas le peuple, le peuple ne se lassera pas de toi.”*
Tao-tö-King, 72

Chapitre 1 L’égalité de traitement en général

§ 1. Généralités

1. Egalité de traitement et justice

1. La justice définie par l’égalité de traitement: Il est usuel de rattacher la notion d’égalité de traitement à celle de justice. Traiter de manière égale tous les êtres humains, c’est reconnaître en eux notre commune humanité, admettre leur dignité et y participer. Certains auteurs identifient même l’égalité à la justice. Ainsi Nef écrit: “Die Norm der Gerechtigkeit besorgt, dass man die andern gleich behandeln soll; sie schreibt Gleichbehandlung vor. Und das Werk der Gerechtigkeit ist das Werk der gleichen Behandlung. ... Gerechtigkeit ist Gleichbehandlung”¹. Et Klein souligne: “Gerechtigkeit ist damit dann gegeben, wenn die Menschen in Anerkennung ihrer Personwürde und der aus dieser Würde fliessenden Werten gleich behandelt werden. So ist das Prinzip der Gleichheit in der Begriffsbestimmung der Gerechtigkeit miterfasst”².

2. Egalité de traitement et justice, notions indéterminées: Ces déclarations représentent le credo du juriste. Elles ne lui sont toutefois que d’une utilité limitée dans son activité, car les notions de justice et d’égalité de traitement sont indéterminées. Il suffit d’évoquer les nombreuses et diverses théories de la justice qu’ont développées les philosophes, d’Aristote à Kelsen. La distinction introduite par le premier entre justice commutative et justice distributive est toujours utilisée et symbolise les

¹ H. NEF, op. cit., p. 75 et 92.

² F. KLEIN, op. cit., p. 22; cf. aussi G. RADBRUCH, op. cit., p. 24 ss.

contenus matériels divers que peut avoir la justice. La querelle entre partisans du droit naturel et positivistes n'a en rien perdu de son actualité. L'impératif catégorique de Kant — “Handle so, dass die Maxime deines Willens jederzeit zugleich als Prinzip einer allgemeinen Gesetzgebung gelten könnte”³ — la hiérarchie des normes de Kelsen indiquent toute l'importance que revêt la justice formelle⁴.

3. *Justice fiscale, matérielle et formelle*: En matière fiscale⁵, la notion de justice matérielle a donné naissance aux diverses justifications de l'impôt:

- prix payé pour les prestations offertes par la collectivité ou pour le coût que représente le contribuable (théories de l'échange et de l'équivalence)
- moyen de couvrir les dépenses publiques (théorie du contrat social)
- instrument de redistribution des richesses sociales (théories de l'utilité marginale du revenu et de l'égalité relative des sacrifices)
- moyen d'appui ou d'intervention, dans une politique économique globale ou sectorielle.

Apparues successivement, ces diverses théories ont été les moteurs de modifications importantes de la fiscalité. Ainsi, alors que la théorie de l'échange justifiait la perception d'impôts indirects, céduaires et proportionnels, celle de l'égalité des sacrifices a fait de la capacité contributive le critère principal du prélèvement de l'impôt et elle a conduit à l'adoption d'impôts généraux et progressifs. Conçu comme un moyen de politique économique, l'impôt se transforme en taxe incitative ou prohibitive ou, s'agissant d'une contribution générale, se mâtine d'éléments directionnels.

Ces théories se proposent toutes de résoudre le problème de la répartition de l'impôt entre les contribuables. Chacune offre sa propre conception sur la manière de traiter de façon égale les citoyens face à l'impôt⁶.

3 E. KANT, op. cit., p. 225.

4 C. DU PASQUIER, op. cit., p. 214 ss.

5 Sur les différentes théories en matière de justice fiscale et l'évolution historique des idées, voir notamment : K. TIPKE, op. cit., p. 9 ss et 24 ss; F. KLEIN, op. cit., p. 39 ss; K.H. OSSENBUHL, op. cit., p. 79 ss notamment; W.R. WALZ, op. cit., p. 44 ss; R. WILHELM, op. cit., p. 14 ss; I. SARMAS, op. cit., p. 12 ss.

6 A l'heure actuelle, le droit fiscal “déborde” sur les problèmes de redistribution directe des ressources qui serait opérée par un impôt négatif. Voir notamment X. GREFFE, op. cit., notamment p. 139 ss; OCDE, L'impôt négatif sur le revenu, p. 19 ss.

Historiquement, l'idéal de la justice formelle s'est traduit dans le principe du consentement à l'impôt. De la Magna Carta de 1215 au référendum financier des cantons suisses, le consentement des assujettis a représenté la forme la plus élevée de la légitimité de l'impôt⁷.

4. *Définition de l'impôt juste, lato sensu*: Peut-être peut-on définir ce qu'est un impôt conforme au principe de la justice fiscale en se référant aux quatre principes d'Adam Smith⁸, selon lesquels l'impôt doit être:

- juste, c'est-à-dire réparti équitablement entre les contribuables selon leurs facultés respectives (principe de l'égalité de traitement)
- certain, soit non arbitraire, défini de manière claire quant à ses principes et sa quotité (interdiction de l'arbitraire, principes de la légalité et de la sécurité juridique)
- commode, perçu et aménagé de la manière la moins dérangeante pour le contribuable (principe de la proportionnalité)
- économique, c'est-à-dire d'une perception et d'une administration peu coûteuse (principe de l'économie administrative).

Soulignons qu'un impôt juste est également un impôt qui résiste à l'évasion, à la fraude et, le cas échéant, à un transfert illégitime. De même, un impôt commode suppose que l'impôt soit indolore ou, du moins, le moins douloureux possible.

2. Egalité de traitement et droit

5. *L'égalité de traitement juridique*: Elle consiste à traiter (en droit) de façon égale ce qui est pareil et de façon différente ce qui est dissemblable, à avoir recours à une échelle commune applicable à tous de la même manière⁹.

6. *L'égalité de traitement, résultat d'un jugement de valeur*: Au plan logique, l'égalité de traitement suppose la diversité des situations, le caractère unique de chaque être. Elle consiste ensuite à comparer les situations, à apprécier ce en quoi elles se rejoignent et à leur réservier, sur

⁷ W. RYSER, op. cit., p. 17 et 18; I. SARMAS, op. cit., p. 30 ss.

⁸ A. SMITH, op. cit., p. 651 ss.

⁹ G. MÜLLER, Commentaire, Art. 4, n. 3.

ces points, un traitement semblable; elle consiste aussi à prendre en compte ce en quoi elles sont différentes et à adapter leur statut à leurs différences. Inversement, l'égalité de traitement interdit de traiter de manière semblable ce qui est différent et de manière différente ce qui est semblable¹⁰.

L'égalité de traitement ne consiste donc ni en l'illusion que les êtres sont identiques, ni en la volonté d'égaliser à tout prix les situations sous tous leurs rapports. En revanche, l'égalité de traitement n'est pas une simple constatation des ressemblances ou des différences qui seraient sanctionnées par le traitement adéquat. Elle suppose un jugement de valeur, un choix, une volonté de conforter ou de modifier le monde selon une échelle des valeurs. Elle peut donc consister à ignorer certaines différences jugées indésirables ou même nocives pour réservé un traitement semblable aux intéressés, afin d'améliorer la situation de certains ou de tous.

7. *Egalité absolue et égalité relative*: L'égalité est dite absolue, lorsque les conséquences juridiques attachées à deux états de faits sont interchangeables; l'égalité est relative lorsque les deux états de faits sont bien traités selon les mêmes critères, mais que les conséquences juridiques ne sont pas interchangeables. Weber-Dürler donne comme exemple d'une contribution réalisant une égalité relative, les impôts exprimés en pour - cent du revenu¹¹; un impôt personnel d'un montant fixe par tête garantit une égalité absolue.

Certains auteurs utilisent parfois ces termes dans un sens un peu différent: l'égalité absolue consisterait à traiter les sujets de droit de manière identique à tous égards; l'égalité relative à traiter de manière différente ce qui est différent¹².

Compte tenu de la définition de l'égalité de traitement adoptée par la doctrine et la jurisprudence en Suisse¹³, cette terminologie n'apporte aucune précision supplémentaire et nous ne l'utiliserons pas.

8. *Particularités du droit fiscal*: En matière fiscale, l'échelle des valeurs, c'est-à-dire l'appréciation des différences et des similitudes à prendre en

¹⁰ B. WEBER-DÜRLER, *Rechtsgleichheit*, p. 24 ss; F. KLEIN, op. cit., p. 11 ss; G. MÜLLER, *Commentaire*, Art. 4, n. 3.

¹¹ B. WEBER-DÜRLER, *Rechtsgleichheit*, p. 29 ss; F. KLEIN, op. cit., p. 17 ss.

¹² Par exemple, S. ARIOLI, op. cit., p. 3 ss; J.W. HENSEL, op. cit., p. 40.

¹³ Cf. nos 9 ss ci-après.

compte, s'inspire de l'une ou l'autre ou, simultanément, de plusieurs des conceptions de la justice évoquées ci-dessus.

Toutefois, certains problèmes spécifiques se posent.

Destiné à couvrir les charges d'une collectivité publique, l'impôt s'adresse en principe à tous: un citoyen est nécessairement imposé ou exonéré. Il n'existe pas de situation échappant à l'appréciation du législateur fiscal, de sorte que la charge dont certains sont dispensés se trouve automatiquement reportée sur les autres. Réaliser l'égalité de traitement consiste donc à arbitrer l'ensemble des situations, aucune solution n'étant innocente puisque l'exonération de certains citoyens aboutit indirectement à augmenter la charge fiscale des autres.

Par ailleurs, le nombre des situations à comparer est considérable. Plus le système fiscal comportera de solutions différenciées, tenant compte de la diversité des situations, plus les cas-limites seront nombreux et la loi difficile à appliquer, sans que les contribuables soient, en fin de compte, traités plus justement. Un système fiscal simple évite ces inconvénients. En revanche, sans grandes nuances, il représente un système moyennement adapté à tous. Aussi, schématiquement parlant, le législateur fiscal est-il généralement placé devant un dilemme : assurer la meilleure justice à relativement peu de contribuables en tenant compte de manière affinée de leurs différences ou garantir une justice moyenne à chacun en privilégiant principalement ce qui est commun aux contribuables et en renonçant à tenir compte de certaines différences dans leurs situations. L'égalité de traitement idéale consiste évidemment en un équilibre entre ces deux pôles ... qu'il est plus facile d'évoquer que de réaliser.

3. L'égalité de traitement au sens de l'article 4, alinéa 1, Cst

9. *Etendue du principe:* L'article 4, alinéa 1, Cst, principe fondamental de l'ordre constitutionnel suisse, garantit au citoyen l'égalité de traitement, l'interdiction de l'arbitraire, la protection de sa bonne foi, ainsi que divers droits de procédure (interdiction du déni de justice formel, droit d'être entendu, etc.).

Le principe de l'égalité juridique de traitement vaut aussi bien dans le domaine de la législation que dans celui de l'application du droit¹⁴.

¹⁴ G. MÜLLER, *Commentaire*, Art. 4, n. 30 ss; J.W. HENSEL, *op. cit.*, p. 45 ss; B. WEBER-DÜRLER, *Rechtsgleichheit*, p. 40 ss.

10. *L'égalité de traitement en matière de législation:* S'agissant du législateur, l'article 4, alinéa 1, Cst lui interdit d'établir des distinctions juridiques n'ayant pas de justification raisonnable dans les faits à réglementer ou de ne pas opérer les distinctions que ceux-ci commandent. Selon le Tribunal fédéral, la question de savoir si une distinction juridique repose sur un motif raisonnable peut recevoir une réponse différente selon les époques et suivant les conceptions, idéologies et situations du moment¹⁵.

L'article 4, alinéa 1, Cst enjoint également le législateur d'aménager l'égalité de traitement dans les faits, les conditions sociales ou matérielles. A cet égard, la disposition constitutionnelle a une fonction de programme que le législateur doit remplir en tenant compte à la fois de l'idéal de justice de notre société et du respect des droits individuels. Cette injonction adressée au législateur ne crée toutefois pas de droit subjectif pour le citoyen¹⁶.

En droit fiscal plus particulièrement, l'égalité de traitement, consacrée par l'article 4, alinéa 1, Cst, se concrétise par les principes de l'égalité et de l'universalité de l'imposition, ainsi que par celui de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité contributive¹⁷.

11. *L'égalité de traitement dans l'application de la loi:* Le principe de l'égalité devant la loi commande également à l'autorité d'application de traiter de manière égale ce qui est semblable et de manière différente ce qui est dissemblable. Il impose une application uniforme du droit: les mêmes états de faits ne doivent pas faire l'objet de traitements différents de la part de l'autorité fiscale¹⁸. Celle-ci doit donc élaborer des pratiques constantes.

Selon la jurisprudence, il n'y a inégalité de traitement que lorsque, sans justification pertinente, la même autorité se prononce différemment sur un même objet dans deux cas concrets semblables. Le Tribunal fédéral admet toutefois qu'il y a également inégalité de traitement lorsque ce sont deux autorités différentes qui ont statué, mais que l'une d'elles se trouve dans la même situation que si elle avait rendu elle-même les deux décisions. Tel est le cas lorsqu'une autorité de recours confirme la

15 ATF 114 Ia 323; ATF 110 Ia 13 = RF 1985, 267 ss.

16 G. MÜLLER, Commentaire, Art. 4, n. 4 et 14.

17 ATF 114 Ia 224, 323; ATF 110 Ia 13 = RF 1985, 267. Cf. nos 17 ss ci-après.

18 J.W. HENSEL, op. cit., p. 107; E. BLUMENSTEIN, Gleichheit, p. 371.

décision d'une autorité fiscale inférieure et qu'elle approuve sans réserve l'inégalité injustifiée de traitement qui se trouve à la base de la décision attaquée et d'autres décisions plus avantageuses pour les contribuables prises par l'autorité inférieure¹⁹.

12. *Egalité de traitement et diversité des droits cantonaux:* Le principe de l'égalité de traitement n'offre pas de garantie contre les réglementations et pratiques différentes des cantons concernant la même matière. Cette diversité est la conséquence du fédéralisme (art. 3 Cst)²⁰. L'article 4, alinéa 1, Cst ne garantit aucun droit à l'harmonisation fiscale intercantionale²¹, ni au plan matériel (taux d'imposition), ni au plan formel (aménagement du système fiscal et des impôts). Ainsi, selon le Tribunal fédéral, le fait que l'impôt à la source retenu par le canton de Genève sur le revenu d'étrangers qui ne sont pas autorisés à séjourner de façon permanente sur son territoire est plus élevé que dans les autres cantons suisses ne viole pas le principe de l'égalité de traitement²².

13. *L'égalité de traitement garantie par les constitutions cantonales:* Les constitutions cantonales contiennent souvent des dispositions qui consacrent des principes d'imposition analogues, si ce n'est semblables, à ceux de l'article 4, alinéa 1, Cst, tels que la généralité de l'impôt, l'imposition d'après la capacité contributive, l'impôt progressif ou le principe de la solidarité. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, sauf preuve du contraire, ces garanties ne vont pas plus loin que celles de l'article 4, alinéa 1, Cst et n'ont pas de portée propre²³.

14. *Les titulaires du droit à l'égalité:* Sont titulaires du droit à l'égalité les hommes et les femmes suisses. Malgré les termes de l'article 4, alinéa 1, Cst, les étrangers bénéficient également de ce droit, bien que leur qualité

19 ATF 98 Ia 161; 103 Ia 119; Archives 37, 67; 55, 623 = RDAF 1989, 67.

20 G. MÜLLER, *Commentaire*, Art. 4, n. 34; J.W. HENSEL, *op. cit.*, p. 48 ss; E. BLUMENSTEIN, *Gleichheit*, p. 343.

21 L'article 42 quinques Cst régit seul la matière.

22 ATF 93 I 336; s'agissant de la taxe sur les pneus à clous du canton de Vaud, ATF 99 Ia 236, 244.

23 E. HÖHN, *Verfassungsgrundsätze*, p. 133 ss; A. AUER, *op. cit.*, Zbl. 91 (1990) 19-20; RF 1984, 143; cf. Archives 51, 552, 565 ss, où le Tribunal fédéral a admis, sans examiner si cette disposition avait une portée propre par rapport à l'article 4, alinéa 1, Cst, qu'un contribuable avait un droit reposant sur l'article 73 de la Constitution du canton d'Argovie, qui consacre le principe de l'imposition d'après la capacité contributive.

d'étrangers puisse justifier une inégalité objective de traitement lorsque la nationalité suisse joue un rôle capital dans les faits à réglementer²⁴. Les personnes morales de droit privé peuvent également invoquer une violation de l'article 4 Cst²⁵. En tant qu'elles agissent comme des personnes privées, c'est-à-dire comme des contribuables, il en va de même des collectivités publiques²⁶.

Depuis l'ATF 109 I 252, le Tribunal fédéral admet qu'il y a également inégalité de traitement dans le domaine fiscal lorsque des priviléges sont accordés indûment à certains contribuables; les intérêts de ceux qui n'en bénéficient pas sont alors lésés, sans que l'intérêt public soit lui-même touché. Le recourant doit établir que la discrimination dont il se plaint le touche — ou pourra le toucher — dans sa sphère privée et qu'il a un intérêt juridiquement protégé à obtenir sa suppression. Il faut alors qu'existe un lien de corrélation entre la situation du recourant et celle du tiers avantage. Seules les discriminations qui ont leur source dans la loi peuvent être invoquées, à l'exclusion de celles qui résultent uniquement de décisions. Si l'inégalité prend sa source dans la loi, le recourant peut invoquer l'article 4, alinéa 1, Cst, par la voie soit du contrôle abstrait de la norme, soit de son contrôle concret. Ainsi, le Tribunal fédéral a admis qu'il existe une corrélation entre la situation des locataires et celle des propriétaires habitant leur propre immeuble, quant au calcul de la valeur locative (considéré comme trop avantageux par les recourants) prévu par le droit vaudois²⁷. Il a également jugé que les couples mariés se trouvent dans une situation comparable au plan fiscal à celle de contribuables vivant en union libre²⁸. En revanche, rappelant que l'action populaire est exclue, il a laissé ouverte la question de savoir si des citoyens qui se plaignaient de

²⁴ G. MÜLLER, Commentaire, Art. 4, n. 26; M. HUG, op. cit., p. 178 ss; D. YERSIN, op. cit., *Les Etrangers en Suisse*, p. 298 ss; ATF 114 Ia 13; ATF 41 I 386; Archives 35, 221; Archives 32, 211; Archives 31, 51; question laissée ouverte dans ATF 91 I 84 et Archives 35, 261.

²⁵ G. MÜLLER, Commentaire, Art. 4, n. 27.

²⁶ ATF 107 Ib 298, s'agissant de la Confédération; pour une commune, voir ATF 24 I 39. S'agissant de l'exonération de contributions publiques cantonales, c'est la voie de l'action de droit administratif qui est ouverte (art. 116, lettre g, OJ), cf. ATF 107 Ib 294. Les communes peuvent faire valoir une atteinte à leur autonomie par la voie du recours de droit public et invoquer à cette occasion la violation d'un droit constitutionnel (ATF 114 Ia 170). S'agissant du droit fiscal, elles interviennent en principe en tant que puissances publiques et l'on voit mal qu'elles puissent invoquer une inégalité de traitement à leur détriment (cf. ATF 109 Ia 327).

²⁷ RF 1984, 138.

²⁸ ATF 110 Ia 10 = RF 1985, 264.

la suppression d'un impôt sur les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée se trouvaient dans une situation comparable à celle de propriétaires de titres, bénéficiaires de la suppression de cet impôt²⁹.

Cette nouvelle jurisprudence mérite d'être saluée, car elle tient compte de la nature des inégalités qui peuvent se produire sur le plan fiscal, à savoir que des priviléges peuvent, aussi bien que des surimpositions, représenter des discriminations. Cet élargissement de la qualité pour recourir offre aussi la possibilité d'un contrôle plus étendu de la réalisation du principe d'égalité par le législateur cantonal³⁰.

15. *Etendue du contrôle constitutionnel. Droit fédéral:* Le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral est limité sur le plan fédéral. Notre Haute Cour n'examine pas la constitutionnalité des lois fédérales (art. 113, al. 3, et 114 bis, al. 3, Cst). En revanche, celles-ci doivent être interprétées conformément à la Constitution. Les ordonnances fédérales, du moins certaines d'entre elles, et les décisions fédérales sont soumises au contrôle constitutionnel du Tribunal fédéral. S'agissant des arrêtés du Conseil fédéral concernant l'impôt fédéral direct et l'impôt sur le chiffre d'affaires, qui sont des ordonnances de plein pouvoir fondées sur l'arrêté fédéral du 30 août 1939 sur les mesures propres à assurer la sécurité du pays, le Tribunal fédéral s'est toujours refusé à en examiner la constitutionnalité³¹.

16. *Droit cantonal:* Quant au droit cantonal et à son application, le Tribunal fédéral limite son pouvoir d'examen à l'arbitraire. Ainsi, la différence (ou la similitude) de traitement non justifiée doit se rapporter à une situation de fait importante. Le Tribunal fédéral n'intervient que lorsque le législateur, par les différences qu'il fait ou qu'il omet de faire, crée une situation qui ne se justifie par aucun motif raisonnable, qui est insoutenable et qui est ainsi, dans la plupart des cas, également arbitraire. A cet égard, l'article 4, alinéa 1, Cst n'impose pas l'application d'une méthode déterminée d'imposition au législateur cantonal³². Celui-ci dispose d'une marge d'appréciation étendue. Dans certaines limites, il peut établir des normes schématiques, utiliser des coefficients expérimentaux.

29 ATF 114 Ia 223. Pour l'article 4, al. 2, Cst, cf. ATF 108 Ia 126.

30 S'agissant de l'égalité dans l'application de la loi, le principe de l'égalité dans l'illicéité joue un rôle analogue. Cf. ci-après nos 160 ss.

31 Cf. ATF 110 Ia 15 = RF 1985, 268.; Archives 60, 550.

32 ATF 103 Ia 538; 99 Ia 679; problème de l'égalité absolue : ATF 100 Ia 328.

L'aménagement d'un barème dépendant essentiellement de facteurs politiques, le Tribunal fédéral estime devoir faire preuve de réserve. Notre Haute Cour différencie encore son examen selon qu'il s'agit d'égalité horizontale — c'est-à-dire de la comparaison des charges fiscales des contribuables ayant une capacité économique semblable — ou d'égalité verticale, qui consiste à comparer la charge fiscale de citoyens ayant des situations économiques différentes. Elle reconnaît au législateur cantonal une marge d'appréciation plus faible dans le premier cas — les situations étant plus facilement comparables — que dans le second où l'on ne peut exiger du législateur beaucoup plus qu'une évolution régulière du barème ou de la courbe de la charge fiscale³³.

A notre sens, cette distinction a souvent un caractère arbitraire, car, dans un système d'impôt progressif, il y a nécessairement interaction entre les deux formes d'égalité. Preuve en sont les problèmes créés par la jurisprudence concernant l'imposition du couple. En voulant garantir l'égalité horizontale entre couples mariés et concubins, le Tribunal fédéral a obligé certains législateurs cantonaux à modifier la courbe des barèmes de l'impôt sur le revenu pour l'ensemble des contribuables³⁴.

§ 2 *L'égalité de traitement en matière fiscale*

17. *Principes*: Selon la formule consacrée par le Tribunal fédéral, la garantie d'un traitement égal est concrétisée, en matière fiscale, par les principes de l'égalité (Gleichmässigkeit) et de l'universalité (Allgemeinheit) d'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité économique (Verhältnismässigkeit der Belastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit)³⁵.

1. Le principe de l'égalité d'imposition

18. *Terminologie*: La langue allemande est particulièrement riche en termes nuancés s'agissant d'exprimer les différents aspects du principe d'égalité de traitement. Ainsi, elle distingue les notions de "Gleichheit", "Rechtsgleichheit", "Gleichberechtigung", "Gleichbehandlung",

³³ ATF 110 Ia 15 = RF 1985, 268; ATF 112 Ia 244; 114 Ia 224.

³⁴ ATF 110 Ia 15 ss = RF 1985, 268 ss. Les cantons ont souvent subi des pertes fiscales importantes, faute de pouvoir "ratrapper" les abattements consentis aux couples mariés auprès d'autres catégories de contribuables.

³⁵ ATF 110 Ia 13 = RF 1985, 267; ATF 114 Ia 224 et 323.

“Gleichmässigkeit”. Si la distinction entre égalité de droit et égalité de fait est claire en français, les expressions de traitement égal, égalité de traitement, égalité de l'imposition sont synonymes, de sorte que voir dans l'égalité d'imposition (Gleichmässigkeit) un élément du droit à l'égalité de traitement en matière d'impôt (Gleichbehandlung) relève de la tautologie et n'apporte pas de lumière particulière sur la nature de cette égalité. Malgré l'abondance des termes, peut-être en est-il de même en allemand.

19. *Définition de la doctrine*: La doctrine moderne relève qu'après avoir renvoyé à une imposition proportionnelle dans les théories du libéralisme économique des 18ème et 19ème siècles, le principe de la “Gleichmässigkeit” aurait été vidé de son contenu par le développement du principe de l'imposition selon la capacité contributive, de sorte qu'à l'heure actuelle, il ne présenterait aucune caractéristique propre et serait synonyme d'égalité de traitement³⁶. Il est vrai que certains auteurs ont tenté de donner à ce principe un nouveau contenu, mais celui-ci se distingue mal de ceux des principes de l'universalité et de la proportionnalité de l'imposition³⁷.

20. *Définition de la jurisprudence*: Celle-ci n'est pas plus claire à ce sujet : dans divers arrêts récents, d'une part, le Tribunal fédéral donne une définition de la “Gleichmässigkeit” semblable à celle de l'égalité de traitement, d'autre part, il l'assimile soit au principe de l'universalité de l'imposition, soit à celui de l'imposition d'après la capacité contributive. Ainsi, il relève, dans l'ATF 114 Ia 224, que, d'après le principe de l'égalité de l'imposition, les personnes qui sont dans des situations semblables doivent être soumises aux impôts de manière identique et que des différences de fait essentielles doivent entraîner des charges fiscales différenciées correspondantes. Dans une autre décision publiée dans le même volume³⁸, notre Haute Cour constate que, d'après les principes de l'égalité d'imposition et de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, les contribuables qui sont dans des situations économiques semblables doivent être imposés de la même façon. Dans un arrêt anté-

³⁶ Voir la critique de M. REICH, op. cit., *Mélanges Cagianut*, p. 102 ss; du même, op. cit., EC 1990, 173; E. HÖHN, *Verfassungsgrundsätze*, p. 129 ss.

³⁷ J.W. HENSEL, op. cit., p. 53 ss; E. BLUMENSTEIN, *Gleichheit*, p. 350; W. DOBER, op. cit., RF 1960, 295; M.F. HUBER, op. cit., p. 113 ss; H.W. KRUSE, op. cit., *StuW* 67 (1990), 322 ss; ainsi que les auteurs cités par REICH, loc. cit., note 36.

³⁸ ATF 114 Ia 323; 112 Ia 244.

rieur³⁹, elle avait jugé que les principes de l'universalité et de l'égalité de l'imposition s'opposaient à ce que des particuliers ou des groupes de personnes se trouvant dans des situations de fait et économiques fondamentalement identiques à d'autres contribuables puissent être exonérés d'impôt.

21. *Absence de caractère autonome du principe*: Dès lors, on doit bien admettre que le principe de l'égalité d'imposition n'a pas de caractère autonome et qu'il se confond avec celui, plus général, de l'égalité de traitement en matière d'impôt. Aussi utilisons-nous les termes "égalité de traitement" et "égalité d'imposition" comme des synonymes.

2. Le principe de l'universalité de l'imposition

22. *Définition du principe*: Selon la jurisprudence, le principe *de l'universalité de l'impôt* commande que toutes les personnes et tous les groupes de personnes soient imposés selon la même réglementation juridique. Il interdit que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif, car les charges financières de la collectivité qui résultent de ses tâches publiques générales doivent être supportées par l'ensemble des citoyens⁴⁰.

Aux termes de cette définition, le principe de l'universalité de l'impôt comporte donc deux éléments:

- le principe de la *généralité de l'impôt*, selon lequel toutes les personnes et tous les groupes de personnes doivent être soumis à la même réglementation légale;
- la règle de l'*uniformité de l'impôt*, selon laquelle les personnes ou groupes de personnes se trouvant dans la même situation doivent être chargées de manière identique, règle qui est l'expression sur le plan fiscal du principe plus général de l'égalité des citoyens devant les charges publiques⁴¹.

23. *Portée du principe. Protection des minorités*: Le principe de l'universalité de l'imposition interdit que des particuliers ou des groupes de

39 ATF 99 Ia 653.

40 ATF 114 Ia 224; 114 Ia 323.

41 G. MÜLLER, *Commentaire*, Art. 4, n. 79; I. SARMAS, *op. cit.*, p. 62; ATF 116 Ia 84.

personnes soient privilégiés par rapport aux autres contribuables. Il interdit également que des particuliers ou groupes de personnes soient surimposés par rapport aux autres contribuables. Dans cette mesure, ce principe représente une protection constitutionnelle des minorités⁴², en interdisant que la majorité bénéficie d'un traitement fiscal plus favorable et qu'un sacrifice particulier soit réclamé de certains seulement⁴³.

24. *Neutralité de l'imposition*: Le principe de l'universalité de l'impôt a aussi pour but et pour effet d'assurer la neutralité de l'imposition des entreprises⁴⁴. En effet, celles-ci ne doivent pas faire l'objet de traitements fiscaux différents qui n'obéiraient qu'à des motifs de politique économique. C'est ainsi à la fois sous l'angle des articles 4, alinéa 1, et 31 Cst que le Tribunal fédéral a examiné les problèmes d'égalité que posent l'impôt minimum frappant les personnes morales⁴⁵ et certains impôts professionnels spéciaux⁴⁶.

25. *Application du principe. Assujettissement subjectif*: Le principe s'applique à l'assujettissement subjectif des contribuables⁴⁷. Il interdit, en principe, la conclusion d'arrangements individuels entre contribuables et autorités fiscales⁴⁸.

S'agissant d'impôts principaux, l'assujettissement doit être défini de telle sorte que toutes les personnes soient astreintes à les payer en fonction de leur capacité contributive, pour autant qu'elles obtiennent un revenu, un bénéfice ou qu'elles aient une fortune. Les impôts sur le revenu et la fortune, le bénéfice et le capital ne doivent pas être aménagés de manière à ne frapper que les contribuables particulièrement aisés et à être transformés ainsi en impôts spéciaux⁴⁹. Cela n'exclut pas, selon la jurisprudence, que d'autres impôts spéciaux frappant d'autres objets soient perçus, tels que des impôts professionnels⁵⁰.

⁴² ATF 99 Ia 653.

⁴³ M. REICH, op. cit., *Mélanges Cagianut*, p. 101-102; M. REICH, op. cit., EC 1990, 172-173; E. HÖHN, *Verfassungsgrundsätze*, p. 126-127.

⁴⁴ M. REICH, op. cit., *Mélanges Cagianut*, p. 101; E. BLUMENSTEIN, *Gleichheit*, p. 350 ss; F. KLEIN, op. cit., p. 212.

⁴⁵ ATF 109 Ia 315f. 96 I 566 ss. Cf; nos 209 ss ci-après.

⁴⁶ Archives 49, 352.

⁴⁷ Cf. note 43.

⁴⁸ M. REICH, op. cit., EC 1990, 173; cf. ci-après nos 129 ss.

⁴⁹ ATF 99 Ia 653; J. WACKERNAGEL, op. cit., p. 14.

⁵⁰ E. HÖHN, *Verfassungsgrundsätze*, p. 127; Archives 49, 350 ss; sur le rapport avec l'article 31 Cst, ci-après nos 52 ss.

Le cercle des contribuables doit être défini de manière objective et adaptée à l'impôt en cause. Ainsi, le Tribunal fédéral a jugé anticonstitutionnelle la réglementation de taxes de séjour prévoyant l'exonération de propriétaires de maisons ou d'appartements de vacances domiciliés dans le canton, alors que ceux qui étaient domiciliés hors du canton y étaient astreints, car les deux groupes de propriétaires profitent également des infrastructures et manifestations touristiques que la taxe de séjour a pour but de financer⁵¹.

26. *Assujettissement objectif*: L'assiette de l'impôt doit être réglementée de manière à ne pas exclure indûment certains éléments. Ainsi, le Tribunal fédéral a jugé qu'une exonération complète et indifférenciée de la valeur locative du logement du contribuable qui habite un immeuble dont il est propriétaire ou usufruitier est incompatible avec le respect du principe de l'égalité de traitement, car l'imposition de cette valeur fait partie intégrante de la notion du revenu global net consacrée par le droit suisse⁵². Il a également admis que l'impôt de départ réclamé à une société en cas de transfert de l'exploitation de l'entreprise hors du canton peut se justifier objectivement en particulier au regard du principe de l'universalité de l'imposition dans la mesure où les réserves latentes ont été constituées en franchise d'impôt, car l'intérêt fiscal de la collectivité publique à couvrir les besoins financiers généraux est un motif objectif suffisant pour autant que le principe de l'égalité de traitement soit respecté⁵³.

27. *Exonérations*: Des exonérations de même que des abattements se justifient lorsqu'ils se fondent sur des motifs objectifs, c'est-à-dire sur des différences de fait objectives et précises⁵⁴. Ainsi, il est admis que les institutions publiques et privées qui accomplissent des tâches d'utilité publique ou de bienfaisance puissent être exonérées. De même, les indigents peuvent également l'être. Les charges sociales et diverses dépenses de première nécessité qui grèvent les contribuables peuvent à bon droit donner lieu à des abattements⁵⁵. Reprenant l'opinion de Neumark, le Tribunal fédéral estime que seules sont autorisées les exceptions

51 ATF 100 Ia 75-76; 99 Ia 355-356.

52 ATF 112 Ia 244-245; RF 1984, 140.

53 ATF 116 Ia 84.

54 ATF 114 Ia 324.

55 E. BLUMENSTEIN, *Gleichheit*, p. 349; J.W. HENSEL, op. cit., p. 52; E. HÖHN, *Verfassungsgrundsätze*, p. 127.

à l'assujettissement subjectif et objectif qui paraissent commandées par des motifs d'économie générale, sociaux, culturels, de politique de la santé ou de technique fiscale⁵⁶. Il est difficile d'apprécier la portée de cette formule, relativement vague. S'agissant de l'imposition de la valeur locative, le Tribunal fédéral semble admettre que, dans le cadre de sa politique sociale d'encouragement à l'accession à la propriété, la législation cantonale puisse accorder des abattements au propriétaire habitant son propre logement⁵⁷.

3. Le principe de l'imposition d'après la capacité contributive

28. *Développement historique:* Le principe de l'imposition d'après la capacité contributive s'est développé dès le milieu du 19ème siècle en relation avec l'apparition des impôts directs. Il a conduit à l'adoption de l'impôt sur le revenu comme contribution principale⁵⁸. Sous l'influence de l'Ecole socialiste, l'imposition du revenu s'est concrétisée sous la forme d'un impôt sur le revenu global net, adapté à la situation subjective du contribuable, c'est-à-dire à sa situation de famille et à ses charges sociales. Se fondant sur la théorie de l'égalité des sacrifices et de l'utilité marginale décroissante du revenu, le législateur a doté l'impôt de taux progressifs et il a souvent exonéré le revenu indispensable à la couverture des besoins vitaux du contribuable⁵⁹.

Ce rappel sommaire ne doit pas occulter les nombreuses théories économiques développées par la science des finances publiques sur la manière la plus équitable de mesurer et de saisir la capacité contributive des assujettis, qui, si elles n'ont jamais été appliquées dans toute leur rigueur, n'en ont pas moins influencé le législateur au cours des années⁶⁰.

29. *Définition:* La jurisprudence s'est fait l'écho de ces développements. Ainsi, selon le Tribunal fédéral, le principe de l'imposition proportionnée

⁵⁶ ATF 99 Ia 652.

⁵⁷ RF 1984, 143.

⁵⁸ M. REICH, op. cit., Archives 53, 8 ss; I. SARMAS, op. cit. p. 50; K. TIPKE, op. cit., p. 59. Sur les débats auxquels donne lieu actuellement cette notion, cf. H. HALLER, op. cit., Finanzarchiv 31 (1972-1973), p. 461 ss.

⁵⁹ Par exemple, cf. ATF 104 Ia 295.

⁶⁰ Voir notamment R. WILHELM, op. cit., p. 93 ss; M. LAURÉ, op. cit., p. 182 ss; U. MOEBUS, op. cit., p. 65 ss; K. H. OSSENBUHL, op. cit., p. 19 ss; H.J. CZUB, op. cit., p. 19 ss; W. R. WALZ, op. cit., p. 101 ss.

à la capacité contributive commande que chaque citoyen contribue à la couverture des dépenses publiques en proportion des moyens dont il dispose et compte tenu des éléments de sa situation personnelle qui influencent sa capacité contributive. Dans le système d'imposition du revenu global net ou du bénéfice net, le législateur doit assujettir à l'impôt, d'après leur capacité contributive, toutes les personnes qui obtiennent effectivement un revenu ou un bénéfice; il faut en particulier tenir compte de cette capacité par un barème progressif adapté à celle-ci⁶¹.

30. D'après cette définition, le principe de l'imposition d'après la capacité contributive déploie ses effets tant au plan de l'égalité horizontale que de l'égalité verticale de traitement. S'agissant de comparer les situations des contribuables disposant de revenus identiques, il exige du législateur qu'il définisse l'assiette de l'impôt compte tenu de l'ensemble des éléments qui constituent la capacité contributive du contribuable. Au plan vertical, il commande que la situation personnelle du contribuable soit prise en compte par le biais d'abattements, de déductions, de taux réduits ou, inversement, par des taux d'autant plus hauts que son revenu est plus élevé⁶².

31. *Portée du principe:* Le Tribunal fédéral semble donner de la capacité contributive une définition restrictive, qui n'aurait d'utilité que pour les impôts sur le revenu et sur le bénéfice, ainsi que pour l'impôt minimum. Cela conduit notre Haute Cour à n'accorder à ce principe qu'une importance relative, limitée aux impôts généraux directs. Ainsi, dans un arrêt dans lequel elle a reconnu la constitutionnalité de la taxe professionnelle genevoise, elle déclarait que la Constitution fédérale n'empêche pas les cantons de prélever des impôts qui ne sont pas fixés d'après la capacité contributive des assujettis, tels que les impôts sur les véhicules à moteur, sur les chiens, les chevaux, les impôts immobiliers sans défaillance des dettes, la Confédération prélevant elle-même des contributions qui ne sont pas fixées en fonction de la capacité contributive (impôt sur le chiffre d'affaires, droits de timbre, impôt anticipé). Le Tribunal fédéral admettait

61 ATF 114 Ia 225.

62 M. REICH, op. cit., EC 1990, 174, 175; du même, op. cit., *Mélanges Cagianut*, p. 105; voir la critique de R. OBERSON, op. cit., *Mélanges SSJ*, p. 389 ss.

ainsi qu'un impôt professionnel, prélevé à titre supplémentaire, pouvait être fixé sur la base du chiffre d'affaires, le législateur se contentant d'une solution schématique qui tient compte dans une certaine mesure de l'intensité du rendement moyen des entreprises de la branche⁶³.

32. *Critique*: Si l'arrêt précité peut être suivi dans ses conclusions, sa motivation n'est pas sans présenter une certaine ambiguïté.

A notre avis, le principe de l'imposition selon la capacité contributive est un principe général qui s'applique à l'ensemble des impôts. Toutefois, elle doit faire l'objet d'une définition plus extensive que celle du Tribunal fédéral. En effet, la capacité contributive ne se mesure pas seulement à l'aune du revenu ou du bénéfice global net, mais également d'après d'autres facteurs⁶⁴. On peut encore mentionner comme principaux indicateurs de la capacité contributive la fortune (ou le capital) — facteur qui n'est pas (ou guère) contesté en Suisse — la propriété foncière, la dépense, ainsi que les successions et donations⁶⁵. Le coût social de certains comportements peut également servir de critère (théorie de l'équivalence)⁶⁶. Nombre d'impôts sont fondés sur de tels éléments. Il suffit de mentionner les diverses formes d'imposition de la fortune, les impôts frappant la consommation en général (impôt sur le chiffre d'affaires, TVA) qui sont adaptés, dans certaines limites, à la capacité des consommateurs grâce à l'exonération ou à la charge réduite des biens de première nécessité, les impôts spéciaux frappant certaines formes de consommation ou de possession considérées comme de luxe ou socialement peu recommandables (impôt sur le tabac, l'alcool, la bière, etc.). Le Tribunal fédéral reconnaît d'ailleurs un large pouvoir d'appréciation au législateur cantonal lorsqu'il s'agit d'évaluer la capacité économique des contribuables et de choisir la manière de prendre celle-ci en considération à des fins fiscales⁶⁷.

⁶³ Archives 49, 345 ss, 350; voir aussi l'article très critique de R. OBERSON, op. cit., *Mélanges Cagianut*, p. 125 ss.

⁶⁴ Du même avis, F. KLEIN, op. cit., p. 210; W.R. WALZ, op. cit., p. 163 ss; E. KÜNG, op. cit., RF 1975, 228 ss.

⁶⁵ P. ZUMSTEIN, op. cit., p. 38; P. KIRCHHOF, op. cit., StuW 1984, p. 297 ss, 301 ss; S. BACH, op. cit., StuW 1991, 116, 120 ss.

⁶⁶ Cf. K. TIPKE, op. cit., p. 60.

⁶⁷ ATF 109 Ia 101.

33. L'imposition proportionnée à la capacité contributive, garantie par l'article 4, alinéa 1, Cst, doit également être respectée dans le cadre de ces impôts⁶⁸. En particulier:

- L'indicateur choisi pour mesurer la capacité contributive doit se justifier par la situation différente (généralement plus aisée) au plan économique et social des contribuables visés par rapport à ceux qui ne le sont pas; il doit permettre de saisir le potentiel économique des contribuables concernés, du moins sur un plan statistique. Ainsi, frapper les dépenses de luxe, par rapport aux dépenses courantes, peut se justifier. De même, le législateur fédéral considère probablement que fumer et boire de la bière représentent des dépenses de pure convenance, entraînant éventuellement des coûts sociaux et qu'elles peuvent être taxées.
- L'indicateur doit être suffisamment général pour être réalisé dans des groupes relativement nombreux de contribuables, afin de ne pas discriminer certains contribuables par rapport à d'autres dont la capacité économique serait semblable. Ainsi, frapper certaines dépenses de luxe et pas d'autres, ou certaines professions seulement, paraît contestable.
- L'impôt doit être aménagé en fonction du degré de précision de l'indicateur. L'impôt doit être d'autant plus faible, par exemple, que le critère choisi est moins précis.
- Si l'aménagement de l'impôt ne peut échapper à un certain schématisme, celui-ci 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 — telle que définie dans le cadre de cet impôt — aux contingences administratives et pratiques.

4. Les principes de la couverture des frais et de l'équivalence

34. *L'égalité de traitement dans les contributions causales:* Le principe de l'égalité de traitement s'applique également aux contributions causales. Le cercle des contribuables et l'assiette de la contribution doivent être fixés de manière à le respecter⁶⁹. Le Tribunal fédéral a jugé, par exemple, que ce principe n'est pas violé lorsqu'on exige de ceux qui parquent sur le domaine public de façon prolongée une taxe pour la nuit seulement⁷⁰. De même, appréciant les efforts financiers exigés des propriétaires et la sollicitation des canalisations d'anciens bâtiments par rapport à celle des

⁶⁸ Cf. no 95 ci-après.

⁶⁹ Cf. aussi ATF 109 Ia 327; 107 Ib 301; K.A. VALLENDER, op. cit., p. 81 ss.

⁷⁰ ATF 108 Ia 114.

nouveaux, il a considéré qu'il n'était pas inéquitable de réclamer des taxes de raccordement plus élevées pour les nouveaux bâtiments⁷¹.

Quant au montant des contributions causales, le principe de l'égalité de traitement se concrétise par ceux de la couverture des frais et de l'équivalence. Le premier s'applique aux émoluments — à l'exclusion des taxes d'utilisation, des droits régaliens et de concession — ainsi qu'aux charges de préférence; le second à toutes les redevances causales⁷².

35. *Principe de la couverture des frais*: Selon le principe de la couverture des frais, le montant global des redevances ne doit pas excéder le total des dépenses du secteur administratif concerné. Il s'agit d'une limite générale qui s'applique à l'ensemble des recettes provenant de la contribution en cause. Ce principe n'impose donc aucune corrélation particulière entre le montant de la redevance à la charge du contribuable et la prestation fournie⁷³. Ainsi, le Tribunal fédéral admet que soient pris en considération tous les frais généraux du secteur administratif en cause, que soient effectuées des compensations entre les affaires les plus importantes et celles pour lesquelles un dédommagement ne peut être exigé en vertu du peu d'intérêt qu'elles présentent. En outre, il est possible de tenir compte de manière appropriée de la capacité de l'institution publique à fournir les prestations et de la responsabilité qui lui est liée, d'une part, de la capacité contributive de l'assujetti et de son intérêt à la prestation, de l'autre⁷⁴.

36. *Le principe de l'équivalence*: D'après ce principe, le montant de la contribution réclamée à un assujetti ne doit pas être en disproportion manifeste avec la valeur de la prestation ou de l'avantage dont elle est la contre-prestation et il doit se maintenir dans des limites raisonnables. Le tarif doit être aménagé sur la base de considérations objectives et ne doit pas créer de différences qui ne se justifieraient pas par des motifs raisonnables. En aucun cas, l'usage de l'institution ou du service public en cause ne doit être empêché ou rendu difficile à l'excès en raison de l'importance de la contribution⁷⁵. La jurisprudence n'exclut pas toutefois

⁷¹ ATF 106 Ia 244.

⁷² G. MÜLLER, Commentaire, Art. 4, n. 81 ss; A. GRISEL, op. cit., p. 611 ss et 616 ss; ATF 102 Ia 15.

⁷³ M.O. BUFFAT, op. cit., p. 79 et 81.

⁷⁴ ATF 103 Ia 88; 106 Ia 243, 252.

⁷⁵ ATF 103 Ia 89; 106 Ia 243, 253.

un certain schématisation dans la perception de la contribution et dans la fixation de son montant. Le législateur peut se fonder notamment sur des normes moyennes résultant de l'expérience, pour autant qu'elles ne conduisent pas à des résultats insoutenables, fondés sur aucun motif objectif, ou à des discriminations sans justification raisonnable⁷⁶.

37. *Application des principes*: S'agissant des taxes administratives, leur montant maximum correspond en principe à une quote-part des frais supportés par la collectivité publique pour le service administratif en cause. Comme on vient de le voir, cette quote-part ne correspond pas nécessairement au coût de la prestation individuelle elle-même⁷⁷. Les taxes d'utilisation et régaliennes peuvent comprendre une part de bénéfice, la contribution correspondant à la valeur marchande de la prestation fournie à l'administré⁷⁸. Tel est le cas, par exemple, des prestations des services industriels (eau, gaz, électricité)⁷⁹.

Les charges de préférence peuvent correspondre au maximum à la valeur de l'avantage obtenu par l'assujetti⁸⁰ et les contributions de remplacement sont plafonnées par la "valeur" de l'obligation en remplacement desquelles elles sont dues⁸¹. Lorsque l'obligation principale est personnelle, telle que le service du feu, la contribution peut être calculée d'après l'âge de l'assujetti, ainsi que sur son revenu et sa fortune⁸².

5. L'égalité entre hommes et femmes (art. 4, al. 2, Cst)

38. *Principe*: L'article 4, alinéa 2, première phrase, Cst prévoit que l'homme et la femme sont égaux en droit. En principe, la loi pourvoit à cette égalité. Aux termes de la jurisprudence, l'article 4, alinéa 2, Cst interdit notamment au législateur d'édicter des règles prévoyant des traitements juridiques différents uniquement en raison de l'appartenance à l'un ou l'autre sexe. A cet égard, l'alinéa 2 de l'article 4 Cst est plus strict que son alinéa 1er: alors qu'avant l'adoption de l'alinéa 2, en 1981,

⁷⁶ ATF 106 Ia 244.

⁷⁷ M.O. BUFFAT, op. cit., p. 83.

⁷⁸ ATF 104 Ia 116.

⁷⁹ ATF 102 Ia 403; cf. aussi ATF 103 Ib 324 concernant l'émolument perçu en contrepartie du droit de reproduire des cartes topographiques.

⁸⁰ A. GRISEL, op. cit., p. 616.

⁸¹ ATF 97 I 803, 806.

⁸² ATF 102 Ia 9 ss, 15.

le législateur cantonal jouissait d'une certaine marge d'appréciation dans le cadre de l'article 4 Cst et pouvait réservé un traitement différent aux hommes et aux femmes dans la mesure où la différence de sexe représentait un critère de distinction objectif et que cette discrimination paraissait souhaitable aux autorités et citoyens du canton, cette marge a été considérablement réduite, si ce n'est abolie. En effet, depuis 1981, un traitement différent entre hommes et femmes n'est autorisé que si des différences biologiques et fonctionnelles découlant du sexe excluent absolument un traitement égal⁸³.

Ces principes s'appliquent également en droit fiscal, de sorte que les textes législatifs et réglementaires qui constituent la base des contributions publiques devraient être rédigés de manière neutre, le sexe n'étant pas, en règle générale, un motif objectif et raisonnable justifiant un traitement fiscal différent⁸⁴.

39. *Application du principe aux impôts directs:* S'agissant des impôts directs, le Tribunal fédéral a souligné à bon droit que la question de savoir si les époux devaient être imposés comme une unité ou séparément ne relevait pas du principe d'égalité de l'article 4, alinéa 2, Cst⁸⁵. Il n'en demeure pas moins que diverses inégalités subsistent dans les législations cantonales et fédérale⁸⁶. La principale concerne le droit formel, c'est-à-dire les droits et obligations des conjoints en matière de procédure et de responsabilité financière. On ne peut que souscrire à l'opinion de la doctrine, selon laquelle la substitution du mari à sa femme viole l'article 4, alinéa 2, Cst⁸⁷. La nouvelle législation fédérale en matière d'impôt fédéral direct et d'harmonisation des impôts directs des cantons et communes prévoit la suppression de ces inégalités⁸⁸.

83 Zbl. 88(1987), 308.

84 A notre avis, l'arrêt publié aux ATF 108 Ia 126 est contestable de ce point de vue. Contrairement à ce que prétend le Tribunal fédéral, une déduction qui n'est accordée que sur le produit du travail de l'épouse du contribuable, lorsque celle-ci exerce une activité lucrative, entraîne des inégalités non justifiées au regard de l'article 4, alinéa 2, Cst. En effet, lorsqu'un seul époux exerce une activité lucrative, la déduction est accordée s'il s'agit de la femme, refusée lorsque c'est le mari qui est actif, alors que les charges du couple prises en compte par la déduction sont les mêmes dans les deux cas. Cf. D. YERSIN, *Egalité*, p. 209.

85 ATF 110 Ia 11 = RF 1985, 266; cf. aussi R. LANZ-BAUR, op. cit., p. 25.

86 Cf. le répertoire de ces inégalités: D. YERSIN, *Egalité*, p. 207 ss.

87 R. LANZ-BAUR, op. cit., RF 1990, 55; P. LOCHER, op. cit., *Mélanges Cagianut*, p. 137 ss; M. ZWEIFEL, op. cit., Zbl. 89 (1988), 333; R. HARTL, op. cit., p. 25 ss.

88 Cf. Message sur l'harmonisation fiscale, p. 31 ss; art. 13 et 113 LIFD, art. 40 LHID.

40. *Le cas particulier de l'impôt “non-pompier”*: C'est probablement en matière de taxe compensatoire du service du feu que l'article 4, alinéa 2, Cst, a eu l'effet le plus important. Le Tribunal fédéral a jugé, s'agissant de l'obligation principale du service du feu, que le législateur peut y astreindre les hommes et en libérer les femmes dans la mesure où celui-ci consiste en interventions dans les incendies et autres catastrophes; en effet, il requiert des efforts physiques importants que seuls des hommes dans la force de l'âge peuvent accomplir et présente des dangers pour la santé; les différences biologiques entre les sexes justifient le traitement dissemblable. En revanche, dans la mesure où le service du feu a une fonction complémentaire et de soutien à un corps de spécialistes qui seul intervient dans ces situations, un traitement différent des hommes et des femmes ne se justifie pas, car ces dernières sont également aptes à accomplir ce service même si, en moyenne, leur activité professionnelle leur donne vraisemblablement moins souvent l'occasion d'avoir les connaissances souhaitables pour ces travaux.

Le Tribunal fédéral a ainsi considéré comme contraire à l'article 4, alinéa 2, Cst la décision du Tribunal d'appel du canton de Bâle-Ville qui confirmait la contribution compensatoire réclamée au recourant dispensé du service du feu. Il n'a toutefois pas admis le recours considérant que la décision attaquée reposait sur une loi cantonale antérieure à 1981, qu'en 1982, date de la décision en cause, le législateur cantonal n'avait pas eu matériellement le temps de modifier la législation et qu'enfin, la taxe étant de l'ordre de 200 francs, le recourant n'était pas atteint de manière essentielle dans ses intérêts dignes de protection⁸⁹.

41. Emboîtant le pas au Tribunal fédéral, le Tribunal administratif du canton de Zurich a rendu d'abord une décision analogue s'agissant de la taxe compensatoire zurichoise⁹⁰. Dans un arrêt ultérieur, il a annulé une décision réclamant la taxe compensatoire au recourant pour le motif que, le peuple ayant rejeté en votation populaire la loi proposée en vue de

⁸⁹ Zbl. 88 (1987), 306 ss; cf. aussi Zbl. 92 (1991), 418 dans la cause K.S. c/Tribunal administratif BE et Commune de Aeschi, où le Tribunal fédéral a rejeté le recours, le recourant n'ayant pas présenté ses arguments devant les instances cantonales. Sur la nouvelle jurisprudence consistant à donner raison au recourant tout en rejetant le recours, cf. notamment A. AUER, op. cit., *Mélanges Häfelin*, p. 33 ss; C.A. MORAND, op. cit., p. 73 ss.

⁹⁰ Zbl. 89 (1988), 495.

corriger ces inégalités, seuls les juges pouvaient encore veiller à la constitutionnalité de la décision⁹¹.

42. Ces décisions sont bien motivées et justes sur le principe: les femmes doivent en principe également être astreintes au service du feu si les hommes le sont. En cas de dispense, il est inégal de réclamer une contribution à ces derniers seulement.

Cette jurisprudence n'a pas plu, toutefois, car elle ouvrait une brèche dangereuse dans les amicales masculines que constituent souvent les corps des sapeurs-pompiers. Le canton de Zurich a préféré conseiller aux communes de supprimer la taxe compensatoire⁹², ce qui mettait fin aux discussions.

⁹¹ Zbl. 91 (1990), 275.

⁹² Zbl. 91 (1990), 285.

Chapitre 2 *Les notions voisines*

43. Le principe d'égalité consacré par l'article 4 Cst n'est pas la seule protection dont dispose le citoyen contre les inégalités. Aussi n'est-il pas intérressant d'examiner les autres moyens que lui offre la Constitution.

§ 1 *L'interdiction de l'arbitraire*

44. *Le principe de l'égalité de traitement, cas particulier de l'interdiction de l'arbitraire:* L'article 4, alinéa 1, Cst interdit également l'arbitraire dans et devant la loi. Un arrêté de portée générale est arbitraire lorsqu'il est dénué de base objective et sérieuse ou qu'il n'a ni sens, ni but¹. Une décision d'application de la loi l'est lorsqu'elle viole manifestement une règle claire et incontestée ou lorsqu'elle lèse le sentiment de l'équité de manière choquante².

Alors que primitivement la jurisprudence ne différenciait pas le principe de l'égalité de traitement de l'interdiction de l'arbitraire, des arrêts récents tendent à opérer cette distinction, sans définir exactement la portée de chaque norme³.

A notre avis, l'interdiction de l'arbitraire a une portée générale et englobe celle des inégalités de traitement. En effet, sous des termes différents, les deux principes exigent que l'acte incriminé ne soit pas dépourvu de toute justification raisonnable: l'examen d'un arrêté ou d'une décision au regard du principe de l'égalité de traitement suppose une comparaison des situations; au plan de l'arbitraire, il porte sur l'acte "en soi", abstraction faite de toute comparaison. L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable, ou inversement⁴.

45. *En pratique:* La distinction entre les deux principes n'a pas grande portée pratique sur le plan fiscal, un même arrêté ou une même décision pouvant être examiné sous l'un et l'autre angles. Ainsi, s'agissant de l'impôt sur la richesse du canton de Bâle-Campagne, le Tribunal fédéral

¹ ATF 114 Ia 323.

² Archives 56, 506.

³ Cf. par exemple ATF 114 Ia 323; G. MÜLLER, Commentaire, Art. 4, n. 30.

⁴ A. HÄFLIGER, op. cit., p. 61 ss; P. MOOR, op. cit., p. 370 ss; J.-P. MÜLLER /S. MÜLLER, op. cit., p. 239; M. BOSSUYT, op. cit. , p. 97; ATF 114 Ia 12-13.

a jugé qu'il ne violait pas le principe de la généralité de l'impôt, mais que sa progression n'avait ni sens, ni but dans la mesure où elle aboutissait à réclamer dans certains cas un supplément d'impôt supérieur à l'augmentation de revenu imposée⁵.

§ 2 *Le principe de la légalité; l'interprétation des lois fiscales et la sécurité du droit*

46. *Le principe de la légalité:* Ce principe joue un rôle particulièrement important en droit fiscal. Sous réserve de rares exceptions (émoluments de chancellerie, à caractère technique), les contributions publiques ne peuvent être perçues que sur la base d'une loi au sens formel du terme, c'est-à-dire d'un acte émanant de l'organe législatif⁶. La loi doit définir, dans leurs grandes lignes, le cercle des contribuables, l'objet de la contribution et sa mesure (à tout le moins, son montant maximum), ainsi que les exceptions à l'assujettissement. Le Tribunal fédéral n'admet une atténuation de cette exigence que lorsque les droits des contribuables sont suffisamment sauvagardés par les principes de l'équivalence et de la couverture des frais⁷. L'impôt doit également être prélevé sur la base d'une loi au sens matériel du terme, c'est-à-dire sur la base d'une norme générale et abstraite, fixant les droits et les obligations des administrés, édictée par un organe compétent selon les règles de droit public⁸.

En tant qu'il rend l'impôt prévisible, calculable et sûr, le principe de la légalité protège le contribuable contre l'arbitraire et garantit la sécurité du droit⁹.

47. *Relation entre le principe de la légalité et celui d'égalité:* *Le principe de la légalité est étroitement lié à celui de l'égalité de traitement*¹⁰. Il garantit au citoyen la généralité de l'imposition et exclut les priviléges et régimes particuliers. A cet égard, le principe de la légalité matérielle de l'impôt est particulièrement important car il exclut les régimes *ad personam*, même adoptés par le législateur. En fait, il se

⁵ ATF 99 Ia 654 ss.

⁶ Archives 59, 432; ATF 99 Ia 700; 93 I 634.

⁷ ATF 103 Ia 243; 100 Ia 139 ss; Archives 54, 606; 49, 148; E. HÖHN, op. cit., Archives 45, 211 ss.

⁸ ATF 97 I 347.

⁹ ATF 115 Ib 244; Archives 53, 680.

¹⁰ M. REICH, op. cit., *Mélanges Cagianut*, p. 113.

confond sur ce point avec le principe de l'égalité de traitement, car c'est sous cet angle que serait attaqué le décret qui favoriserait ou pénaliserait un contribuable (ou une catégorie de contribuables), en dérogation aux principes d'imposition applicables aux autres assujettis.

48. *L'interprétation des lois fiscales:* Toute loi doit être interprétée conformément à la Constitution¹¹, en particulier conformément au principe de l'égalité de traitement. A notre avis, c'est ce principe qui est implicitement à la base d'institutions telles que l'interprétation économique des lois fiscales et l'institution de l'évasion¹², ainsi que, par exemple, de la définition extensive du commerce d'immeubles et de la récente évolution de la jurisprudence concernant la notion de prestation appréciable en argent provenant de participations selon l'article 21, alinéa 1, lettre c, AIFD (apport de participations à un holding¹³, liquidation partielle¹⁴). Les autorités d'application des lois fiscales, qu'elles soient administratives ou judiciaires, interprètent les dispositions légales en s'inspirant du principe de l'universalité de l'imposition: l'imposition est la règle; les cas d'exonération sont l'exception¹⁵.

49. *Limites posées par le principe de la légalité:* Cette forme d'interprétation se justifie lorsqu'elle doit pallier les imprécisions de la législation ou moderniser des notions vieillissantes afin d'atteindre le but précédemment visé par le législateur, ou encore pour déjouer les procédés insolites utilisés par le contribuable pour échapper à l'impôt. Elle devient plus problématique lorsqu'elle aboutit à modifier la définition usuelle des termes, au mépris de la systématique de la loi, et à créer ainsi de nouveaux cas d'imposition. Ainsi, s'agissant de la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la liquidation partielle, le bénéfice que réalise un actionnaire lors de la vente de sa participation à un tiers sera qualifié de gain en capital (exonéré) ou de rendement de participations (imposable selon l'article 21, alinéa 1, lettre c, AIFD) selon le financement choisi par l'acquéreur (fonds puisés dans la société ou empruntés auprès de tiers) et son statut fiscal (acquéreur astreint, ou non, à tenir des livres), alors que

¹¹ P. LOCHER, op. cit., p. 107; P. MOOR, op. cit., p. 88 ss.

¹² Cf. MASSHARDT, Kommentar, ad Art. 1, p. 16 ss; E. KÄNZIG, Wehrsteuer, ad Art. 2, n. 17 et 36 ss.

¹³ ATF 115 Ib 238 ss.

¹⁴ ATF 115 Ib 249 et 256; RF 1991, 403.

¹⁵ Voir notamment ATF 115 Ib 251, 261.

jusqu'alors le vendeur d'une participation n'obtenait une prestation appréciable en argent que s'il prélevait lui-même des fonds dans la société. Si cette interprétation créatrice est satisfaisante au regard du principe de l'universalité de l'imposition, elle l'est nettement moins du point de vue de celui de la légalité de l'impôt, car on peut sérieusement douter que le législateur ait entendu tracer la limite entre gains en capital et rendement de participations en recourant à des raisonnements aussi compliqués, entraînant des résultats aléatoires pour le contribuable¹⁶.

50. Le Tribunal fédéral a parfois été plus strict: Dans un arrêt plus ancien, il avait jugé inconstitutionnelle l'interprétation restrictive donnée à une disposition légale par une administration fiscale dans le but de réaliser une "meilleure" égalité de traitement. S'agissant d'une déduction accordée "pour le ménage du contribuable", cette dernière l'avait refusée à un célibataire vivant seul, considérant que celui-ci n'avait pas plus de charges que celui qui vivait, par exemple, dans une pension ou à l'hôtel, pour la réservier aux contribuables ayant des personnes à charge dans leur ménage (veuve avec enfant, prêtre avec gouvernante). Bien qu'à notre avis la solution de l'autorité administrative fût plus conforme à une imposition proportionnée à la capacité contributive des intéressés, notre Haute Cour cassa la décision, considérant que cette interprétation n'avait pas de base légale¹⁷.

51. Ces quelques exemples montrent que les principes de l'égalité de traitement et de la légalité peuvent entrer en conflit l'un avec l'autre, même si la jurisprudence sauvegarde formellement leur harmonie en transformant la contradiction en problème d'interprétation. Les conflits surgissent généralement lorsque la loi comporte des solutions qui ne sont pas satisfaisantes du point de vue de l'égalité de traitement, sans que leur constitutionnalité puisse être contrôlée ou sans que le vice soit suffisamment grave pour justifier l'annulation de la disposition en cause.

La question de savoir quel principe doit alors l'emporter est particulièrement délicate. Elle ne peut être résolue que de cas en cas en soupesant

¹⁶ J.-M. RIVIER, op. cit., RF 1990, 13, 21 ss; J.-A. REYMOND, op. cit., *Mélanges Cagianut*, p. 277 ss.

¹⁷ ATF 99 Ia 571. Il est vrai que, dans un considérant, le TF a cherché à démontrer que la solution de l'administration entraînait d'autres inégalités. Sa démonstration n'est toutefois pas convaincante (cf. cons. 3c). Pour l'impôt fédéral direct, cf. Archives 44, 518, où le Tribunal fédéral justifie un traitement inégal des célibataires, veufs et divorcés par l'historique de la disposition légale.

l'importance qu'il y a à assurer une meilleure égalité ou, au contraire, à garantir aux contribuables un impôt prévisible. La valeur intrinsèque de la règle créée par l'interprétation en cause doit également être appréciée: la règle est-elle aisément compréhensible, d'application simple, s'inscrit-elle dans la systématique de l'impôt concerné, etc., l'imposition appelée par le principe de l'universalité se justifie alors plus aisément. La norme jurisprudentielle est-elle compliquée, expose-t-elle le contribuable à une charge fiscale aléatoire, les principes de la légalité et de la sécurité du droit devraient l'emporter, la correction d'un système fiscal insatisfaisant appartenant au législateur.

§ 3 *La liberté du commerce et de l'industrie*

52. *Principe:* L'article 31 Cst garantit la liberté du commerce et de l'industrie. Il réserve toutefois expressément les prescriptions cantonales sur leur imposition pour autant qu'elles ne dérogent pas au principe précité.

53. *Limites de la garantie:* Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière fiscale, la disposition constitutionnelle n'offre aucune protection contre des impôts généraux qui frappent l'exercice d'une activité lucrative, même si l'impôt a pour effet de rendre la concurrence plus difficile. Les cantons peuvent également assujettir à des impôts spéciaux certaines activités commerciales et industrielles pour autant que les limites ci-après soient respectées:

- le prélèvement d'un impôt spécial doit se justifier juridiquement par des motifs objectifs suffisants; au sujet de l'importance de ces motifs, la jurisprudence n'a pas posé des exigences particulièrement élevées jusqu'ici;
- l'impôt ne doit pas viser un but protectionniste; il ne peut se justifier par des motifs de politique économique;
- l'impôt ne saurait avoir un effet prohibitif; il ne doit ni rendre impossible l'exercice de l'activité, ni empêcher la réalisation d'un bénéfice approprié¹⁸.

54. *Relation entre le principe d'égalité et la liberté du commerce et de l'industrie:* Le Tribunal fédéral a laissé ouverte la question de savoir si l'article 31 Cst offre aux citoyens une meilleure protection que l'article 4, alinéa 1, Cst¹⁹. Au plan de l'égalité de traitement en matière fiscale, la

¹⁸ ATF 99 Ia 647; 96 I 572; Archives 49, 351 ss; cf. aussi ATF 102 Ia 262; 91 I 314; Archives 31, 159. Les étrangers bénéficient également de cette liberté : ATF 116 Ia 237.

¹⁹ ATF 112 Ia 34.

protection est à notre sens identique²⁰. Ainsi toute différence de traitement entre des entreprises doit reposer sur des motifs objectifs.

On peut évidemment se demander, au vu des formules utilisées par le Tribunal fédéral, si celui-ci est moins exigeant quant aux motifs justifiant une différence de traitement au regard de l'article 31 Cst ("motifs suffisants"²¹) qu'à celui de l'article 4 Cst ("motifs raisonnables"²²). On voit mal toutefois ce qui justifierait cette différence; par ailleurs, elle n'aurait que peu, ou même pas d'effets, car les contribuables invoquent généralement les deux dispositions simultanément.

De même, rien ne permet de penser que, sur le plan fiscal, le droit à l'égalité que peut faire valoir le contribuable vis-à-vis de ses concurrents directs selon l'article 31 Cst le protège envers un plus grand nombre de personnes ou envers d'autres personnes que celui qu'il peut invoquer sur la base de l'article 4 Cst²³. Au contraire, dans la mesure où l'article 31 Cst n'offre de protection qu'en matière économique, le contribuable jouit d'une garantie plus étendue sur la base de l'article 4 Cst.

L'article 31 Cst a toutefois un mérite, c'est celui d'exclure expressément le protectionnisme économique comme un motif raisonnable justifiant un traitement fiscal différent. Il est vrai que, dans un Etat respectant le libéralisme économique, le juge aurait pu déduire cette conséquence de l'article 4 Cst, mais peut-être n'aurait-il pas nécessairement fait preuve de la même rigueur. L'article 31 Cst apporte une précision utile sur ce point.

§ 4 *La garantie de la propriété*

55. *Principe:* Selon la récente jurisprudence du Tribunal fédéral²⁴, la garantie de la propriété, consacrée par l'article 22ter Cst, s'applique également en matière fiscale: "... L'idée à la base de la garantie de l'institution de la propriété ... interdit aussi à la collectivité publique d'enlever aux propriétaires, par une fiscalité excessive, leur patrimoine privé ou certains éléments de ce patrimoine (par exemple le patrimoine

20 Cf. D. YERSIN, op. cit., *Mélanges Cagianut*, p. 61 ss; A. HAEFLIGER, op. cit., p. 239 ss.

21 Archives 49, 352.

22 ATF 114 Ia 323.

23 Du même avis sur un plan plus général, G. MÜLLER, *Commentaire*, Art. 4, n. 29.

24 Archives 59, 742; ATF 105 Ia 134 = JT 1981 I 550; ATF 106 Ia 342 = Archives 51, 552; ATF 112 Ia 124 = JT 1988 I 579; Archives 56, 439. Sur la jurisprudence précédente, cf. notamment ATF 99 Ia 648 ss; 102 Ia 220 = JT 1978 I 524; ATF 94 I 448; Archives 44, 602; cf. aussi G. MÜLLER, *Commentaire*, ad Art. 22 ter, n. 7 et 8 et doctrine citée.

immobilier) ... La protection de la propriété oblige ainsi le législateur à conserver la substance du patrimoine existant et à maintenir la possibilité de former un capital nouveau. Il interdit au législateur de remettre en question la propriété en tant qu'institution juridique accessible à chacun ou d'épuiser le patrimoine de façon continue ..."²⁵.

56. *Etendue de la garantie. Interdiction des impôts confiscatoires:* Telle que définie, la garantie de la propriété interdit les impôts confiscatoires. A cet égard, elle pose une limite à la libre appréciation du législateur dans l'élaboration des barèmes ou la création de nouveaux impôts²⁶. Ainsi, s'agissant de l'égalité verticale entre citoyens, elle exclut, à notre avis, qu'en application d'un principe d'égalité des sacrifices poussé dans ses dernières conséquences, la progression de l'impôt soit telle que les tranches supérieures de revenu, par exemple, soient prélevées entièrement ou dans leur plus grande partie. La garantie de la propriété interdit que l'impôt serve à niveler les situations. Elle complète en cela le principe d'égalité découlant de l'article 4, alinéa 1, Cst.

Au regard de la jurisprudence, la limite posée par le constituant ne paraît toutefois pas très stricte: Ainsi, le Tribunal fédéral n'a jugé confiscatoire ni une contribution de plus-value de 60 pour cent représentant, avec d'autres impôts sur les gains immobiliers, un prélèvement de 80 pour cent de la plus-value foncière²⁷, ni une imposition d'un portefeuilles de titres, au chef des impôts sur le revenu et sur la fortune, excédant temporairement le montant total des revenus²⁸.

57. *La protection des droits acquis:* Dans quelle mesure un contribuable peut-il invoquer la protection de droits acquis en matière fiscale en se fondant sur l'article 22 ter Cst, et faire ainsi échec au principe de l'universalité de l'imposition?

S'agissant de l'exonération d'une entreprise nouvellement installée dans le canton, le Tribunal fédéral a jugé qu'une exonération fiscale accordée conformément à la loi crée un droit acquis protégé par la garantie de la propriété. Toutefois, l'exemption peut être annulée si l'autorité a été amenée à l'accorder par un comportement astucieux du bénéficiaire ou si

25 ATF 105 Ia 141 = JT 1981 I 555-556.

26 Question laissée ouverte s'agissant de l'impôt sur la richesse de BL, cf. ATF 99 Ia 648 ss.

27 ATF 105 Ia 134.

28 Archives 51, 572; s'agissant de résumer la jurisprudence, cf. D. YERSIN, Les protections contre les impositions confiscatoires, p. 271 ss, notamment p. 274 ss.

celui-ci n'accomplit pas, ou plus, les conditions qu'il avait acceptées. L'exigence d'une application correcte du droit objectif doit alors l'emporter sur celle de la sécurité du droit ou sur l'intérêt au maintien d'une décision antérieure²⁹.

Il ressort de cette jurisprudence que les principes de l'universalité de l'imposition et de l'égalité de traitement l'emportent sur celui de la garantie de la propriété, dans la mesure où un contribuable ne saurait obtenir un privilège ou un avantage fiscal contre la loi. En revanche, l'autorité fiscale qui agit dans la marge d'appréciation que lui laisse la loi est tenue par sa décision tant que les circonstances fondant cette décision ne se modifient pas³⁰.

§ 5 *L'égalité entre confédérés et indigènes*

58. Deux dispositions règlent la matière, les articles 60 et 43, alinéa 4, Cst.

59. *Les principes*: Selon l'article 60 Cst, "tous les cantons sont obligés de traiter les citoyens des autres Etats confédérés comme ceux de leur Etat en matière de législation et pour tout ce qui concerne les voies juridiques".

Souvent invoquée à la fin du siècle dernier et au début de ce siècle, cette disposition a fondé une jurisprudence relativement importante de notre Haute Cour concernant notamment l'imposition des immeubles appartenant à des confédérés³¹, l'aménagement de l'impôt des pauvres réclamé aux confédérés³², les exonérations³³, ainsi que les taxes de permis d'établissement³⁴.

Très vite, le Tribunal fédéral a été amené à distinguer la portée de l'article 60 Cst de celle de l'article 4, alinéa 1, Cst. Ainsi, il a précisé que l'article 60 Cst prescrit uniquement un traitement égal des citoyens bourgeois d'autres cantons avec ceux qui sont originaires du canton en cause, mais qu'il n'exige nullement que les bourgeois du canton ou les confédérés qui habitent hors du canton concerné soient communément traités de la même manière que les habitants de ce canton³⁵. La question

29 ATF 94 I 448, 450; cf. aussi Archives 44, 607-608.

30 Cf. aussi le paragraphe sur les arrangements fiscaux, nos 129 ss, 133.

31 ATF 3, 235; 7, 237; 8, 42.

32 ATF 5, 31; 5, 320; 34 I 665.

33 ATF 12, 42.

34 ATF 30 I 672; 33 I 94; s'agissant d'une patente de colportage, cf. ATF 49 I 110.

35 ATF 7, 476-477; F. STOFFEL, op. cit., p. 53.

de savoir s'il se justifie de traiter différemment les contribuables, selon qu'ils sont domiciliés ou non dans le canton, doit être examinée au regard de l'article 4, alinéa 1, Cst³⁶.

L'article 60 Cst s'applique en principe aux confédérés non établis dans le canton dont la réglementation est litigieuse. Les confédérés établis qui s'estiment victimes d'une inégalité de traitement doivent fonder leur grief sur l'article 43, alinéa 4, Cst, qui prévoit que "Le Suisse établi jouit, au lieu de son domicile, de tous les droits des citoyens du canton et, avec ceux-ci, de tous les droits des bourgeois de la commune ..." ³⁷.

Ces deux dispositions ne peuvent être invoquées que par des personnes physiques, susceptibles d'avoir un indigénat. Les personnes morales sont exclues de la protection.

60. *Relation avec l'article 4, alinéa 1, Cst:* Les articles 60 et 43, alinéa 4, Cst représentent une garantie d'égalité très limitée quant aux justiciaires qui peuvent l'invoquer. En revanche, ils ont pour mérite d'exclure que l'indigénat soit considéré comme un motif raisonnable de traitement différent selon l'article 4, alinéa 1, Cst³⁸.

61. *Portée des articles 60 et 43, alinéa 4, Cst:* A l'heure actuelle, l'article 60 Cst ne semble plus jouer grand rôle dans la jurisprudence fiscale. Cela ne signifie pas toutefois qu'il soit dépourvu d'effets, mais plutôt que son objectif est entré dans les moeurs et que les cantons l'observent spontanément. En revanche, la jurisprudence abonde concernant le bien- ou le mal fondé d'un traitement fiscal différent selon le domicile intra- ou extra-cantonal du contribuable³⁹.

En matière fiscale, l'article 43, alinéa 4, Cst n'a joué qu'un rôle insignifiant, du moins au regard du nombre de décisions fondées sur celui-ci⁴⁰.

36 ATF 8, 42; 66 I 11.

37 E. GRISEL, op. cit., *Mélanges Henri Zwahlen*, p. 48 ss; ATF 101 Ia 184; peu clair : ATF 95 I 500.

38 J.-F. AUBERT, op. cit., n. 1010; E. GRISEL, op. cit., *Mélanges Henri ZWAHLEN*, p. 54.

39 Taxe de séjour : ATF 102 Ia 146; 101 Ia 440; 100 Ia 71; 99 Ia 355; 90 I 86; Archives 42, 276 = ATF 93 I 17; impôt sur les bateaux: ATF 101 Ia 184; taxe de régale de la pêche: ATF 95 I 501; taxe d'utilisation: ATF 66 I 11 et 15; impôt sur la fortune, déduction des dettes: ATF 54 I 77, 49 I 3; impôt spécial sur les commerçants itinérants: ATF 38 I 424; patente de chasse: ATF 32 I 637, 101 Ia 196, 114 Ia 13; taxe de raccordement aux égouts: ATF 101 Ia 193; obligation de résidence: ATF 92 I 361. Cf. nos 63 ss, 180 ss.

40 ATF 49 I 110; 66 I 11.

§ 6 La liberté d'établissement

62. L'article 45 Cst, dans sa teneur d'avant 1979, prévoyait que des "charges et cautionnements" ne pouvaient être demandés au citoyen suisse en raison de son établissement dans un canton dont il n'était pas ressortissant. Il en avait été déduit que cette disposition interdisait à un canton de soumettre des confédérés établis à des impôts plus élevés que leurs propres ressortissants⁴¹.

Dans sa nouvelle version, l'article 45 ne contient plus cette restriction. Il n'en demeure pas moins que de telles charges demeurent inadmissibles, sous réserve d'un émolument de chancellerie pour les permis d'établissement⁴².

Une éventuelle surimposition des confédérés est dorénavant examinée sous l'angle des articles 4, 60 et 43, alinéa 4, Cst. Dans la mesure où la protection résulte de l'article 4, alinéa 1, Cst, les personnes morales en jouissent également.

§ 7 L'interdiction de la double imposition intercantonale

63. *Principe et relation avec l'article 4, alinéa 1, Cst:* L'article 46, alinéa 2, Cst empêche qu'un citoyen ne soit imposé à double. Cette disposition a un champ d'application différent et distinct de l'article 4, alinéa 1, Cst. Toutefois, la définition que donne le Tribunal fédéral de la double imposition assure, dans certains cas, une forme d'égalité de traitement. Ainsi, l'article 46, alinéa 2, Cst proscrit non seulement la double imposition (actuelle et virtuelle), mais il interdit également à un canton d'imposer un contribuable plus lourdement du fait qu'il n'est pas soumis entièrement à sa souveraineté, mais qu'il est également contribuable dans un autre canton en raison de ses attaches économiques⁴³. Inversement, un contribuable ne saurait prétendre être victime d'une double imposition lorsque son imposition est plus lourde dans un canton, non pas en raison de son rattachement à plusieurs souverainetés cantonales mais en vertu du système fiscal de ce canton. En effet, si le contribuable qui est soumis à sa souveraineté de plusieurs cantons pouvait alors se

⁴¹ ATF 93 I 22 ss.

⁴² FF 1974 I 220.

⁴³ ATF 116 Ia 130; Archives 59, 277; Archives 60, 57; 52, 172; cf. E. HÖHN, *Interkantonales Steuerrecht*, p. 75 ss; K. LOCHER, *Doppelbesteuerung*, §1 II A, nos 15b, 18, 20.

prévaloir d'un régime particulier, il serait privilégié par rapport aux personnes soumises exclusivement à la souveraineté du canton en cause⁴⁴.

Les conditions auxquelles est interdite l'imposition plus lourde du contribuable dans les rapports intercantonaux sont (a) le fait d'être soumis à plus d'une souveraineté, (b) un traitement fiscal différent, (c) l'absence de motif objectif justifiant cette différence, et (d) une imposition effectivement plus lourde⁴⁵.

64. On comprend mal pourquoi le Tribunal fédéral sanctionne cette surimposition en application de l'article 46, alinéa 2, Cst et non pas de l'article 4, alinéa 1, Cst. En effet, le traitement inégal n'est pas dû à la collision de différentes souverainetés, mais il est le fait d'un seul et même canton; il consiste en un traitement différent du contribuable soumis à plusieurs souverainetés cantonales par rapport à celui réservé au contribuable qui relève de la seule compétence du canton en cause, le fait d'être soumis à plusieurs souverainetés ne constituant pas un motif objectif et raisonnable de distinction au sens de l'article 4, alinéa 1, Cst. Dans une ancienne jurisprudence, où le Tribunal fédéral semblait d'ailleurs ne pas distinguer nettement les griefs d'inégalité de traitement et de double imposition⁴⁶, ce type de surimposition était considéré comme contraire à l'article 4 Cst. Mais peut-être le Tribunal fédéral a-t-il précisément hésité à considérer le fait de relever de plusieurs souverainetés fiscales comme un motif déraisonnable de traitement différent et a-t-il ainsi limité la protection au plan intercantonal⁴⁷.

65. *L'exception des pertes de répartition. La jurisprudence:* Le principe de l'interdiction d'une surimposition du contribuable soumis à plus d'une souveraineté cantonale connaît une exception importante: S'agissant de l'imposition des immeubles et de leurs revenus, le Tribunal fédéral accorde au canton de situation de l'immeuble le droit prioritaire de l'imposer. Cela signifie que le canton ne peut imposer que ces éléments (au taux du revenu total), mais aussi qu'il peut frapper le revenu entier de l'immeuble, même si le contribuable n'obtient en fait qu'un revenu global net inférieur ou nul. Le Tribunal fédéral fait ainsi passer le droit d'imposer

⁴⁴ Archives 52, 173.

⁴⁵ E. HÖHN, *Interkantonales Steuerrecht*, p. 76 ss.

⁴⁶ ATF 43 I 263, par exemple. Il est évident que les conditions de recevabilité des deux griefs sont différentes (épuisement des instances cantonales, etc.).

⁴⁷ Cf. no 70 ci-après.

du canton de situation de l'immeuble avant le respect du principe selon lequel un contribuable soumis à la souveraineté de plusieurs cantons pratiquant l'imposition du revenu net ne doit pas être imposé sur un montant supérieur à son revenu global net⁴⁸.

66. *Critique:* A notre avis, cette jurisprudence se défend difficilement. On ne voit pas pourquoi l'intérêt fiscal d'un canton l'emporterait sur le droit du contribuable à ne pas être imposé à double et à être traité d'une manière égale à celle dont le sont les contribuables "internes". Au demeurant, le fait que le canton de situation de l'immeuble a le droit exclusif d'en imposer les revenus ne signifie pas qu'il puisse imposer davantage que le revenu global net du contribuable⁴⁹. En omettant cette réserve, la règle de répartition posée par le Tribunal fédéral porte atteinte, sans nécessité, au principe de l'imposition d'après la capacité contributive, et cela même lorsque les cantons en cause l'appliquent sur le plan interne.

§ 8 *La non-discrimination en matière internationale*

67. *Les modèles de conventions de l'OCDE:* L'article 24 du modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune de l'OCDE, de 1977, et l'article 10 de celui concernant les successions et les donations, de 1983, contiennent tous deux des clauses de non-discrimination. Leur chiffre 1 prévoit: "Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui y est autre ou plus lourde que celles à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation". La plupart des conventions internationales conclues par la Suisse reprennent — en termes équivalents, si ce n'est dans les mêmes termes — la clause de non-discrimination des modèles de conventions.

68. *Particularités de la protection offerte par les conventions. En général:* Le principe d'égalité consacré par cette disposition présente certaines particularités, notamment par rapport à l'article 4 Cst.

Les titulaires du droit sont les ressortissants des Etats contractants et non leurs résidents. Le critère déterminant est donc la nationalité. Tant les personnes morales que les personnes physiques peuvent y faire appel.

48 ATF 116 Ia 130; 111 Ia 123-124; Archives 56, 571-572.

49 Du même avis, E. HÖHN, *Interkantonales Steuerrecht*, p. 79.

Sont ressortissantes d'un Etat contractant les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur de l'Etat en cause.

La garantie d'égalité ne vaut que pour les contribuables placés, au regard de l'application de la législation fiscale de droit commun, dans des circonstances de droit et de fait analogues. Ainsi, le national d'un Etat contractant qui ne réside pas dans l'autre Etat contractant ne peut exiger le même traitement que celui qui est réservé aux nationaux résidant dans cet Etat, mais il peut demander à bénéficier de celui de ses nationaux non résidents.

De même, un Etat contractant n'est pas tenu d'accorder une exonération à une institution d'utilité publique ou exerçant une activité désintéressée de l'autre Etat contractant, même si elle exonère les établissements similaires qui sont ses propres ressortissants, car l'activité de ces derniers profite à l'Etat contractant alors que ce n'est pas le cas de celle de la première.

Enfin, il est précisé que la garantie s'étend aux impôts de toute nature et dénomination⁵⁰.

Comme la protection figure nécessairement dans une convention de double imposition, elle n'est accordée que sous réserve de réciprocité.

69. *Le régime particulier des entreprises:* Le modèle de convention concernant le revenu et la fortune ménage un régime particulier aux entreprises dans certains cas: Le chiffre 4 de l'article 24 prévoit que "l'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant n'est pas établie dans cet autre Etat de façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet Etat qui exercent la même activité". Cette clause a pour but de supprimer les éventuelles discriminations entre établissements stables d'entreprises de l'Etat contractant situés dans l'autre Etat et les entreprises résidentes de cet Etat. Elle retient ainsi le critère de la résidence et non celui de la nationalité. La disposition ne sortit d'effets que pour les entreprises et établissements stables appartenant au même secteur économique quant aux impôts assis sur les activités industrielles et commerciales, notamment l'impôt sur le bénéfice.

⁵⁰ OCDE, Modèle de convention concernant le revenu et la fortune, Commentaire de l'article 24, p. 169 ss; OCDE, Modèle de convention concernant les successions et donations, Commentaire de l'article 10, p. 117 ss.

Par ailleurs, deux règles supplémentaires interdisent, d'une part, la discrimination d'entreprises sises dans un Etat contractant et détenues par des résidents de l'autre Etat, d'autre part, la limitation de la déduction des intérêts et des dettes dus par une entreprise résidente d'un Etat contractant à des résidents de l'autre Etat⁵¹.

70. *Comparaison avec la protection découlant de l'article 4, alinéa 1, Cst:* Les garanties figurant dans les modèles de conventions de l'OCDE et dans les conventions de double imposition conclues par la Suisse sont manifestement plus limitées que celles de l'article 4, alinéa 1, Cst, mais elles sont plus précises. Elles offrent également, dans leur champ d'application restreint, une protection peut-être plus sûre à l'étranger en Suisse. En effet, il ne faut pas oublier que ce n'est qu'assez récemment que celui-ci peut faire appel à l'article 4, alinéa 1, Cst⁵². En outre, il n'est pas certain que l'article 4, alinéa 1, Cst protège les contribuables contre une surimposition due au fait qu'ils auraient des intérêts à l'étranger. En effet, selon une jurisprudence ancienne⁵³ les cantons étaient autorisés, par exemple, à refuser à un contribuable la déduction de ses dettes lorsque le créancier était domicilié à l'étranger⁵⁴. Les dispositions des modèles de conventions concernant la déduction des dettes et des intérêts passifs des entreprises interdisent ce type de réglementation, du moins dans leur champ restreint d'application.

§ 9 *La liberté religieuse*

71. *Principe et étendue de la garantie:* L'article 49, alinéa 6, Cst prévoit que "Nul n'est tenu de payer des impôts dont le produit est spécialement affecté aux frais proprement dits de culte d'une communauté religieuse à laquelle il n'appartient pas". Indirectement, cette disposition vise à garantir une certaine égalité de traitement entre les citoyens appartenant à une communauté religieuse dont les frais sont en tout ou en partie supportés par l'Etat et ceux qui appartiennent à une communauté non soutenue

⁵¹ J.-M. RIVIER, Droit fiscal international, p. 108 ss; E. HÖHN, Internationales Steuerrecht, p. 90 ss.

⁵² Archives 35, 221; 31, 51. Cf. no 14 ci-dessus.

⁵³ ATF 41 I 386; 91 I 84.

⁵⁴ ATF 31 I 49. Le canton de Genève connaît encore une réglementation analogue, cf. art. 39, al. 1, lettre b, et 44 LCP.

financièrement par l'Etat ou qui ne font partie d'aucune communauté constituée.

La protection offerte par l'article 49, alinéa 6, Cst est toutefois limitée puisqu'elle ne concerne que les impôts spéciaux et les impôts communaux généraux, à l'exclusion des impôts cantonaux généraux⁵⁵. Par ailleurs, les personnes morales — qui, sous réserve des personnes morales à but religieux, n'ont ni conscience, ni croyance — ne peuvent invoquer l'article 49, alinéa 6, Cst⁵⁶. De même, la personne qui appartient à une communauté religieuse subventionnée, parmi d'autres, par la collectivité publique ne peut obtenir le remboursement de la part de son impôt qui est affecté aux autres communautés⁵⁷.

72. *Relation avec le principe d'égalité de l'article 4, alinéa 1, Cst:* Il est difficile de définir exactement l'ampleur de la garantie de l'article 49, alinéa 6, Cst par rapport à celle qu'offre l'article 4, alinéa 1, Cst, en matière religieuse. S'agissant de l'assujettissement des personnes morales à l'impôt ecclésiastique, sujet controversé, le Tribunal fédéral admet qu'il ne viole aucune des deux dispositions⁵⁸. Leur champ d'application serait donc identique, du moins sur ce point.

A un égard, en tout cas, la protection de l'article 49, alinéa 6, Cst est, à notre avis, meilleure que celle de l'article 4 Cst: l'impôt est une contribution inconditionnelle à laquelle le contribuable ne peut se soustraire sous le prétexte qu'il n'a pas usage des services offerts par la collectivité ou qu'il ne partage pas certains objectifs financés par les impôts (l'armée, par exemple)⁵⁹. S'agissant de l'impôt général communal, l'article 49, alinéa 6, Cst permet, en revanche, au contribuable d'obtenir le remboursement de la part de son impôt affecté à des dépenses qui sont sans relation avec ses convictions personnelles.

Lorsque la contribution ecclésiastique est aménagée sous forme d'impôt spécial, l'article 4, alinéa 1, Cst, comme l'article 49, alinéa 6, Cst exigent que le cercle des assujettis à l'impôt soit défini en fonction du but

⁵⁵ ATF 99 Ia 739; D. PACHE, op. cit., p. 25 ss.

⁵⁶ ATF 102 Ia 468; D. PACHE, op. cit., p. 52 ss; A. MACHERET, op. cit., RDAF 1976, 361 ss; I. BLUMENSTEIN, op. cit., Archives 26, 113 ss.

⁵⁷ Zbl. 84 (1983), 509; 81 (1980), 319.

⁵⁸ ATF 102 Ia 468; D. PACHE, op. cit., p. 55 ss.

⁵⁹ Par exemple, un pacifiste ne peut refuser de payer la part de l'impôt fédéral direct destinée à couvrir les dépenses militaires. Cf. aussi ATF 99 Ia 598.

de celui-ci, quand bien même la contribution demeure inconditionnelle⁶⁰. On peut admettre que les protections coïncident dans ce cas.

§ 10 *Le droit au mariage*

73. *Le principe:* Le droit au mariage est garanti par l'article 54 Cst, qui précise, à son alinéa 6, qu'il ne peut être perçu aucune finance d'admission ni aucune taxe semblable de l'un ou de l'autre époux.

74. *Relation avec le principe d'égalité de l'article 4, alinéa 1, Cst:* Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser, dans deux décisions récentes rendues à propos de l'égalité entre les couples mariés et les concubins⁶¹, que cette disposition n'offrait pas une meilleure protection que l'article 4 Cst. Elle ne protège les citoyens que contre les empêchements spécifiques dirigés contre la conclusion du mariage et ne peut être invoquée à l'encontre d'une imposition respectant les principes de l'universalité et de l'égalité de traitement, ainsi que d'une imposition conforme à la capacité contributive. Notre Haute Cour a jugé à bon droit que l'imposition des époux sur la base de leurs revenus cumulés ne porte pas atteinte au droit de se marier et de fonder une famille garanti par l'article 54 Cst, même s'il en résulte une charge fiscale sensiblement supérieure à celle de concubins et que cette surimposition peut paraître problématique du point de vue de l'imposition selon la capacité contributive.

§ 11 *La clause de non-discrimination de l'article 14 CEDH*

75. *Le principe:* Entrée en vigueur pour la Suisse le 28 novembre 1974⁶², la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales contient un article 14 dont la teneur est la suivante: "La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente Convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou

⁶⁰ ATF 102 Ia 145, s'agissant d'une taxe de séjour (où le Tribunal fédéral ne distingue pas les griefs tirés de l'art. 46, al. 2, et de l'art. 4 Cst).

⁶¹ RF 1990, 394 ss; ATF 110 Ia 24 ss = RF 1985, 275 ss.

⁶² RS 0.101.

sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation”.

76. *Comparaison avec le principe d'égalité de l'article 4, alinéa 1, Cst:* A la différence de l'article 4, alinéa 1, Cst, l'article 14 CEDH n'a pas de portée indépendante; il ne garantit pas un droit général à l'égalité, mais renforce la protection des droits garantis par la Convention et ses protocoles additionnels. Cette disposition s'applique ainsi lorsqu'un autre article de la Convention fait l'objet d'une violation concomitante; tel est aussi le cas lorsqu'une mesure, conforme en elle-même aux exigences de l'article consacrant le droit en question, enfreint toutefois cette disposition combinée avec l'article 14 CEDH pour le motif qu'elle revêt un caractère discriminatoire. Les Etats ont ainsi non seulement l'interdiction de prendre des mesures discriminatoires, mais ils doivent également assurer l'égalité de traitement dans la jouissance de chacun des droits garantis par la Convention et les protocoles⁶³.

77. *Jurisprudence des instances européennes:* La discrimination interdite par l'article 14 CEDH “englobe d'ordinaire les cas dans lesquels un individu ou un groupe se voit, sans justification adéquate, moins bien traité qu'un autre, même si la Convention ne requiert pas de traitement plus favorable”⁶⁴. Ainsi il y a discrimination lorsqu'est pratiquée une différence de traitement, manquant de justification objective et raisonnable, entre individus placés dans des situations analogues⁶⁵.

78. A notre connaissance, les instances européennes n'ont jamais jugé de litige en matière fiscale concernant la Suisse, du moins quant

63 M. HOTTELIER, op. cit., p. 95 ss; F. SUDRE, op. cit., p. 182 ss; M. BOSSUYT, p. 69 et 133 ss; M. Ros, op. cit., p. 26; G. MALINVERNI, op. cit., p. 1 ss.

64 Cour européenne des droits de l'homme, Abdulaziz, Cabales et Balkandali, 28 mai 1985, Série A, vol. 94, § 82, cité d'après F. SUDRE, op. cit., p. 181.

65 Cour européenne des droits de l'homme, Van der Mussele, 23 novembre 1983, Série A, vol. 70, §46, cité d'après F. SUDRE, op. cit., p. 181.

à l'application de l'article 14 CEDH⁶⁶. En revanche, la Commission européenne des droits de l'homme a eu l'occasion de se prononcer sur des causes concernant d'autres Etats et ses décisions ne sont pas sans intérêt.

En relation avec l'article 4 CEDH, qui interdit le travail forcé ou obligatoire, elle a jugé que l'obligation faite sans contrepartie aux employeurs de percevoir des impôts et contributions sur les salaires de leurs employés ne constituait pas un travail obligatoire au sens de la Convention et que cette obligation n'était pas discriminatoire dans la mesure où elle frappait de manière égale tous les employeurs⁶⁷.

Elle a également rejeté une requête fondée sur l'article 8 CEDH, qui concerne notamment le respect de la vie privée et familiale, et l'article 14 CEDH, par laquelle un contribuable adopté selon le droit étranger se plaignait que des impôts successoraux plus élevés lui étaient réclamés que ceux dus par des personnes adoptées selon le droit national; au point de vue de la Commission, cette différence se justifiait objectivement par la diversité des conditions et procédures d'adoption selon les Etats⁶⁸.

79. Par ailleurs, la Commission a rendu une jurisprudence relativement volumineuse concernant l'article 1er du Protocole additionnel I concernant la garantie de la propriété privée, en relation avec l'article 14 CEDH. Toutefois, cette disposition et la jurisprudence qui s'y rapporte n'ont qu'un intérêt théorique pour nous, car, si la Suisse a bien signé ce protocole le 19 mai 1976, elle ne l'a jamais ratifié. Aussi nous bornerons-nous à citer deux décisions.

66 La Commission européenne des droits de l'homme a eu l'occasion de se prononcer sur la licéité, au regard de l'article 9 de la Convention garantissant la liberté de pensée, de conscience et de religion, de l'obligation de payer un impôt ecclésiastique. Cf. Décisions et Rapports de la Commission européenne des droits de l'homme ComEDH no 40, février 1985, p. 284, requête no 10616/83 et no 16, décembre 1979, p. 85, requête no 7865/77. S'agissant d'autres Etats, cf. notamment no 37, juillet 1984, p. 142, requête no 10358/83, et p. 42, requête no 9781/82. Cf. aussi ATF 102 Ia 481, dans lequel le Tribunal fédéral déclare que l'assujettissement des personnes morales à l'impôt ecclésiastique n'est pas contraire à l'article 9 CEDH.

67 Décisions et rapports ComEDH, no 7, p. 148 ss, requête no 7427/76.

68 Recueil des décisions ComEDH, septembre 1974, p. 95, requête no 5913/72. S'agissant du traitement fiscal réservé à l'enfant adoptif, le Tribunal fédéral a jugé qu'il n'était pas contraire à l'article 4 Cst de fixer le taux d'imposition à un pourcentage plus élevé que celui des enfants de sang; ATF 96 I 53 = Archives 40, 362; cf. aussi ATF 87 I 163 = Archives 31, 291 et Archives 32, 116.

Dans la première, la Commission n'a pas considéré comme discriminatoire le fait pour la Municipalité de Vienne (Autriche) de réclamer aux seuls employeurs un impôt fixe par employé pour financer la construction d'un chemin de fer métropolitain, les employeurs formant une catégorie qui se distingue clairement du reste de la population⁶⁹. Dans la seconde cause, les requérants — qui étaient associés à des sociétés et des particuliers spécialisés dans les opérations à terme sur marchandises dans le but de rechercher des pertes d'exploitation susceptibles d'être compensées sur le plan fiscal par imputation sur les profits ou revers d'autres entreprises, y compris la leur — se plaignaient que la Grande-Bretagne ait supprimé rétroactivement cette forme de dégrèvement alors que les autres pertes d'exploitation demeuraient déductibles. La Commission jugea que cette modification législative, qui entraînait une imposition plus lourde des recourants, n'était pas illégitime dans la mesure où elle visait à empêcher les particuliers de recueillir les fruits d'une évasion fiscale artificielle et que seule la rétroactivité permettait de remplir pleinement le but⁷⁰.

80. *Jurisprudence du Tribunal fédéral*: En droit interne, la jurisprudence concernant l'article 14 CEDH est peu abondante. Un arrêt mérite toutefois d'être cité⁷¹.

S'agissant du cumul des revenus des époux, prévu par l'article 13 AIFD, que les recourants estimaient contraire aux articles 8 (garantie de la vie privée et familiale), 12 (droit au mariage) et 14 CEDH, le Tribunal fédéral a relevé notamment les points suivants:

Les droits consacrés par la Convention n'ont d'application directe que s'ils vont au-delà de ceux prévus par la Constitution fédérale. Dès lors, le Tribunal fédéral n'examine pas la conformité des actes des pouvoirs publics aux dispositions de la CEDH si les droits qui y sont garantis ne sont pas plus étendus que les droits écrits et non écrits reconnus par la Constitution. Notons que dans une jurisprudence antérieure — rendue

⁶⁹ DR 5, p. 10, requête no 6087/73.

⁷⁰ DR 23, p. 203, requête no 8531/79; sur les décisions appliquant seul l'article 1er du Protocole additionnel en matière fiscale, cf. S. ERICMAN, Guide de jurisprudence, p. 388 ss.; DR 45, 211, requête no 11036/84; 35, p. 235, requête no 10378/83; 31, p. 237, requête no 9889/82; 32, p. 266, requête no 9908/82; 20, p. 226, requête no 8724/79; 42, p. 224, requête no 10653/83.

⁷¹ RF 1990, 391.

dans des matières non fiscales — notre Haute Cour a affirmé que l'article 14 CEDH n'offrait pas au citoyen une garantie meilleure que l'article 4 Cst⁷². En l'espèce, tout en faisant un parallèle entre les droits garantis par la Convention et ceux de la Constitution fédérale, elle a tout de même examiné au fond les griefs des recourants.

Le Tribunal fédéral les a écartés pour le motif que l'article 8 CEDH garantit avant tout la vie commune de la famille et non sa protection fiscale, de sorte que ce droit n'a rien à voir avec la notion de capacité contributive telle qu'elle découle de l'article 4 Cst. De même, l'article 12 CEDH qui consacre le droit de se marier selon les lois nationales régissant ce droit n'offre pas de protection contre les impôts directs. Une violation de l'article 14 CEDH, qui ne s'applique qu'en relation avec les droits et libertés reconnus par la Convention, est dès lors exclue.

81. Enfin, la question a été laissée indécise de savoir si les articles 113, alinéa 3, et 114 bis, alinéa 3, Cst empêchent le Tribunal fédéral d'examiner la conformité de dispositions légales de droit fédéral à la Convention. On peut se demander, toutefois, si la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la CEDH, en pleine évolution, n'ouvre pas de nouvelles perspectives en matière de contrôle du droit fédéral, sous l'angle de la Convention évidemment, et non de la Constitution fédérale. S'agissant du principe de l'égalité de traitement, cette voie paraît toutefois peu praticable principalement en raison de la portée limitée de l'article 14 CEDH, qui ne garantit aucun droit indépendant à l'égalité.

⁷² M. HOTTELIER, op. cit., p. 98 ss qui résume la jurisprudence. Dans sa jurisprudence récente, le Tribunal fédéral admet que, même lorsque les droits conventionnels ne vont pas au-delà de ceux de la Constitution, ils doivent être pris en considération dans l'interprétation et l'application de ceux-ci et qu'il convient de tenir compte de la jurisprudence des autorités européennes, ATF 115 Ia 299.

2e partie A la recherche de principes

“Toute inégalité, dans la démocratie, doit être tirée de la nature de la démocratie, et du principe même de l'égalité.”

MONTESQUIEU, De l'esprit des lois, Livre V, Chap. V

Chapitre 3 Problématique de l'égalité de traitement

82. *Le problème:* Selon la formule utilisée par le Tribunal fédéral, la justice fiscale — et, en conséquence, le principe de l'égalité de traitement — est une notion relative qui évolue au gré des circonstances politiques, sociales et économiques, de sorte que la question de savoir si une distinction juridique ou, inversement, un traitement semblable repose sur un motif raisonnable peut recevoir une réponse différente selon les époques et suivant les conceptions, idéologies et situations du moment¹.

Malgré sa sagesse, cette formule est peu satisfaisante. Le législateur doit savoir si la solution qu'il envisage est conforme ou non à la Constitution; l'autorité fiscale doit connaître les limites de son pouvoir d'appréciation dans l'interprétation et l'application de la loi. Le contribuable doit pouvoir prévoir l'impôt qui lui sera réclamé. Il en va de la sécurité du droit et de la probabilité de la charge fiscale qui en découle. Dès lors, se pose inévitablement la question de savoir si certains critères objectifs ne permettraient pas de guider et d'asseoir le jugement de celui qui doit décider si le traitement envisagé représente une discrimination inconstitutionnelle ou, au contraire, repose sur un motif objectif essentiel.

La question se pose dans tous les domaines du droit. Elle présente toutefois certains aspects particuliers sur le plan fiscal.

§ 1 La justification de la différence de traitement

83. *Quantification des différences de traitement:* Alors que dans les autres domaines du droit la diversité des situations peut être prise en compte par des solutions qualitativement variées, en matière de contribu-

¹ ATF 110 Ia 113 = RF 1985, 268; ATF 114 Ia 323.

tions publiques, tout se résume finalement en une somme d'argent; les différences qualitatives des diverses situations des contribuables se transforment en différences purement quantitatives. Ainsi, le fait de se marier se traduira par X francs d'impôt de moins ou de plus, selon que le conjoint exerce, ou non, une activité rémunérée; la réussite professionnelle, par un supplément d'impôt plus ou moins important. Cette réduction de toutes les situations humaines à des sommes d'argent, qui deviennent leur plus petit dénominateur commun, permet toutes les comparaisons et rend nécessaire de justifier les différences entre les charges fiscales que doivent supporter les contribuables les uns par rapport aux autres. Théoriquement, le législateur devrait comparer chaque situation à toutes les autres pour décider des montants différents réclamés aux contribuables. Un citoyen ne saurait se satisfaire de la réponse que sa situation est "différente", au sens d'incomparable, car il peut toujours comparer son bordereau à celui de son voisin. Il a le droit de savoir quelle est cette différence et quel est son "prix".

84. *Position de la doctrine:* Il suffit de lire la doctrine pour constater que celle-ci aussi s'attache à expliquer les dérogations à une réglementation dont l'uniformité, en revanche, paraît aller de soi. En 1930 déjà, Blumenstein relevait que le principe de l'égalité de traitement s'appliquait à l'impôt en tant que rapport de droit et, en conséquence, à chacun de ses éléments constitutifs².

S'agissant du sujet passif de l'impôt, il soulignait notamment que le principe de l'universalité de l'impôt exigeait qu'un impôt déterminé frappe de la même manière tous les individus qui réalisent les conditions d'assujettissement définies par la loi, qu'il s'agisse d'assujettissement personnel ou économique. Seules se justifiaient, selon lui, les exonérations fondées sur un motif objectif, c'est-à-dire celles qui contribuent à définir l'étendue de l'assujettissement subjectif, telles que les exonérations d'institutions de service public ou d'intérêt public ou les mesures de politique sociale³.

A propos de l'objet de l'impôt, l'auteur relevait qu'il devait être défini de manière à englober tous les éléments déterminants et rien qu'eux⁴.

Quant au système fiscal lui-même, il voyait une garantie d'égalité de traitement dans le choix d'impôts qui chargent les différentes classes de

2 E. BLUMENSTEIN, *Gleichheit*, p. 345 ss.

3 Loc. cit., p. 348-349.

4 Loc. cit., p. 358 ss.

la population et les individus aussi également que possible d'après leur capacité contributive, ce qui exige au premier chef que ne soient pas imposés unilatéralement certains objets seulement, les autres étant exonérés⁵. Sur la base de ces principes, Blumenstein examinait ensuite dans quelle mesure les différentes règles fiscales les respectaient.

La doctrine actuelle adopte implicitement la même démarche. Partant d'une imposition considérée comme uniforme, elle justifie ou critique les exceptions qui y sont faites⁶.

85. *Justification des différences de traitement par rapport à une charge fiscale uniforme:* D'un point de vue méthodologique, il est ainsi possible d'affirmer qu'en droit fiscal le principe d'égalité suppose au départ que, tous les citoyens étant égaux, ils sont censés supporter une même charge fiscale. Le traitement égal est présumé conforme à l'article 4, alinéa 1, Cst. Il appartient ensuite au législateur, au juge, à l'autorité fiscale de justifier les différences qu'ils entendent opérer. Un traitement différent, même s'il vise à traiter les contribuables en cause de manière plus équitable et plus égale au regard de l'article 4, alinéa 1, Cst, appelle une justification soit de son principe, soit de son ampleur, ou même des deux⁷. Cela ne signifie pas évidemment que des différences de traitement finalement prévues ne soient pas — également ou même seules — conformes à l'article 4 Cst. Mais, cela ne va jamais sans dire!

§ 2 *Les diverses catégories de différences de traitement*

86. *En général:* Il est pour le moins hasardeux de chercher à établir une typologie des traitements différents prévus par le droit fiscal. Cette démarche paraît toutefois inévitable si l'on veut examiner dans quelle mesure des motifs objectifs essentiels les justifient.

A notre sens, quatre catégories peuvent être distinguées en fonction de leur but:

- les différences qui tiennent à la systématique des contributions en cause,

⁵ Loc. cit., p. 357.

⁶ Cf. par exemple, J.-W. HENSEL, op. cit., p. 56 ss; I. BLUMENSTEIN, op. cit., Archives 9, p. 285 ss; E. HÖHN, op. cit., Archives 45, 226 ss; F. CAGIANUT, op. cit., Archives 47, 69 ss. Rappelons également que la progressivité de l'impôt a dû être justifiée par la théorie de l'égalité des sacrifices.

⁷ S'agissant de l'article 4, al. 2, Cst, cf. Zbl. 88 (1987), 308 où la démarche est identique.

- les différences qui visent à adapter la contribution à la capacité contributive des contribuables,
- les différences justifiées par des soucis d'économies administratives et de praticabilité des impôts,
- les différences entraînées par les buts multiples que peut assigner le législateur aux mêmes impôts.

Il est évident qu'une même différence peut relever de plusieurs catégories, lorsqu'elle a diverses fonctions. Par ailleurs, la manière dont est créée la différence sur le plan technique n'influence pas sa qualification, à notre avis. Peu importe, en effet, qu'elle consiste en une exonération, une déduction, une surimposition ou un impôt spécial. Le but poursuivi par le législateur, la nature de la mesure envisagée en dictent les modalités techniques.

1. Les différences de traitement tenant à la systématique des contributions

87. *But de la différence de traitement:* Il s'agit des exceptions visant à délimiter le champ d'application de l'impôt en cause. Elles ont pour but de définir les éléments constitutifs de l'impôt, notamment son sujet et son objet.

88. *Exemples. Les différences de traitement fondées sur le domicile du contribuable:* Le Tribunal fédéral a souvent dû juger des causes où les cantons ont réservé des traitements différents aux contribuables selon qu'ils sont domiciliés, ou non, dans le canton. Ainsi, notre Haute Cour a jugé que, du moment que les cantons sont autorisés à réservier l'usage d'un droit de régale à certains utilisateurs seulement, celui qui utilise la régale de la pêche à des fins fiscales peut, dans certaines limites, en facturer le permis à un prix plus élevé aux pêcheurs domiciliés hors du canton qu'à ceux qui habitent le canton, afin d'éviter l'épuisement des eaux cantonales⁸. S'agissant d'un impôt sur les bateaux, en revanche, le Tribunal fédéral a jugé contraire à l'article 4, alinéa 1, Cst le fait qu'il soit doublé pour les contribuables domiciliés hors du canton, car il s'agissait d'un impôt d'affectation justifié par les frais provoqués par la navigation, frais qui n'étaient pas plus hauts pour les contribuables domiciliés hors du canton que pour ceux qui y étaient domiciliés⁹. De même, une taxe de séjour, qui est également un impôt d'affectation, ne saurait être plus élevée

⁸ ATF 95 I 499; pour la chasse, cf. ATF 114 Ia 13.

⁹ ATF 101 Ia 186.

pour les contribuables domiciliés hors du canton ou ne frapper que ceux-ci, car “la question de savoir si le domicile se trouve dans le canton ou ailleurs n'est absolument pas relevante quant à l'assujettissement à la taxe de séjour, destinée à faire participer les hôtes d'une station à la couverture des dépenses faites dans leur intérêt et dont ils peuvent tous profiter de la même manière”¹⁰.

89. *Les différences de traitement quant à la définition de l'objet de l'impôt:* Le Tribunal fédéral a jugé inégal le fait de percevoir un impôt sur les billets d'entrée pour le jeu du minigolf et non pour le jeu de quilles¹¹. A propos de contributions plus importantes, telles que l'impôt sur le revenu, il a justifié l'imposition de la valeur locative du logement du contribuable habitant l'immeuble dont il est propriétaire ou usufruitier au motif qu'elle fait partie intégrante de la notion de revenu global net consacrée en droit fiscal suisse¹². Inversement, l'exonération des capitaux provenant d'assurances sur la vie a pour but d'éviter une double imposition économique de la même prestation, lorsque celle-ci représente économiquement le remboursement des primes payées par le preneur d'assurance, primes qu'il n'a pas pu déduire de son revenu¹³.

La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'interprétation économique des lois fiscales et d'évasion fiscale répond également à un souci d'égalité de traitement fondée sur la systématique des impôts en cause¹⁴. Il en va de même de certaines constructions relativement artificielles de la jurisprudence, telles que l'imposition des actions gratuites¹⁵ ou de l'excédent de liquidation calculé par différence entre le produit obtenu et la valeur nominale des actions¹⁶. Ces impositions visent à définir l'assiette de l'impôt — de manière extensive, il est vrai — conformément au principe de la généralité de l'imposition. En cela, elles représentent une dérogation à l'exonération fiscale dont devraient bénéficier les contribuables en raison de la forme juridique qu'ils ont choisie ou de la qualification de leur gain, exonération qui mérirait, au demeurant, d'être elle-même justifiée au regard de la systématique de l'impôt.

¹⁰ ATF 100 Ia 75-76; cf. aussi ATF 99 Ia 351; sur l'exonération des hôtes de passage, cf. ATF 102 Ia 146.

¹¹ ATF 90 I 162.

¹² RF 1984, 139-140; ATF 112 Ia 244; RF 1991, 275.

¹³ Cf. art. 21 bis, al. 3, AIFD et art. 22, lettre c, LI-VD; FF 1954, II, 778.

¹⁴ Cf. nos 48 ss.

¹⁵ ATF 103 Ia 116.

¹⁶ MASSHARDT-GENDRE, op. cit., ad Art. 21, 1er al., lettre c, n. 81, p. 117.

90. *Les différences de traitement dans la quotité de l'impôt:* Le choix des taux d'imposition, des barèmes et, dans les impôts sur le revenu et la fortune, des abattements sociaux visant à tenir compte du nombre de personnes vivant sur le même revenu ou le même patrimoine relève également de la systématique de l'imposition. Par exemple, il serait contraire au sens même de l'impôt sur le revenu de soumettre à une charge fiscale identique un célibataire et un couple avec enfants, jouissant de revenus équivalents.

91. *Les différences de traitement dans l'aménagement du système fiscal:* La question de savoir si une différence est justifiée ou non peut se poser non seulement dans le cadre d'un impôt déterminé, mais aussi à propos de l'aménagement du système fiscal lui-même. Il s'agit alors d'apprécier les relations de différents impôts entre eux. Ainsi le Tribunal fédéral a jugé que l'impôt sur la richesse prévu par Bâle-Campagne n'était pas un véritable impôt spécial, mais bien un complément à l'impôt sur le revenu, de sorte que, bien qu'il ne frappât qu'un nombre restreint de contribuables, il ne violait pas le principe de l'universalité de l'imposition¹⁷.

92. *Critères d'appréciation de la constitutionnalité des différences de traitement:* Les exemples où s'est posée la question de savoir si une différence se justifie ou non au regard de la systématique de l'impôt en cause pourraient être multipliés. Ils concernent des cas d'égalité horizontale comme d'égalité verticale.

Aucun critère de jugement préétabli ne permet de déterminer d'emblée si un traitement différent est conforme ou non à l'article 4 Cst, en raison de la variété des contributions et des situations. En revanche, la systématique même des impôts en cause et certaines précautions d'ordre méthodologique guident ou doivent guider le jugement du législateur ou du praticien.

Ainsi, en matière d'égalité horizontale, la solution dépend généralement d'une analyse correcte des contributions en cause, de leur nature, de leur but et de leur systématique, ainsi que d'une comparaison approfondie des situations des différentes catégories de contribuables que l'on prétend imposer pour les unes, exonérer (ou imposer plus légèrement) pour les autres. La marge d'appréciation du législateur cantonal ou de l'autorité

¹⁷ ATF 99 Ia 654.

d'application est donc effectivement assez faible, comme le relève le Tribunal fédéral¹⁸, car le plus souvent la logique du système s'impose!

Le pouvoir d'appréciation du législateur est plus large s'agissant de l'égalité verticale, car aucune méthode d'imposition ne peut être déduite de l'article 4 Cst de sorte que l'aménagement des barèmes relève principalement d'appréciations politiques¹⁹. Pour autant qu'il respecte les principes très généraux de l'universalité de l'impôt et de l'imposition selon la capacité contributive — c'est-à-dire qu'il ne prévoie pas de barèmes et de taux ayant pour effet de frapper plus lourdement les contribuables modestes que les aisés, par exemple — le législateur cantonal est libre. Le Tribunal fédéral a même admis qu'une disposition d'une constitution cantonale garantissant que sur tout revenu un montant absolument nécessaire à la vie était franc d'impôt pouvait, ensuite de son évolution historique, perdre une partie de son contenu, de sorte que le législateur y satisfaisait en prévoyant simplement des déductions sociales²⁰.

2. Les différences de traitement visant à adapter la contribution à la capacité contributive des assujettis

93. *But de la différence de traitement:* Il s'agit de surimpositions, d'exonérations ou d'allégements destinés à cerner au plus près la capacité contributive des assujettis. Ces mesures visent des buts de politique sociale et se caractérisent par le fait qu'elles dérogent à la systématique de l'impôt en cause. Ainsi, alors que les abattements sociaux accordés dans le cadre des impôt directs et qui tiennent compte de la situation de famille du contribuable et modèrent sa charge fiscale globale relèvent de la systématique des impôts²¹, les mesures en cause ici sont plus spécifiques et ne prennent en compte que certains aspects de la capacité contributive de l'assujetti. Elles supposent donc un jugement de valeur: certaines situations ou dépenses du contribuable sont considérées comme grevant plus lourdement sa capacité économique que d'autres, même si leurs montants sont identiques. Inversement, d'autres situations ou dépenses sont censées représenter une force contributive plus grande.

¹⁸ ATF 110 Ia 13 = RF 1985, 268; 104 Ia 295.

¹⁹ Cf. n. 18.

²⁰ ATF 104 Ia 290, notamment 294.

²¹ Cf. no 90..

94. *Exemples. Impôts directs:* S'agissant de l'impôt sur le revenu, par exemple, fait partie de ce type de mesures la déduction accordée aux époux qui vivent en ménage commun et exercent tous deux une activité lucrative²². En effet, cette défalcation a pour but de tenir compte des dépenses supplémentaires qu'entraîne pour le couple l'activité des deux époux. Les déductions accordées aux contribuables "pour leur ménage" visent également à prendre en compte la diminution de la capacité contributive des contribuables qui doivent tenir leur propre ménage²³, notamment lorsqu'ils assurent l'entretien d'enfants²⁴. Il en va de même de la déduction des primes d'assurances de personnes et des intérêts sur capitaux d'épargne²⁵, celle des frais médicaux²⁶, ainsi que la défalcation pour personnes âgées²⁷ accordée par certains cantons. Entre également dans cette catégorie la déduction pour le logement accordée par le droit vaudois au locataire et au propriétaire habitant le logement dont il est propriétaire ou usufruitier, lorsque le loyer, respectivement la valeur locative, dépasse une certaine proportion du revenu²⁸.

L'exonération des impôts directs des institutions de bienfaisance et de pure utilité publique²⁹ tient compte du fait que ces institutions n'ont pas de réelle capacité contributive propre puisque leur activité est bénévole et que leurs ressources sont affectées au bien commun.

95. *Impôts indirects:* Ces contributions offrent également des exemples de mesures visant à adapter l'impôt à la capacité contributive de certains contribuables. Ainsi, l'émission de droits de participations à des sociétés d'utilité publique ou qui visent à procurer des habitations à loyer modéré ou à cautionner est exonérée du droit de timbre fédéral, à certaines conditions³⁰. La liste franche des marchandises dont la livraison, la consommation particulière et l'acquisition ne sont pas soumises à l'impôt

22 Art. 22, al. 1, lettre l, AIFD.

23 ATF 104 Ia 294; 99 Ia 579.

24 Art. 25, al. 1, lettre b, AIFD; art. 26, lettre c, LI-VD : il s'agit du diviseur de 1,3 prévu pour cette catégorie de contribuables dans le système du quotient familial.

25 Art. 25, al. 1, lettre k, AIFD; art. 23, al. 1, lettre k, LI-VD.

26 Art. 9, al. 2, lettre h, LHID et art. 33, al. 1, lettre h, LIFD.

27 Par exemple: § 31, al. 1, ch. 2, ZH-StG.

28 Art. 24 a LI-VD.

29 Art. 16, ch. 3, AIFD; art. 15, al. 1, lettre f, LI-VD.

30 Art. 6, al. 1, lettre a, LT.

sur le chiffre d'affaires vise à exonérer la consommation de biens de première nécessité³¹.

96. *Impôts spéciaux*: Une capacité contributive considérée comme supérieure à la moyenne est généralement prise en compte par des impôts spéciaux frappant certains objets déterminés, plutôt que par la majoration d'un impôt général³². Tel est le cas, par exemple, des impôts de luxe. Ainsi, l'impôt sur les divertissements repose sur l'idée que les personnes qui ont les moyens d'aller au spectacle manifestent une capacité contributive particulière qui peut être exploitée³³. L'imposition des boissons distillées³⁴, du tabac³⁵ et de la bière³⁶ a un fondement analogue. L'impôt foncier qui frappe la valeur brute de la propriété foncière ne se justifie, à l'heure actuelle, que par la sécurité que représente cette forme de placement et la capacité contributive supplémentaire qui en résulte.

97. *Distinction entre les deux premières catégories de différences de traitement*: Il n'est pas toujours aisé de distinguer les mesures qui relèvent de la systématique de l'impôt de celles — dérogatoires — qui visent à tenir compte de la capacité contributive des citoyens. Probablement parce que les mêmes mesures remplissent souvent les deux fonctions simultanément. Les taux d'une taxe sur la valeur ajoutée, différenciés selon le degré d'utilité des biens et des services consommés, font-ils partie de la systématique de cet impôt ou, dérogeant à celle-ci, visent-ils à modeler la charge fiscale selon la capacité économique des consommateurs? Pour notre part, la seconde fonction — qui n'exclut pas la première — nous paraît prééminente, car l'introduction de taux différenciés suppose nécessairement que la dépense du consommateur fasse l'objet d'un jugement

³¹ Art. 14, al. 1, lettre b, AChA. A notre sens, les exonérations prévues par la liste franche tiennent également à la systématique de l'impôt et relèvent donc de deux catégories de différences de traitement.

³² On pourrait imaginer que certains revenus considérés comme particulièrement aisés à obtenir, aléatoires ou spéculatifs (par exemple, les gains de loterie) soient doublés pour le calcul de l'impôt sur le revenu. On imagine sans peine les réactions que provoquerait une législation de ce genre !

³³ Art. 31 LIC-VD.

³⁴ Art. 32 bis Cst; cette imposition a également un but dissuasif.

³⁵ Art. 41 bis, al. 1, lettre c, Cst.

³⁶ Art. 41 ter, al. 4, lettre b, Cst.

de valeur et qu'elle soit appréciée à l'aune de l'opinion publique, que reflète la législation.

98. *Critères d'appréciation de la constitutionnalité des différences de traitement:* Des différences de traitement visant à mieux tenir compte de la capacité contributive particulière de certaines catégories de contribuables sont en principe conformes à l'article 4 Cst. Encore faut-il que l'indicateur choisi par le législateur soit effectivement représentatif des facultés économiques des contribuables concernés dans ce qui les distingue de celles des autres assujettis, sous peine, à ce défaut, de les privilégier ou de les pénaliser. Ces risques sont évités, à notre avis, si trois conditions sont remplies:

- L'indicateur de la capacité contributive choisi doit être manifeste de celle-ci.
- Les indicateurs choisis doivent porter sur des éléments vitaux, lorsqu'il s'agit d'apprécier une capacité contributive réduite, sur des éléments superflus, lorsqu'il s'agit d'apprécier une capacité contributive accrue.
- L'indicateur choisi doit avoir un caractère général.

99. *Caractère manifeste de l'indicateur de la capacité contributive:* La relation entre l'indicateur choisi par le législateur et la capacité contributive supérieure ou inférieure de la catégorie des contribuables concernés par rapport à la moyenne de la population doit être manifeste. Cette relation doit être appréciée au plan général, et non individuel, bien entendu; il n'empêche que les cas où l'indicateur choisi ne correspond pas (ou guère) à la capacité contributive des intéressés doivent demeurer rares.

La législation vaudoise autorise les communes à percevoir un impôt sur les loyers de 3 pour cent au maximum, qui est dû par le locataire ou par le propriétaire qui occupe lui-même son immeuble³⁷. Aucune commune ne prélève plus cette contribution. Crée à une époque où le montant qu'on affectait à son logement était un signe d'aisance, elle entraînerait à l'heure actuelle des inégalités insupportables entre assujettis — à notre avis, contraires à l'article 4 Cst — car le loyer n'est plus un indicateur valable de la faculté économique des citoyens. En revanche, on peut admettre que le fait de devoir supporter des frais médicaux importants est le signe d'une capacité contributive diminuée, quel que soit le montant du revenu, et

³⁷ Art. 30 LIC-VD.

qu'il n'est pas inéquitable d'en tenir compte dans le cadre de l'impôt sur le revenu.

100. *Caractère nécessaire ou superflu des éléments choisis comme indicateurs de la capacité contributive:* S'agissant d'apprécier une capacité contributive diminuée, les indicateurs choisis doivent se rapporter à des besoins vitaux, c'est-à-dire à des éléments indispensables, ou du moins nécessaires, à la vie. La déduction des frais médicaux satisfait à cette condition; tel ne serait pas le cas de celle des frais de voiture (non professionnelle). De même, il appartient au législateur de plafonner la déduction lorsque la dépense n'a que partiellement un caractère de nécessité. Ainsi, les primes d'assurances et intérêts de capitaux d'épargne peuvent être déduits pour autant qu'ils représentent une prévoyance individuelle minimum; ils ne doivent plus l'être lorsqu'ils deviennent des placements³⁸. La liste franche de l'IChA ne doit comporter, et ne comporte, que des biens de première nécessité³⁹.

Les indicateurs déterminant une capacité contributive accrue doivent, en principe, porter sur des éléments à bien plaire, ou même superflus, par rapport à la couverture des besoins individuels de base généralement reconnus par la société. Ainsi, la taxe de séjour, perçue sur les nuitées des hôtes de stations touristiques, tient compte implicitement du fait que les contribuables y sont généralement en vacances et que leurs dépenses sont le signe d'un certain train de vie⁴⁰. Il en va de même des impôts de consommation frappant des produits de luxe.

101. *Caractère général de l'indicateur choisi:* Les indicateurs choisis doivent avoir un caractère suffisamment général pour pouvoir s'appliquer — du moins potentiellement — à un nombre relativement élevé de personnes; ou, inversement, ils ne doivent pas se fonder sur des éléments qui ne se rencontrent que dans des groupes marginaux de contribuables. En effet, il serait inéquitable de tenir compte (par des abattements ou des surimpositions) des particularités de la capacité contributive de certains groupes et de les ignorer s'agissant d'autres catégories de contribuables.

³⁸ Art. 22, al. 1, lettre k, AIFD: les plafonds sont fixés à 2'300 fr. pour un couple, 1'200 fr. pour un célibataire et 500 fr. pour chaque enfant.

³⁹ Art. 14, al. 1, AChA.

⁴⁰ ATF 90 Ia 100: Ainsi, le Tribunal fédéral relève que les hôtes utilisent les installations créées à leur intention avec une intensité beaucoup plus grande que les habitants de la commune qui réclame la taxe.

Le principe de l'universalité de l'impôt s'oppose, à notre sens, à ce que des régimes particuliers applicables à de petits groupes de contribuables soient multipliés.

Ainsi, les impôts professionnels, par exemple, doivent frapper un cercle relativement large d'entreprises, afin d'éviter que, parmi celles qui fournissent des prestations interchangeables, certaines en soient frappées et d'autres pas⁴¹. De même, lorsque le législateur autorise la déduction de certaines dépenses d'emploi du revenu, il doit veiller à n'en pas privilégier certaines qui ne seraient pas plus représentatives que d'autres d'une capacité contributive amoindrie. S'agissant de la défalcation accordée pour la prévoyance individuelle libre, les contribuables qui recourent à l'épargne bancaire et ceux qui contractent des assurances doivent être mis sur pied d'égalité⁴².

3. Les différences de traitement visant à des économies administratives et à la praticabilité de l'impôt

102. *Praticabilité de l'impôt*: L'impôt doit être praticable pour le contribuable pour lequel il doit être compréhensible, ne pas exiger des démarches disproportionnées au but poursuivi et ne pas interférer de manière inutile dans sa sphère privée⁴³. Il doit l'être aussi pour les autorités fiscales; cela suppose que le législateur aménage les contributions publiques de manière relativement simple en schématisant les situations imposables et en renonçant à des réglementations de détail; il faut également que les autorités d'application interprètent la loi dans le même esprit en tenant compte de la réalité économique que le législateur entend saisir⁴⁴.

103. *Relation entre la praticabilité de l'impôt et le principe d'égalité*: Le principe de la praticabilité de l'impôt entretient des relations ambiguës avec celui de l'égalité de traitement. D'une part, les deux règles peuvent être en contradiction l'une avec l'autre. Tel est le cas, par exemple, lorsque l'exigence d'économies administratives conduit à adopter un mode d'im-

⁴¹ H. MARTI, op. cit., p. 185, no 355.

⁴² Art. 22, al. 1, lettre k, AIFD. Il en va de même de la prévoyance individuelle liée, cf. art. 1er OPP 3.

⁴³ F. NEUMARK, op. cit., p. 358 ss; F. KLEIN, op. cit., p. 216.

⁴⁴ F. KLEIN, op. cit., p. 217 ss; R. WILHELM, op. cit., p. 58; W. R. WALZ, op. cit., p. 174 ss.

position qui ne tient compte que de manière très grossière de la capacité contributive des contribuables qui y sont soumis. D'autre part, la praticabilité de l'impôt garantit seule son application égale et juste et, à ce titre, assure un traitement égal des contribuables.

104. *Jurisprudence*: Le Tribunal fédéral a jugé à plusieurs reprises de la constitutionnalité de modes d'imposition (ou d'exonérations) visant à simplifier le système fiscal. Ainsi, il a admis que l'impôt minimum ne soit prélevé que sur les recettes brutes des entreprises dépassant un certain montant⁴⁵, qu'un impôt à la source perçu sur le revenu d'un contribuable dont l'épouse exerce une activité lucrative soit prélevé selon une technique simplifiée⁴⁶, que le législateur évalue par simplification la sous-capitalisation d'une société sur la base de la valeur comptable (et non vénale) de ses actifs⁴⁷. Dans un arrêt de principe concernant la suppression par le canton de Bâle-Campagne de l'impôt sur les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune mobilière, notre Haute Cour a souligné que le législateur cantonal est autorisé à choisir des solutions schématiques visant à simplifier l'imposition même si celles-ci n'assurent pas un traitement égal de tous les contribuables dans toute la mesure souhaitée. Ainsi le législateur peut s'inspirer très largement de considérations pratiques et d'économies administratives lors de l'élaboration des normes fiscales; le Tribunal fédéral les admettra aussi longtemps qu'elles ne sont pas invoquées simplement afin d'aménager un privilège fiscal (ou une surimposition) incompatible avec le principe d'une imposition égale découlant de l'article 4 Cst⁴⁸.

⁴⁵ ATF 96 I 574.

⁴⁶ ATF 96 I 51.

⁴⁷ ATF 109 Ia 101; cf. également, s'agissant du calcul de la valeur locative du logement du propriétaire habitant son immeuble, Archives 53, 392; à propos de la perception d'une taxe pour le ramassage des ordures ménagères auprès des seuls propriétaires de résidences secondaires n'habitant pas la commune, ATF 111 Ia 328; sur l'imposition d'un gain immobilier lors du transfert d'un immeuble entre époux en liquidation du régime matrimonial, ATF 102 Ia 45; pour l'IChA, ATF 95 I 183; le problème de l'équilibre entre le respect de l'égalité de traitement et les difficultés administratives en résultant se pose aussi dans d'autres domaines du droit, cf. ATF 107 V 206, pour l'AVS-AI; ATF 105 Ia 121, s'agissant de l'égalité des sexes.

⁴⁸ ATF 114 Ia 231 = Archives 60, 71; cf. aussi Archives 54, 87 où le Tribunal fédéral condamne les méthodes qui aboutissent à un résultat insoutenable, qui ne peut d'aucune manière se justifier par des motifs objectifs.

105. *Critique*: Cette jurisprudence — parfaitement justifiée dans son principe — soulève néanmoins certains problèmes dans la mesure où il n'est pas facile de déterminer quand le traitement différent, répondant à des besoins d'économie administrative, se justifie au regard de l'article 4, alinéa 1, Cst et quand le principe de l'égalité de traitement doit l'emporter sur les raisons pratiques. A cet égard, le Tribunal fédéral nous paraît placer la barre un peu bas lorsqu'il ne réserve que le cas où les motifs pratiques seraient des prétextes, le but réel du législateur cantonal étant d'accorder un privilège ou d'imposer plus lourdement une catégorie de contribuables.

106. *Critères d'appréciation de la constitutionnalité des différences de traitement*: Indépendamment du but visé par le législateur cantonal, il conviendrait, à notre avis, de procéder dans chaque cas à une pesée d'intérêts. En effet, il s'agit d'apprécier l'intérêt que présente la mesure envisagée du point de vue d'un "bon" prélèvement de l'impôt par rapport à celui de la catégorie des contribuables concernés à ne pas faire l'objet d'un traitement différent (ou, par rapport à l'intérêt de l'ensemble des contribuables à ce qu'une catégorie d'entre eux ne bénéficie pas d'un privilège).

Devraient notamment entrer en ligne de compte, pour cette appréciation, l'importance et les effets de la simplification prévue sur la perception de l'impôt. En effet, les mesures d'économie administrative n'ont pas seulement pour but de faciliter les travaux des autorités fiscales, mais également d'assurer une perception correcte des impôts, même si celle-ci se fonde parfois sur une réglementation plus sommaire. L'ampleur de la surimposition ou du privilège provoqué par la mesure envisagée, le nombre des contribuables touchés — étant admis que plus celui-ci est grand moins le grief d'inégalité de traitement se justifie — devraient également être pris en considération.

107. *L'exemple de l'exonération des gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune mobilière privée*: On peut se demander si les arguments d'ordre pratique et d'économie administrative qui motivent cette exonération ont une réelle valeur; en effet, au fil des années, cette exonération a conduit les autorités fiscales et judiciaires à élaborer toutes sortes de substituts qui ont leurs propres difficultés. Il suffit de penser à l'imposition des actions gratuites⁴⁹, à celle du bénéfice réalisé par le

⁴⁹ Archives 33, 212.

contribuable qui vend dans les cinq ans les actions de la société qu'il a créée par apport de sa raison individuelle⁵⁰, à celle du gain résultant de l'apport de participations à un holding⁵¹ et à la théorie récente de la liquidation partielle⁵². Par ailleurs, cette exonération représente une exception importante au principe de la généralité de l'imposition, exception qui concerne un nombre relativement restreint de contribuables.

Il est vrai que le Tribunal fédéral a admis la constitutionnalité de cette exonération dans l'arrêt rendu à propos de la suppression par le canton de Bâle-Campagne de l'impôt frappant les gains en capital mobiliers réalisés sur des éléments de la fortune privée⁵³ et l'on peut le comprendre de n'avoir pas voulu avoir raison seul contre tous; il n'en demeure pas moins que la solution choisie par les législateurs cantonaux (et fédéral) — privilégiant les aspects pratiques sans égard aux problèmes qui se posent au plan de l'égalité de traitement — est peu satisfaisante et ne fait que renvoyer le problème.

108. *L'impôt sur les gains de participations, solution rejetée:* Il est regrettable qu'un impôt sur les gains de participations, tel que l'a proposé le Conseil fédéral dans les projets de législation sur l'impôt fédéral direct et l'harmonisation fiscale⁵⁴, ne se soit pas imposé du point de vue de l'égalité de traitement. En effet, si les arguments tirés de la praticabilité de l'impôt ont une certaine valeur s'agissant d'un impôt frappant tous les gains en capital mobiliers, ils la perdent en grande partie s'agissant de l'impôt sur les gains de participations.

Les motifs qui ont conduit les Chambres fédérales à écarter cet impôt sont peu clairs et ne convainquent pas. L'argument, selon lequel cet impôt entraînerait des inégalités entre les contribuables réalisant des gains exonérés (par exemple : gains en bourse ou sur des participations n'atteignant pas le pourcentage déterminant) et ceux dont le bénéfice réalisé lors de l'aliénation de leurs participations est imposé, ne résiste pas à l'examen. L'imposition des gains de participations répond au principe de la généralité de l'impôt et assure l'égalité entre les bénéficiaires de ces gains et les autres contribuables dont le produit du travail, le revenu de la fortune etc. sont imposés. L'exonération des autres gains en capital mobiliers et l'introduction d'un

⁵⁰ Archives 42, 400; 38, 497.

⁵¹ Archives 42, 393; 43, 588; 55, 206.

⁵² Cf. no 49; ATF 115 Ib 249 et 256; RF 1991, 403.

⁵³ ATF 114 Ia 231 = Archives 60, 71; cf. no 104 ci-avant.

⁵⁴ Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 41ss, art. 13 ss LHID et 40 ss LIFD.

pourcentage-limite de la participation au-dessous duquel les gains ne sont plus imposés se justifient par des motifs pratiques; ceux-ci ne sauraient servir de prétexte à une exonération plus générale des gains mobiliers, notamment de ceux pour lesquels ces motifs n'existent pas⁵⁵.

S'agissant de l'arrêt concernant la suppression par Bâle-Campagne de l'impôt sur les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune mobilière privée, on peut se demander si le Tribunal fédéral n'aurait pas dû ne rejeter que partiellement le recours ou le rejeter tout en jugeant la solution du législateur cantonal anticonstitutionnelle⁵⁶ et imposer à celui-ci de choisir une solution plus nuancée.

4. Les différences de traitement entraînées par les buts multiples assi gnés à un même impôt

109. *Définitions:* La doctrine distingue traditionnellement les contributions publiques à but financier des contributions dites "d'orientation" ou "incitatives". Les premières sont destinées à procurer à l'Etat les moyens financiers de son action. Les secondes visent à influencer le comportement du citoyen; si elles sont efficaces, leur rendement doit tendre vers zéro⁵⁷.

En raison de leurs buts fondamentalement différents, ces deux catégories de contributions doivent faire l'objet d'aménagements propres à leur nature particulière. Le principe de l'égalité de traitement, notamment de l'imposition d'après la capacité contributive, a un sens différent selon le but visé par la contribution. Alors que ce qui vient d'être dit ci-dessus s'applique aux contributions financières, les impôts d'orientation doivent être perçus en fonction du degré d'indésirabilité du comportement visé, de l'importance de ce comportement, ainsi que de la vulnérabilité des contribuables à la contribution de manière que ceux qui se trouvent dans

⁵⁵ L'impôt sur les gains de participations a été supprimé dans certains cantons; les difficultés à le percevoir provenaient essentiellement de la récalcitrance des contribuables, de l'exiguïté du territoire sur lequel il était perçu et de l'absence de volonté politique.

⁵⁶ Selon la pratique adoptée dans l'ATF 110 Ia 7 = RF 1985, 264. Précisons que l'arrêt a été rendu avant l'adoption de la LIFD par les Chambres fédérales; le Tribunal fédéral n'aurait pas empiété sur leurs compétences, mais seulement "cadre" leur action.

⁵⁷ E. HÖHN, *Steuerrecht*, p. 57 et 60; RIVIER, op. cit., p. 37; H.B. DIRIWÄCHTER, op. cit., p. 34 ss; K. VALLENDER, op. cit., p. 36; R. AUER, op. cit., p. 163; A. PETITPIERRE-SAUVAIN, op. cit., RDS 1989 II, 449 ss; B. WAGNER, op. cit., RDS 1989 II, 342 ss; P. BÖCKLI, op. cit., p. 44.

une situation qui les y rend sensibles ne soient pas frappés plus durement que ceux que les circonstances protègent plus ou moins⁵⁸.

110. *Les impôts directs utilisés à des fins directives:* Ces dernières années, la tendance s'est marquée de plus en plus souvent, sur le plan politique, d'utiliser les impôts directs dans des buts extra-fiscaux, c'est-à-dire aux fins d'induire le contribuable à divers comportements tels que limiter ses investissements pour lutter contre l'inflation⁵⁹, investir pour relancer l'économie⁶⁰, protéger les eaux⁶¹, constituer des réserves de crise⁶², économiser l'énergie⁶³, restaurer les monuments historiques⁶⁴; on a également voulu encourager l'accession à la propriété foncière⁶⁵, la prévoyance individuelle⁶⁶ et l'on reparle actuellement de défiscaliser l'épargne.

111. *Buts extra-fiscaux et égalité de traitement. Le problème:* Ces mesures représentent soit une surimposition (restriction du droit des entreprises de procéder à des amortissements), soit une subvention indirecte (déduction des dépenses d'emploi ou d'investissement). Elles ne vont pas sans poser des problèmes au plan de l'égalité de traitement. En effet, elles avantagent ou pénalisent certaines catégories de contribuables pour des motifs sans relation avec leur capacité contributive et dérogent au principe de la neutralité de l'impôt qui s'applique aux impôts financiers.

S'agissant de mesures fiscales visant à favoriser l'accession à la propriété foncière, le Tribunal fédéral a déclaré expressément qu'elles doivent s'inscrire dans les limites posées par l'article 4, alinéa 1, Cst⁶⁷. Cette jurisprudence est également applicable aux autres mesures visant des buts

58 P. BÖCKLI, op. cit., p. 115.

59 Arrêté fédéral, du 20 décembre 1972, limitant les amortissements admissibles pour les impôts sur le revenu perçus par la Confédération, les cantons et les communes.

60 Arrêté fédéral, du 15 décembre 1978, modifiant l'arrêté du Conseil fédéral sur l'impôt pour la défense nationale.

61 MASSHARDT-GENDRE, op. cit., ad Art. 49, 1er al., lettre c, n. 64, p. 291 ss.

62 Loi fédérale, du 20 décembre 1985, sur la constitution de réserves de crise bénéficiant d'allégements fiscaux.

63 MASSHARDT-GENDRE, op. cit., ad Art. 22, 1er al., lettre c, n. 52, p. 173 ss.

64 Art. 32, al. 3, LIFD; art. 9, al. 3, LHID.

65 RF 1984, 135, cons. 5 d) et f); ATF 112 Ia 240, cons. 6; RF 1988, 598, cons. 3 d), où le Tribunal fédéral examine les relations entre les mesures favorisant l'accession à la propriété et le principe de l'égalité de traitement.

66 Cf. art. 7 OPP 3.

67 ATF 112 Ia 247. S'agissant des dépenses pour économiser l'énergie, cf. RF 1990, 557.

extra-fiscaux. Ainsi, selon la doctrine, elles doivent également respecter le principe de l'égalité de traitement⁶⁸.

112. *Critères d'appréciation de la constitutionnalité des différences de traitement visant des buts extra-fiscaux:* A notre sens, l'égalité de traitement doit être assurée, d'une part, entre les destinataires de la mesure, d'autre part, entre les destinataires et les autres contribuables⁶⁹.

113. *L'égalité des destinataires entre eux:* L'égalité des destinataires de la mesure entre eux doit s'apprécier selon les mêmes critères que pour les impôts d'orientation. A cet égard, la question se pose différemment selon que l'impôt est proportionnel ou progressif. Lorsque l'impôt est proportionnel⁷⁰, la mesure diminue (ou augmente) également proportionnellement la charge fiscale des intéressés en fonction du montant de la déduction qui leur est accordée (ou refusée). Un traitement égal leur est donc réservé, puisque l'impact fiscal est en rapport direct avec les dépenses du contribuable, c'est-à-dire avec son comportement. Lorsque l'impôt est progressif et que la mesure consiste en une surimposition, les intéressés font également l'objet d'un traitement que l'on peut considérer comme égal: la surimposition sera d'autant plus forte que le revenu du contribuable sera élevé, de sorte que la mesure se trouve adaptée à la "sensibilité" financière de celui-ci. Tel n'est pas le cas, en revanche, lorsque le contribuable est encouragé à adopter un certain comportement par des déductions; en effet, à dépenses déductibles équivalentes, le contribuable bénéficie d'un abattement fiscal d'autant plus élevé que son revenu est plus haut; il bénéficie donc d'une subvention indirecte d'autant plus importante qu'il est dans une situation plus aisée. Manifestement, l'égalité de traitement entre les intéressés n'y trouve pas son compte!

114. *L'égalité entre les destinataires et les autres contribuables:* Quant à l'égalité entre les destinataires de la mesure et les autres contribuables,

⁶⁸ P. RICHLI, op. cit., Archives 54, 111; M. REICH, op. cit., Archives 53, 22 ss; F. CAGIANUT, op. cit., Archives 55, 598; HENSEL, op. cit., p. 34 ss; ZUPPINGER-/BÖCKLI-/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, p. 60; D. YERSIN, op. cit., Mélanges Cagianut, p. 55 ss.

⁶⁹ D. YERSIN, op. cit., Mélanges Cagianut, p. 56 ss. Voir aussi Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 48 ss.

⁷⁰ Par exemple, les impôts fédéraux directs sur le rendement et le capital des personnes morales, Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 83 ss.

elle doit s'apprécier, à notre avis, en fonction du but principal de l'impôt, c'est-à-dire de son but financier. Les principes de l'imposition d'après la capacité contributive et de la généralité de l'imposition sont donc déterminants et, comme l'a relevé le Tribunal fédéral⁷¹, les mesures incitatives ne doivent pas y contrevenir.

Que la mesure ait la forme d'une déduction ou d'une surimposition, elle doit concerner un domaine et être plafonnée à un montant tel que, potentiellement, une part importante des contribuables soit touchée. Cela suppose que le domaine en cause ne soit pas trop spécifique et le plafond, pas trop élevé. En effet, il serait contraire à l'article 4, alinéa 1, Cst que des contribuables aisés voient leur charge fiscale réduite au même montant que celle des contribuables plus modestes grâce à la déduction de dépenses que seul leur niveau de vie leur permet. Ainsi des déductions favorisant la prévoyance individuelle sous forme d'épargne bancaire, d'assurances, d'acquisition de son propre logement, au choix du contribuable, respectent le principe de l'égalité de traitement si elles sont plafonnées à un montant que chacun, ou presque, pourrait investir. Il en va de même de mesures conjoncturelles qui touchent la presque totalité des entreprises (diminution ou majoration des amortissements, par exemple)⁷². Tel n'est pas le cas, en revanche, de la déduction des dépenses de restauration de monuments historiques qui excèdent l'entretien. Le domaine en cause est trop restreint et les bénéficiaires généralement aisés par rapport à la moyenne des contribuables. Au demeurant on voit mal comment justifier que de telles dépenses soient déductibles lorsque le contribuable est propriétaire d'un château, par exemple, et qu'elles ne le soient pas, s'il est propriétaire d'un locatif à loyers modérés ou de son propre logement⁷³.

⁷¹ Cf. no 111 ci-dessus.

⁷² Cf. P. BÖCKLI, op. cit., p. 113, qui estime que les entreprises qui travaillent avec beaucoup d'investissements se trouvent pénalisées par de telles mesures par rapport aux entreprises de service. Sa critique porte toutefois davantage sur l'efficacité de la mesure que sur le traitement égal ou inégal des entreprises.

⁷³ Que la restauration d'un monument historique coûte plus cher que celle d'un bâtiment ordinaire en raison des exigences des autorités peut être un motif de subventions, mais non d'une déduction fiscale, car le caractère obligatoire ou contraint d'une dépense ne justifie pas la déduction au plan fiscal.

§ 3 L'égalité de droit et l'égalité de fait dans l'aménagement du système fiscal

1. L'égalité de droit

115. *Position du problème:* L'aménagement du système fiscal est une question éminemment politique et il n'est pas d'usage de l'examiner sous l'angle du principe de l'égalité de traitement dont l'application est réservée généralement aux situations intrinsèques à un même impôt, éventuellement au bien-fondé d'un impôt spécial. Il n'en demeure pas moins que ce principe s'applique également⁷⁴ au système fiscal dans sa globalité, même si le pouvoir d'appréciation du constituant et du législateur est ici très étendu et qu'en raison de la séparation des pouvoirs, le juge constitutionnel ne peut faire preuve que d'une grande retenue⁷⁵.

116. Cela signifie que le système fiscal doit être aménagé de telle sorte qu'il respecte globalement les principes de l'égalité et l'uniformité de l'imposition, ainsi que celui de l'imposition selon la capacité contributive, à son défaut, ceux de la couverture des frais et de l'équivalence. Les différences de traitement entre contribuables soumis, ou non, à certains impôts ou à une pression fiscale plus ou moins élevée doivent également se justifier par des différences tenant à la systématique des contributions, par des capacités contributives différentes, par la praticabilité des impôts, ou par les buts extra-fiscaux visés par les contributions, comme on l'a vu ci-dessus.

Dans les alinéas qui suivent, nous nous bornerons à quelques réflexions personnelles — et non exhaustives — sur les critères qui s'offrent au législateur lors de l'élaboration du système fiscal.

117. *Le choix entre les impôts généraux, les impôts spéciaux et les taxes:* Le premier choix qui s'offre au législateur est de savoir s'il entend individualiser ou collectiviser le coût de l'activité publique et des prestations offertes par la collectivité. A notre sens, on ne peut individualiser la couverture des dépenses publiques par des taxes, charges de préférence et impôts spéciaux, qu'aux conditions suivantes:

⁷⁴ ATF 99 Ia 651 ss.

⁷⁵ Concernant les tarifs, cf. ATF 101 Ia 187.

- L'entier du coût de la dépense publique peut être mis à la charge de l'administré lorsque celle-ci ne profite qu'à lui et lui procure un enrichissement équivalent, qu'il s'agisse d'une augmentation de son patrimoine ou d'une prestation individualisée ayant une valeur économique (aménagements fonciers, prestations des services industriels, etc...).
- Si la dépense publique n'apporte aucun enrichissement au contribuable, elle ne peut être mise entièrement à sa charge que si elle ne touche pas ses besoins vitaux et si elle lui profite exclusivement. On peut financer des institutions sportives et touristiques grâce à une taxe de séjour. Il ne serait pas admissible d'astreindre les parents à un écolage finançant l'entier du coût scolaire de leurs enfants. En effet, la scolarisation fait partie, à l'heure actuelle, des conditions minimales de la vie en société. Par ailleurs, elle profite à l'ensemble de la communauté.
- Les dépenses qui profitent à l'ensemble de la collectivité, (culture, routes, défense nationale, etc.), celles qui touchent le citoyen dans ses facultés essentielles de vie (santé publique, écoles) doivent être collectivisées, c'est-à-dire financées par des impôts généraux tenant compte de manière relativement affinée de la capacité contributive des citoyens.

Il est évident que nombre de dépenses publiques couvrent des besoins mixtes, pour une part, essentiels, pour l'autre, de simple commodité; en outre, les dépenses peuvent profiter plus ou moins directement aux contribuables. Les tâches publiques peuvent alors être financées également de manière mixte.

Ainsi le terrain communal de football touche, selon l'appréciation que l'on a du sport, la sphère essentielle du contribuable ou satisfait en partie un besoin de commodité. Il sera financé grâce à l'impôt, auquel s'ajoutera le cas échéant une taxe. Le stade destiné à des "spectacles" sportifs fait partie du superflu et devrait être financé par les spectateurs... à moins qu'il ne provoque des retombées économiques importantes pour la collectivité... ou encore qu'il entre dans les activités culturelles de la collectivité.

On voit que la marge d'appréciation du législateur reste importante. Elle sera limitée par la capacité financière de la collectivité qui l'obligera à réévaluer ce qu'elle considère comme essentiel, ou non, pour ses citoyens.

118. *Le choix entre les impôts directs et indirects:* La bonne répartition de la pression fiscale entre les impôts directs et indirects dépend des conditions économiques générales. Alors qu'en principe la charge des

impôts directs devrait être plus élevée lorsque l'économie est peu développée ou régresse, afin de sauvegarder une meilleure justice sociale, l'histoire montre que c'est le contraire qui se passe généralement: lorsque la situation économique est mauvaise, les impôts indirects prennent un poids plus grand⁷⁶ ! On peut se demander dès lors si l'importance des impôts directs n'est pas le signe de la richesse d'une société!

119. *Aménagement des impôts indirects:* Les impôts indirects, en particulier les impôts de consommation, sont également fondés sur la capacité contributive des assujettis, mais mesurée à leur dépense.

Pour que le principe de l'égalité de traitement soit respecté, ils doivent donc frapper la dépense de la manière la plus générale et la plus neutre possible. S'agissant de l'impôt sur le chiffre d'affaires, cette condition n'est pas remplie entièrement en raison de l'exonération des agents énergétiques et de l'ensemble des prestations de service, dont on sait qu'elles sont consommées principalement par les contribuables les plus aisés⁷⁷.

Par ailleurs, les impôts de consommation doivent, à notre sens, éviter de frapper de manière trop différenciée la dépense selon sa nature. D'une part, une différenciation selon les secteurs économiques serait contraire au principe de la neutralité de l'impôt. D'autre part, il convient d'être prudent dans le choix de taux, plus ou moins élevés selon le luxe ou la nécessité des dépenses. En effet, si statistiquement des dépenses peuvent être qualifiées de luxueuses et représenter une capacité économique plus importante, les exceptions peuvent être nombreuses : le contribuable se prive de satisfaire des besoins jugés comme nécessaires pour investir dans des dépenses dites luxueuses. L'adoption de taux différents trop nombreux suppose une classification subtile des dépenses qui perdent leur caractère d'indicateurs généraux et précis de la capacité contributive.

120. *Les rapports entre les divers taux d'imposition:* Le législateur doit également veiller à un équilibre des taux d'imposition respectifs des différents types d'impôts. Certains impôts directs (sur le revenu et la fortune) cernent la capacité contributive au plus près, d'autres d'un peu moins (impôt foncier, impôts professionnels, etc.); les impôts indirects se fondent sur des critères relativement sommaires (chiffre d'affaires, prix

⁷⁶ Dans le même sens : G. ARDANT, op. cit., p. 851.

⁷⁷ Sous réserve évidemment des prestations relevant des besoins vitaux, tels que les prestations médicales nécessitées par l'invalidité ou le grand âge.

de vente, etc.). A notre avis, les taux de ces impôts devraient être d'autant plus bas que la contribution se fonde sur une capacité contributive définie plus schématiquement; ils peuvent être d'autant plus hauts que l'impôt se calque mieux sur les facultés économiques des assujettis. Par exemple, les taux frappant la consommation ou la propriété foncière brute doivent être en principe plus faibles, à notre avis, que ceux de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice.

Les taux des différents impôts devraient également être fixés relativement les uns aux autres. Par exemple, les taux des impôts sur la consommation doivent être fixés de manière que la charge fiscale n'atteigne pas en moyenne celle de l'impôt sur le revenu⁷⁸ : si tel n'était pas le cas, comme c'est en fin de compte la même personne qui paie les deux impôts, le contribuable qui serait obligé de dépenser tout son revenu, serait frappé une seconde fois, sur une base forfaitaire, donc moins précise, d'une charge fiscale supérieure à celle de l'impôt sur le revenu; cela serait peu conforme à une imposition proportionnée à la capacité contributive, quelle que soit la mesure de celle-ci.

121. S'agissant des tarifs frappant les divers revenus, le législateur jouit certes d'un grand pouvoir d'appréciation. Celle-ci doit toutefois être fondée sur des motifs objectifs. Dans la mesure où des revenus de même montant sont frappés d'impôts aux taux très différents, ces écarts doivent pouvoir s'expliquer.

Tel n'est pas toujours le cas. Ainsi, en droit vaudois, les gains immobiliers obtenus sur des immeubles privés sont frappés d'un taux proportionnel de 18 pour cent (à certaines conditions, de 12 pour cent)⁷⁹. Lorsqu'ils sont obtenus sur des immeubles commerciaux ou dans le cadre d'une activité professionnelle, ils sont compris dans le revenu imposable du contribuable et l'impôt peut atteindre 30 pour cent au maximum⁸⁰ (auquel il faut ajouter l'impôt fédéral direct de 11,5 % au maximum et l'AVS d'environ 9,5 %). Les taux de l'impôt vaudois sur le revenu sont réduits de moitié si le bénéfice immobilier est obtenu dans le cadre de la liquidation de l'entreprise (fin d'assujettissement ou taxation intermédiaire)⁸¹. Le fait que des plus-values immobilières sont obtenues sur des

⁷⁸ L'exonération de biens de première nécessité dans l'IChA ou le taux réduit dans la TVA permet une certaine progression de l'impôt en fonction de l'importance de ces dépenses dans le revenu global du contribuable.

⁷⁹ Art. 51 LI-VD.

⁸⁰ Art. 8, al. 1, LIC.

⁸¹ Art. 29, al. 1, lettre b, et al. 3, lettre a, LI-VD.

immeubles commerciaux ou privés ne saurait fonder de telles différences entre les charges fiscales; ces écarts ne se justifient d'ailleurs par aucun des motifs que nous avons mentionnés précédemment.

2. *L'égalité de fait*

122. *Egalité juridique et égalité de fait:* L'article 4, alinéa 1, Cst ne protège que contre les inégalités juridiques. Toutefois, un système fiscal, tout parfait soit-il sur le plan du droit, ne sauvegarde effectivement l'égalité entre les citoyens que s'il est ancré dans la réalité et y correspond.

Un système juridique parfait, mais insuffisamment adapté à la réalité sociale et économique de la collectivité en cause, entraînerait des distorsions difficilement supportables pour les assujettis. Il suffit de penser aux impôts de consommation de l'Ancien Régime en France et au poids qu'ils représentaient pour le peuple au regard de sa capacité économique⁸². A cet égard, le constituant et le législateur sont tributaires de la science des finances publiques et de l'économie nationale⁸³.

123. *La résistance à la fraude et à l'évasion:* Les contributions choisies doivent résister à l'évasion et à la fraude fiscales. Un impôt que certains contribuables peuvent éviter trop facilement, soit légalement en choisissant des formes juridiques factices pour ne pas se trouver dans les situations prévues par le législateur, soit illégalement en dissimulant des éléments imposables, ne satisfait pas au principe d'égalité, à notre sens. Il appartient donc au législateur ou à la jurisprudence d'établir des institutions ou d'aménager les contributions publiques de manière qu'elles résistent à la fraude et à l'évasion.

Le principe de la praticabilité de l'impôt, évoqué ci-dessus⁸⁴, avec les simplifications qu'il impose, vise précisément à éviter que la fiscalité ne sombre dans une casuistique qui ne profiterait qu'aux plus malins et contribue ainsi à assurer une perception égale de l'impôt. Il en va de même de l'institution de l'évasion et de l'interprétation économique des lois fiscales qui doivent assurer que les règles du droit fiscal demeurent applicables même si, tout en restant économiquement semblables à eux-mêmes, les faits et les formes juridiques se métamorphosent.

⁸² Voir également C. de BRIE/P. CHARPENTIER, op. cit., qui est une critique du système français de l'après-guerre.

⁸³ Cf. M. LAURÉ, op. cit., p. 34 ss; F. NEUMARK, op. cit., p. 15 ss, 222 ss.

⁸⁴ Cf. no 102 ss.

124. *Le problème de la planification fiscale:* Le fait que le contribuable puisse, dans certains cas, décider de sa charge fiscale, la choisir, est, à notre avis, en contradiction avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive⁸⁵. En effet dans une situation donnée, le contribuable ne dispose également que d'une capacité contributive donnée, et non pas de deux ou plusieurs qui justifieraient la perception d'impôts de montants différents. Le développement de la planification fiscale et l'importance que prennent les spécialistes par leurs conseils sur les différentes manières de réduire légalement la charge fiscale des contribuables sont les signes d'une faiblesse du système fiscal: trop compliqué, contenant des réglementations trop diversifiées au regard des situations de fait relativement semblables auxquelles elles s'appliquent, il n'assure plus sur certains points un traitement suffisamment égal des contribuables. La jurisprudence est souvent impuissante à corriger les situations et il appartiendrait au législateur de prendre les mesures nécessaires. Ainsi, l'actionnaire d'une société anonyme peut faire varier considérablement sa charge fiscale, selon qu'il réalise la plus-value prise par ses titres sous la forme d'une distribution extraordinaire de bénéfice (soumise à l'impôt sur le revenu) ou d'une aliénation de ses actions (en principe, non imposée), alors que son enrichissement est le même⁸⁶.

125. *Les modes d'imposition à choix selon la loi:* Il arrive que le choix laissé au contribuable ne résulte pas de défaillances du système fiscal, mais qu'il soit prévu expressément par la loi. Tel est le cas, par exemple, de l'impôt spécial des étrangers sans activité lucrative en Suisse⁸⁷ ou de l'imposition à la source des travailleurs étrangers lorsque celle-ci n'est définitive que si aucune déclaration d'impôt n'est déposée selon la procédure ordinaire⁸⁸. De tels choix ne se justifient que si l'alternative offerte obéit à des contingences pratiques évidentes. Tel est le cas dans notre second exemple⁸⁹; la question est plus controversée s'agissant des étrangers sans activité lucrative⁹⁰.

85 Du même avis: K. TIPKE, op. cit., p. 59.

86 Cf. no 49. La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de liquidation partielle n'est qu'un palliatif peu satisfaisant et d'une efficacité limitée à cet égard.

87 Art. 18 bis AIFD; art. 17 et 18 LI-VD.

88 Art. 123 ss LI-VD.

89 ATF 91 I 81, 87; D. YERSIN, op. cit., Les Etrangers en Suisse, p. 305 ss.

90 D. YERSIN, op. cit., Les Etrangers en Suisse, p. 302 ss. Cf. nos 186 ss ci-après.

126. *La compensation des différences de traitement:* Il arrive que le législateur cherche à compenser une différence de traitement consacrée par la loi, par une autre différence de traitement. L'imposition des immeubles en est l'exemple classique : au motif que les gains immobiliers en capital sont imposés, alors que les gains mobiliers ne le sont pas, les immeubles sont généralement sous-évalués à l'impôt sur la fortune⁹¹, les titres étant comptés pour leur valeur vénale. On peut sérieusement se demander s'il n'est pas contradictoire de compenser un traitement différent, même conforme à l'article 4 Cst, par une autre inégalité de traitement déployant des effets inverses.

De telles "compensations" ne devraient être considérées comme conformes à l'article 4 Cst, à notre sens, qu'à certaines conditions.

D'une part, la première différence de traitement créée par le législateur doit ne pas pouvoir être évitée; elle devrait donc obéir exclusivement à des soucis d'économie administrative. Lors de la pesée d'intérêts, le législateur a fait passer la praticabilité de l'impôt avant une adaptation plus fine de la charge fiscale à la capacité économique du contribuable, de sorte qu'il cherche à restaurer cette adaptation par une autre voie. Dans les autres cas, rien ne justifie qu'un traitement semblable ne soit pas prévu d'emblée.

D'autre part, la mesure de compensation doit être corrélative: les contribuables concernés doivent être les mêmes que ceux frappés par la première mesure; la surimposition et les abattements consentis doivent être proportionnés. S'agissant de l'imposition des immeubles, on peut douter que ces conditions soient remplies, car les impôts en cause sont trop différents pour que les compensations touchent les mêmes contribuables dans des proportions équitables.

127. *Le transfert de l'impôt:* Enfin, un impôt n'est équitable que s'il est supporté par le contribuable visé par le législateur. Certains impôts sont destinés à être transférés obligatoirement⁹² ou facultativement⁹³; d'autres doivent frapper économiquement les contribuables auxquels ils sont réclamés. Lorsqu'un transfert voulu par le législateur ne se fait pas ou lorsqu'un transfert a lieu contre la volonté du législateur, l'égalité de traitement n'y trouve plus son compte, car certaines catégories de contribuables paient, en fin de compte, plus d'impôt que d'autres. L'aménage-

⁹¹ Cf. Archives 57, 548, qui permet de comparer les estimations faites par les cantons.

⁹² Art. 14 LIA.

⁹³ Art. 29 AChA.

ment des différents impôts doit être revu lorsque ces distorsions ne sont pas seulement passagères ou fortuites, mais deviennent permanentes.

Les impôts directs doivent être, en principe, supportés par les contribuables auxquels ils sont réclamés. Leur transfert n'est donc pas voulu par le législateur. A cet égard, on peut regretter que le législateur fédéral ait choisi d'autoriser la déduction de ces impôts du bénéfice des personnes morales dans les lois sur l'impôt fédéral direct et l'harmonisation fiscale⁹⁴, comme actuellement⁹⁵, car en les traitant comme une charge commerciale, il crée l'impression qu'ils doivent être compris dans le coût du produit ou du service et reportés sur la clientèle, à l'instar des impôts de consommation. La non-déduction des impôts directs (accompagnée, le cas échéant, d'une baisse des taux d'imposition) aurait eu le mérite de mettre en évidence qu'il s'agit de contributions personnelles frappant le bénéfice net, ressemblant davantage à une répartition du bénéfice — le fisc étant un “actionnaire” imposé — qu'à une charge commerciale.

⁹⁴ Art. 59, lettre a, LIFD et 25, alinéa 1, lettre a, LHID. Le législateur a repris le point de vue défendu par les sciences de l'économie d'entreprise. Cf. Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 57.

⁹⁵ Art. 49, al. 2, AIFD.

3e partie A partir de la pratique

*“A tout homme qui a l'on donnera,
mais à celui qui n'a pas,
même ce qu'il a lui sera retiré”*
La Bible, Luc 19.26

Chapitre 4 Les régimes individuels

128. *Nécessité et dangers des solutions individuelles:* Aucune loi — si parfaite soit-elle — ne peut prévoir des solutions satisfaisantes pour tous les cas qui lui sont soumis. Aussi des aménagements individuels sont-ils inévitables. En droit fiscal de tels aménagements posent des problèmes du point de vue de leur légalité, d'une part, et du principe de l'égalité de traitement, d'autre part. Un traitement particulier non prévu par la loi peut-il être réservé à un contribuable qui invoque des droits acquis, sa bonne foi, réclame un statut semblable à celui réservé à d'autres contribuables, ou encore se plaint de sa capacité contributive amoindrie?

D'une application compréhensive de la loi au privilège indu, le pas peut être vite franchi. L'ambiguïté du verset cité en exergue en témoigne. Aussi les cas dans lesquels des solutions individuelles sont autorisées doivent-ils s'inscrire dans le cadre d'institutions préétablies et clairement définies. La jurisprudence le plus souvent, la loi parfois, se sont employées à créer et à décrire ces institutions; toutefois nombre de problèmes demeurent encore irrésolus.

§ 1 Les arrangements fiscaux

1. Nature et portée de l'arrangement fiscal

129. *Terminologie et définition:* La définition des “arrangements fiscaux”, leur licéité et leurs effets sont des questions débattues par la doctrine et qui n'ont reçu à ce jour que des réponses partielles et souvent insatisfaisantes.

La doctrine de langue allemande ne manque pas de termes variés pour décrire ce type d'accord: Steuerabkommen, Steuerabmachung, Vereinigung, Verständigung, Einigung, Vergleich, Zugeständnis, etc.¹.

En suivant sur ce point la doctrine, le Tribunal fédéral considère que l'arrangement fiscal vise à établir une réglementation valable pour un état de fait concret, unique ou se répétant, quant à l'existence, à l'étendue ou au mode de l'assujettissement, réglementation qui déroge aux dispositions légales².

130. *Nature juridique de l'arrangement fiscal. Position du problème:* La doctrine est partagée sur la nature juridique de tels arrangements. Blumenstein estime qu'il s'agit de décisions administratives, et non de contrats de droit administratif, car les parties ne sont pas juridiquement égales, la collectivité publique agissant en vertu de sa souveraineté³.

La doctrine dominante les qualifie toutefois de contrats, mettant en évidence les déclarations de volonté concordantes des deux parties⁴. La distinction n'est pas purement académique. En effet, selon qu'on se rallie à l'une ou l'autre des théories, l'arrangement n'a pas les mêmes effets et sa révocation ultérieure est soumise à des conditions différentes⁵.

131. *L'arrangement fiscal conçu comme une décision administrative:* Si l'entente intervenue est assimilable à une décision administrative, celle-ci devrait avoir les mêmes effets qu'une décision de taxation. Elle peut être exécutée par la voie de l'article 80 LP et les litiges sont réglés par la procédure du recours de droit administratif⁶. Logiquement la décision devrait jouir de l'autorité formelle et matérielle de la chose jugée, comme toute décision de taxation⁷. Cela signifie qu'elle ne pourrait pas être remise en cause sous réserve de révision, d'erreur de calcul ou de transcription ou encore de soustraction fiscale. Par ailleurs, sa portée devrait être limitée à l'événement concerné ou à la période de taxation en

1 E. BLUMENSTEIN, System, p. 274 ss; P. RICKLI, op. cit., p. 4 ss; M. IMBODEN/R./A. RHINOW, op. cit., I, p. 385.

2 ATF 101 Ia 98; F. CAGIANUT, Commentaire, Art. 42 quater, n. 3 à 5.

3 E. BLUMENSTEIN, System, p. 274-275.

4 M. IMBODEN/ - R.A. RHINOW, op. cit., I, p. 280 ss et p. 387 ss; M. IMBODEN, op. cit., RDS 1958 II 96 ss; H. ZWAHLEN, op. cit., RDS 1958 II 551a ss; P. RICKLI, op. cit., p. 62 ss et 102 ss.

5 P. RICKLI, op. cit., p. 137 ss; E. SCHMIDT, op. cit., p. 80 ss.

6 E. BLUMENSTEIN, System, p. 278.

7 J.M. RIVIER, op. cit., p. 326-327; E. HÖHN, Steuerrecht, § 43, n. 1 ss, p. 576 ss.

cause et son objet pourrait être revu régulièrement, notamment chaque période fiscale.

La doctrine n'a toutefois pas tiré toutes les conséquences d'une telle qualification et elle confère à l'arrangement fiscal — même qualifié de décision administrative — une portée partiellement différente. En particulier, seule l'autorité formelle de la chose jugée lui serait conférée. Ainsi, Blumenstein admet que l'accord soit conclu pour une période plus longue que celle de taxation⁸; en outre, le fisc ne peut ultérieurement révoquer unilatéralement un arrangement que lorsqu'un intérêt public prépondérant exige une modification de la décision⁹. Une telle modification pourrait se justifier, par exemple, par un changement de la loi, mais non par l'intérêt purement fiscal de la collectivité publique, le contribuable pouvant en principe invoquer sa bonne foi.

132. *L'arrangement fiscal conçu comme un contrat:* Si l'arrangement est considéré comme un contrat de droit administratif, il lie les parties selon les termes convenus. Il n'a pas l'autorité formelle (ni matérielle) de la chose jugée, du moins au sens où celle-ci est reconnue à une décision administrative. Une révocation de l'arrangement n'est en principe pas possible, sous réserve de la clause "rebus sic stantibus". L'arrangement ne peut être unilatéralement annulé par l'autorité parce qu'il serait devenu illégal ou incompatible avec l'intérêt public; il ne peut l'être que s'il l'était initialement et pour autant que le vice ait été prouvé et évident¹⁰. Le contrat n'est pas pour autant nul ab ovo, car la bonne foi du contribuable mérite d'être protégée. Aussi l'arrangement n'est-il annulé qu'après qu'ont été pesés l'intérêt du contribuable au maintien du contrat et celui de l'autorité fiscale à une application correcte du droit¹¹.

133. *La jurisprudence:* Elle admet qu'un arrangement fiscal accordant notamment un privilège au contribuable puisse faire l'objet d'un contrat administratif qui lie l'autorité fiscale¹². Dans une décision relativement ancienne, le Tribunal fédéral avait considéré que le contribuable obtient un droit acquis protégé par la garantie de la propriété et qui ne peut être

8 E. BLUMENSTEIN, *System*, p. 274.

9 E. BLUMENSTEIN, *System*, p. 278 ss; P. RICKLI, *op. cit.*, p. 142 ss., 150 ss.

10 P. RICKLI, *op. cit.*, p. 144-145.

11 P. RICKLI, *op. cit.*, p. 154; M. IMBODEN / A. RHINOW, *op. cit.*, p. 283 ss et 387; M. IMBODEN, *op. cit.*, p. 198.

12 Archives 38, 201; ATF 103 Ia 509 = JT 1979 I 359; 103 Ia 33 = JT 1979 I 164.

supprimé qu'avec la fixation et le versement d'une indemnité¹³. Plus récemment, suivant l'évolution de la jurisprudence concernant les droits acquis, il a jugé que la protection de ceux-ci se fonde également sur le principe de la bonne foi¹⁴. Dès lors, un contrat administratif vicié, pas plus qu'une décision administrative irrégulière, ne peuvent être annulés sans autres. "Il est ... contraire au principe de la bonne foi d'admettre que les vices juridiques dont est entaché un contrat de droit public favorisant le citoyen puissent avoir automatiquement des conséquences néfastes pour lui. Dans un tel cas, il faut bien plutôt procéder à une pesée entre l'intérêt à l'application correcte du droit objectif et l'intérêt à la protection de la confiance du citoyen..."¹⁵. L'annulation est possible si l'autorité a été amenée à accorder l'avantage par un comportement astucieux du bénéficiaire ou si celui-ci n'accomplit pas les conditions qu'il avait acceptées¹⁶. En revanche, elle ne l'est pas — ou du moins pas automatiquement — par le fait de l'entrée en vigueur d'une nouvelle réglementation incompatible avec l'arrangement¹⁷. Le bénéficiaire d'un droit acquis est en principe protégé contre les changements de législation¹⁸.

2. Les conditions de validité de l'arrangement fiscal

134. *Respect des principes constitutionnels*: La jurisprudence¹⁹ et la doctrine²⁰ admettent unanimement que les arrangements fiscaux conclus sous forme de contrats de droit administratif doivent obéir au principe de la légalité, formelle et matérielle, ainsi qu'aux autres principes constitutionnels, tels que l'égalité de traitement.

Cela signifie que l'administration ne peut conclure d'arrangements fiscaux, sous forme de contrats de droit administratif, que si la loi l'y

13 Archives 38, 201; ATF 103 Ia 35.

14 ATF 106 Ia 168; K. SAMELI, op. cit., RDS 1977 II 354 ss; R.A. RHINOW, op. cit., Zbl. 80 (1979), 16 ss; A. KÖLZ, op. cit., RSJ 1978, 90 ss; W. KÄMPFER, op. cit., *Mélanges Henri Zwahlen*, p. 357 ss; H. HUBER, op. cit., *Mélanges Jellinek*, p. 465 ss; P. SALADIN, op. cit., RDS 1975 II 337.

15 JT 1979 I 364 = ATF 103 Ia 514; cf. aussi Archives 58, 214.

16 Archives 38, 201.

17 ATF 101 Ia 448-449.

18 ATF 106 Ia 168; B. KNAPP, op. cit., no 515.

19 ATF 103 Ia 34; 103 Ia 512; Archives 38, 201; 58, 213.

20 M. IMBODEN-/R.A. RHINOW, op. cit., I, 387; P. RICKLI, op. cit., p. 105 ss; E. BLUMENSTEIN, *System*, p. 276 ss; B. SCHULTHEISS, op. cit., p. 130 ss; K. KLETT, op. cit., p. 59.

autorise expressément ou, du moins, que si cette forme peut être admise tacitement dans la mesure où elle n'est pas expressément exclue par la loi²¹. S'agissant de l'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral a constaté que l'Arrêté du Conseil fédéral ne contenait aucune base légale à cet égard, de sorte que la conclusion d'arrangements fiscaux n'était pas autorisée pour cet impôt²².

En outre, si l'arrangement est autorisé, le contenu même de l'arrangement doit être conforme à la loi. Cela signifie que celle-ci doit autoriser expressément les priviléges fiscaux qui dérogent à des réglementations générales²³. Lorsque l'arrangement porte sur d'autres points, il suffit, semble-t-il, qu'il ne soit pas contraire à une disposition juridique impérative²⁴. Selon la doctrine, pourrait être réglé par arrangement le traitement fiscal d'éléments mal définis par la loi, qu'il s'agisse de concepts indéterminés ou de questions d'interprétation, ainsi que des points où fait défaut toute réglementation²⁵.

L'arrangement fiscal ne doit pas créer de privilège contraire au principe de l'égalité de traitement. Cela signifie qu'il doit être justifié par une situation particulière qui fonde le traitement différent. Blumenstein considère comme douteux que la volonté d'une collectivité publique d'attirer de nouveaux contribuables satisfasse à cette exigence. En outre, l'autorité ne doit pas conclure d'arrangement avec certains contribuables, et non avec d'autres, sans motif objectif sérieux²⁶.

135. Respect du concordat sur l'interdiction des arrangements fiscaux.
Principes: Aux termes de l'article 42 quater Cst, la Confédération peut, par voie législative, édicter des dispositions contre les arrangements conclus avec des contribuables en vue de leur assurer des avantages fiscaux injustifiés. Cette législation n'a jamais vu le jour, car les cantons ont préféré conclure le "Concordat du 10 décembre 1948 entre les cantons de la Confédération suisse sur l'interdiction des arrangements fiscaux... en vue d'appliquer uniformément et sans restriction les dispositions fiscales à tous les contribuables et biens imposables, et d'éviter, sous

²¹ ATF 103 Ia 512; Archives 39, 35.

²² Archives 58, 213; 25, 426; 17, 394; pour l'impôt anticipé, cf. Archives 39, 33.

²³ Archives 58, 213; ATF 103 Ia 35.

²⁴ ATF 103 Ia 512.

²⁵ P. RICKLI, op. cit., p. 132. Le Tribunal fédéral l'admet également à propos d'accords de procédure (Verständigung), mais en précisant que ceux-ci ne sont pas générateurs d'obligations et laissent intacte la liberté du fisc et du contribuable, Archives 17, 393.

²⁶ E. BLUMENSTEIN, System, p. 277; P. RICKLI, op. cit., p. 113 et 131.

réserve des clauses du concordat, l'octroi d'avantages fiscaux". Tout arrangement fiscal, au plan cantonal, doit donc respecter les dispositions du concordat.

136. *Contenu et portée du concordat:* Le concordat, qui vise à atténuer la concurrence intercantonale, ne définit pas la notion d'arrangement fiscal. Il ne précise pas clairement non plus à quelles contributions publiques il s'applique. Il est admis toutefois que tombent sous son coup l'ensemble des impôts directs et indirects des cantons et de leurs collectivités subordonnées, tels que les impôts sur les successions, les donations et les mutations (art. 1, al. 4, et 2 du concordat)²⁷.

137. Le concordat interdit aux cantons de conclure des arrangements fiscaux particuliers avec des contribuables, ainsi que de faire usage de leur compétence légale ou réglementaire de conclure de tels arrangements (art. 1, al. 1, du concordat)²⁸. Toutefois, il ne s'appliquerait pas à l' "accord" intervenant entre le fisc et le contribuable au cours de la procédure de taxation²⁹.

138. La question de savoir si les cantons peuvent prévoir dans leur législation des régimes de faveur pour certaines catégories de contribuables est controversée. Le concordat prévoit expressément que des facilités peuvent être accordées, lorsqu'elles sont légalement prévues, aux étrangers sans activité lucrative en Suisse, aux industries nouvelles et aux entreprises d'utilité publique auxquelles participent des collectivités publiques (art. 1, al. 3, du concordat). Par ailleurs, il réserve les priviléges dont jouissent les Etats, personnes et institutions exonérés en vertu d'usages ou de traités internationaux (art. 1, al. 5, du concordat). S'agissant d'autres catégories de contribuables, la doctrine est partagée: certains auteurs estiment que les cantons gardent la possibilité de prévoir des régimes particuliers pour d'autres catégories de contribuables (par exemple: privilège holding, exonération de descendants directs de l'impôt sur

²⁷ E. SCHMIDT, op. cit., p. 159; E. BLUMENSTEIN, op. cit., Archives 17, 306, 316; J. WACKERNA-GEL, op. cit., Zbl. 51 (1950), 300.

²⁸ H. ZWAHLEN, op. cit., RDAF 1950, 255; E. SCHMIDT, op. cit., p. 156; autre opinion: E. KÄNZIG, Wehrsteuer, Art. 2, no. 12, p. 20-21; F. CAGIANUT, op. cit., Festschrift Häfelin, p. 328.

²⁹ H. ZWAHLEN, op. cit., RDAF 1950, 250; E. BLUMENSTEIN, op. cit., Archives 17, 309. Cf. aussi Archives 17, 393-394.

les successions, etc.); d'autres, minoritaires, considèrent que les termes de l'alinéa 3 de l'article premier excluent tout régime de faveur qui n'est pas mentionné dans cette disposition³⁰.

139. *Appréciation*: le Concordat interdit clairement aux cantons arrangements fiscaux particuliers, que l'autorité fiscale dispose ou non d'une base légale pour le conclure. Le concordat est donc plus strict que la jurisprudence, à la condition toutefois que les arrangements qu'il prohibe, sans les définir, correspondent à ceux mentionnés par la jurisprudence. Une certaine incertitude règne sur ce point.

140. En ce qui concerne les régimes légaux spéciaux autres que ceux mentionnés aux alinéas 3 et 5 de cette disposition, nous partageons l'avis de la doctrine dominante selon lequel ils ne sont pas interdits par le concordat. En effet, le concordat a voulu mettre de l'ordre dans les secteurs où les cantons se livraient à la concurrence la plus vive, notamment en leur imposant de n'accorder des facilités qu'en application de dispositions légales précises. Il paraît exclu que les cantons aient voulu se priver du droit de nuancer leur législation selon la situation particulière de certaines catégories de contribuables et restreindre ainsi leur autonomie de manière importante.

Les régimes particuliers éventuellement prévus par le droit cantonal doivent être conformes à l'article 4, alinéa 1, Cst et se justifier par la situation différente des contribuables concernés. Entrent en ligne de compte les motifs mentionnés au chapitre 3 de ce rapport. Les cantons ne sauraient réserver des régimes de faveur à certaines catégories d'assujettis, par exemple, en vue de les inciter à s'établir sur leur territoire. En revanche, les cantons ont le droit de pratiquer des taux d'impôts bas ou de ne pas prélever certains impôts (par exemple: l'impôt sur les successions), pour autant que le régime en cause se justifie objectivement, qu'il soit applicable à tous les contribuables susceptibles d'y être soumis et que le système fiscal ainsi aménagé respecte le principe de l'imposition selon la capacité contributive.

³⁰ Cf. le résumé de ces controverses dans H. ZWAHLEN, op. cit., RDAF 1950, 251 ss; E. SCHMIDT, op. cit., p. 155 ss et 159.

141. *La loi d'harmonisation*: Cette législation devrait mettre de l'ordre et diminuer encore la concurrence intercantonale à l'avenir. En effet, sous une réserve, elle réglemente strictement et de manière uniforme pour tous les cantons l'imposition des étrangers sans activité lucrative en Suisse³¹.

S'agissant des personnes morales, des régimes particuliers sont prévus pour les sociétés de participations, holding et de domicile; ils sont toutefois précisément réglés dans la loi qui exclut, à son article 28, alinéa 6, que soient prévues d'autres dérogations au régime ordinaire³².

3. Les limites de la validité de l'arrangement fiscal

142. Les arrangements fiscaux peuvent avoir des contenus différents qui déterminent, à notre sens, leur nature (décision de taxation ou contrat de droit administratif) et leur licéité.

143. *Arrangement dont le contenu est purement fiscal. Nature et portée*: Lorsque l'arrangement a pour seul but de définir l'existence, l'étendue ou le mode de l'assujettissement du contribuable, que ce soit en dérogation, ou non, de la réglementation générale, il ne saurait avoir la forme d'un contrat de droit administratif. Contrairement à l'avis exprimé par une certaine doctrine³³, nous considérons que le devoir fiscal est toujours légal et ne peut être conventionnel. Ainsi, que l'autorité accorde un privilège expressément autorisé par la loi, qu'elle règle des questions d'interprétation ou des cas d'imposition mal définis, qu'elle procède à l'évaluation d'éléments imposables du contribuable ou règle un litige, elle doit prendre une décision fiscale (de taxation, de réclamation ou de recours). Il s'agit d'une décision jouissant de l'autorité formelle et matérielle de la chose jugée, dont la durée est limitée à la période de taxation ou à l'événement en cause. Aucun droit acquis n'est conféré au contribuable. La participation du contribuable, son assentiment n'ont de valeur que pour l'établissement des faits dans le cadre de son devoir de collaboration; ils n'ont pas de portée juridique particulière³⁴. Il convient uniquement de réservier l'application du principe de la bonne foi, tant en ce qui concerne le comportement de l'autorité que celui du contribuable. Ainsi, celle-ci ne

³¹ Art. 6 LHID. Cf. nos 186 ss ci-après.

³² Cf. nos 217 ss ci-après.

³³ Cf. notamment P. RICKLI, op. cit., p. 132 ss.

³⁴ Archives 17, 393-394; M. IMBODEN/R.A. RHINOW, op. cit., p. 285 et 387. Contra: O. BOSSHARDT, op. cit., Zbl. 52 (1951), 33-34.

saurait changer arbitrairement d'attitude; elle peut toutefois prendre une nouvelle décision différente de la précédente, si elle a été induite en erreur par le contribuable ou si un cas de révision se présente. De même, le contribuable peut retirer son accord et recourir contre la décision en cause, s'il estime que certains éléments d'appréciation lui ont échappé.

A notre sens, ce sont les arrangements conclus sous forme de contrats de droit administratif et portant sur ce type de questions que prohibe le concordat.

144. *Argumentation:* L'arrangement ne peut avoir que la forme d'une décision administrative de nature fiscale pour les motifs suivants:

145. Tout d'abord, les domaines sur lesquels porterait l'arrangement relèvent de l'application et de l'interprétation de la loi ou de l'établissement des faits. L'autorité doit y procéder en respectant les principes constitutionnels, notamment ceux de la légalité et de l'égalité de traitement. Dans ce cadre, elle doit user de son pouvoir d'appréciation de manière uniforme et égale³⁵. Ainsi, même si elle jouit d'une certaine marge d'appréciation, l'autorité fiscale doit interpréter la loi de manière uniforme de sorte que certains contribuables ne soient pas privilégiés par rapport à d'autres. Lorsqu'elle procède à une évaluation, elle doit arrêter une valeur conforme à la loi, selon une méthode et des normes d'appréciation identiques à celles qu'elle utilise dans d'autres cas. Dès lors, on voit mal sur quoi pourrait porter un accord: soit il aboutirait au même résultat que la décision que prendrait l'autorité en respectant ses obligations, il serait alors superflu; soit son résultat serait différent, et l'autorité n'aurait pas usé de son pouvoir d'appréciation de manière uniforme en violation de l'article 4 Cst.

146. En outre, si le législateur conférait la compétence à l'autorité fiscale de conclure des arrangements dans un secteur déterminé, encore faudrait-il que ce secteur soit objectivement délimité et qu'il présente des caractéristiques justifiant la conclusion de contrats de droit administratif. Or, il n'est pas possible de définir au moyen de critères clairs et objectifs les domaines dans lesquels un arrangement fiscal pourrait être conclu. En fait, ces domaines sont les mêmes que ceux qui relèvent d'une imposition ordinaire. En l'absence de critères précis, le recours à l'arrangement fiscal aboutit à une application de la loi "à deux vitesses": la décision de taxation

³⁵ Cf. no 11 ci-avant.

pour certains contribuables, le contrat pour d'autres, ce qui paraît difficilement compatible avec l'article 4 Cst.

147. Enfin, les effets d'un contrat de droit administratif sont différents de ceux de la décision de taxation. Le contribuable jouit de droits acquis, il est protégé contre les modifications législatives et, à plus forte raison, contre les changements de pratique³⁶. Par rapport au contribuable dont l'assujettissement fait l'objet d'une décision de taxation, il bénéficie ainsi d'un statut plus avantageux, qui, en l'absence d'une situation objectivement différente, représente un privilège injustifié³⁷.

148. *Arrangement dont le contenu est mixte. Nature et portée:* Le contrat de droit administratif a sa place, en revanche, lorsque l'arrangement entre l'autorité et le contribuable ne concerne pas que l'assujettissement à l'impôt, mais qu'il comporte des éléments extra-fiscaux, à savoir une contre-prestation de l'intéressé, des conditions ou des obligations mises à sa charge³⁸, telles que la cession de parcelles de terrains, la prise en charge de travaux³⁹, l'obligation de transférer son siège ou un atelier de production ou de le maintenir dans un canton donné⁴⁰, etc. Les contre-prestations mises à la charge du contribuable nécessitent son accord, et l'arrangement qui règle à la fois sa situation fiscale et ses obligations extra-fiscales a un caractère conventionnel qui nécessite de recourir à une forme différente de la décision de taxation. C'est donc le contenu mixte de l'acte qui, d'un point de vue systématique, justifie un traitement différent.

149. *Argumentation:* La jurisprudence du Tribunal fédéral, qui concerne principalement des cas de ce genre, garde toute sa valeur dans ces limites⁴¹. En effet, le contribuable qui s'acquitte, à côté d'impôts, d'obligations extra-fiscales se trouve dans une situation différente de celui qui se borne à payer les contributions prévues par la loi; cette situation qui

³⁶ On peut se demander si, en cas de baisse d'impôt, le fisc pourrait se prévaloir du contrat pour en refuser le bénéfice au contribuable cocontractant !

³⁷ D'un avis contraire: A. WEBER, op. cit., Zbl. 61 (1960), 349 ss.

³⁸ Dans le même sens: Archives 35, 220.

³⁹ ATF 103 Ia 34.

⁴⁰ Archives 38, 201. Cette jurisprudence est ambiguë, car le seul fait de se soumettre ou de rester soumis à la souveraineté d'un canton ne représente pas, à notre sens, une contre-prestation.

⁴¹ ATF 103 Ia 33; 103 Ia 514; 101 Ia 98; 98 Ia 270; Archives 39, 33; 38, 201; 35, 220.

influe sur sa capacité contributive justifie que ses intérêts soient également pris en compte, qu'il bénéficie de droits acquis et qu'il soit mis à l'abri de modifications législatives trop fréquentes. La question de savoir si un abattement fiscal peut être accordé en compensation des obligations extra-fiscales supportées par le contribuable se résout alors selon la législation applicable à la contribution en cause, et, s'agissant d'impôts cantonaux, conformément au concordat (art. 1, al. 3 et 5 du concordat). Comme le montre la jurisprudence, c'est essentiellement en matière de contributions d'équipement, le cas échéant en matière d'impôts directs lors de l'implantation d'entreprises nouvelles, que des arrangements fiscaux, sous forme de contrats de droit administratif, ont leur sens.

150. *Clauses du contrat et égalité de traitement:* Comme on l'a vu, ces arrangements doivent respecter le principe de l'égalité de traitement⁴².

L'autorité fiscale ne saurait imposer des conditions beaucoup plus strictes ou des obligations extra-fiscales plus lourdes à certains contribuables qu'à d'autres, sans motifs objectifs. De même, elle ne saurait accorder un allégement fiscal à une entreprise et le refuser à une autre alors que celles-ci présentent un intérêt économique sensiblement identique pour le canton et que l'une comme l'autre acceptent les mêmes contraintes. Enfin, il faut que la contre-prestation du contribuable soit réelle pour que le traitement différent dont il fait l'objet se justifie. A cet égard, le seul fait de se soumettre à la souveraineté d'une collectivité publique n'en est pas une. Ainsi, s'agissant d'une entreprise nouvellement implantée, elle ne saurait bénéficier d'un contrat lui garantissant des facilités fiscales du seul fait qu'elle s'installe dans le canton. Encore faut-il qu'elle garantisse la création de places de travail, un volume d'investissements, etc. Si tel n'est pas le cas, seule une décision de taxation fixant l'ampleur des facilités accordées peut être prise dans les limites de la législation cantonale et du concordat⁴³.

§ 2 *Les assurances et renseignements erronés*

151. *Principe de la bonne foi:* Le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité. Il n'empêche que le contribuable peut parfois prétendre à un traitement illégal, plus favorable. Tel est le cas lorsque, se fondant sur

⁴² Cf. no 134 ci-dessus.

⁴³ Cf. nos 228 ss ci-après.

les assurances et renseignements erronés donnés par le fisc, il peut se prévaloir de sa bonne foi. La jurisprudence a défini de manière stricte les conditions auxquelles le contribuable peut invoquer avec succès sa bonne foi, car ce principe n'a qu'une application limitée en droit fiscal⁴⁴.

152. *Conditions d'application:* Le contribuable peut exiger de l'autorité fiscale qu'elle se conforme aux promesses ou assurances précises qu'elle lui a faites et ne trompe pas la confiance qu'il a placée dans ses promesses, lorsque les conditions suivantes sont remplies⁴⁵:

153. *Cas concret:* L'autorité est intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées sur la base d'une présentation complète et exacte de l'état de fait. Le contribuable ne saurait ainsi se prévaloir de renseignements généraux donnés par l'autorité⁴⁶, car la relation particulière de confiance qui est à la base du principe de la bonne foi fait défaut⁴⁷. De même, un mandataire ne peut se prévaloir ni de sa bonne foi, ni de celle de son client lorsqu'il présente son cas "en blanc".

154. *Compétences de l'autorité:* L'autorité a agi dans le cadre de ses compétences ou pouvait, de bonne foi, être considérée comme compétente. Ainsi, le Tribunal fédéral a jugé qu'un délégué cantonal à l'énergie n'était pas compétent pour donner des renseignements fiscaux en matière d'impôt fédéral direct concernant la déduction de dépenses visant à économiser l'énergie, de sorte que ceux-ci ne liaient pas l'autorité fiscale⁴⁸. En revanche, les renseignements donnés par l'instance supérieure, à

⁴⁴ A. GRISEL, op. cit., p. 395; Archives 60, 56; 55, 164; 57, 170; ATF 101 Ia 99.

⁴⁵ ATF 101 Ia 99; Archives 60, 56; 58, 610; ATF 115 Ia 18; 114 Ia 213. Sur ce sujet, cf. aussi: B. WEBER-DÜRLER, op. cit., Zbl. 92 (1991), 1; U. GUENG, op. cit., Zbl. 71 (1970), 501; B. KNAPP, op. cit., no 509; J.A. REYMOND, op. cit., *Mélanges SSJ*, p. 371, 377 ss.

⁴⁶ Archives 48, 90; K. SAMELI, op. cit., RDS 1977 II, 361 ss; B. WEBER-DÜRLER, *Vertrauenschutz*, p. 207; J.A. BAUR, op. cit., p. 222 ss; la question n'est toutefois pas résolue de manière univoque. S'agissant d'une amnistie fiscale, le Tribunal fédéral a jugé que le contribuable pouvait se fier aux assurances générales et publiques données par les autorités fiscales et selon lesquelles, dans le cadre de l'amnistie, il ne serait procédé à une enquête que dans certaines limites. Cf. ATF 91 I 133. A notre avis, le cas était particulier: aucun contribuable ne demandera des renseignements personnels sur son cas avant précisément de s'être décidé à bénéficier de l'amnistie. Il doit ainsi nécessairement prendre sa décision sur la base de renseignements généraux. En l'absence de relations particulières, son droit à être traité conformément aux assurances générales reçues pourrait être fondé aussi bien sur l'interdiction de l'arbitraire que sur la bonne foi.

⁴⁷ K. SAMELI, op. cit., RDS 1977 II 349; Archives 55, 584.

⁴⁸ RF 1990, 560.

la place de l'autorité de taxation, engagent celle-ci, car l'administré n'a pas à connaître les détails des rouages de l'administration⁴⁹.

N'agit pas non plus dans le cadre de ses compétences l'autorité fiscale qui conseille le contribuable sur le comportement qu'il doit adopter, la forme juridique qu'il doit choisir. Il s'agit en effet de conseils que doit donner un mandataire (avocat, fiduciaire), et non une autorité qui n'a que la compétence de "dire le droit" sur la base de la situation créée par le contribuable. Le contribuable qui se fie à de tels avis le fait à ses risques et périls!

155. *Existence d'un préjudice*: Le contribuable, fondé sur les assurances en question, doit avoir pris des dispositions qu'il ne peut modifier sans subir de préjudice⁵⁰. A notre connaissance, le Tribunal fédéral n'a jamais défini précisément ce qu'il fallait entendre par préjudice. A notre avis, celui-ci correspond à la perte que subit le contribuable du fait des mesures qu'il a prises sur la base de renseignements erronés, mesures qu'il n'aurait jamais adoptées, s'il avait été correctement informé. Le préjudice doit donc découler des mesures du contribuable. Il ne saurait consister dans le seul fait que la charge fiscale que doit supporter le contribuable est supérieure à ce qu'il croyait devoir sur la base des renseignements obtenus, car cela correspondrait à le protéger contre l'application de la loi.

Le contribuable doit établir un lien de causalité entre les mesures prises et les renseignements erronés. Il doit donc également démontrer qu'un citoyen raisonnable, correctement renseigné sur les conséquences fiscales de son comportement, n'aurait jamais adopté les mesures en cause, mais qu'il en aurait pris d'autres plus avantageuses pour lui. Les rapports de causalité ne sont pas aisés à établir. S'agissant de la vente d'un immeuble, par exemple, le contribuable pourra difficilement faire valoir qu'un renseignement erroné sur le montant de l'impôt frappant son gain l'a conduit à aliéner le bien à un prix trop bas, car en règle générale un immeuble est vendu au meilleur prix.

156. *Permanence de la situation*: La situation juridique au moment de la réalisation de l'état de fait ne doit pas avoir changé depuis le moment où l'assurance a été donnée, à moins que le renseignement n'ait été

49 ATF 101 Ia 99.

50 B. WEBER-DÜRLER, *Vertrauensschutz*, p. 98 ss, 212 ss; J.A. BAUR, op. cit., p. 234 ss.

précisément donné dans le cadre de la nouvelle législation. Ainsi, le contribuable n'est pas protégé contre les modifications législatives, ni contre les changements de pratique⁵¹. Il ne serait pas justifié, en effet, de permettre au contribuable qui a demandé des renseignements — qu'ils soient exacts ou erronés — de s'en prévaloir ultérieurement, alors que le droit a changé, et de s'assurer ainsi une sorte d'immutabilité juridique.

157. *Erreur non immédiatement reconnaissable*: Enfin, l'inexactitude ou l'illégalité des renseignements ou assurances obtenus ne doit pas être d'emblée reconnaissable pour le contribuable ou ne devrait pas l'être s'il y prêtait l'attention qui peut être exigée de lui au vu des circonstances⁵².

158. *Conséquences de la bonne foi du contribuable*: Lorsque les conditions précitées sont remplies, le contribuable peut demander à être traité conformément aux renseignements erronés qu'il a reçus. En règle générale, il n'est pas nécessaire de procéder à une pesée des intérêts en présence, afin de déterminer quel est le plus important de l'intérêt public à une juste application de la loi ou de celui de l'administré à la protection de sa confiance en l'administration, comme le prévoit la jurisprudence dans les autres domaines du droit administratif; en effet, l'intérêt de l'Etat, en l'espèce, est purement fiscal et doit céder le pas devant celui du contribuable. Toutefois, le Tribunal fédéral réserve le cas où le contribuable obtiendrait un avantage fiscal financier qui ne pourrait plus être compensé et qui reviendrait à une inégalité de traitement crasse. On imagine toutefois difficilement qu'un tel cas puisse se produire sans que l'erreur de l'autorité ne soit immédiatement reconnaissable⁵³.

159. *Relation avec le principe d'égalité*: Il est évident que l'administré ne se prévaudra des assurances ou renseignements erronés que s'ils aboutissent à une charge fiscale inférieure à celle qui résulterait d'une application correcte de la loi. Il bénéficie ainsi d'un traitement fiscal plus favorable que celui qui n'a demandé aucun renseignement ou que celui qui, s'étant renseigné, a obtenu des assurances exactes, ce qui pourrait paraître peu conforme à l'article 4, alinéa 1, Cst. Le principe de l'égalité de traitement ne se réduit pas toutefois à assurer une application égale du

51 K. SAMELI, op. cit., RDS 1977 II 351 ss; ATF 101 Ib 39.

52 Archives 58, 214; 58, 610; 55, 395; ATF 101 Ia 99.

53 Archives 60, 56-58; ATF 114 Ia 215; A. HAEFLIGER, op. cit., Festgaben H. Erzer, p. 288.

droit matériel. Il protège également le citoyen dans ses relations avec l'autorité: ayant obtenu des renseignements erronés qui l'ont amené à prendre des dispositions irréversibles lui causant préjudice et modifiant ainsi sa capacité contributive à son détriment, il se trouve, du fait de l'administration, dans une situation différente de ses concitoyens que l'autorité doit prendre en compte. Un traitement conforme aux renseignements donnés prend en compte l'équilibre rompu par l'autorité et restaure une forme d'égalité⁵⁴.

§ 3 *L'égalité dans l'illégalité*

160. *Relation entre le principe de la légalité et celui de l'égalité de traitement:* Le Tribunal fédéral a souligné à plusieurs reprises que le principe de la légalité de l'administration prime, en règle générale, le respect de l'égalité devant la loi. Ainsi, le fait que la loi n'a pas été appliquée dans d'autres cas ou ne l'a pas été correctement ne donne en principe au citoyen aucun droit à bénéficier d'un traitement non conforme à la loi⁵⁵.

Appliqué strictement, ce principe, tout fondé soit-il, ne serait pas sans présenter certains dangers: le contribuable taxé conformément à la loi ne pourrait se plaindre d'une inégalité de traitement même si l'autorité fiscale réservait un traitement illégal plus favorable aux autres contribuables dans la même situation. Ainsi, il n'existerait de contrôle judiciaire de l'application du principe de l'égalité de traitement que lorsque l'autorité fiscale impose le contribuable plus lourdement que le préconise la loi, jamais lorsqu'elle accorde à certaines catégories de contribuables un traitement plus favorable que ce qu'autorise la loi. Aussi la jurisprudence admet-elle qu'à certaines conditions un citoyen puisse prétendre à un traitement illégal et bénéficier du même avantage que les autres administrés. Le principe de l'égalité de traitement l'emporte alors sur celui de la légalité⁵⁶.

⁵⁴ F. PICOT, op. cit., RDS 1977 II 185 ss; K. SAMELI, op. cit., RDS 1977 II 307 ss; U. GUENG, op. cit., Zbl. 71 (1970), 460; J.A. BAUR, op. cit., p. 206.

⁵⁵ Archives 58, 441; 55, 623; C. LIGGENSTORFER, op. cit., p. 54 ss. Lorsque le traitement illégal plus favorable résulte d'une convention avec le fisc, cf. Archives 45, 128.

⁵⁶ S'agissant du traitement privilégié que pourrait consentir le législateur, cf. no 14: le Tribunal fédéral a admis la qualité pour recourir des contribuables dans le cadre du contrôle abstrait ou concret des normes.

161. *Conditions d'application. Situations identiques:* Le citoyen peut faire appel à cette jurisprudence lorsque les conditions suivantes sont remplies⁵⁷:

Le contribuable doit tout d'abord établir qu'il est victime d'une inégalité de traitement. Il doit donc démontrer qu'il est dans la même situation que celui qui bénéficie d'un traitement illégal plus favorable⁵⁸.

162. *Arguments des autorités fiscales. Situations différentes:* Lorsque les pratiques mises en cause n'ont encore jamais été soumises au pouvoir judiciaire, l'autorité fiscale justifie généralement les traitements différents réservés, d'une part, au recourant, d'autre part, aux autres contribuables, par la différence de leurs situations respectives.

Ainsi, s'agissant de fixer la valeur locative du logement d'un nouveau propriétaire habitant son propre immeuble au sens de l'article 21, alinéa 1, lettre b, AIFD, le Tribunal fédéral a considéré que sa situation était semblable à celle d'un ancien propriétaire; l'autorité cantonale se fondait ainsi à tort sur le coût d'acquisition ou les frais d'investissement du contribuable, en lieu et place de retenir une valeur objective conforme aux règles du marché. L'argument de l'autorité fiscale selon lequel les nouveaux acquéreurs qui achètent leur immeuble très cher et participent ainsi à la surchauffe du marché immobilier ne méritent pas d'avoir une valeur locative modérée, comme les anciens propriétaires, n'a pas été reçu⁵⁹. A propos de l'estimation fiscale d'immeubles pour l'impôt cantonal sur la fortune, le Tribunal fédéral n'a pas admis non plus la pratique d'une administration selon laquelle la valeur fiscale établie lors de l'acquisition d'un immeuble était maintenue inchangée jusqu'au prochain transfert de propriété, les valeurs différentes se justifiant, selon elle, par la diversité des dates d'acquisition⁶⁰. De même, tout récemment, il a donné raison à un locataire qui prétendait déduire une part de son loyer pour le motif que l'autorité fiscale fixait la valeur locative du logement des propriétaires habitant leur propre immeuble environ 360 pour cent en dessous de la valeur marchande, contrairement aux termes de la loi⁶¹.

⁵⁷ A. AUER, op. cit., Zbl. 79 (1978) 295; M. IMBODEN / R.A. RHINOW, op. cit., p. 440 ss; S. ARIOLI, op. cit., p. 109.

⁵⁸ Archives 27, 362.

⁵⁹ Archives 55, 622. Voir aussi Archives 54, 86 pour le droit zurichois.

⁶⁰ ATF 98 Ia 159.

⁶¹ RF 1991, 277.

Enfin, le Tribunal fédéral n'a pas admis que l'autorité fiscale refuse à la Société de science chrétienne des réductions d'impôt — réservées, selon celle-là, aux Eglises d'Etat et aux institutions cantonales ou suisses — sous le prétexte qu'il s'agissait d'une association privée dont l'Eglise-mère se trouvait à Boston (USA), car sa décision ne trouvait aucune base dans l'ordonnance (au demeurant non conforme à la loi) du Conseil d'Etat et ne se justifiait pas objectivement⁶².

163. *Praticabilité de l'impôt*: Il arrive que l'autorité fiscale fonde le traitement plus favorable qu'elle réserve à certains contribuables sur le fait que la loi ne peut leur être appliquée pour des motifs de praticabilité. Ainsi, l'Administration fédérale des contributions a cherché à justifier le fait que les commerçants en timbres-poste de collection n'étaient pas soumis à l'IChA, alors que ceux en papiers-valeurs historiques l'étaient, par des motifs pratiques⁶³.

De même, s'agissant de l'application du timbre valaisan, le Conseil d'Etat admettait, sans manifester l'intention de prendre des mesures particulières, de n'appliquer la loi sur le timbre qu'aux actes soumis à un bureau d'enregistrement, quand bien même les dispositions légales visaient tous les actes de transferts mobiliers; il renonçait ainsi à utiliser les moyens d'investigation à sa disposition pour assujettir d'autres contrats à l'impôt et pour faire appliquer des sanctions⁶⁴.

Dans aucun des deux cas, le Tribunal fédéral n'a admis que les motifs pratiques invoqués justifiaient la pratique plus favorable réservée à certains contribuables.

164. *Refus de l'autorité d'abandonner la pratique*: L'autorité doit refuser d'abandonner sa pratique illégale pour que le contribuable puisse prétendre à un traitement égal dérogeant à la loi.

Cela signifie tout d'abord que l'application erronée de la disposition légale en cause doit avoir donné naissance à une pratique. Il ne suffit pas que dans un cas ou dans quelques cas isolés la loi ait été mal appliquée⁶⁵.

62 Archives 47, 352.

63 Archives 58, 438.

64 ATF 98 I 657; on trouve des arguments relevant de la systématique de la loi dans Archives 50, 425 et ATF 90 I 159.

65 Archives 55, 623; 58, 441; 45, 128.

En outre, il faut que l'autorité fiscale marque la volonté d'en poursuivre l'application.

165. *Les diverses formes du refus de l'autorité*: Le refus de l'autorité de modifier son point de vue se manifeste différemment selon les circonstances du cas.

La situation la plus claire serait celle où, la pratique ayant déjà été jugée illégale, l'autorité persisterait à l'appliquer. Cette situation relève toutefois du cas d'école, car l'autorité en cause ne manquerait pas de justifier à nouveau sa décision par la différence des situations ou des motifs de praticabilité de l'impôt.

Le cas le plus fréquent est celui où la pratique contestée n'a encore jamais été soumise au jugement du Tribunal fédéral. Quatre situations peuvent se présenter:

- a) L'autorité considère sa pratique comme juridiquement justifiée et, évidemment, la défend devant la Haute Cour. La question se pose alors de savoir si l'autorité l'abandonnera après qu'elle a été jugée illégale. En règle générale, le Tribunal fédéral considère que, sauf indice du contraire, l'autorité respectera l'arrêt fédéral⁶⁶. Aussi rejette-t-il le recours dans ce cas.
- b) L'autorité connaît l'illégalité de sa pratique mais l'a appliquée néanmoins en toute connaissance de cause pendant une longue période. Le Tribunal fédéral reconnaît alors au citoyen le droit d'être traité conformément à cette pratique, car rien ne permet de présumer que l'autorité cantonale l'abandonnera⁶⁷.
- c) L'autorité conteste l'illégalité de sa pratique, et les motifs qu'elle fait valoir à l'appui de sa pratique (impossibilité d'appliquer la loi en raison du travail supplémentaire que cela provoquerait; justification des différences de traitement par divers motifs peu convaincants, etc.) laissent augurer qu'elle ne la modifiera pas. Le Tribunal fédéral admet alors le recours⁶⁸.
- d) L'autorité admet explicitement l'illégalité de sa pratique et se déclare prête à la modifier. Cette hypothèse, mentionnée par Auer⁶⁹ à propos du droit administratif général, peut se réaliser sur le plan fiscal également et

66 Archives 58, 441; ATF 90 I 169.

67 ATF 103 Ia 245; 98 Ia 658.

68 Archives 55, 623; ATF 98 Ia 162; J.-F. AUBERT, op. cit., *Festschrift Hans Nef*, p. 15.

69 A. AUER, op. cit., *Zbl.* 79 (1978), 297.

le Tribunal fédéral devrait alors rejeter le recours, puisque l'autorité accepte spontanément de modifier sa pratique. Aucun cas de ce genre ne nous est toutefois connu.

166. *Conséquences pour le contribuable:* Les conditions précitées étant remplies, le contribuable a le droit d'être mis au bénéfice de la pratique illégale de l'autorité fiscale. L'intérêt général⁷⁰ ou celui de tiers⁷¹ ne peut s'y opposer et imposer le respect de la légalité⁷². En droit fiscal, en effet, l'intérêt de l'Etat est purement financier et ne saurait servir de prétexte à la surimposition d'un citoyen, en particulier dans le cas où la pratique illégale, trop généreuse, de l'autorité fiscale diminue à l'évidence les recettes fiscales qui pourraient être obtenues en cas d'application correcte de la loi.

167. *Appréciation:* Dans les cas qu'il a jugés, le Tribunal fédéral a considéré généralement une pratique plus favorable comme inconstitutionnelle en raison de son défaut de base légale suffisante. Il n'examine que rarement, si ce n'est jamais, si la distinction opérée par le fisc se justifie matériellement et ne serait pas en elle-même conforme au principe de l'égalité. La jurisprudence de l'égalité dans l'illégalité ne donne donc que peu d'indications sur le bien-fondé des distinctions opérées par l'autorité fiscale. Tout au plus permet-elle d'en conclure que l'autorité d'application n'a pas à créer des distinctions qui ne sont pas prévues par la loi, même si celles-ci se justifiaient en elles-mêmes.

Preuve en est que lorsqu'une pratique avantageuse, semblable ou analogue à celle adoptée par l'autorité administrative, est introduite par le législateur et bénéficie d'une base légale, il n'est pas rare que le Tribunal fédéral, dans le cadre d'un contrôle abstrait ou concret de la mesure, la considère comme conforme à l'article 4, alinéa 1, Cst⁷³. Ainsi,

⁷⁰ ATF 115 Ia 84.

⁷¹ ATF 108 Ia 214.

⁷² Cf. A. AUER, op. cit., Zbl. 79 (1978), 298.

⁷³ S'agissant d'une déduction sociale accordée selon l'art. 25 AIFD aux contribuables veufs ou divorcés, mais non aux célibataires, le Tribunal fédéral a jugé qu'il n'y avait pas d'inégalité de traitement à la réserver aux premiers, l'état civil, au vu de l'évolution des textes légaux, justifiant la différence. Cf. Archives 44, 521. A notre avis, l'arrêt n'est pas convaincant: la distinction a bien une base légale et correspond à la volonté du législateur. Cela ne veut pas dire qu'elle se justifie matériellement. Il aurait mieux valu que le Tribunal fédéral relève expressément qu'il n'avait pas à examiner la constitutionnalité de la disposition, plutôt que de justifier la différence de traitement prévue par la seule existence d'une base légale.

dans la mesure où ils restent dans certaines limites et visent à favoriser l'accession à la propriété, notre Haute Cour a jugé que des abattements consentis par le législateur sur la valeur locative du logement du propriétaire habitant son propre immeuble ne créaient pas d'inégalité de traitement vis-à-vis des locataires, alors qu'il a condamné des abattements analogues consentis aux propriétaires par l'administration fiscale⁷⁴.

Il n'en demeure pas moins que, grâce à cette institution jurisprudentielle, le principe de l'égalité de traitement — et même d'un traitement identique — est respecté. En revanche, celui de la légalité ne l'est pas, à première vue du moins, puisque le respect de la loi dans un cas d'espèce n'apparaît pas comme un motif objectif suffisamment sérieux pour justifier un traitement inégal. On doit toutefois admettre que, du moment que le principe de l'égalité de traitement fait partie de notre ordre juridique, c'est encore se conformer au principe de la légalité que de réaliser cette égalité, même à l'encontre d'une disposition fiscale particulière⁷⁵.

Outre la sauvegarde des droits individuels du contribuable, le principal mérite de cette jurisprudence est le contrôle indirect qu'elle exerce sur les autorités d'application des lois fiscales. Comme le relève Auer, “il n'y a guère de meilleur moyen d'obliger l'autorité qui persiste dans sa pratique erronée de revenir sur le terrain de la légalité que de lui imposer, par le truchement du principe de l'égalité, d'appliquer sa pratique erronée même lorsque cela ne lui convient pas”⁷⁶. Convaincue d'illégalité, l'autorité ne peut que changer sa pratique pour se conformer à la loi... ou, si des motifs importants s'y opposent, proposer de changer la loi soit pour la conformer à la pratique, lorsque seule l'absence de base légale lui est reprochée, soit pour y ancrer une nouvelle solution lorsque la différence de traitement prévue par l'autorité n'obéissait pas à un motif objectif et sérieux.

⁷⁴ Le Tribunal fédéral a considéré que le système de calcul vaudois, qui prévoit que la valeur locative calculée lors de l'acquisition du logement demeure immuable par la suite, ne violait pas l'article 4 Cst. RF 1988, 598; cf. aussi RF 1991, 274 concernant le droit zurichois. Cf. no 162 ci-dessus et jurisprudence citée.

⁷⁵ A. AUER, op. cit., Zbl. 79 (1978), 300; U. GUENG, op. cit., Zbl. 71 (1970) 461; C. LIGGENSTORFER, op. cit., p. 58 ss.

⁷⁶ A. AUER, op. cit., Zbl. 79 (1978), 300.

§ 4 *La remise d'impôt*

1. But et nature de la remise

168. *Définition:* La remise d'impôt consiste en l'abandon total ou partiel par la collectivité publique concernée d'une créance d'impôt qui lui est due⁷⁷. Elle n'intervient qu'une fois la créance d'impôt fixée par une décision définitive et exécutoire; elle relève donc de la perception de l'impôt, et non de la taxation.

169. *Conformité aux principes de la légalité et d'égalité:* En vertu du principe de la légalité, la remise d'impôt doit avoir une base légale, qui en consacre le principe, en définit les conditions, les modalités et la procédure⁷⁸.

Cette institution représente une exception au principe de la généralité de l'impôt, puisque, bien que les conditions d'assujettissement soient remplies, le contribuable est libéré du paiement de tout ou partie de l'impôt dû. Toutefois, son but est d'adapter à la capacité contributive de l'assujetti le montant de l'impôt dont le paiement lui est réclamé. La remise permet ainsi de tenir compte des modifications que la situation financière du contribuable a pu subir depuis la période ou l'événement qui a servi de base de calcul à l'impôt jusqu'à la date de sa perception⁷⁹. Elle ne doit pas être utilisée pour modifier ou corriger la taxation⁸⁰. Dans la mesure où elle prend en considération la situation différente dans laquelle se trouve le contribuable par rapport à ses co-assujettis, elle représente une application du principe de l'égalité de traitement.

170. *Motifs de remise:* L'autorité compétente, qui peut être l'autorité de perception (administration fiscale, département des finances⁸¹), l'autorité exécutive (Conseil d'Etat⁸²) ou une autorité spéciale⁸³ (Commission de

⁷⁷ J.M. RIVIER, op. cit., p. 359; E. BLUMENSTEIN, System, p. 305; C. PERRET, op. cit., Mélanges E. Blumenstein, p. 141.

⁷⁸ J.M. RIVIER, op. cit., p. 359; E. BLUMENSTEIN, System, p. 305; E. BLUMENSTEIN, op. cit., Archives 3, 155.

⁷⁹ A. REIMANN / F. ZUPPINGER / E. SCHÄRRER, Kommentar, III §123, n. 1. C'est la date de la perception de l'impôt qui est déterminante pour juger de la situation du contribuable, cf. Archives 44, 618.

⁸⁰ E. BLUMENSTEIN, System, p. 306; H. MASSHARDT, Kommentar, ad Art. 124, ch. 3, p. 500.

⁸¹ Cf. par exemple art. 119 LI-VD; art 124 LI-NE; art. 127, al. 2, LD.

⁸² Art. 160 BE-StG.

⁸³ Art. 125 et 65, al. 3, AIFD.

remise d'impôt) jouit généralement d'un large pouvoir d'appréciation. Les motifs de remise sont définis avec plus ou moins de précision selon les législations, qui usent généralement de concepts indéterminés.

S'agissant des impôts directs, une remise de l'impôt dû, de l'intérêt ou de l'amende, est accordée généralement lorsque leur paiement aurait pour le contribuable des conséquences très dures ou lorsque le contribuable est tombé dans le dénuement⁸⁴.

En règle générale, les impôts spéciaux qui frappent les gains immobiliers, les dévolutions successorales et les donations ne font pas l'objet de remise tant que le contribuable se trouve enrichi. Le Tribunal fédéral a toutefois réservé le cas où le contribuable ferait des pertes ultérieures, de sorte qu'il serait chargé de manière disproportionnée lors du dépôt de la demande de remise, moment déterminant pour apprécier sa situation personnelle⁸⁵.

Une remise d'impôt n'est pas non plus exclue en matière d'impôts indirects⁸⁶, du moins lorsque ceux-ci ne sont pas destinés à être transférés. En règle générale, celle-ci est accordée lorsque la perception aurait un caractère particulièrement rigoureux.

⁸⁴ Cf. art. 124 AIFD; art. 119, al. 1, LI-VD; art. 185 JU-LID; art. 124 LI-NE; § 123 ZH-StG; § 160, al. 1, BE-StG. Cf. également: Archives 52, 337; H. MASSHARDT, op. cit., ad Art. 124 n. 1 à 10, p. 500 ss; E. KÄNZIG, Wehrsteuer 1962, Art. 124, n. 3 à 5, p. 597 ss. Certaines lois énumèrent, généralement à titre exemplaire, quels éléments sont susceptibles d'influencer la capacité contributive du débiteur: le fait d'être extraordinairement chargé par l'entretien de la famille, un chômage ou une maladie, un malheur, le dénuement, l'incapacité de travail (§ 123 ZH-StG); les pertes importantes, les frais pharmaceutiques, médicaux, dentaires et d'hospitalisation (art. 119, al. 1, et 120, al. 1, LI-VD); le fait que la situation dans laquelle se trouve le contribuable soit due à des circonstances indépendantes de sa volonté (art. 124 LI-NE); le cas où le paiement de l'impôt serait d'une rigueur manifeste, ceux où le contribuable serait chargé de manière disproportionnée ensuite de pertes de fortune ou de revenu ou d'autres motifs importants analogues (art. 160, al. 1, BE-StG). Cf. aussi Archives 52, 521; 22, 347; 19, 32; A. REIMANN / F. ZUPPINGER / E. SCHÄRRER, op. cit., III, § 123, n. 4 et 6, et jurisprudence citée.

⁸⁵ Archives 52, 520.

⁸⁶ Cf. art. 12 LT. Sur la notion d'assainissement, cf. Archives 55, 151; Archives 49, 139; 49, 331; 49, 342; 49, 445. Art. 18 LIA; W. R. PFUND, op. cit., Art. 18, n. 3. 1, p. 467. En revanche, l'IChA ne peut donner lieu à une remise: Archives 53, 518; D. METZGER, op. cit., no 884, p. 348 ss, sauf en ce qui concerne l'IChA sur les importations et les droits de douanes, cf. Art. 45 AChA et 127 LD; D. METZGER, op. cit., no 963, p. 376.

2. Remise et qualité pour recourir

171. *La remise, droit du contribuable:* La doctrine pratiquement unanime considère que, si autrefois la remise d'impôt présentait certaines analogies avec la grâce, elle constitue, à l'heure actuelle, un droit du contribuable: si celui-ci remplit les conditions légales, l'autorité compétente doit lui accorder la remise; s'il ne les remplit pas, elle doit la lui refuser⁸⁷. Ainsi, bien qu'elle jouisse d'un pouvoir d'appréciation important dans ce domaine, l'autorité compétente doit en user de façon égale. Elle doit définir et formuler sa pratique de manière à éviter les inégalités de traitement et l'arbitraire⁸⁸.

172. *Jurisprudence:* Le Tribunal fédéral avait confirmé cette définition de la remise dans un arrêt relativement ancien concernant la législation zurichoise⁸⁹. Par une jurisprudence récente, le Tribunal fédéral a partiellement modifié sa position. Devant se prononcer sur la recevabilité d'un recours de droit public interjeté pour violation de l'article 4 Cst par un contribuable dont la demande de remise était refusée, notre Haute Cour a considéré que le droit neuchâtelois — contrairement à celui d'autres cantons — ne conférait pas de caractère contraignant à la remise d'impôt, l'autorité restant libre de l'accorder, ou non, suivant son appréciation. N'ayant pas de droit à une remise — celle-ci n'étant qu'une simple possibilité — le contribuable ne pouvait se prévaloir d'un intérêt juridiquement protégé et n'avait donc pas qualité pour recourir⁹⁰.

173. Le Tribunal fédéral s'est fondé sur la lettre de la disposition légale cantonale prévoyant la remise pour en déduire l'inexistence d'un droit du contribuable. Deux critères principaux ont retenu son attention: d'une

⁸⁷ E. BLUMENSTEIN, *System*, p. 306; du même, *Gleichheit*, p. 377; du même, op. cit., *Archives* 3, 148; H. MASSHARDT, *Kommentar*, Art. 124, n 3 d), p. 501; A. REIMANN / F. ZUPPINGER / E. SCHÄRRER, op. cit., III, §123, n. 1; J.M. RIVIER, op. cit., p. 360; F. ZUPPINGER, *Zürcher Steuergesetze I*, p. 99; *Archives* 52, 338; C. PERRET, op. cit., *Mélanges E. Blumenstein*, p. 159; E. KÄNZIG, op. cit., 1962, Art. 124, n. 1, p. 595; H. GRUBER, op. cit., Art. 160, n. 1, p. 340; RYSER seul paraît se référer à l'ancienne conception, sans toutefois l'exprimer clairement, op. cit., p. 275.

⁸⁸ Voir notamment les Directives de l'Afc, *Archives* 52, 338.

⁸⁹ *Archives* 44, 618; cf. aussi Rep. 117/1984, 87.

⁹⁰ ATF 112 Ia 93 ss; cf. aussi *Archives* 53, 216 cons. 1b où la question avait été laissée ouverte.

part, le fait que le législateur a prévu la simple possibilité d'une remise (les impôts "peuvent" être remis...); d'autre part, que la décision est dans la compétence d'une autorité politique.

174. *Critique. Insuffisance du texte légal cantonal comme critère:* Cette jurisprudence ne convainc pas pour les motifs suivants:

De nombreuses législations cantonales, sans compter l'AIFD, formulent la disposition réglant la remise sous forme de "Kann-Vorschrift" et en définissent les conditions par des concepts indéterminés, quand bien même elles reconnaissent un droit au contribuable⁹¹. Ainsi, la formulation indique l'ampleur du pouvoir d'appréciation de l'autorité compétente⁹². Que ce pouvoir soit important ne signifie pas que le contribuable n'a pas de droit à la remise lorsque les conditions légales — précisées par l'autorité dans sa pratique — sont remplies.

En outre, que l'autorité compétente soit l'exécutif (Conseil d'Etat ou chef de département) n'est pas significatif non plus. Dans un état de droit, le citoyen doit être également protégé vis-à-vis de l'exécutif! Par ailleurs, la distinction entre autorités exécutives et administratives a un caractère formel: il est fréquent que la compétence que la loi confère à l'exécutif soit déléguée à l'administration par celui-ci. L'administration jouirait-elle alors du même libre arbitre que l'exécutif, sous réserve d'un recours hiérarchique? S'agissant de la remise prévue en matière d'impôts directs par le droit bernois, le Tribunal fédéral a d'ailleurs admis que le contribuable y avait un droit ferme, bien que l'autorité compétente ait été le Conseil d'Etat⁹³.

En bref, on ne saurait distinguer parmi les cantons ceux qui accordent à leurs contribuables un droit à la remise, de ceux qui ne le font pas, sur la base des différents textes des lois cantonales.

175. *Inconstitutionnalité d'un pouvoir discrétionnaire de l'autorité de remise:* Par ailleurs, cette jurisprudence n'est pas sans soulever des questions de principe. S'agissant de l'assujettissement à l'impôt, de la détermination de la créance fiscale, le Tribunal fédéral reconnaît que les

91 Art. 124 AIFD; par exemple: § 123 ZH-StG.

92 E. BLUMENSTEIN, System, p. 306 - 307.

93 Archives 52, 518.

principes de l'égalité de traitement et de la légalité s'appliquent strictement et confèrent des droits aux contribuables. Il admet même la qualité pour recourir du contribuable qui attaque le privilège accordé inconstitutionnellement par la loi à des tiers⁹⁴. En revanche, paradoxalement, s'agissant de la remise — c'est-à-dire, indirectement, de la perception de l'impôt — il autorise de fait le législateur cantonal à accorder, ou non, à l'exécutif (ou même à l'administration) le pouvoir discrétionnaire d'encaisser les impôts dus, ou d'y renoncer, sans que les contribuables puissent se plaindre d'une violation du principe de l'égalité de traitement. Ainsi, le législateur cantonal pourrait, à son choix, priver, ou non, le contribuable d'une garantie fondée sur la Constitution fédérale selon la disposition adoptée. A notre sens, une réglementation conférant à l'exécutif un pouvoir discrétionnaire en matière de remise est inconstitutionnelle.

176. *Arguments. Au plan du droit matériel:* Il faut relever qu'il n'y a pas place en droit fiscal pour un pouvoir discrétionnaire. Aucune raison d'Etat ne justifie d'abandonner à l'exécutif la décision d'encaisser, ou non, des impôts par ailleurs définis dans le détail par le législateur. Il est vrai que l'autorité fiscale, qu'elle procède à une taxation ou à une remise, peut jouir d'une marge d'appréciation plus ou moins étendue, mais elle a l'obligation d'assurer un traitement égal entre les contribuables. Dès lors, une disposition de droit cantonal qui conférerait à une autorité un pouvoir discrétionnaire en matière de remise d'impôt, serait en elle-même inconstitutionnelle, car elle éluderait les principes de la légalité et de l'égalité de traitement⁹⁵. Elle violerait le principe de la légalité en ce sens qu'une norme de droit cantonal ne saurait déléguer "en blanc" à l'exécutif (ou à l'administration) le droit de percevoir, ou non, des impôts. Elle serait contraire au principe de l'égalité de traitement dans la mesure où le contribuable auquel est réclamé un impôt ne peut être privé du droit à l'égalité de traitement garanti par l'article 4, alinéa 1, Cst, lorsque la loi lui impose des obligations. Le contribuable a le droit d'obtenir que sa charge fiscale soit justifiée par rapport à celle que supportent (ou ne

⁹⁴ RF 1984, 138.

⁹⁵ On voit mal pourquoi le législateur se voit interdire une délégation en blanc à l'exécutif concernant l'élaboration de normes fiscales (cf. ATF 104 Ia 113), et non en matière de perception.

supportent pas) les autres administrés, que ce soit lors de la taxation ou de la perception de l'impôt.

177. *Au plan de la procédure:* La jurisprudence du Tribunal fédéral a pour effet de lier la qualité pour recourir, selon l'article 88 OJ, à l'existence d'un intérêt juridiquement protégé sur le plan cantonal, le recourant ne pouvant invoquer l'interdiction de l'arbitraire ou la violation du principe de l'égalité de traitement qu'en relation avec cet intérêt⁹⁶. Les droits découlant de l'article 4 Cst perdent dans ce cas toute portée autonome, puisqu'ils ne suffisent plus à justifier la qualité pour recourir de l'intéressé.

Cette jurisprudence qui s'est appliquée de manière constante aux recours de droit public, quel que soit le domaine concerné, a été critiquée par la doctrine⁹⁷. Selon celle-ci, elle aboutit à mêler le fond et la forme, le premier étant une condition de la seconde qui pourtant doit être jugée en premier lieu. D'autre part, elle vide l'article 4 Cst d'une part importante de la garantie qu'il représente pour le citoyen.

Il est vrai qu'appliquée à la remise d'impôt, cette jurisprudence aboutit à de curieux résultats. En l'absence d'un droit à la remise sur le plan cantonal, le contribuable se trouve donc dépourvu de la qualité pour recourir; il ne peut invoquer l'inconstitutionnalité de cette réglementation; il ne peut non plus se plaindre d'inégalité de traitement et faire valoir que, dans des circonstances identiques, l'autorité compétente a accordé une remise à d'autres contribuables. En caricaturant la situation, l'on peut dire qu'il suffit au législateur cantonal de prévoir que le citoyen-contribuable n'a pas de protection juridique pour qu'un champ de l'activité des autorités compétentes échappe au contrôle constitutionnel.

178. *Proposition:* Sans mettre en cause cette jurisprudence dans son ensemble, il nous paraît qu'elle ne peut être appliquée en matière de remise d'impôt. Le contribuable devrait pouvoir attaquer une norme

⁹⁶ Le Tribunal fédéral ne semble pas avoir distingué entre l'interdiction de l'arbitraire et l'égalité de traitement, s'agissant de la remise, cf. Archives 53, 216. Une exception est admise, lorsque le recourant se plaint d'un déni de justice formel et invoque la violation des règles de procédure qui, en droit cantonal, lui garantissent sa position de partie (ATF 112 Ia 93).

⁹⁷ Cf. notamment, W. KAELIN, op. cit., p. 235 ss; A. AUER, op. cit., p. 198 ss, no 371 ss.

cantonale lui dénier le droit à la remise dans le cadre de son contrôle abstrait ou concret, à titre préjudiciel.

Il faut considérer qu'une éventuelle remise d'impôt n'entre en considération que parce qu'une contribution publique a été préalablement réclamée au contribuable. Dans un tel cas — où la loi met des obligations à la charge du citoyen — un intérêt juridiquement protégé à en être libéré devrait lui être reconnu. Un contribuable a toujours intérêt à ne pas payer d'impôt!

La qualité pour recourir devrait être reconnue au contribuable, soit que le Tribunal fédéral considère que cette institution, dès qu'elle est prévue par le législateur cantonal, confère nécessairement un droit au contribuable, soit qu'il admette que l'article 4 Cst fonde — s'agissant de la remise d'impôt, au moins — un intérêt juridiquement protégé du contribuable à un traitement égal et à une activité non arbitraire des autorités fiscales⁹⁸.

98 Il faut bien admettre que la formule du Tribunal fédéral — utilisée, il est vrai, dans un autre domaine — va en sens contraire: "L'art. 4 Cst ne confère pas de droit à une activité étatique non arbitraire". ATF 107 Ia 184.

Chapitre 5 Quelques régimes d'imposition propres à certaines catégories de contribuables

179. Le propos du présent chapitre est de passer en revue, sous l'angle de l'article 4 Cst, quelques régimes d'imposition particuliers créés par le législateur à l'intention de certaines catégories de contribuables. Les exemples choisis portent principalement sur les impôts directs, qui ont donné lieu jusqu'à présent à plus de diversité que les impôts indirects. Malgré leur actualité, les problèmes épineux de l'égalité de traitement entre propriétaires habitant leur propre logement et locataires, ainsi qu'entre couples mariés, non mariés et célibataires ne seront pas abordés, car ils sont traités dans le corapport.

§ 1 L'imposition à la source des travailleurs étrangers

180. *Caractéristiques:* Avec des modalités souvent un peu différentes¹, tous les cantons connaissent une imposition à la source du produit de l'activité lucrative dépendante des travailleurs étrangers domiciliés ou en séjour dans le canton qui ne sont pas au bénéfice d'un permis d'établissement. Cette forme d'imposition se substitue, définitivement ou temporairement, selon les cantons, à l'impôt ordinaire sur le revenu. En règle générale, les cantons comprennent également l'impôt fédéral direct dans la retenue à la source².

L'impôt à la source est calculé de telle manière qu'il s'approche le plus possible de celui qui résulterait d'une taxation ordinaire. Il est évident toutefois qu'il a un caractère forfaitaire et ne peut être rigoureusement du même montant que celui qui est établi sur la base d'une déclaration d'impôt personnelle.

181. *Conformité au principe d'égalité. Egalité entre employeurs et autres contribuables:* Très tôt s'est posée la question de la constitutionnalité de ce mode d'imposition au regard du principe de l'égalité de traitement. Le Tribunal fédéral a dû d'abord juger si l'obligation faite aux employeurs de retenir l'impôt à la source ne constituait pas une inégalité de traitement à leur détriment par rapport aux autres contribuables responsables exclusivement de leurs propres impôts.

¹ U. ZINSLI, op. cit., p. 61 ss; D. YERSIN, op. cit., *Les Etrangers en Suisse*, p. 305; H. RICHENBERGER, op. cit., *Zbl.* 70 (1969), 281 ss, 282-283.

² H. MASSHARDT, op. cit., ad Art. 2, n. 5 ss, p. 30-31; U. ZINSLI, op. cit., p. 104 ss.

Dans une cause ancienne concernant l'impôt valaisan sur le salaire des ouvriers, au paiement duquel le patron était tenu, notre Haute Cour a considéré que ce mode d'imposition ne violait pas l'article 4 Cst. Relevant qu'un traitement différent pouvait se justifier par l'existence d'un rapport particulier de patron à ouvrier, elle soulignait les difficultés que présenterait la perception de l'impôt par la procédure ordinaire, en raison notamment de la fréquence des changements de domicile de la population ouvrière, et l'intérêt que l'Etat avait à une bonne perception de l'impôt. Elle conclut: "Cet intérêt ne peut être considéré comme purement fiscal, et par conséquent indigne de protection au point de vue qui est en cause, car l'Etat a un intérêt éminemment général à la rentrée ponctuelle et complète des impôts, qui forment le fondement de sa situation financière. Les règles légales particulières promulguées dans ce but le sont donc dans l'intérêt commun..."³. En d'autres termes, le Tribunal fédéral déclarait ainsi que des buts d'économie administrative et de simplification pouvaient justifier un traitement différent. Il confirmait cette jurisprudence cinquante ans plus tard⁴.

182. *Egalité des travailleurs entre eux:* Quant à l'égalité de traitement entre les travailleurs étrangers soumis à l'impôt à la source et les travailleurs, suisses et étrangers, imposés selon la procédure ordinaire, le Tribunal fédéral a d'abord jugé qu'une taxation simplifiée à la source ne se justifiait qu'en cas de domicile à l'étranger ou de séjour très bref dans le canton. Le fait que le travailleur disposait, ou non, d'un permis d'établissement n'était pas, selon lui, un critère de distinction valable, car cet élément relevait de la police des étrangers et non du droit fiscal⁵.

Cette jurisprudence a toutefois été rapidement abandonnée, car trois ans plus tard, notre Haute Cour reconnaissait que les travailleurs étrangers domiciliés ou en séjour en Suisse qui n'avaient pas de permis d'établissement n'avaient encore souvent que des liens relativement lâches avec notre pays, de sorte que le recouvrement de l'impôt n'était pas assuré. Par ailleurs, ils avaient généralement l'habitude d'être imposés à la source dans leur pays d'origine et ne parlaient pas ou que difficilement l'allemand ou le français, de sorte que la procédure ordinaire de taxation se heurtait à des difficultés importantes, difficultés qui n'existaient pas dans le cas des travailleurs étrangers au bénéfice d'un permis d'établissement

³ ATF 38 I 392 ss.

⁴ Archives 32, 213 ss.

⁵ Archives 32, 211 ss.

qui habitaient notre pays depuis de nombreuses années⁶. Le traitement différent réservé à cette catégorie de travailleurs, justifié par des raisons pratiques, pouvait dès lors se fonder sur la possession ou non d'un permis d'établissement, qui symbolisait les diverses situations dans lesquelles se trouvaient les travailleurs étrangers et suisses.

183. *Caractère forfaitaire de l'impôt:* Le Tribunal fédéral a admis que l'impôt à la source peut avoir un caractère forfaitaire sans pour autant entraîner d'inégalités de traitement contraires à l'article 4 Cst. Comme notre Haute Cour le relevait à propos de l'imposition d'un contribuable marié, il s'agit d'un impôt qui habille "en confection" par rapport à la procédure ordinaire qui constitue du "sur mesure"⁷. Il est donc nécessairement fondé sur des moyennes, de sorte que la charge fiscale d'un couple dont les deux époux exercent une activité lucrative peut être sans arbitraire un peu plus lourde, selon les circonstances, que celle résultant d'une taxation ordinaire, à moins que la différence ne se justifie plus par des motifs objectifs, en particulier par la technique de simplification qu'exige l'impôt à la source⁸. Un tarif unique ignorant la diversité des coefficients d'impôts communaux peut également être adopté⁹.

184. *Conformité à la clause de non-discrimination des conventions internationales:* La Commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral direct du canton de Zurich a rendu une curieuse décision en 1988¹⁰: après avoir constaté que la perception à la source de l'impôt fédéral direct était dépourvue de base légale¹¹, elle a mis en dout — tout en laissant la question ouverte — la conformité de l'impôt à la source à la clause de non-discrimination que contiennent le modèle de convention de l'OCDE et la convention de double imposition conclue par la Suisse avec l'Allemagne¹². A notre avis, les doutes de la Commission de recours ne sont pas justifiés. En effet, en précisant que les nationaux d'un Etat

6 ATF 91 I 87 ss.

7 ATF 96 I 51.

8 ATF 96 I 51; cf. aussi Archives 32, 213.

9 ATF 91 I 89.

10 M. DUSS, op. cit., RF 1989, 305 ss.

11 L'examen de ce considérant sort de notre sujet, de sorte que nous ne le commenterons pas.

12 Art. 24 du Modèle de convention concernant le revenu et la fortune; art. 25 de la Convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, du 11 août 1971.

contractant ne doivent être soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou peuvent être assujettis les nationaux de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation, le modèle de convention de l'OCDE entend interdire les mesures pénalisantes visant les contribuables nationaux de certains Etats. A cet égard, s'il est exact que le Commentaire précise que "l'impôt appliqué aux nationaux et aux étrangers doit revêtir la même forme", il ressort toutefois clairement du texte que c'est afin d'éviter que les étrangers ne soient surimposés, notamment que les formalités relatives à l'imposition (déclaration, paiement, délais, etc.) ne soient plus onéreuses pour eux¹³. Or tel n'est pas le cas de l'impôt à la source. Celui-ci n'impose pas, globalement, une charge fiscale plus lourde aux étrangers; en outre, s'il vise à garantir l'exécution des obligations fiscales, il tient également compte des inconvénients que représenterait notre procédure pour des étrangers, précisément pour les en libérer. A cet égard, l'impôt à la source n'a pas pour but de réservier un mode d'imposition particulier à certains contribuables en raison de leur nationalité, mais il tient compte du fait que, encore peu accoutumés aux moeurs et usages du pays, les contribuables sont dans une situation différente des assujettis suisses ou bénéficiant d'un permis d'établissement, ce qui justifie une simplification de leur imposition. Conforme à l'article 4 Cst, l'impôt à la source l'est également au regard des clauses de non-discrimination des conventions internationales.

185. *Harmonisation fiscale*: La nouvelle législation concernant l'impôt fédéral direct et l'harmonisation fiscale consacre l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative dépendante des travailleurs étrangers qui, sans être au bénéfice d'un permis d'établissement, sont domiciliés ou en séjour en Suisse¹⁴. La perception à la source de l'impôt fédéral direct aura désormais une base légale. Au plan matériel, les deux lois prévoient un mode d'imposition définitif (sous réserve de certaines exceptions), correspondant sensiblement aux régimes en vigueur à l'heure actuelle, de sorte que sa constitutionnalité ne devrait pas poser de problème.

¹³ Art. 24, al. 1, du Modèle de Convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, p. 170.

¹⁴ Art. 83 ss LIFD; art. 32 ss LHID.

§ 2 *L'impôt à forfait des étrangers sans activité lucrative*

186. *Principe et mode de calcul:* La Confédération¹⁵ et seize cantons¹⁶, avec des modalités parfois différentes, ont introduit un mode d'imposition particulier des étrangers qui n'exercent pas et n'ont jamais exercé d'activité lucrative en Suisse¹⁷. Appelée “impôt à forfait”, “imposition globale”, “impôt spécial” ou “impôt sur la dépense”, cette imposition se substitue aux impôts ordinaires sur le revenu (et sur la fortune, sur le plan cantonal), lorsque le contribuable en fait la demande. Son montant fait l'objet d'un double calcul¹⁸:

L'impôt est d'abord calculé sur le train de vie du contribuable (reconstitué principalement à partir de la valeur locative de son logement, de son loyer ou du prix de la pension qu'il paie, des personnes à sa charge, de ses domestiques et employés, ainsi que de ses véhicules, chevaux de selle et mobiliers). Il fait l'objet d'un second calcul fondé sur les revenus (et les éléments de fortune, sur le plan cantonal) de source suisse, auxquels s'ajoutent, lorsque le contribuable invoque le bénéfice des conventions de double imposition, les revenus pour lesquels il demande un dégrèvement partiel ou total des impôts étrangers, ainsi que, s'agissant des conventions conclues avec certains Etats¹⁹, l'ensemble des revenus provenant de l'Etat en cause. Les taux de l'impôt fédéral direct sont ceux du barème ordinaire (art. 40, al. 1 et 2, AIFD). Les cantons appliquent parfois des taux différents de ceux de l'impôt sur le revenu et la fortune²⁰. L'impôt le plus élevé de l'un ou l'autre mode de calcul est finalement prélevé.

¹⁵ Art. 18 bis AIFD.

¹⁶ AI, BE, FR, GE, GR, JU, LU, NW, OW, SH, SZ, VS, VD, TI, ZG, ZH; Uri aurait également ce mode d'imposition en l'absence de toute disposition légale. Cf. M. BERNASCONI, op. cit., p. 90.

¹⁷ Les Suisses peuvent également demander, à certaines conditions, à y être soumis jusqu'à la fin de l'année civile qui suit celle de leur retour en Suisse, lorsqu'ils ont été absents du pays au moins dix ans.

¹⁸ H. MASSHARDT, op. cit., ad Art. 18 bis, n. 9 ss, p. 92 ss; Ord. concernant la perception à forfait de l'impôt fédéral direct, du 27 juillet 1988.

¹⁹ Il s'agit de l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique et l'Italie.

²⁰ Dans le canton de Vaud, par exemple, l'impôt sur la dépense se calcule selon le barème ordinaire avec un arrêt de la progression à 10 %; l'impôt sur les éléments suisses, selon les barèmes ordinaires; celui sur les revenus soumis à conventions, à 3 % et, dans le cas des Etats mentionnés à la note précédente, selon le barème ordinaire au taux du revenu total. L'impôt finalement dû selon le double calcul est encore réduit d'un quart pour les étrangers vivant à l'hôtel ou en pension. Cf. art. 18, al. 3 à 5, LI-VD et arrêté du 8 novembre 1968 relatif à l'impôt spécial prévu par les articles 17 et 18 de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux.

187. *Harmonisation fiscale*: La législation fédérale en matière d'harmonisation fiscale maintient cette forme d'imposition, qu'elle dénomme plus pudiquement "imposition d'après la dépense", marquant ainsi qu'il s'agit d'un mode légal d'imposition et non d'une transaction entre le contribuable et le fisc²¹. La Confédération conserve aussi un système semblable à l'actuel²². Tous les cantons doivent obligatoirement introduire cette forme d'imposition pour la période fiscale en cours lors de l'arrivée du contribuable, suisse ou étranger, qui en remplit les conditions; ils ont la faculté de la prolonger sans limite s'agissant des contribuables qui ne sont pas ressortissants suisses²³.

188. *Conformité au concordat sur l'interdiction des arrangements fiscaux*: Telle que prévue, l'imposition sur la dépense, comme le système actuel, est considérée comme conforme au concordat sur l'interdiction des arrangements fiscaux²⁴.

189. *Conformité au principe d'égalité. Jurisprudence*: A notre connaissance, le Tribunal fédéral n'a jamais eu l'occasion de juger de la constitutionnalité de l'imposition à forfait en tant que telle. Toutefois, il s'est prononcé une fois sur la question de l'égalité entre les étrangers recevant

21 Archives 16, 28; 25, 425.

22 Art. 14 LIFD.

23 Art. 6 LHID.

24 Cf. art. 1er, al. 3, lettre a, du Concordat entre les cantons et la Confédération suisse sur l'interdiction des arrangements fiscaux, du 10 décembre 1948: "Il est permis d'accorder des facilités légalement prévues en ce qui concerne l'imposition: a) des personnes qui, pour la première fois ou après une absence du pays d'au moins 10 ans, prennent domicile ou séjournent en Suisse sans y exercer d'activité lucrative, pour le reste de l'année en cours et l'année suivante; si ces personnes sont de nationalité étrangère et ne sont pas nées en Suisse, des allégements fiscaux pourront continuer à être accordés, mais à condition que la prestation fiscale due ne soit pas inférieure au montant déterminé par l'application des dispositions du droit fiscal commun, à la propriété immobilière se trouvant en Suisse, aux valeurs mobilières suisses (papiers-valeur, parts sociales, droits, créances, avoirs) et aux choses mobilières se trouvant en Suisse;"On peut relever que la condition que le ressortissant étranger ne soit pas né en Suisse a disparu tant de l'actuel AIFD que des deux futures lois.".

des rentes de source suisse, qui entrent dans le calcul de l’impôt, et ceux dont les rentes provenant de l’étranger ne sont pas prises en considération. Il a jugé que cette distinction, opérée en l’espèce par la législation genevoise, n’était pas dénuée de fondement compte tenu que les rentes de source suisse ne sont pas imposées à l’étranger et qu’elles ne sont pas soumises non plus aux risques de dévaluation, d’instabilité de cours, de restriction dans le transfert des devises ou d’autres pertes. En outre, tout en admettant que la recourante était en droit de s’opposer en principe au fait d’être moins bien traitée qu’un autre étranger établi à Genève, il laissait ouverte la question de savoir si elle conservait cette faculté alors qu’elle était en tout cas privilégiée par rapport aux Suisses²⁵.

190. *Ratio legis:* Il est incontestable que l’imposition à forfait représente un privilège accordé aux étrangers sans activité lucrative en Suisse. Preuve en est que ceux-ci peuvent choisir chaque période de taxation entre l’impôt à forfait et l’imposition ordinaire, selon ce qui leur est le plus favorable²⁶. Ce privilège est justifié de diverses manières: historiquement, ce mode d’imposition a été introduit en vue de favoriser le tourisme cantonal et ses branches annexes, en renforçant la position concurrentielle des cantons face aux Etats étrangers. Les étrangers fortunés présentent, à l’heure actuelle encore, un apport économique important dans certaines régions, car ils animent non seulement l’industrie touristique, mais tous les commerces de luxe et les entreprises de services (banques, fiduciaires, avocats, etc.). Par ailleurs, ils représenteraient un coût social minime²⁷. Dès lors, la Suisse a tout intérêt à conserver l’attrait fiscal qu’elle représente pour cette catégorie de contribuables.

L’impôt à forfait présente aussi un avantage pratique pour l’autorité fiscale: il lui évite un contrôle, souvent impossible, du revenu provenant de l’étranger ou d’éléments de fortune situés hors de Suisse. Fondée sur la dépense, l’imposition tient compte de la capacité économique apparente du contribuable. Peut-être l’entier des revenus et de la fortune ne sont-ils pas frappés; le fisc est toutefois certain d’en imposer la partie qui “émerge”, ce qui ne serait pas nécessairement le cas dans une procédure de taxation ordinaire où il incombe à l’autorité fiscale de faire la preuve que les éléments annoncés sont incomplets²⁸.

²⁵ Archives 35, 221; E. KÄNZIG, op. cit., 1982, Art. 18 bis, n. 1, p. 200 ss.

²⁶ MASSHARDT, op. cit., ad Art. 18 bis, n. 16, p. 96.

²⁷ M. BERNASCONI, op. cit., p. 1 ss; D. YERSIN, op. cit., Les Etrangers en Suisse, p. 302.

²⁸ Archives 42, 317; D. YERSIN, op. cit., Les Etrangers en Suisse, p. 302.

191. *Appréciation. Argument de l'apport économique:* Au vu de ces motifs peut-on considérer que l'impôt à forfait — qui favorise des personnes déjà aisées — respecte le principe de l'égalité de traitement²⁹?

Le premier motif invoqué ne peut être retenu, à notre avis. Il repose sur l'idée qu'une certaine équivalence devrait exister entre les prestations du contribuable et celles de l'Etat: le contribuable utile économiquement et peu coûteux mériterait de payer moins d'impôt³⁰. On ne saurait toutefois mesurer l'impôt payé par les contribuables en fonction de leur plus ou moins grande utilité sociale et économique, sans violer le principe de l'imposition selon la capacité contributive et de la généralité de l'impôt. Par ailleurs, cette forme d'imposition ne remplit manifestement pas les conditions, évoquées au chapitre 3 de ce rapport³¹, auxquelles seraient constitutionnels les buts extra-fiscaux d'un impôt direct, (par exemple, des buts de politique économique), du moment qu'elle est réservée à une catégorie restreinte et aisée de contribuables pour lesquels elle représente un avantage parfois non négligeable.

192. *Argument de l'avantage pratique de l'impôt:* Le second motif peut à notre avis justifier l'adoption d'un impôt à forfait, du moins dans son principe. Les simplifications administratives qui en résultent, pour le fisc comme pour le contribuable, sont d'une importance suffisante pour légitimer ce mode d'imposition. En revanche, elles ne justifient pas que celui-ci représente un "privilège". Cela signifie que la dépense devrait être calculée de manière à représenter le revenu global du contribuable et les taux fixés de manière à frapper le contribuable d'une charge équivalente à celle que supportent les citoyens suisses dans une procédure ordinaire. A cet égard, le choix laissé chaque période au contribuable entre l'impôt à forfait et l'imposition ordinaire, les taux souvent réduits pratiqués par certains cantons, ainsi que les dépenses fixées parfois avec une modération certaine se justifient difficilement au regard de l'article 4 Cst.

29 Cf. E. BLUMENSTEIN, *System*, p. 248; P. VERREY, op. cit., RDAF 1948, 166; J. BRACK, op. cit., RDAF 1950, 197 et 212.

30 Dans un tel compte, il conviendrait également de considérer le fait que la présence, pour des motifs fiscaux, de ces étrangers et l'attitude de la Suisse à leur égard contribue à ternir l'image de celle-ci dans les relations internationales.

31 Cf. nos 109 ss ci-avant. Contra: A. WEBER, op. cit., Zbl. 61 (1960), p. 349 ss.

§ 3 *L'imposition des indépendants par rapport aux salariés*

1. Les deux modes de détermination du revenu imposable

193. *Définition des deux modes de calcul du revenu imposable:* Le grand public croit volontiers que les indépendants³² taxés sur la base de leur comptabilité bénéficient d'un régime plus favorable que les salariés astreints à produire un certificat de salaire. Il est exact que le revenu des uns et des autres ne se détermine pas selon les mêmes règles. On ne saurait toutefois en tirer d'emblée cette conclusion.

Le revenu de l'indépendant se détermine en principe sur la base du résultat de son compte de pertes et profits. Il correspond donc à la différence entre le montant de la fortune commerciale à la fin de l'exercice considéré et celui de cette fortune au début de cet exercice, compte tenu des apports et reliaits de capital³³. Le revenu du salarié comprend l'ensemble des recettes provenant de son activité lucrative, dont peuvent être déduits les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu³⁴.

194. *La différence:* Elle réside dans l'influence de la fortune sur le montant du revenu. Le bénéfice de l'indépendant est influencé par les moins-values et les plus-values des éléments de sa fortune mobilière et immobilière (actifs et passifs) affectés à son activité. Il peut tenir compte des moins-values par des amortissements et des provisions et déduire ses pertes. Il est imposé sur les plus-values réalisées ou comptabilisées sur les éléments de sa fortune commerciale³⁵. Le salarié n'affecte aucune fortune à son activité, de sorte que seul le produit de celle-ci est déterminant.

³² Sous ce terme, nous entendons tous les contribuables qui exercent une activité indépendante, qu'il s'agisse d'une profession libérale, d'un commerce ou d'une industrie, d'un artisanat, d'une exploitation agricole, d'activités artistiques, scientifiques ou littéraires, ou enfin de la participation à une société de personnes (société simple, en nom collectif ou en commandite simple). Cf. art. 21, al. 1, lettre a, et 18, al. 2, AIFD; J.M. RIVIER, op. cit., p. 98.

³³ Cette définition correspond à la détermination du bénéfice selon la méthode dite nette. La méthode brute (recettes ./ frais d'acquisition, amortissements, provisions, etc.) aboutit au même résultat. Cf. E. HÖHN, Steuerrecht, p. 228 ss.

³⁴ J.M. RIVIER, op. cit., p. 95, 98, 100 et 101.

³⁵ Cf. art. 21, al. 1, lettres a et d, et art. 22 al.1, lettres b et c, AIFD. Il est vrai, s'agissant de l'impôt fédéral direct, que seules les entreprises astreintes à tenir des livres sont imposées sur leurs bénéfices en capital à l'heure actuelle. Cette réglementation, introduite pour des raisons pratiques et qui ne se justifie plus, disparaîtra lors de l'entrée en vigueur de la loi sur l'impôt fédéral direct et de la loi d'harmonisation, s'agissant des cantons qui ont une solution identique à l'IFD.

L'existence, respectivement l'absence d'une fortune professionnelle influe sur la capacité contributive des intéressés et explique à satisfaction les régimes fiscaux distincts auxquels l'un et l'autre sont soumis et dont on ne saurait dire lequel est plus favorable. Aussi la doctrine admet-elle que l'égalité de traitement entre les deux catégories de contribuables est sauvegardée³⁶.

Sur deux points, toutefois, des différences de traitement nous paraissent contestables.

2. Les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu

195. *Législation et pratique*: Le législateur fédéral a mentionné, dans une disposition unique, applicable aussi bien aux salariés qu'aux indépendants, que les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu imposable peuvent être déduits du revenu brut³⁷. Au plan de la loi, l'égalité ne saurait être plus parfaite.

En pratique, toutefois, les autorités fiscales, suivant d'ailleurs la doctrine, ne paraissent pas user de leur pouvoir d'appréciation en respectant la même égalité lorsqu'elles appliquent la disposition en cause.

196. *Pratiques différentes pour les indépendants et les salariés*: Les frais d'acquisition du revenu d'un indépendant comprennent toutes les dépenses en relation avec son activité professionnelle, c'est-à-dire toutes les dépenses justifiées par l'usage commercial qui n'ont pas le caractère de prélèvements privés³⁸. Sous réserve de cette distinction, le fisc n'a pas à apprécier l'opportunité des frais engagés et il ne peut en refuser la déduction, même lorsque les dépenses se révèlent peu judicieuses, inutiles ou immorales (par exemple: pots-de-vin)³⁹. La notion de frais d'acquisition fait donc, dans ce cas, l'objet d'une définition extensive.

S'agissant des salariés, les dépenses d'acquisition du revenu font l'objet d'une définition beaucoup plus restrictive: L'article 22 bis AIFD en donne une énumération et prévoit que certaines d'entre elles sont fixées forfai-

³⁶ J.W. HENSEL, op. cit., p. 59.

³⁷ Art. 22, al. 1, lettre a, AIFD. Les législations cantonales ont souvent des formules analogues, cf. art. 23, lettre a, LI-VD. Cf. art. 22 bis AIFD qui explicite la notion s'agissant des salariés.

³⁸ F. CAGIANUT / E. HÖHN, op. cit., p. 361; A. REIMANN / F. ZUPPINGER / E. SCHÄRRER, op. cit., II, §19 lit. b. d. c. StG, n. 320, p. 139.

³⁹ Archives 15, 222; D. YERSIN, op. cit., p. 41.

tairement. Quant aux autres frais professionnels, la jurisprudence les définit comme des dépenses qui sont faites directement en vue d'obtenir le revenu et qui sont dans un rapport de causalité immédiat avec celui-ci.

Les frais professionnels sont considérés comme nécessaires lorsqu'on ne saurait exiger du contribuable qu'il y renonce⁴⁰.

197. *Exemples:* Ainsi, alors que l'indépendant est considéré comme un chef d'entreprise apte à apprécier ses dépenses professionnelles, l'autorité fiscale est autorisée à juger du bien-fondé des frais engagés par le salarié. Celui-ci doit renoncer à l'achat d'une installation de traitement informatique de son choix, s'il appert que son employeur en mettrait une à sa disposition, fût-elle d'une autre marque⁴¹; l'indépendant choisit librement et sans restriction son matériel. Les cotisations et versements à des partis politiques ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu pour un salarié, même s'il est l'élu du peuple ou du parlement⁴²; pour un indépendant, il s'agit — pour une part du moins — de frais de publicité justifiés par l'usage commercial, lorsqu'un seul et unique parti n'en est pas le seul bénéficiaire. Il en va de même des versements dans des buts de pure utilité publique⁴³. Les exemples pourraient être multipliés⁴⁴.

198. *Harmonisation fiscale:* La nouvelle législation en matière d'harmonisation fiscale ne semble pas atténuer ces divergences. En effet, les salariés ne peuvent déduire notamment que les autres frais "indispensables" à l'exercice de la profession, les indépendants, les frais qui sont "justifiés" par l'usage commercial ou professionnel⁴⁵.

199. *Appréciation:* La différence de situation des salariés et des indépendants ne justifie pas une interprétation aussi divergente de la notion

⁴⁰ Archives 59, 248; 57, 649.

⁴¹ Archives 59, 246.

⁴² Archives 53, 200; D. YERSIN, op. cit., Archives 58, 110 ss. Occasionnellement, les autorités de recours de certains cantons ont admis la déduction, cf. Zbl. 80 (1979), 489.

⁴³ Cf. art. 22, al. 1, lettre f, AIFD; KÄNZIG, op. cit., Art. 22 Abs. 1 lit. a, n. 55, p. 551.

⁴⁴ Certaines inégalités existent également entre propriétaires et locataires (les premiers peuvent déduire toutes les dépenses concernant leur logement qui ne sont pas des frais de plus-value; les seconds ne peuvent en défalquer aucune) et entre propriétaires et salariés (les premiers peuvent déduire leurs frais de recherche de locataires; les seconds ne sont pas autorisés à déduire leurs frais de recherche d'emplois lorsqu'ils sont chômeurs).

⁴⁵ Art. 26, al. 1, lettre c, et 27, al. 1, LIFD.

des "frais d'acquisition du revenu". En effet, à dépenses équivalentes, leur capacité contributive est égale ! Il serait bon que la jurisprudence crée une certaine unité. A cet égard, celle, récente, du Tribunal fédéral élargissant la notion de frais de perfectionnement mérite d'être saluée⁴⁶.

3. Les prélèvements privés

200. *Imposition et évaluation des prélèvements privés*: L'indépendant est considéré, sur le plan fiscal, comme un tiers vis-à-vis de son entreprise. Son résultat commercial doit donc être déterminé compte tenu des prélèvements privés qu'il a opérés, y compris le transfert de biens dans son patrimoine privé. Lorsque le prélèvement est en nature, les marchandises ou services doivent être évalués à leur valeur marchande⁴⁷. Celle-ci couvre en principe le prix de revient ou le coût des biens et services, y compris la valeur du travail de l'indépendant, ainsi que le bénéfice qui serait réalisé vis-à-vis d'un tiers. Ainsi, le résultat commercial imposable est augmenté du bénéfice qu'est censé réaliser l'indépendant en prélevant des biens de consommation, d'usage, d'investissement ou des prestations de service dans son entreprise⁴⁸. Le Tribunal fédéral a jugé que le propriétaire d'une entreprise de construction qui utilise des matériaux et de la main d'oeuvre pour la transformation d'un immeuble qui lui appartient doit payer l'impôt sur la valeur ainsi réalisée. L'imposition intervient au moment de la prestation ou de la fabrication de la marchandise lorsque l'indépendant en est le destinataire⁴⁹.

201. *Exonération des prestations à soi-même*: Le salarié n'est jamais imposé sur des prestations à soi-même. Ainsi, le salarié qui utilise ses connaissances professionnelles pour se fournir des prestations que d'autres doivent acquérir à titre onéreux et qui évite ainsi des dépenses n'est pas imposable sur les économies réalisées⁵⁰. Le salarié, employé dans le secteur de la construction, qui collabore par son travail à la construction

46 Archives 57, 645. Cf. aussi RF 1991, 559, qui marque les limites de la notion.

47 Pour l'IFD, cf. art. 21, al. 2, AIFD.

48 KÄNZIG, op. cit., Art. 21 Abs. 1 lit. a, n. 36 et 37, p. 253 ss; A. REIMANN / F. ZUPPINGER / E. SCHÄRER, op. cit., II, §19 lit. b StG, n. 299 - 300 et 305 ss, p. 133 et 135 ss; la pratique zurichoise admet que les biens de consommation soient prélevés à leur prix de revient.

49 Archives 38, 375; 47, 424.

50 ATF 110 Ia 22-23 = RF 1985, 274, à propos des économies que peut réaliser un couple par rapport à un célibataire grâce à la vie commune.

de sa propre maison n'acquiert pas de revenu imposable⁵¹. De même, le propriétaire privé d'un appartement ou d'une maison qui le loue à des familiers à un prix de faveur n'est pas imposable sur la différence entre la location au prix du marché (ou la valeur locative fiscale de l'immeuble) et le prix réduit qu'il a consenti⁵².

202. *Appréciation*: Par rapport au salarié (ou au propriétaire privé), le principe d'égalité commande que l'indépendant soit imposé sur ses prélevements privés afin qu'il ne soit pas autorisé indirectement à déduire des dépenses d'emploi du revenu. En revanche, on peut se demander si ses prélevements ne devraient pas être estimés à leur prix de revient ou de fabrication, y compris une part des frais généraux. Obliger l'indépendant à se facturer à lui-même une part de bénéfice ou de plus-value ne se justifie que s'il dispose d'une capacité contributive supérieure à celle du salarié, grâce à ses prélevements⁵³.

Quant à leur nature, les prélevements privés de l'indépendant et l'économie réalisée par le salarié sont, tous deux, des prestations à soi-même, de sorte qu'un traitement égal devrait prévaloir. En revanche, du point de vue de leur importance économique, les prélevements privés de l'indépendant représentent, en règle générale, une valeur supérieure. En effet, le professionnalisme de l'indépendant, son accès à des marchés de gros fermés aux "laïcs" lui offrent la possibilité de se fournir régulièrement en prestations de qualité, en volume supérieur et à des prix inférieurs à ceux que peut obtenir un salarié dont l'activité gardera généralement un caractère occasionnel et amateur. Toutefois, du fait de la variété des activités, les indépendants ne sont pas tous dans la même situation: si certains peuvent opérer des prélevements de valeur certaine dans leur entreprise, d'autres produisent ou obtiennent des prestations qui ne présentent qu'un intérêt occasionnel pour eux et se trouvent ainsi dans la même position que les salariés qui doivent acquérir auprès de tiers de quoi satisfaire leur besoins privés.

⁵¹ Archives 51, 638. Sur le plan cantonal, la plus-value créée sera imposée lors de la revente de l'immeuble au chef de l'impôt spécial sur les gains immobiliers. Cela ne suffit pas, à notre sens, à supprimer la différence de traitement.

⁵² Archives, 14, 22; ATF 115 Ia 329... alors qu'il serait imposable s'il habitait lui-même l'immeuble.

⁵³ La comparaison avec l'imposition et l'évaluation des prestations à l'actionnaire faite par une personne morale ne justifie pas le traitement réservé à l'indépendant, dans la mesure où le régime des personnes morales est fondé sur le fait qu'on leur reconnaît une capacité contributive propre. Cf. no 203 ci-après.

Cette brève analyse des paramètres composant la capacité contributive respective des deux catégories de contribuables montre la complexité du problème. On peut en déduire que ni la solution consistant à compter des prélèvements privés à leur valeur vénale, ni celle qui les estime à leur prix de revient ou de fabrication ne sont insoutenables du point de vue de l'article 4, alinéa 1, Cst. L'une et l'autre reposent sur une appréciation forfaitaire de la capacité contributive des indépendants, qui ignore les particularités et la diversité des situations. Il est toutefois regrettable que le législateur n'ait pas choisi de se simplifier la vie — et celle des contribuables — en évaluant à leur prix de revient les prélèvements privés et transferts dans la fortune privée dans le cadre de la future législation en matière d'impôt fédéral direct et d'harmonisation fiscale⁵⁴.

§ 4 *L'imposition égale des entreprises*

1. Généralités

203. *Capacité contributive des personnes morales*: Il est généralement admis en Suisse que les personnes morales ont une capacité contributive propre; elles ont donc la qualité de contribuables et peuvent être imposées comme s'il s'agissait d'une entreprise personnelle⁵⁵. Elles sont soumises aux impôts sur le bénéfice et sur le capital, qui se distinguent sur certains points du système d'imposition des personnes physiques⁵⁶. Ainsi, si l'assiette de l'impôt se détermine pratiquement selon les mêmes règles que celle des entreprises sans personnalité juridique, les taux obéissent à une progression différente ou sont proportionnels⁵⁷. Par ailleurs, comme les personnes morales constituent des contribuables distincts des associés et actionnaires, les bénéfices qu'elles distribuent sont soumis à une double imposition économique, voulue par le législateur. Le Tribunal fédéral,

⁵⁴ Cf. art. 16, al. 2, et 18, al. 2, LIFD et art. 8, al. 1, LHID.

⁵⁵ Rapport PILLER, p. 58 ss; J.W. HENSEL, op. cit., p. 56 ss.

⁵⁶ Les associations, fondations et autres personnes morales sont généralement imposées comme des personnes physiques, cf. art. 51 AIFD. Avec l'entrée en vigueur de la législation fédérale harmonisée, ces personnes morales seront désormais soumises aux impôts sur le bénéfice et le capital. Art. 49, al. 1, lettre b, 71, 77, 78, al. 2, LIFD; art. 20 LHID.

⁵⁷ Cf. art. 57 et 60 AIFD; art. 68 et 78 LIFD. Le Message sur l'harmonisation fiscale proposait un taux proportionnel de 8 pour cent, FF 1983 III 85.

dans une jurisprudence ancienne, a considéré que cette double imposition ne violait pas l'article 4 Cst⁵⁸.

204. *L'égalité de traitement des entreprises entre elles:* Au vu du régime particulier réservé aux entreprises qui ont la personnalité morale, se pose le problème de l'égalité de traitement des entreprises entre elles, quelle que soit leur forme juridique.

La doctrine a examiné l'opportunité de l'introduction d'un impôt sur l'entreprise qui frapperait de manière identique toutes les entreprises, qu'elles aient ou non la personnalité morale⁵⁹, et les formes diverses que pourrait revêtir cette imposition. Celle-ci a toutefois été considérée comme difficilement réalisable. Selon les modalités adoptées, elle pourrait d'ailleurs créer des inégalités de traitement entre personnes physiques: le produit du travail ferait l'objet d'un régime fiscal fondamentalement différent selon qu'il serait le fruit d'une activité dépendante ou indépendante; les chefs d'entreprise ne seraient pas soumis à un impôt général sur le revenu global net, mais, le cas échéant, à deux impôts différents, l'un frappant le bénéfice de leur entreprise et l'autre leurs autres revenus. Ainsi, tout en admettant que les charges fiscales des entreprises doivent être harmonisées et que de trop grands écarts sont à éviter afin de ne pas entraver les entreprises dans leur liberté d'organisation juridique, le législateur fédéral a conservé une imposition directe différenciée selon que le contribuable est une personne physique ou une personne morale⁶⁰.

205. *Le problème des sociétés coopératives:* L'imposition des sociétés coopératives par rapport aux sociétés anonymes a suscité problèmes et divergences jusqu'au début des années huitante. En effet, certaines sociétés coopératives (notamment de distribution) dont la capacité économique ne fait pas de doute ne réalisent que peu ou pas de bénéfice, choisissant de pratiquer des prix bas pour l'ensemble de leur clientèle; des sociétés coopératives d'entraide fournissent à leurs membres des biens ou des services facturés au prix de revient ou à une valeur proche. Comme, dans l'un et l'autre cas, leur bénéfice n'est pas représentatif de leur capacité contributive, Confédération et cantons ont cherché au cours des ans

⁵⁸ ATF 40 I 131; 36 I 6; 18, 13. C'est essentiellement à propos de la double imposition intercantonale que le TF a eu l'occasion d'examiner la question.

⁵⁹ Cf. Rapport PILLER, p. 59 ss; J.W. HENSEL, p. 57 ss; E. HÖHN, Kapitalgesellschaften, p. 10 ss.

⁶⁰ Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 56 et 63 ss; Rapport PILLER, p. 65.

diverses manières de mieux la cerner⁶¹ (non-déduction des rabais, es-comptes, ristournes et parts de bénéfice⁶²; impôt spécial sur les rabais et ristournes⁶³; imposition différente des coopératives d'entraide⁶⁴; impôts minimaux⁶⁵, etc.); la constitutionnalité de ces mesures s'est révélée parfois discutable.

206. *Régime actuel*: A l'heure actuelle, la Confédération traite les sociétés coopératives et les sociétés de capitaux de manière rigoureusement identique. L'article 41 ter, alinéa 5, lettre a, Cst qui prévoit que "les personnes morales, quelle que soit leur forme juridique, doivent être imposées, selon leur capacité contributive, d'une manière aussi égale que possible" l'y invitait. Les prestations que les sociétés coopératives font à leurs membres sont assimilées à des distributions dissimulées de bénéfice et ajoutées à leur rendement, les prestations bénévoles à des tiers sont déductibles lorsqu'elles sont justifiées par l'usage commercial ou si elles sont versées dans des buts de pure utilité publique⁶⁶. Un impôt spécial frappe les ristournes et rabais pour achats de marchandises de toutes les entreprises, qu'il s'agisse de personnes morales, physiques ou de sociétés de personnes⁶⁷.

207. *Harmonisation fiscale*: La nouvelle législation en matière d'impôt fédéral direct prévoit la suppression de l'impôt spécial sur les ristournes et rabais et maintient un traitement identique des sociétés de capitaux et coopératives⁶⁸. Dans le cadre de l'harmonisation fiscale, les cantons seront obligés de respecter une égalité identique et d'imposer toutes les sociétés selon le même barème. En revanche, la possibilité leur est réservée de prélever des impôts minimaux subsidiaires sur des éléments de remplacement⁶⁹.

⁶¹ H. JOOS, op. cit., p. 112 ss; W. MAUTE, op. cit., p. 43 ss.

⁶² ATF 27 I 151; 30 I 250; 48 I 139; 53 I 1.

⁶³ Art. 63 ss AIFD.

⁶⁴ E. HÖHN, Steuerrecht, p. 395.

⁶⁵ ATF 61 I 330.

⁶⁶ ATF 115 I b 113 ss; Archives 51, 533. Cf. aussi M. REICH, op. cit., Archives 50, 611 ss; W. MAUTE, op. cit., p. 100.

⁶⁷ Art. 63 ss AIFD; Archives 59, 302.

⁶⁸ Art. 68 LIFD.

⁶⁹ Art. 27 LHID.

208. *Appréciation*: De manière générale, on peut donc admettre que le droit positif assure et assurera une imposition égale des entreprises, même si celles-ci sont soumises à un régime différent selon qu'elles ont ou non la personnalité morale. Néanmoins, certains régimes particuliers méritent commentaires.

2. Les impôts minimaux

209. *Les diverses formes d'impôts minimaux*: Au cours des années, plusieurs cantons ont introduit des impôts minimaux. Ceux-ci sont principalement de deux types: certains cantons connaissent un impôt minimum sur les recettes brutes (et les capitaux investis)⁷⁰; d'autres prélèvent l'impôt minimum sur la valeur de la propriété foncière⁷¹. Dans les deux cas, ces impôts sont dus par les personnes morales, en lieu et place des impôts ordinaires sur le bénéfice et le capital et pour autant qu'ils soient plus élevés que ceux-ci. Ils visent à mieux saisir la capacité contributive de sociétés qui renoncent à réaliser un bénéfice et s'adressent en particulier aux sociétés coopératives de distribution ou d'entraide, ainsi qu'aux sociétés immobilières qui sont sous-capitalisées⁷².

210. *Jurisprudence*: Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se prononcer à plusieurs reprises sur la constitutionnalité de ces impôts. Alors que, dans une première jurisprudence, il avait déclaré certains d'eux inconstitutionnels (notamment au regard de l'article 31 Cst)⁷³, il admet actuellement qu'ils sont, dans leur principe, conformes à l'article 4, alinéa 1, Cst, dans la mesure où ils visent à substituer au bénéfice et au capital d'autres critères permettant de mesurer plus correctement la capacité contributive de certaines entreprises et à assurer à la collectivité un financement minimum du coût de la propriété foncière⁷⁴. Il admet également que d'y soumettre les personnes morales seulement (à l'exclusion des personnes physiques) n'entraîne pas d'inégalité de traitement contraire à l'article 4, alinéa 1, Cst, car seules les entreprises dotées de la personnalité morale

⁷⁰ Cf. par exemple art. 62 ss LI-VD. Sur les impôts minimaux en général, cf. P.A. MÜLLER, op. cit., p. 43 ss.

⁷¹ Cf. par exemple § 77 b BS-StG.

⁷² P.A. MÜLLER, op. cit., p. 142 ss; M. IMBODEN, op. cit., Archives 34, 193 ss; I. BLUMENSTEIN, op. cit., Archives 34, 1; Rapport PILLER, p. 148 ss.

⁷³ ATF 61 I 321.

⁷⁴ Archives 58, 64; ATF 109 Ia 315; 96 I 566 ss; 92 I 443.

peuvent réaliser des marges suffisantes et avoir un intérêt à renoncer à épuiser leurs possibilités de réaliser un bénéfice⁷⁵.

211. *Appréciation:* Cette jurisprudence est bienvenue et tient compte de la situation différente dans laquelle se trouvent les sociétés qui ne cherchent pas à réaliser un bénéfice ou préfèrent travailler avec un capital propre minimum sans relation avec leur importance économique réelle. Toutefois, l'aménagement des impôts minimaux n'est pas sans poser des problèmes, car il n'est pas aisé de distinguer les sociétés qui ne cherchent pas à réaliser un bénéfice de celles qui ne parviennent pas à en réaliser un. Un impôt minimum qui frapperait ces dernières manquerait son but et contreviendrait au principe de l'imposition selon la capacité contributive. Aussi le Tribunal fédéral a-t-il dû se prononcer sur plusieurs aspects de ces impôts cantonaux.

212. *Impôt minimum sur les recettes brutes. Principes:* S'agissant de l'impôt frappant les recettes brutes, notre Haute Cour a relevé que l'impôt minimum n'est constitutionnel que dans la mesure où il vise à rétablir le bénéfice supposé auquel la société a renoncé. Cela suppose que le taux de l'impôt soit fixé selon l'équation suivante:

$$\frac{\text{taux de l'impôt minimum}}{\text{taux de l'impôt sur le bénéfice}} = \frac{\text{bénéfice supposé en \% du chiffre d'affaires}}{\text{bénéfice supposé en \% du chiffre d'affaires}}$$

Cette formule suppose que le taux de l'impôt minimum soit en principe proportionnel. Un taux progressif ne peut se justifier que dans la mesure où l'impôt sur le bénéfice est lui-même progressif ou si la marge de l'entreprise croît avec son chiffre d'affaires, ce qui paraît peu probable. Par ailleurs, ces taux doivent être différenciés selon le type d'entreprises (de commerce de gros ou de détail, de fabrication ou de distribution)⁷⁶. Enfin, il n'est pas contraire au principe de l'égalité, malgré le risque que l'impôt devienne progressif, de ne frapper que les recettes qui dépassent un certain montant, car cette forme d'imposition vise les grandes entreprises⁷⁷.

⁷⁵ ATF 96 I 573; 92 I 445; Archives 54, 535; 44, 535.

⁷⁶ ATF 96 I 576; Archives 46, 399 ss.

⁷⁷ ATF 96 I 574.

213. *Adaptation à la capacité contributive*: Ces considérations permettent, dans une certaine mesure, d'éviter que l'impôt minimum frappe des sociétés qui ne parviennent pas à réaliser un bénéfice. Elles sont toutefois insuffisantes, à notre avis. A cet égard, les mesures supplémentaires prévues par la loi vaudoise⁷⁸ s'imposent de manière générale:

- l'exonération de l'impôt minimum des entreprises nouvellement créées pendant les premières années de leur existence, car, si elles réalisent un bénéfice insuffisant, c'est généralement faute d'y parvenir;
- l'introduction d'un système de compensation entre les excédents payés au titre d'impôt minimum et d'impôts ordinaires, de manière que les entreprises dont le bénéfice est faible ne tombent pas systématiquement sous le coup de l'impôt le plus élevé; cela évite que des sociétés qui ne réalisent des bénéfices suffisants (du point de vue des impôts ordinaires) qu'occasionnellement ne soient systématiquement frappées de l'impôt minimum;
- une clause générale d'exonération doit être prévue pour les entreprises qui se trouvent dans de sérieuses difficultés financières.

214. *Impôt sur la propriété foncière. Jurisprudence*: La jurisprudence en matière d'impôt minimum sur la propriété foncière est ambiguë. Le Tribunal fédéral admet que la propriété foncière puisse constituer un critère subsidiaire permettant de mesurer valablement la capacité contributive; le taux de l'impôt doit alors être fixé en fonction des impôts sur le bénéfice et le capital que payerait une société normalement financée⁷⁹. Toutefois, notre Haute Cour établit également une comparaison entre l'impôt minimum et les impôts fonciers ordinaires et elle relève que, du moment que les cantons sont en droit de prélever des impôts fonciers, principaux et objectifs, d'un montant illimité, ils peuvent également prélever un impôt minimum qui n'est que subsidiaire⁸⁰.

215. *Critique*: Le raisonnement appelle certaines précautions. Les impôts fonciers ordinaires sont réclamés à tous les propriétaires et, s'ils sont calculés sur une base relativement sommaire (estimation fiscale ou cadastrale de l'immeuble, par exemple, sans défaillance des dettes), les contribuables sont tous traités de manière égale. L'impôt minimum

⁷⁸ Art. 66 LI-VD.

⁷⁹ Archives 58, 70. Il admet également que seules les personnes morales soient frappées: Archives 54, 535; 58, 58 et jurisprudence citée.

⁸⁰ Archives 58, 69; ATF 96 I 67; Archives 44, 535.

n'est dû que par certains contribuables en remplacement des impôts directs; seuls ces derniers peuvent dès lors servir de mesure à l'impôt minimum. On ne saurait, en effet, admettre que certains contribuables soient imposés selon une capacité contributive fondée sur le bénéfice et le capital (reconstitué ou non à partir de la valeur brute des immeubles), et que d'autres le soient sur la valeur objective de leurs immeubles, indépendamment de la charge que représentent les impôts directs, car le législateur utiliserait alors, dans le cadre du même impôt, selon les contribuables, deux indicateurs différents de la capacité contributive dont il n'est pas établi qu'ils sont équivalents dans tous les cas et quels que soient les taux d'imposition⁸¹.

A cet égard, la justification que donne le Tribunal fédéral au prélèvement de l'impôt minimum — à savoir, l'obligation faite aux propriétaires de contribuer à la couverture des coûts provoqués par les propriétés foncières — est peu heureuse. On ne saurait fonder un impôt minimum, perçu auprès de certains contribuables seulement, en invoquant la théorie de l'équivalence à la place de celle de l'imposition selon la capacité contributive⁸². Un impôt minimum de ce genre ne se justifierait que s'il était établi que la propriété foncière constitue, dans tous les cas et indépendamment de son financement, l'indicateur unique de la capacité contributive résiduelle des contribuables qui, volontairement ou non, n'obtiennent qu'un bénéfice net insuffisant et n'ont qu'une fortune nette dérisoire. Si tel n'est pas le cas, l'impôt minimum n'est admissible que dans la mesure où il permet de reconstituer le bénéfice ou la fortune à laquelle a renoncé l'entreprise. Ou alors, il conviendrait de rechercher des indicateurs concurrents de cette capacité contributive résiduelle, de manière à ne pas pénaliser les propriétaires fonciers par rapport à d'autres contribuables jouissant également d'une faculté contributive résiduelle, mais qui s'exprimerait sous d'autres formes.

216. *Le cas particulier des sociétés d'assurance-vie:* S'agissant de l'assujettissement des sociétés d'assurance-vie à l'impôt minimum sur la propriété foncière, le Tribunal fédéral a jugé que ces sociétés ne faisaient pas partie de celles — visées par l'impôt minimum — qui ne cherchent

⁸¹ Le Tribunal fédéral a jugé qu'un taux de 4 % de la valeur fiscale des immeubles ne violait pas l'art. 4, al. 1, Cst: Archives 58, 65. Dans sa jurisprudence concernant l'art. 46, al. 2, Cst, le Tribunal fédéral avait posé une limite à 2 %, Archives 44, 531.

⁸² S'agissant de l'impôt sur les recettes brutes, cf. K. VALLENDER, op. cit., Archives 45, 171 ss; P.A. MÜLLER, op. cit., p. 138 ss.

pas à réaliser un bénéfice. Ne voulant toutefois pas les exonérer, il a motivé leur imposition par l'obligation de participer au coût de la propriété foncière⁸³.

A notre sens, le Tribunal fédéral a restreint sans motif la définition des sociétés qui ne cherchent pas à réaliser de bénéfice. En effet, les sociétés d'assurance sur la vie sont un cas typique d'entreprises dont la capacité contributive ne peut, dans tous les cas, être mesurée par leur bénéfice: en raison de la nature de leur activité et des obligations légales qu'elles ont de constituer un fonds de sécurité garantissant les droits des assurés et de rétrocéder aux assurés des parts du bénéfice⁸⁴, leur fortune propre et leur bénéfice ne reflètent pas leur importance économique. Au contraire, plus leurs obligations sont importantes (réserves mathématiques, provisions, parts de bénéfice créditées aux assurés), plus leur puissance économique s'affirme. Elles se trouvent à cet égard dans une situation assez semblable à celle des grandes sociétés de distribution qui font bénéficier leur clientèle de ristournes, rabais, prix de gros ou de mi-gros. Que ce soit la loi — et non leurs statuts ou leur bon-vouloir — qui oblige les sociétés d'assurance à ces mesures ne modifie pas leur capacité économique. Ainsi, l'arrêt précité était juste dans son dispositif, mais source de confusion dans sa motivation.

3. Le statut particulier des sociétés de participations, holding et de domicile

217. *Sociétés de participations. Définition et régime fiscal:* Ce sont des entreprises qui, à côté d'une activité commerciale en Suisse, gèrent des participations considérées comme importantes en ce sens qu'elles confèrent une certaine influence sur les sociétés gérées. Sont considérées comme importantes, en droit fédéral, les participations qui atteignent au moins 20 pour cent du capital-actions ou du capital social ou 2 millions de francs⁸⁵.

Pour l'impôt fédéral direct, les sociétés de participations bénéficient d'une réduction de l'impôt sur le bénéfice proportionnelle au rapport existant entre le rendement brut des participations et leur bénéfice total

⁸³ Archives 44, 533 ss.

⁸⁴ Art. 20 de la LF sur la surveillance des institutions d'assurances privées et art. 3 de la LF sur la garantie des obligations assumées par les sociétés suisses d'assurances sur la vie.

⁸⁵ Art. 59 AIFD.

brut⁸⁶. Les lois fédérales sur l'impôt fédéral direct et l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes prévoient une réduction semblable, si ce n'est qu'elle sera calculée sur le rendement net des participations et le bénéfice total net de la société⁸⁷. Le but de cette réduction est d'éviter la triple imposition (ou même la quadruple ou la quintuple) qui frappent les bénéfices distribués par une société d'exploitation à des sociétés interposées, puis par celles-ci aux actionnaires.

218. *Motif de la réduction:* Cette réduction, justifiée par la systématique fiscale, ne donne pas lieu à discussion dans son principe. Seule se pose la question de savoir si la réduction doit être réservée aux participations importantes ou si, au contraire, il ne faudrait pas l'accorder également à des participations plus basses, ou même ne pas poser de limites⁸⁸. La solution dépend du but visé: si la triple imposition doit être évitée dans tous les cas, l'exigence que les participations aient une certaine importance ne se justifie pas. Cela signifie que même les sociétés financières opérant de simples placements pourraient bénéficier de la réduction. Si la triple imposition ne doit être évitée que lorsque les sociétés forment une unité économique grâce à leur imbrication partielle ou totale, la fixation d'une quote minimale, telle qu'elle est prévue par la législation, est adéquate⁸⁹. La rémunération de simples placements est donc exclue de l'avantage légal.

A notre avis, les deux solutions sont compatibles avec l'article 4, alinea 1, Cst. La seconde entraîne évidemment une pression fiscale plus forte, mais chaque société et actionnaire contribuable est imposé sur les rendements qu'il obtient en proportion de sa capacité contributive, de sorte qu'ils ne sont victimes d'aucune inégalité de traitement⁹⁰.

219. *Sociétés holding “pures”. Définition et régime fiscal:* Ces sociétés ont pour but statutaire principal de gérer durablement des participations; elles ne doivent pas avoir d'activité commerciale en Suisse.

⁸⁶ Art. 59 AIFD; E. HÖHN, *Steuerrecht*, p. 385. Certains cantons ont également un régime de ce type. Cf. art. 59, al. 2, LI-VD.

⁸⁷ Art. 69 ss LIFD; art. 28, al. 1, LHID.

⁸⁸ M. REICH, op. cit. Archives 48, 300 ss; P. BÖCKLI, op. cit., RF 1983, 397 ss; F. ZUPPINGER / P. BÖCKLI / P. LOCHER / M. REICH, op. cit., p. 256 ss.

⁸⁹ E KÄNZIG, op. cit., 1962, Art. 59, n. 1. Il va de soi que le pourcentage et le montant en francs fixés comme limites ont un caractère forfaitaire et peuvent être discutés.

⁹⁰ Si les taux étaient très élevés, la question de la compatibilité du système avec la garantie de la propriété pourrait se poser. Ce problème sort toutefois de notre sujet.

Ces sociétés n'ont aucun statut particulier en droit fédéral. Elles bénéficient de la réduction pour participations si elles en remplissent les conditions. La même solution est retenue par la nouvelle loi fédérale sur l'impôt fédéral direct. La plupart des cantons accordent à ces sociétés, à des conditions plus ou moins semblables, une exemption totale de l'impôt sur le bénéfice⁹¹. La loi d'harmonisation fiscale reprend, en uniformisant les conditions, ce privilège qui aura un caractère obligatoire pour tous les cantons. Ainsi elle prévoit que “les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont le but statutaire principal consiste à gérer durablement des participations et qui n'ont pas d'activité commerciale en Suisse ne paient pas d'impôt sur le bénéfice net lorsque ces participations ou leur rendement représentent au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes. Le rendement des immeubles suisses de ces sociétés est impossible au barème ordinaire, compte tenu des déductions correspondant à une charge hypothécaire usuelle”⁹².

220. *Critique. La doctrine*: Elle est très critique à l'égard du privilège “holding”⁹³. Elle considère que l'exonération subjective dont bénéficient ces sociétés est contraire au système et viole les principes de l'universalité de l'impôt et de l'égalité de traitement. En effet, si l'exonération objective des rendements de participations se justifie par la volonté d'éviter une triple imposition, tel n'est pas le cas de l'exemption accordée aux autres recettes de ces sociétés, tels que les intérêts, redevances de licences, etc. Ces revenus peuvent être déduits par la société qui les verse; s'ils ne sont pas imposés dans le holding, ils ne seront frappés finalement qu'une fois, chez l'actionnaire auquel ils seront distribués, s'ils le sont.

S'appliquant à des participations mineures, le privilège aboutit également dans certains cas à exonérer des sociétés de placement de capitaux ou des sociétés financières pour lesquelles “la question de la participation durable et du contrôle disparaît pour faire place à la recherche d'un revenu aussi favorable que possible et répartir les risques”⁹⁴. Ainsi, le caractère général du privilège “holding”, notamment le fait qu'il est accordé à des sociétés pour lesquelles la gestion durable de participations ne représente

91 E. HÖHN, *Steuerrecht*, p. 388.

92 Art. 28, al. 2, LHID; Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 123.

93 M. REICH, op. cit., Archives 48, 302 ss; F. ZUPPINGER / P. BÖCKLI – P. LOCHER / M. REICH, op. cit., p. 258; *contra*: J.W. HENSEL, op. cit., p. 65; R. OESCH, op. cit., p. 426 ss; W. EGGER, op. cit., p. 8 ss et 185 ss; FAIST, op. cit., RF 1978, 378, 386.

94 M. PICHON, op. cit., RF 1985, 22.

qu'un but principal, et non un but exclusif, ouvre la porte à diverses formes d'évasion fiscale. Malgré l'arrêté du Conseil fédéral instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions, des 14 décembre 1962 / 25 novembre 1974, il permet aussi certains "treaty shopping".

221. *Appréciation:* De fait, les seules justifications qu'on puisse trouver au privilège "holding" sont, d'une part, d'éviter, par une mesure cantonale unilatérale, la double imposition des revenus frappés à la source par des Etats avec lesquels la Suisse n'a pas de convention de double imposition, d'autre part, le souci de simplification administrative lorsque les recettes qui ne proviennent pas de participations ou qui ne sont pas soumises à double imposition sont insignifiantes.

222. Ces motifs permettent, à notre avis, de définir les conditions auxquelles le privilège "holding" pourrait être considéré comme conforme à l'article 4 Cst:

- la gestion durable de participations devrait être le but non seulement principal, mais exclusif de la société,
- d'éventuels autres revenus ne devraient être l'objet d'une double imposition internationale, celle-ci ne pouvant être évitée par l'application d'une convention⁹⁵, soit ils devraient demeurer d'un montant insignifiant.

Ces conditions se concilient mal avec la fonction économique du holding, telle qu'elle est conçue dans le monde des affaires. Il n'empêche qu'à défaut de remplir ces conditions, la société holding exonérée subjective-ment bénéficie d'un privilège injustifié. Seule l'exonération objective de certaines de ses recettes, notamment grâce à la réduction pour participations, est conforme au principe de l'égalité de traitement.

On peut douter que l'article 28, alinéa 2, LHID — selon lequel il suffit que les participations ou leur rendement représentent au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes de la société et qui ne prévoit l'imposition (parmi les autres recettes de la société) que du rendement de ses immeubles suisses — remplisse ces conditions.

⁹⁵ On peut même se demander si ce motif est valable. Par rapport aux autres contribuables qui doivent supporter la double imposition de leurs revenus sans que la collectivité publique ne prenne de mesure unilatérale en leur faveur, l'exonération du holding représente un avantage qui rompt l'égalité de traitement.

223. *Sociétés de base ou de domicile. Définition et régime fiscal:* Elles sont généralement définies comme des sociétés insérées entre des personnes physiques ou morales économiquement liées entre elles et utilisées comme plaque tournante dans le cadre des relations économiques avec l'étranger⁹⁶. Elles arbitrent les flux de financement et la circulation des profits entre les personnes et sociétés intéressées. Les sociétés de base suisses ont leur siège et leur activité administrative en Suisse, mais n'y ont en principe pas d'activité commerciale. Leurs activités se déroulent donc essentiellement à l'étranger et leurs revenus proviennent également essentiellement de l'étranger. Elles se caractérisent par leur mobilité.

Sur le plan fiscal, elles ont pour but, selon Ryser, de différer la charge fiscale ultime, de réduire la charge fiscale par une canalisation adéquate des profits, de réduire la charge moyenne des impôts ayant frappé les revenus des filiales et succursales étrangères en agissant à partir de pays à fiscalité modeste, de transformer des revenus frappés d'un impôt élevé en revenus partiellement ou totalement immunisés⁹⁷.

224. Le droit de l'impôt fédéral direct ne réserve — et ne réservera à l'avenir également — aucun régime particulier à ces sociétés qui sont en principe imposables sur leurs bénéfices commerciaux, sous réserve de la réduction pour participations et des règles et conventions visant à éviter la double imposition⁹⁸. À des conditions variables, les cantons accordent à ces sociétés une exonération de l'impôt sur le bénéfice et une réduction de l'impôt sur le capital. La loi d'harmonisation prévoit d'accorder un privilège limité à ces sociétés: le rendement de leurs participations (y compris les bénéfices en capital et de réévaluation) est exonéré; les recettes de source suisse sont imposées au barème ordinaire; les autres recettes de source étrangère sont imposées au barème ordinaire en fonction de l'importance de l'activité administrative exercée en Suisse⁹⁹.

225. *Critique. La doctrine:* Elle est également critique à l'égard du privilège accordé aux sociétés de base. Ainsi, elle relève que, dans le meilleur des cas, il aboutit au résultat suivant:

- l'actionnaire échappe à l'impôt sur le revenu en plaçant le bénéfice provenant du “Konzern” dans une société de domicile;

⁹⁶ F. ZUPPINGER / P. BÖCKLI / P. LOCHER / M. REICH, op. cit., p. 266 et auteurs cités.

⁹⁷ W. RYSER, OP. cit., Archives 47, 121.

⁹⁸ Art. 55 AIFD; H. MASSHARDT / F. GENDRE, op. cit., ad Art. 55, n. 5.

⁹⁹ Art. 28, al. 3 et 4, LHID; Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 125 ss.

- la société de base ne paie pas d'impôt sur ces bénéfices grâce au privilège que lui accorde l'Etat de son siège;
- les impôts à la source étrangers frappant les revenus de la société de base peuvent être récupérés grâce aux conventions de double imposition conclues par l'Etat du siège de la société de base¹⁰⁰.

226. *Appréciation:* Comme pour les holdings, un privilège ne se justifie que s'il évite la triple imposition économique des rendements des participations ou la double imposition internationale de revenus frappés à la source par des Etats avec lesquels la Suisse n'a pas de convention. Dans la mesure où l'exonération s'étend à d'autres revenus, elle perd sa justification. A cet égard, le motif, souvent invoqué au plan cantonal, selon lequel ces sociétés n'émargent pas à l'économie suisse, ne coûtent rien, ne concurrencent pas les entreprises suisses et contribuent à faire de notre pays une place financière d'une certaine importance ne peut justifier le traitement privilégié dont elles bénéficient. Le principe de l'équivalence, sous-jacent à ce raisonnement, ne peut fonder une exonération fiscale¹⁰¹. Le législateur ne saurait renoncer à assujettir à des impôts, fondés sur la capacité contributive, une catégorie restreinte de contribuables qui dispose d'une faculté économique égale si ce n'est supérieure à celles des autres, sans les privilégier de manière indue¹⁰². S'il entendait limiter l'imposition selon la capacité contributive par le principe de l'équivalence, le législateur devrait le faire sous forme d'une règle générale, applicable à tous les assujettis se trouvant dans une situation identique (par exemple: exonération totale ou partielle des revenus d'activités exercées à l'étranger ou des revenus de source étrangère), ce qui modifierait de manière importante la systématique des impôts directs.

227. Si les priviléges accordés aux sociétés holding “pures” et de base, dont l'importance économique est indéniable, ont contribué à asseoir la situation de la Suisse au plan mondial¹⁰³, ils ont également terni son image à l'étranger et provoqué des contre-mesures des Etats étrangers¹⁰⁴. On

¹⁰⁰ REICH, op. cit., Archives 48, 310; F. ZUPPINGER / P. BÖCKLI / P. LOCHER / REICH, op. cit., p. 267, 269 ss; H. MASSHARDT, op. cit., Mélanges Henri ZWAHLEN, p. 611; P. STADLER, op. cit., p. 184 ss.

¹⁰¹ Cf. no 216 ci-dessus concernant l'impôt minimum des sociétés d'assurances, où le même principe devait servir à fonder une imposition.

¹⁰² Du même avis, M. REICH, op. cit., Archives 48, 310; J.-W. HENSEL, op. cit., p. 67.

¹⁰³ P. BÖCKLI, op. cit., RF 1983, 391 ss.

¹⁰⁴ W. RYSER, op. cit., Archives 47, 122 ss.

peut, dès lors, se demander pourquoi la Suisse accorde de tels avantages au mépris des principes constitutionnels et de la bonne conduite de ses relations internationales. La raison en est dans la concurrence à laquelle se livrent d'autres Etats qui connaissent des priviléges analogues, si ce n'est plus généreux¹⁰⁵. Si la Suisse ne veut pas que les sociétés en cause déplacent leur siège à l'étranger, elle doit pouvoir offrir des conditions économiques relativement concurrentes. Par ailleurs, malgré les priviléges accordés, ces sociétés représentent un intérêt fiscal certain pour les cantons où elles ont leur siège puisqu'ils bénéficient d'une part de 30 pour cent de l'impôt fédéral direct¹⁰⁶. On doit bien admettre qu'il y a ici solution de continuité entre le droit et la réalité: le droit cède devant la loi de la jungle.

4. Les allégements et les exonérations

228. *Les facilités accordées aux entreprises nouvellement créées. Régime:* Le concordat entre les cantons et la Confédération sur l'interdiction des arrangements fiscaux prévoit à son article 1er, alinéa 3, lettre b, que les cantons peuvent accorder des facilités légalement prévues aux entreprises industrielles nouvellement créées et dont le canton est économiquement intéressé à promouvoir le développement, pour la fin de l'année au cours de laquelle l'exploitation a débuté et pour les neuf années suivantes.

Les cantons ont généralement usé de cette faculté, qui s'adresse aux entreprises des personnes physiques comme aux personnes morales¹⁰⁷.

En pratique ils posent souvent des conditions à l'octroi de l'exonération, telles que la création de postes de travail, le maintien du siège dans le canton durant un certain temps, etc.

D'après les articles 5 et 23, alinéa 3, LHID, les cantons gardent cette faculté. Les allégements fiscaux ne sont plus réservés aux entreprises industrielles et peuvent même être étendus à toutes les entreprises, quelle que soit la nature de leur activité. Le compte des années pour lesquelles ils peuvent être accordés part toutefois de l'année de fondation et non plus de celle du début de l'exploitation. Il est également prévu qu'une modi-

¹⁰⁵ Cf. OCDE, L'évasion et la fraude fiscales internationales, p. 21 ss; G.H. URBIN, op. cit., p. 39; F. LEFEBVRE, op. cit., p. 71 ss; G. TE SPENKE, op. cit., p. 63 ss; H. Van LAWIK / K.A.J. BIERLAAGH, op. cit., p. 49 ss; A.J. EASSON, op. cit., no 311.

¹⁰⁶ Art. 136. al. 1, AIFD; art. 196, al. 1, LIFD.

¹⁰⁷ Voir notamment art. 15, al. 2, LI-VD.

fication importante de l'activité de l'entreprise peut être assimilée à une fondation.

229. *Justification des facilités. Egalité entre entreprises nouvellement créées et entreprises établies:* Visant un but de politique économique, ces allégements constituent une mesure extra-fiscale dont on peut se demander si elle ne rompt pas l'égalité de traitement entre entreprises nouvellement créées et entreprises établies réalisant un même bénéfice¹⁰⁸.

Interprétée comme un blanc-seing accordé aux autorités compétentes, cette mesure serait, à notre avis, inconstitutionnelle. En effet, le seul intérêt économique du canton ne saurait justifier l'accord d'exonérations à des contribuables jouissant de facultés économiques identiques à celles d'autres contribuables dont l'existence est au surplus souvent tout aussi nécessaire à l'économie cantonale. En revanche, si la mesure a pour but de tenir compte de la capacité contributive différente d'entreprises nouvellement créées, elle n'entraîne pas, à notre avis, d'inégalités de traitement contraires à l'article 4, alinea 1, Cst. Par rapport aux entreprises bien installées, celles qui sont nouvellement créées ont effectivement une capacité contributive plus chancelante, même à bénéfice égal. Elles doivent conquérir une part du marché; leurs réserves sont faibles, si ce n'est nulles, etc.

230. *Egalité des entreprises nouvellement créées entre elles:* Les allégements prévus par la loi d'harmonisation garantissent cette égalité puisqu'ils sont dorénavant offerts à toutes les entreprises (abandon de l'exigence d'une activité industrielle; modification de l'activité assimilée à une nouvelle fondation, etc.). Cela suppose toutefois aussi que les autorités compétentes aient une pratique égale, qu'elles définissent précisément les conditions que doivent remplir les entreprises, qu'elles accordent l'exonération totale ou partielle chaque fois que ces conditions sont satisfaites et qu'elles mesurent l'importance et la durée de cette exonération d'après la rigueur des conditions posées.

231. Par ailleurs, les facilités devant être limitées dans le temps et s'adressant à des entreprises qui débutent et ne réalisent que de faibles bénéfices ou même des pertes, elles ont un effet limité. On peut se demander, d'ailleurs, si elles ne devraient pas être modelées en fonction de l'importance du bénéfice réalisé, de la nature de l'activité déployée par l'entreprise et de l'importance des investissements consentis; en effet, les

¹⁰⁸ Cf. no 113 ci-dessus.

entreprises industrielles, ou même commerciales, ont un “démarrage” plus long et plus coûteux que les entreprises de service. De tels critères conserveraient à ces mesures une proportion raisonnable et sauvegarderaient la neutralité de l’impôt.

232. *Facilités accordées aux entreprises para-publiques. Régime:* Le concordat conclu entre les cantons et la Confédération suisse sur l’interdiction des arrangements fiscaux autorise également les cantons à accorder des facilités légalement prévues aux entreprises au capital desquelles participe une corporation de droit public ou qui sont affectées principalement à un but public ou d’utilité générale¹⁰⁹. L’étendue de l’autonomie laissée aux cantons par cette clause a été discutée dans la doctrine¹¹⁰. En pratique, ceux-ci ont accordé des avantages fiscaux aux entreprises de transport concessionnaires¹¹¹.

La loi d’harmonisation reprend cette mesure à son article 23, alinéa 2, qui prévoit que les cantons peuvent exonérer en tout et en partie les entreprises de transport concessionnaires, lorsque leur importance dans la politique des transports et leur situation financière le justifient. Comme les exonérations subjectives sont énumérées exhaustivement par l’article 23 LHID¹¹², les cantons n’ont pas, à notre avis, la possibilité d’accorder des avantages fiscaux à d’autres entreprises au capital desquelles ils participeraient. En vertu de la force dérogatoire du droit fédéral et du principe de la *lex posterior*, le concordat a perdu sur ce point une partie de son contenu.

233. *Justification des facilités:* L’exonération accordée aux entreprises de transport concessionnaires relève, sur le fonds, à la fois de la remise d’impôt et de l’exonération d’entreprises d’utilité publique. En effet, ces entreprises remplissent des tâches d’intérêt public, qui entraînent pour elles des pertes; elles se substituent ainsi à la collectivité publique. Faute de bénéfice, l’exonération qui leur est accordée est souvent limitée, de fait, à l’impôt sur le capital. Relevant à la fois de la systématique de la loi et de la prise en compte d’une capacité contributive réduite, cette exonération est compatible avec l’article 4 Cst.

¹⁰⁹ Art. 1er, al. 3, lettre c, du concordat entre les cantons et la Confédération suisse sur l’interdiction des arrangements fiscaux.

¹¹⁰ E. SCHMIDT, op. cit., p. 164 ss.

¹¹¹ Cf. art. 58, al. 2 et 3, LI-VD.

¹¹² Message sur l’harmonisation fiscale, p. 115.

234. *Le statut spécial des réserves de crise:* Selon la loi fédérale du 20 décembre 1985 sur la constitution de réserves de crise bénéficiant d'allégements fiscaux, les entreprises peuvent constituer, à certaines conditions, des réserves de crise en franchise d'impôt. Cet avantage qui vise un but de politique économique provoque des différences de traitement entre entreprises réalisant des bénéfices semblables. A cet égard, le fait que l'entreprise qui constitue ces réserves soit limitée dans leur utilisation ne constitue pas nécessairement une différence de situation justifiant leur exonération des revenus. L'emploi constraint d'un revenu ou d'un bénéfice n'est pas un motif de déduction ou d'exonération. La question de la conformité de ces allégements à l'article 4 Cst pourrait donc se poser s'ils n'étaient pas fondés sur une base constitutionnelle expresse, l'article 31 quinques, alinéa 2, Cst¹¹³. Examiner si cette réglementation crée matériellement des inégalités de traitement relève de l'étude de style à laquelle nous renonçons.

§ 5 *La soustraction fiscale et sa répression*

1. Généralités

235. *Application défectueuse de la loi et inégalités de fait:* La loi la plus équitable ne l'est réellement que si elle est appliquée. Qu'elle ne le soit pas entraîne entre les contribuables des inégalités, non pas juridiques, mais de fait, d'ailleurs tout aussi graves. L'article 4, alinéa 1, Cst n'offre en principe aucune protection contre ces inégalités¹¹⁴. Il appartient donc au législateur de créer des instruments propres à assurer l'application de la loi.

236. *La répression des soustractions fiscales, garantie d'égalité:* Les sanctions administratives et pénales qui répriment les infractions fiscales contribuent à ce but. Elles doivent être aménagées de manière à restaurer l'égalité de traitement entre contribuables honnêtes et délinquants, d'une part, à assurer l'égalité entre délinquants, d'autre part. Elles supposent que l'impôt non payé soit rappelé, avec intérêts, et qu'une peine, en général une amende, soit infligée.

¹¹³ D. YERSIN, op. cit., *Mélanges CAGIANUT*, p. 59.

¹¹⁴ Il faut réserver la jurisprudence concernant l'égalité dans l'illégalité selon laquelle l'autorité qui ne prend pas de mesures visant à exécuter efficacement une disposition légale ne peut l'appliquer dans certains cas seulement.

Indépendamment de son caractère préventif, la répression doit être organisée de manière que les infractions fiscales ne soient jamais “payantes”; l'avantage financier doit finalement demeurer au contribuable honnête. Cela signifie que le délinquant doit non seulement s'acquitter des impôts dus, mais également supporter forfaitairement une part du coût social de la soustraction fiscale par le biais de l'amende et dédommager ainsi la collectivité du tort qu'elle subit¹¹⁵. Cela suppose que globalement les tarifs d'amendes devraient couvrir au moins le coût administratif de la répression et atténuer l'augmentation des impôts que doivent payer les contribuables honnêtes par rapport aux montants qu'ils auraient à payer en l'absence de soustraction fiscale. Enfin, s'agissant d'impôts périodiques, la soustraction est le plus souvent, elle aussi, “périodique”, en ce sens que les mêmes infractions sont commises période après période. Il importe que leur poursuite ne se prescrive pas trop rapidement; l'amende doit également tenir compte du fait que seules les infractions les plus récentes sont réprimées, les plus anciennes étant couvertes par la prescription. Les amendes devraient donc être d'autant plus élevées que la prescription est plus courte (et inversement).

De telles évaluations, notamment celle du coût de la fraude fiscale, ne sont pas aisées. Il n'empêche que ces considérations doivent guider le législateur dans l'élaboration des normes. Au plan individuel, l'amende doit être fixée selon la gravité objective de l'infraction et, dans la mesure où le système légal le prévoit, selon sa gravité subjective¹¹⁶.

237. *Problèmes:* Dans les alinéas qui suivent, nous aimerions examiner deux thèmes qui mettent en évidence les problèmes que pose la réalisation de l'égalité de traitement en matière de répression des infractions fiscales: l'amnistie fiscale et la responsabilité des héritiers pour les infractions commises par le défunt.

2. L'amnistie fiscale

238. *Définition:* L'amnistie fiscale peut être définie comme l'acte par lequel, pendant un délai déterminé et pour des raisons d'opportunité, la

¹¹⁵ H. BRASSEL, op. cit., p. 206; contra U. BEHNISCH, op. cit., p. 16 ss, qui résume la position de la doctrine.

¹¹⁶ Sur la prise en considération de la culpabilité en droit fiscal pour déterminer le montant des amendes, cf. H. BRASSEL, op. cit., p. 33 ss; W.R. PFUND, op. cit., p. 81 ss; J. MICHEL, op. cit., p. 36 ss; W. KÄLIN, op. cit., Archives 60, 165 ss.

collectivité publique compétente accorde l'impunité à une pluralité de délinquants fiscaux non définis individuellement pour autant que ceux-ci déclarent volontairement et complètement les éléments soustraits. L'amnistie consiste en la renonciation à sanctionner le délit, c'est-à-dire à réclamer le paiement des amendes; elle peut être étendue également au rappel des impôts soustraits¹¹⁷.

239. *Amnistie et égalité de traitement:* L'amnistie fiscale est en contradiction manifeste avec le principe de l'égalité de traitement¹¹⁸. Ainsi celui qui a fraudé avec succès est libéré de toute sanction et se trouve favorisé par rapport aux contribuables dont l'infraction a été découverte; il est dispensé de participer aux coûts de l'application de la loi et de la répression des infractions. Si l'amnistie s'étend aux rappels d'impôt, le fraudeur est, au surplus, favorisé par rapport aux contribuables honnêtes puisqu'il est taxé en définitive non pas conformément à sa capacité contributive, mais en dessous. Enfin, sa soustraction lui a permis de disposer de sommes qui sont retirées aux autres contribuables et, dans la mesure où il a pu les investir, il bénéficie indirectement d'un avantage financier par rapport aux autres contribuables; s'agissant d'entreprises, l'amnistie rompt ainsi la neutralité de l'impôt au plan économique.

240. *Arguments en faveur de l'amnistie:* Divers arguments sont présentés en faveur de l'amnistie fiscale¹¹⁹; celle-ci se justifierait par le caractère extraordinaire de la soustraction dû à un essor économique inhabituel ou à l'ampleur momentanée des fraudes, par l'amélioration de la moralité fiscale, par la réinsertion des contribuables dans la collectivité, par la prise en compte de circonstances personnelles ou même de cas de rigueur qui résulteraient de l'application de la loi, par la compensation d'injustices résultant du système fédéraliste suisse, etc.

241. *Critique:* Ces motifs ont une valeur au plan de la politique fiscale, mais non du droit. On ne conçoit pas de renoncer à des sanctions en raison de la fréquence et de l'ampleur prises par les infractions, de corriger les imperfections de la loi non pas en la modifiant, mais en créant une législation contradictoire qui la paralyse, de redresser le comportement de délinquants en leur assurant l'impunité.

¹¹⁷ F. BRUPBACHER, op. cit., p. 71; J. GUBLER, op. cit., p. 25; H. WEIDMANN, op. cit., p. 13.

¹¹⁸ F. BRUPBACHER, op. cit., p. 93; R. BÄUMLIN, op. cit., Archives 35, 371, 374 ss.

¹¹⁹ F. BRUPBACHER, op. cit., p. 132.

Au plan juridique, soit la loi est sensée et doit être appliquée; soit elle ne l'est pas et elle doit être modifiée ou supprimée. Il n'y a pas place, en droit, pour l'amnistie qui apparaît comme un constat d'échec du droit. La répression qui devait assurer l'application de la loi a perdu son efficacité: les infractions, en raison de leur nombre, ne sont pas découvertes et les sanctions n'ont donc plus d'effet dissuasif. Par ailleurs, des peines trop lourdes peuvent retenir les contribuables de se remettre à jour. L'application de la loi devient "occasionnelle" et ne garantit plus l'égalité de traitement de fait entre les contribuables; force n'est plus à la loi.

242. *L'amnistie, exception à l'article 4, alinéa 1, Cst et garantie de l'égalité de traitement de fait:* L'amnistie, qui repose implicitement sur ce constat, consiste à faire table rase du passé. En garantissant l'impunité aux fraudeurs qui "se repentent", elle crée pour les délinquants comme pour les contribuables honnêtes un statut d'innocence identique au plan juridique en espérant qu'il restaurera également l'égalité de fait disparue. L'amnistie représente une solution de continuité en droit: en dérogeant au principe de l'égalité juridique de traitement — devenu incapable d'assurer une égalité de fait entre contribuables honnêtes et délinquants — elle crée une nouvelle égalité juridique purement fictive en vue de rétablir l'égalité de fait. Seul ce dernier but lui confère sa légitimité. Cela suppose qu'elle demeure une mesure exceptionnelle, sous peine de vider l'égalité de droit de toute substance.

243. Dérogeant à l'article 4, alinéa 1, Cst, l'amnistie doit reposer sur une base constitutionnelle expresse, tant sur le plan fédéral que sur le plan cantonal. A cet égard, l'article 85, chiffre 7, Cst, qui met dans la compétence des deux conseils l'amnistie et le droit de grâce en matière pénale, ne suffit pas à fonder une amnistie fiscale en raison des caractéristiques propres de cette dernière¹²⁰.

¹²⁰ Sur le plan pénal, l'amnistie et la grâce sont accordées en raison de circonstances politiques, sociales ou individuelles exceptionnelles qui ont modifié la situation par rapport à celle qui a motivé les sanctions. Sur le plan fiscal, la situation est généralement la même après qu'avant. Tout au plus, il arrive que de nouveaux impôts soient introduits. Au plan financier, le constituant espère, dans tous les cas, améliorer les recettes fiscales. Les amnisties de 1940 et 1944 ont accompagné le prélèvement des deux sacrifices pour la défense nationale et l'introduction de l'impôt anticipé; celle de 1969 n'a été assortie d'aucune mesure particulière. S'agissant de la base constitutionnelle, cf. R. BÄUMLIN, op. cit., Archives 35, p. 371; F. BRUPBACHER, op. cit., p. 98 ss; D. YERSIN, op. cit., *Mélanges CAGIANUT*, p. 58 ss.

3. La responsabilité des héritiers pour les infractions fiscales du défunt

244. *Régime de la responsabilité*: L'Arrêté concernant l'impôt fédéral direct, comme la plupart des lois fiscales cantonales, prévoit que les héritiers répondent solidiairement, jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, des impôts et des amendes dus par le contribuable, même lorsque la soustraction est découverte après le décès et qu'aucune faute ne leur est imputable¹²¹.

Matériellement, le prononcé d'amende vise un mort coupable; formellement, il est adressé aux héritiers, en principe, innocents.

Les nouvelles lois sur l'impôt fédéral direct et sur l'harmonisation fiscale atténuent la rigueur de la répression: les héritiers répondent du paiement des amendes fixées par une décision entrée en force lors du décès. En revanche, si la procédure en soustraction n'est pas close au décès ou qu'elle n'est introduite qu'après, aucune amende n'est prononcée pour autant que les héritiers ne soient en rien responsables de l'imposition inexacte et qu'ils aient assisté les autorités fiscales dans toute la mesure du possible pour établir les éléments soustraits¹²². Les rappels d'impôt restent dus¹²³.

La nouvelle réglementation est conforme au principe de la culpabilité, selon lequel ne peut être condamnée qu'une personne reconnue coupable¹²⁴. En cela elle est satisfaisante. Elle n'est toutefois pas sans poser quelques problèmes d'égalité de traitement.

245. *Critique. Le principe de culpabilité, source d'inégalités?* Comme on l'a vu, les amendes fiscales poursuivent des buts préventif et répressif, mais elles visent également à compenser le dommage subi par la collectivité publique et à rétablir l'égalité entre contribuables honnêtes et délinquants. Elles jouent donc également le rôle de dommages et intérêts. En renonçant à toute responsabilité des héritiers en cas de soustraction fiscale du défunt, la collectivité abandonne ses prétentions à la couverture des dommages qu'elle a subis (à l'exception de l'impôt soustrait), quand bien même, en droit privé, la mort n'éteint pas l'obligation de réparer le dommage¹²⁵. Cette renonciation a pour conséquence que chaque fois que la fraude n'aura pas été réprimée par une décision définitive avant le décès

¹²¹ Art. 130, al. 1, AIFD; art. 132 LI-VD.

¹²² Art. 179 LIFD; art. 57, al. 3, LHID.

¹²³ Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 75; art. 153, al. 2, LIFD.

¹²⁴ ATF 116 IV 266.

¹²⁵ ATF 103 II 334.

du contribuable, elle sera payante. Non seulement elle l'aura été pour le défunt, mais elle le sera pour les héritiers qui recevront un patrimoine plus élevé que celui que reçoivent les héritiers d'un défunt dont la fraude a été définitivement réprimée avant son décès (parce qu'il a été collaborant, par exemple) ou que celui que touchent les héritiers d'un contribuable innocent, qui ayant payé ses impôts année après année n'aura pu faire fructifier les montants en cause.

A cet égard, le récent arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich, qui a déclaré inconstitutionnelle une disposition cantonale prévoyant la responsabilité des héritiers, sur le modèle de l'article 130, alinéa 1, AIFD, paraît léger¹²⁶. En ne retenant que le caractère répressif des amendes fiscales et en jugeant que la réglementation en cause créait, sans motif objectif, une inégalité de traitement au détriment des héritiers punis sans faute de leur part, alors que les autres délinquants ne le sont que s'ils sont coupables, cette instance n'a pas tenu compte des autres fonctions des sanctions fiscales.

246. *Difficultés pratiques:* Par ailleurs, la nouvelle réglementation créera des situations peu satisfaisantes en pratique: le fisc sera amené à accélérer les procédures dans certains cas, notamment en cas de santé déficiente du contribuable, au détriment d'un comportement plus humain. Le défunt, puis les héritiers qui héritent des droits et obligations de procédure du défunt¹²⁷ seront tentés d'user des voies de droit pour empêcher la décision d'amende de devenir définitive.

247. *Appréciation:* A notre sens, la réglementation actuelle comme la future sont compatibles avec l'article 4 Cst. La première met l'accent sur l'égalité entre les héritiers des contribuables honnêtes et ceux de contribuables fraudeurs; la seconde ne tient compte que de l'aspect pénal de la répression et confère un caractère absolu au principe de culpabilité, indépendamment des conséquences pratiques qu'entraîne son application. Il faut admettre toutefois que les règles actuelles réalisent mieux l'égalité de fait entre les contribuables, dans la mesure où elles prennent en compte les conséquences financières effectives de la soustraction.

¹²⁶ RF 1990, 206.

¹²⁷ Tel est le cas lorsque le délai de réclamation ou de recours court au moment du décès du contribuable.

Conclusion

“Die Tugend der Gerechtigkeit besitzt der, der die andern gleich behandelt”.

NEF, op. cit., p. 75

Au terme d'une telle étude, il est tentant pour l'auteur de regarder en arrière et de chercher à embrasser d'un coup d'oeil l'ensemble des résultats auxquels il est parvenu pour en dégager une appréciation ou de nouvelles interrogations. Ainsi, les aspects qui nous ont frappée le plus sont les suivants:

Au plan des droits matériels qui lui sont reconnus (droit à un traitement égal et autres droits constitutionnels), ainsi qu'en matière procédurale, le contribuable jouit dans l'ensemble d'une bonne protection. Seule tache à cet égard la jurisprudence concernant le défaut de qualité pour recourir en matière de remise d'impôt. Il est plus curieux, en revanche, que ni la doctrine, ni la jurisprudence n'ait davantage cherché à développer des critères de jugement propres à apprécier la conformité des solutions légales ou de la pratique au principe de l'égalité matérielle de traitement. Il est vrai que les principes de l'égalité et de l'universalité de l'imposition, de l'imposition d'après la capacité contributive, de la couverture des frais et de l'équivalence servent ce but. Mais souvent leur généralité ne permet pas d'en déduire les solutions d'un cas concret.

Si l'on peut admettre, avec le Tribunal fédéral, que l'égalité de traitement est une notion relative, n'importe quelle différence de traitement ne saurait être admise indifféremment dans n'importe quelle situation. L'établissement de critères est donc indispensable si l'on veut garantir aux contribuables égalité et sécurité du droit, en particulier lorsque — comme à notre époque — les mutations sociales et économiques sont importantes et rapides et que l'autorité n'est plus d'emblée reconnue. Il est également indispensable pour le législateur et les autorités d'application des lois qui doivent connaître le cadre de leur action.

Cette recherche s'impose d'autant plus que depuis quelques décennies notre système fiscal est tiré à hue et à dia; il fait l'objet de modifications de plus en plus nombreuses à un rythme de plus en plus rapide. La tendance à résoudre les problèmes économiques et sociaux par le biais de l'impôt s'accentue et la difficulté de réaliser un consensus politique conduit parfois à des compromis surprenants. Il suffit de se rappeler que

l'imposition proportionnelle des personnes morales au chef de l'impôt fédéral direct était soumise à la condition que le “paquet” financier fût accepté par le peuple et les cantons le 2 juin 1991! Ou précédemment, de l'exonération de la TVA dont devaient bénéficier les coiffeurs.

Un autre point nous a troublée et justifierait aussi le développement des critères évoqués: c'est la libilité dont fait parfois preuve le Tribunal fédéral dans son appréciation. Il est vrai qu'il s'agit d'une instance dont la composition change. Toutefois, comment expliquer, par exemple, qu'elle admette la constitutionnalité de l'exonération des gains en capital réalisés sur la fortune mobilière privée, celle des allégements consentis aux propriétaires qui habitent leur propre immeuble et condamne la moindre différence de traitement, au détriment des contribuables mariés, entre couples mariés et concubins. Dans les trois cas les régimes légaux cantonaux créaient certaines distorsions dans l'imposition des différentes catégories de contribuables concernés par rapport à leur capacité contributive. Rien, dans la motivation de ces décisions, ne permet de comprendre pourquoi ces distorsions étaient encore constitutionnelles dans deux cas et non dans le troisième.

Et que penser des contradictions entre pouvoir judiciaire et autorité législative? Dans un arrêt récent, par exemple, le Tribunal fédéral a jugé inconstitutionnelle l'imposition, selon le droit zurichois, d'un couple marié avec enfants, plus lourde que celle de deux concubins ayant les mêmes charges de famille, distorsion due notamment à l'imposition séparée des concubins et à l'allégement accordé à la famille monoparentale; or que le législateur fédéral a précisément adopté ces mêmes modes d'imposition dans le cadre de la nouvelle législation sur l'impôt fédéral direct et l'harmonisation fiscale?

Un vaste champ d'investigations s'ouvre donc dans le domaine délicat de la définition de l'égalité matérielle. Au demeurant, la jurisprudence évoluera à l'avenir dans un cadre partiellement modifié. En effet, si la nouvelle loi sur l'impôt fédéral direct n'apporte pas grande nouveauté quant à la mise en oeuvre du principe d'égalité, il n'en va pas de même de la loi d'harmonisation. Aux termes de l'article 73 LHID, la voie du recours de droit administratif sera ouverte contre les décisions cantonales de dernière instance lorsqu'elles portent sur une matière régie par cette loi. Cela signifie que le Tribunal fédéral jugera avec un libre pouvoir d'examen l'application du droit cantonal harmonisé. L'harmonisation des droits cantonaux entre eux et avec la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct y gagnera. En revanche, la constitutionnalité de ces droits, pris en application de la législation fédérale d'harmonisation fiscale, échappera en principe à l'examen du Tribunal fédéral. On peut le regretter. Malgré les

incertitudes que crée parfois la jurisprudence, celle-ci représente une sécurité pour l'administré qui a la garantie que ses droits sont soumis à un double contrôle, d'abord à celui du législateur cantonal, puis à celui de la Haute Cour fédérale. Le citoyen-contribuable doit avoir l'assurance que jamais ne se réalisera chez nous la formule qu'un triste héros d'Orwell introduit dans la constitution d'"Animal Farm": "All animals are equal, but some animals are more equal than others".

Bibliographie

Les ouvrages sont cités par le nom de l'auteur, éventuellement par leur titre abrégé; les articles sont cités par le nom de l'auteur et celui de la revue ou de l'ouvrage où ils ont paru.

- AROLI S., Das Verbot der willkürlichen und der rechtsungleichen Rechtsanwendung im Sinne von Art. 4 der Bundesverfassung, Berne et Stuttgart, 1968
- ARDANT G., Histoire de l'impôt, Paris, 1971
- AUBERT J.F., De quelques limites au principe de la primauté des lois, in: Festschrift zum 70. Geburtstag von Hans Nef, Zürich, 1981, p. 1, (abrégé: Hans Nef)
- AUBERT J.F., Traité de droit constitutionnel suisse, Neuchâtel, 1967; supplément, Neuchâtel, 1982
- AUER A., L'égalité dans l'illégalité, ZBl. 79 (1978), 281
- AUER A., Les caprices de la nature cassatoire du recours de droit public — Réflexions sur l'arrêt Hegetschweiler, in: Festschrift für Ulrich Häfelin zum 65. Geburtstag, Zurich, 1989, p. 33 ss, (abrégé: Mélanges Häfelin)
- AUER A., Les constitutions cantonales: une source négligée du droit constitutionnel suisse, ZBl. 91 (1990) 14
- AUER A., La juridiction constitutionnelle en Suisse, Bâle et Francfort-sur-le Main, 1983
- AUER R., Sonderabgaben, Ein Beitrag zu besonderen Erscheinungsformen öffentlich-rechtlicher Geldleistungspflichten, Berne et Stuttgart, 1980
- BACH S., Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht, StuW 1991, 116
- BÄUMLIN R., Die Erlassesform bundesrechtlicher Regelungen über die Steueramnestie, Archives 35, 361
- BAUR J.A., Auskünfte und Zusagen der Steuerbehörden an Private im schweizerischen Steuerrecht, thèse Zurich, 1979
- BEHNISCH U.R., Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Berne, 1991
- BERNASCONI M., Die Pauschalbesteuerung, Zurich, 1983
- BLUMENSTEIN E., Das Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, Archives 17, 305
- BLUMENSTEIN E., Der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz im schweizerischen Steuerrecht, in: Deutsche Vierteljahrsschrift für Steuer und Finanzrecht 4 (1930), p. 329 ss, (abrégé: Gleichheit)
- BLUMENSTEIN E., Der Steuererlass, Archives 3, 145
- BLUMENSTEIN E., System des Steuerrechts, Zurich, 1971, (abrégé: System)
- BLUMENSTEIN I., Die Minimalsteuer der Kantone Waadt, Wallis und Thurgau unter dem Gesichtspunkt des Verfassungsrechts, Archives 34, 1 ss
- BLUMENSTEIN I., Die Steuergerechtigkeit in der Rechtsordnung, Archives, 9, 273
- BLUMENSTEIN I., Zur Frage der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen, Archives 26, 113
- BÖCKLI P., Elf steuerliche Postulate zur Verbesserung des Holdingstandortes Schweiz, RF 1983, 391
- BÖCKLI P., Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Bâle et Stuttgart, 1975
- BOSSHARDT O., Verfassungswidrige Steuerabkommen, ZBl. 52 (1951), 33
- BOSSUYT M., L'interdiction de la discrimination dans le droit international des droits de l'homme, Bruxelles, 1976
- BRACK J., L'imposition des étrangers qui demeurent en Suisse sans y travailler, RDAF 1950, 197
- BRASSEL H., Erfolgsprinzip und Schuldprinzip im Fiskalstrafrecht, thèse Zurich, 1952
- BRUPBACHER F., Die rechtsstaatliche Problematik der Steueramnestie, thèse Zurich, 1968

- BUFFAT M.O., *Les taxes liées à la propriété foncière, en particulier dans le canton de Vaud*, thèse Lausanne, 1989
- CAGIANUT F., *Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874*, Art. 42 quater, Bâle, Zurich, Berne, (abrégé: *Commentaire*)
- CAGIANUT F., *Das Verbot von Steuerabkommen im heutigen Steuerrecht*, in: *Festschrift für Ulrich Häfelin zum 65. Geburtstag*, Zurich, 1989, p. 325, (abrégé: *Festschrift Häfelin*)
- CAGIANUT F., *Gedanken zur Gesetzgebung über die Einkommensteuer — heutiger Stand und Zukunft*, *Archives* 55, 593
- CAGIANUT F., *Grundsätzliche Erwägungen über die Schranken der steuerlichen Belastung des Eigentums nach schweizerischem Recht*, *Archives* 47, 67
- CAGIANUT F. / HÖHN E., *Unternehmungssteuerrecht*, Berne et Stuttgart, 1986
- CONSEIL FÉDÉRAL, *Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral direct*, du 25 mai 1983, FF 1983 III 1 ss, (abrégé: *Message sur l'harmonisation fiscale*)
- CZUB H.J., *Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten*, in: *Schriften zum öffentlichen Recht*, vol. 430, Berlin, 1982
- DE BRIE C. / CHARPENTIER P., *L'inégalité par l'impôt*, Paris, 1973
- DÉPARTEMENT FÉDÉRAL DES FINANCES ET DES DOUANES, *Le problème de l'imposition égale et juste des entreprises*, Rapport présenté le 14 février 1955 au DFFD par la Commission d'experts chargée d'étudier les possibilités d'une imposition égale et juste des entreprises, quelle que soit leur forme juridique (Commission d'experts pour la motion Piller) Bâle, 1955, (abrégé: *Rapport Piller*)
- DIRIWÄCHTER H.B., *Die Zuständigkeit zur Erhaltung und Regelung von Lenkungsabgaben*, Berne et Stuttgart, 1981
- DOBER W., *Gleichmässige Besteuerung?* RF 1960, 295
- DU PASQUIER C., *Introduction à la théorie générale et à la philosophie du Droit*, Neuchâtel, Paris, 1979
- DUSS M., *Verfassungs- und DBA- widrige Quellen-Bundessteuer*, RF 1989, 305
- EASSON A.J., *Tax Law and Policy in the EEC*, Londres, 1980
- EGGER W., *Die Besteuerung der Holdinggesellschaft unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts des Kantons Zürich und des Bundes*, thèse Zurich, 1976
- ERCMAN S., *Guide de jurisprudence CEDH*, Vienne, 1981
- FAIST T., *Steuerharmonisierung : Rahmengesetz*, RF 1978, 378
- GREFFE X., *L'impôt des pauvres*, Nouvelle stratégie de la politique sociale, Paris, 1978
- GRISEL A., *Traité de droit administratif*, Neuchâtel, 1984
- GRISEL E., *Les cantons et leurs ressortissants*, in: *Mélanges Henri Zwahlen*, Lausanne, 1977
- GRUBER H., *Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern*, Berne, 1987
- GUBLER J., *Die Steueramnestie in Bund und Kantonen, unter besonderer Berücksichtigung des Bundesratsbeschluss über die Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer vom 31. Oktober 1944*, thèse Fribourg, 1948
- GUENG U., *Zur Verbindlichkeit Verwaltungsbehördlicher Auskünfte und Zusagen*, ZBl. 71 (1970) 449, 473 et 497
- HAEFLIGER A., *Alle Schweizer sind vor dem Gesetz gleich*, Berne, 1985
- HAEFLIGER A., *Treu und Glauben im öffentlichen Recht*, in: *Festgabe H. Erzer*, Soleure, 1983, p. 285
- HAEFLIGER A., *Rechtsgleichheit und Gesetzgeber*, in: *Berner Festgabe zum schweizerischen Juristentag*, Berne et Stuttgart, 1979, p. 379 ss
- HALLER H., *Zur Diskussion über das Leistungsfähigkeitsprinzip*, *Finanzarchiv NF* vol. 31, cahier 3, in: *Untersuchungen des Wirtschaftswissenschaftlichen Instituts der Universität Zürich*, 1973, p. 461 ss

- HARTL R., Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung (unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen und des Bundesrechts), thèse Zurich, 1989
- HENSEL J.W., Die Verfassung als Schranke des Steuerrechts (Zur Beschränkung des kantonalen Steuerrechts durch Grundrechte der schweizerischen Bundesverfassung), thèse St-Gall, 1972
- HÖHN E., Aspekte verfassungsmässiger Besteuerung, Archives 45, 209
- HÖHN E., Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Teilhaber, Möglichkeiten und Grenzen der Koordination, Heft 9 der Veröffentlichungen der Aargauischen Handelskammer, 1969 (abrégé: Kapitalgesellschaften)
- HÖHN E., Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, Berne et Stuttgart, 1984, (abrégé: Internationales Steuerrecht)
- HÖHN E., Interkantonales Steuerrecht, Berne et Stuttgart, 1989
- HÖHN E., Steuerrecht, Ein Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium, Berne, 1988, (abrégé: Steuerrecht)
- HÖHN E., Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, in: Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts (Festschrift für Otto K. Kaufmann zum 75. Geburtstag) Berne, 1989, p. 125, (abrégé: Verfassungsgrundsätze)
- HOTTELIER M., La Convention européenne des droits de l'homme dans la jurisprudence du Tribunal fédéral, Lausanne, 1985
- HUBER H., Der Schutz der wohlerworbenen Rechte in der Schweiz, in: Gedächtnisschrift für Walter Jellinek, Munich, 1955
- HUBER M.F., Rechtsgleichheit und Progression, thèse Zurich, 1988, p. 77
- HUG M., Der Ausländer als Grundrechtsträger, thèse Zurich, 1990
- IMBODEN M., Die Voraussetzungen einer verfassungsmässigen Minimalsteuer, Archives 34, 193
- IMBODEN M., Der verwaltungsrechtliche Vertrag, Bâle, 1958
- IMBODEN M., Der verwaltungsrechtliche Vertrag, RDS 1958 II 1a
- IMBODEN M. / RHINOW R.A., Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung: die Rechtsgrundsätze der Verwaltungspraxis, erläutert an Entscheiden der Verwaltungsbehörden und Gerichte, Bâle et Francfort-sur-le-Main, 1986
- RHINOW R.A. / KRÄHENMANN B., Ergänzungsband, Bâle, 1990
- JOOS H., Die direkte Besteuerung der Konsumgenossenschaften in der Schweiz, thèse Bâle, 1963
- KAELIN W., Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, Berne, 1984
- KAELIN W., Verschuldensgrundsatz und Öffentlichkeitsprinzip: Die Strafsteuer im Lichte von Verfassung und EMRK, Archives 60, 161
- KÄMPFER W., Zur Gesetzesbeständigkeit "wohlerworbener Rechte", in: Mélanges Henri Zwahlen, Lausanne, 1977, p. 339
- KANT E., Werke, Akademie / Textausgabe, vol. VI, Berlin, 1968
- KÄNZIG E., Wehrsteuer, Bâle 1962
Ergänzungsband, Bâle 1972
- Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), Ie partie, Bâle 1982
- KIRCHHOF P., Steuergleichheit, StuW 1984, 297
- KLEIN F., Gleichheitsatz und Steuerrecht, Cologne, 1966
- KLETT K., Verfassungsrechtlicher Schutz "wohlerworbener Rechte" bei Rechtsänderungen, thèse Berne, 1984
- KNAPP B., Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main, 1988
- KÖLZ A., Das wohlerworbene Recht — immer noch aktuelles Grundrecht? RSJ 1978, 65 et 89
- KRUSE H.W., Über die Gleichmässigkeit der Besteuerung, StuW 67 (1990), 322 ss

- KÜNG E., Einkommenssteuer und Gerechtigkeit, RF 1975, 288
- LANZ-BAUR R., Das Ehepaar im Steuerrecht, Muri-Bern, 1988
- LANZ-BAUR R., Grenzen der gemeinsamen Steuerpflicht, RF 1990, 55
- LAURÉ M., *Traité de politique fiscale*, Paris, 1956
- LEFEBVRE F., Luxembourg, Dossiers internationaux, Paris, 1983
- LIGGENSTORFER C., Gleichbehandlung im Unrecht, thèse Berne, 1983
- LOCHER K., Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, in: *Die Praxis der Bundessteuern*, IIIe partie, Bâle
- LOCHER P., Die Ehegatten im Steuerverfahren, in: *Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag*, Berne, 1990, p. 137, (abrégé: *Mélanges Cagianut*)
- LOCHER P., Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Berne, 1983
- MACHERET A., L'impôt ecclésiastique des personnes morales est-il constitutionnel? RDAF 1976, 361
- MALINVERNI G., La Convention européenne des droits de l'homme, *Fiches juridiques suisses* no 1384
- MARTI H., Die Wirtschaftsfreiheit der schweizerischen Bundesverfassung, Bâle et Stuttgart, 1976
- MASSHARDT H., Die Besteuerung ausländischer Gesellschaften in der Schweiz, in: *Mélanges Henri Zwahlen*, Lausanne, 1977, p. 603
- MASSHARDT H., Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zurich, 1985
- MASSHARDT H. / GENDRE F., *Commentaire IDN*, Lausanne, 1980
- MAUTE W., Die direkten Steuern der Genossenschaften in der Schweiz unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung zwischen Genossenschaft und Genossenschaftern, thèse St-Gall, 1988
- METZGER D., Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri Berne, 1983
- MICHEL J., Les infractions fiscales et leur répression dans la doctrine et la législation suisse, thèse Lausanne, 1953
- MOEBUS U., Die verfassungsrechtliche Begründung der progressiven Einkommensteuer und ihre systemgerechte Durchführung, Berne, 1974
- MOOR P., *Traité de droit administratif*, Lausanne, 1990
- MORAND C.A., L'érosion jurisprudentielle du droit fondamental à l'égalité entre hommes et femmes, in: *L'égalité entre hommes et femmes, Bilan et perspectives*, Lausanne, 1988, p. 73
- MÜLLER G., *Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874, Art. 4*, Bâle, Zurich, Berne (abrégé: *Commentaire*)
- MÜLLER J.P / MÜLLER S., Die Grundrechte der schweizerischen Bundesverfassung, Grundrechte, besonderer Teil, Berne, 1985
- MÜLLER P.A., Eine Minimalsteuer für juristische Personen insbesondere unter Berücksichtigung finanz- und volkswirtschaftlicher Aspekte, thèse Berne, 1974
- NEF H., Gleichheit und Gerechtigkeit, thèse d'habilitation Zurich, 1941
- NEUMARK F., Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen, 1970
- OBERSON R., De la capacité contributive, in: *Présence et actualité de la constitution dans l'ordre juridique, Mélanges offerts à la Société suisse des juristes pour son Congrès 1991 à Genève*, Bâle et Francfort-sur-le-Main, 1991, p. 383, (abrégé: *Mélanges SSJ*)
- OBERSON R., Le principe de la capacité contributive dans la jurisprudence fédérale, in: *Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag*, Berne, 1990, p. 125 (abrégé: *Mélanges Cagianut*)
- OCDE, L'évasion et la fraude fiscales internationales, Quatre éudes, Questions de fiscalité internationale no 1, Paris, 1987

- OCDE, L'impôt négatif sur le revenu, Paris, 1974
- OCDE, Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Paris, 1977, (abrégé: Modèle de convention concernant le revenu et la fortune)
- OCDE, Modèle de convention de double imposition concernant les successions et les donations, Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE 1982, Paris, 1983, (abrégé: Modèle de convention concernant les successions et les donations)
- OESCH R., Die Holdingbesteuerung in der Schweiz, thèse Zurich, 1976
- OSSENBÜHL K.H., Die gerechte Steuerlast, thèse Fribourg, 1971
- PACHE D., Les impôts ecclésiastiques, thèse Lausanne, 1981
- PERRET CH., Der Steuererlass auf dem Gebiete der direkten Bundessteuern, in: Von der Steuer in der Demokratie, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ernst Blumenstein am 23. Oktober 1946, Zurich, 1946, (abrégé: Mélanges Blumenstein)
- PETITPIERRE-SAUVAIN A., Le principe du pollueur-payeur, RDS 1989 II 429
- PFUND W.R., Das Steuerstrafrecht, Ein Beitrag zu einer Fortbildung auf strafrechtlicher Grundlage, thèse Berne, 1954
- PICHON M., Le statut fiscal des sociétés de participations, holdings et sociétés de domicile, RF 1985, 22
- PICOT F., La bonne foi en droit public, RDS 1977 II, 119
- RADBACH G., Vorschule der Rechtsphilosophie, Göttingen, 1959
- REICH M., Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, EC 1990, 171
- REICH M., Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, Archives 53, 5
- REICH M., Ein Besteuerungskonzept für Holding- und Domizilgesellschaften, Archives 48, 289
- REICH M., Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in: Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Berne, 1990, p. 97 (abrégé: Mélanges Cagianut)
- REICH M., Zur Frage der Genossenschaftsbesteuerung, Archives 50, 593
- REIMANN A. / ZUPPINGER F. / SCHÄRRER E., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, vol. I (Berne, 1961), vol. II (Berne, 1963), vol. III (Berne, 1969), vol IV (Berne, 1966)
- F. Zuppinger / E. Schärrer / F. Fessler / M. Reich, Ergänzungsband, Berne, 1983
- REYMOND J.A., La bonne foi de l'administration en droit fiscal, Présence et actualité de la constitution dans l'ordre juridique, Mélanges offerts à la Société suisse des juristes pour son Congrès 1991 à Genève, Bâle et Francfort-sur-le-Main, 1991, p. 367, (abrégé: Mélanges SSJ)
- REYMOND J.A., La fiscalité en désarroi ou les chênes qu'on abat, in: Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Berne, 1990, p. 277 (abrégé: Mélanges Cagianut)
- RHINOW R.A., Wohlerworbene und vertragliche Rechte im öffentlichen Recht, ZBl. 80 (1979), 1
- RICHENBERGER H., Die Quellenbesteuerung von Erwerbseinkommen in der Schweiz, ZBl. 70 (1969), 281
- RICHLI P., Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft, Archives 54, 97
- RICKLI P., Die Einigung zwischen Behörde und Privaten im Steuerrecht, Bâle et Francfort-sur-le-Main, 1987
- RIVIER J.M., L'imposition du revenu et de la fortune, Droit fiscal suisse, Neuchâtel, 1980 (cité par le nom de l'auteur)
- RIVIER J.M., La liquidation partielle des sociétés anonymes, RF 1990, 13
- RIVIER J.M., Le Droit fiscal international, Droit fiscal suisse, Neuchâtel, 1983

- Ros M., Die unmittelbare Anwendbarkeit der Europäischen Menschenrechtskonvention, ein Beitrag zur Lehre der self-executing treaties, thèse Zurich, 1984
- RYSER W., Dix leçons introducives au droit fiscal, Berne, 1980
- RYSER W., La Suisse, peau de chagrin des sociétés holding et de base? Archives 47, 119
- SALADIN P., Verwaltungsprozessrecht und materiale Verwaltungsrecht, Einwirkungen des Verwaltungsprozess- und des Verwaltungsverfahrensrechts im Bund auf das materiale Verwaltungsrecht, RDS 1975 II 337
- SAMELI K., Treu und Glauben im öffentlichen Recht, RDS 1977 II 307
- SARMAS I., L'impératif de justice fiscale, Mémoire présenté à l'Université de droit, d'économie et de sciences sociales de Paris, 1985
- SCHMID E., Das interkantonale Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, Bâle, 1959
- SCHULTHEISS B., Wohlerworbene Rechte in der schweizerischen Rechtsordnung, thèse Bâle, 1980
- SMITH A., The Wealth of Nations, Londres, 1957
- SPENKETE G., Taxation in the Netherlands, Deventer
- STADLER P., Die Besteuerung der Basisgesellschaften in der Schweiz, thèse St-Gall, 1970
- STOFFEL F., Die Gleichstellung der Schweizerbürger mit den eigenen Kantonsbürgern nach Art. 60 der Bundesverfassung, thèse Zurich, 1950
- SUDRE F., Droit international et européen des droits de l'homme, Paris, 1989
- TIPKE K., Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Cologne, 1981
- URBIN G.H., Guide 1989 des impôts luxembourgeois, Luxembourg, 1989
- VALLENDER K., Die Minimalsteuer auf dem Umsatz der juristischen Personen im Lichte der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtes — dargestellt am Beispiel der sankt gallischen Minimalsteuer auf den Bruttoeinnahmen, Archives 45, 145, 168
- VALLENDER K., Grundzüge des Kausalabgabenrechts, Berne et Stuttgart, 1976
- VAN LAWICK H. / BIERLAAGH K.A.J., Summary of Dutch taxation law, Haasbek, 1955
- VERREY P., L'impôt global pour la défense nationale dû par les étrangers. Conditions d'assujettissement, RDAF 1948, 165
- WACKERNAGEL J., Das Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, ZBl. 51 (1950), 297
- WACKERNAGEL J., Über die Steuergerechtigkeit, Bâle, 1956
- WAGNER B., Das Verursacherprinzip im schweizerischen Umweltschutzrecht, RDS 1989 II 321
- WALZ R., Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Hambourg, 1980
- WEBER A., Das Verfassungsrechtliche Verbot der Steuerabkommen, ZBl. 61 (1960), 345
- WEBER-DÜRLER B., Die Rechtsgleichheit in ihrer Bedeutung für die Rechtssetzung, thèse Zurich, 1973 (abrégé: Rechtsgleichheit)
- WEBER-DÜRLER B., Falsche Auskünfte von Behörden, ZBl. 92 (1991), 1
- WEBER-DÜRLER B., Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Bâle et Francfort, 1983, (abrégé: Vertrauenschutz)
- WEIDMANN H., L'amnistie fiscale générale 1969, Berne, 1968
- WILHELM R., Der Gedanke der Steuergerechtigkeit in der neuern Finanzwissenschaft, thèse Zurich, 1952
- YERSIN D., Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, Lausanne, 1977
- YERSIN D., L'égalité des sexes dans les impôts directs, in: L'égalité entre hommes et femmes, Bilan et perspectives, Lausanne, 1988, p. 207 (abrégé: Egalité)
- YERSIN D., Le statut des étrangers dans les projets législatifs d'harmonisation fiscale, in: Les Etrangers en Suisse, Recueil de travaux publié par la Faculté de droit à l'occasion de l'assemblée de la Société suisse des juristes à Lausanne, Lausanne, 1982, p. 293

- YERSIN D., Le statut fiscal des partis politiques, de leurs membres et sympathisants, Archives 58, 97
- YERSIN D., Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs au regard de quelques principes constitutionnels, in: *Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag*, Berne, 1990, p. 47 (abrégé: *Mélanges Cagianut*)
- YERSIN D., Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires, in: *Rapports suisses présentés au XIIIe Congrès international de droit comparé*, Montréal, 19-24 août 1990 publié par l'Institut suisse de droit comparé, Zurich, 1990, p. 271
- ZINSLI U., *Die Quellenbesteuerung des unselbständigen Erwerbseinkommens in der Schweiz*, Berne, 1970
- ZUMSTEIN P., *Die Ausgabensteuer*, Diessenhofen, 1977
- ZUPPINGER F., *Zürcher Steuergesetze, Direkte Steuern*, Zurich, 1991
- ZUPPINGER F. / BÖCKLI P. / LOCHER P. / REICH M., *Steuerharmonisierung, Probleme der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, Berne, 1984
- ZWAHLEN H., Le concordat intercantonal sur l'interdiction des arrangements fiscaux, RDAF 1950, 245
- ZWAHLEN H., Le contrat de droit administratif, RDS 77 II 461 a ss
- ZWEIFEL M., Die verfahrensrechtliche Stellung der Ehegatten in der Steuerveranlagung, Zbl. 89 (1988), 333

