

*Fiscalité et entreprise :
politiques et pratiques*

Liber amicorum

JEAN-PIERRE LE GALL

2007

DA|LOZ

LA CONCURRENCE FISCALE À L'INTÉRIEUR DE LA SUISSE

Un petit laboratoire expérimental pour la fiscalité européenne?

Xavier OBERSON

*Professeur de droit fiscal à l'Université de Genève,
avocat au barreau de Genève*

I. – INTRODUCTION

Le problème de la concurrence fiscale entre les États est devenu un sujet de préoccupation. Alors que la plupart des observateurs reconnaissent un certain mérite à la concurrence fiscale, celui-ci disparaît dès l'instant où la concurrence devient déloyale, voire « dommageable », pour reprendre les termes du fameux rapport de l'OCDE sur ce sujet¹. Comme l'expose Onno Ruding, dans le cadre de l'Union européenne (UE), « *one should block aggressive and deliberate tax competition which leads to distortions and serious erosion of the tax revenues of other member countries* »². En d'autres mots, selon cette conception, la concurrence fiscale ne doit pas être faussée par des mesures étatiques préférentielles qui ont pour but d'attirer des investissements au détriment d'autres États.

Dans cette perspective, le 1^{er} décembre 1997, le Conseil des ministres des Finances de l'UE a adopté un paquet de mesures³, destinées à s'attaquer à la concurrence fiscale dommageable, soit notamment un code de conduite

1. OCDE, *Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial*, Paris 1998 (ci-après Rapport OCDE).

2. O. Ruding, « After the Euro : Corporation Tax Harmonization? », *EC Tax Review* 1998 p. 72.

3. Conclusions du Conseil ECOFIN en matière de politique fiscale et Résolution du

sur la fiscalité des entreprises et un projet de directive sur la fiscalité des revenus de l'épargne. Moins d'une année plus tard, en juin 1998, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE publiait un rapport et 19 recommandations tendant à lutter contre la CFD⁴. Entretemps, la directive sur la fiscalité de l'épargne est entrée en vigueur, tandis que le code de conduite de l'UE a eu un impact important en Europe. De même, le rapport de l'OCDE a également été suivi⁵. Les États membres de l'OCDE ont notamment revu certains régimes fiscaux « potentiellement dommageables », à la lumière des critères développés par l'OCDE. Plusieurs de ces régimes ont été démantelés ou adaptés.

La Suisse est bien évidemment concernée par ces développements. Certes, bien que membre de l'OCDE, elle s'est abstenue d'approuver le rapport de 1998. Cela ne l'a pas empêchée de participer aux travaux de mises en œuvre du rapport et de modifier certains de ses statuts particuliers pour rendre son système conforme aux principes dégagés par l'OCDE. Elle a en outre mis en place des mesures en faveur de la lutte contre l'évasion fiscale dans le cadre des accords bilatéraux II avec l'UE avec notamment l'introduction, depuis le 1^{er} juillet 2005, d'une retenue à la source sur les intérêts d'épargne payés par des agents payeurs suisses à des personnes physiques résidentes dans l'UE⁶. Cela dit, la Suisse demeure résolument en faveur de la concurrence fiscale internationale et entend continuer à œuvrer en vue d'assurer l'attrait international de la place économique suisse aussi sous l'angle fiscal⁷.

Or la Suisse est confrontée à la concurrence fiscale, non seulement dans ses rapports avec ses États voisins, mais également à l'intérieur même du pays. En effet, le système fiscal suisse est caractérisé par son fédéralisme, avec la coexistence de trois niveaux de compétence fiscale : la Confédération, les 26 cantons et les communes. De ce point de vue, la Suisse peut être considérée comme une sorte de laboratoire d'analyse de la concurrence fiscale avec, fondamentalement, 27 détenteurs de la souveraineté fiscale (sans parler des communes). La question a pris récemment une certaine ampleur, marquée par le déménagement, médiatiquement très remarqué, de quelques contribuables vers des cantons à faible fiscalité. Des réformes fiscales récentes, motivées par le maintien ou l'amélioration de la position fiscale de certains cantons vont également dans la même direction. On parle notamment abondamment des réformes fiscales des cantons de Schaffhouse, Obwald et Appenzell Rhodes Extérieures, parfois approuvées par référendum, tendant

Conseil et des représentants des gouvernements des États membres sur un code de conduite, JOCEC 2 du 6 janvier 1998, p. 1.

4. OCDE, *Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial*, Paris 1998.

5. V. notamment OECD, *Progress Report*, Paris 2004.

6. X. Oberson, « Agreement between Switzerland and the European Union on the taxation of Savings – A balanced “Compromis Helvétique” », *Bulletin, International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD), March 2005, p. 108.

7. V. le rapport du Département fédéral des finances, *L'attrait international de la place économique suisse du point de vue fiscal*, du 1^{er} février 2006.

à l'introduction de tarifs dégressifs d'impôt sur le revenu, ou sur la fortune, au-delà d'une certaine tranche. Dans la foulée, le Parti socialiste suisse a annoncé récemment le lancement d'une initiative populaire en vue de préconiser une harmonisation matérielle de l'imposition en Suisse pour lutter contre ces comportements jugés abusifs.

Notre propos, après avoir présenté l'état actuel de la situation et notamment le cadre juridique existant (II), est de tenter d'analyser de façon critique comment se déploie la concurrence fiscale à l'intérieur de la Suisse (III). Fondamentalement, nous tenterons de vérifier si le régime juridique actuel est suffisant et dans quelle mesure il doit être complété.

II. – LE CADRE JURIDIQUE

A. – INTRODUCTION

Comme indiqué, la Suisse a un système fiscal fédéraliste complexe dans lequel, en matière d'impôts directs, trois niveaux de souverainetés fiscales coexistent⁸. La Confédération prélève un impôt sur le revenu des personnes physiques et un impôt sur le bénéfice des sociétés. Les 26 cantons prélèvent ces mêmes impôts en parallèle. De plus, les cantons perçoivent un impôt sur la fortune des personnes physiques et sur le capital des sociétés. Quant aux compétences communales, elles se bornent, en règle générale, à compléter le montant de l'impôt cantonal de base (centimes additionnels). Le poids de la fiscalité sur le revenu est d'environ un tiers pour les impôts fédéraux et de deux tiers pour les impôts cantonaux et communaux. Les cantons, dans les limites du droit fédéral, sont libres d'aménager leur régime fiscal cantonal et communal comme bon leur semble. De surcroît, les cantons perçoivent en règle générale d'autres impôts, tels que les impôts sur les successions et les donations, dont les modalités varient fortement.

La concurrence fiscale interne, plus précisément intercantonale, existe réellement⁹. En principe, cette situation présente des avantages car elle oblige les administrations cantonales à tempérer leurs dépenses publiques. La concurrence fiscale, comme dans tous les autres domaines du droit, ne doit toutefois pas devenir déloyale. Le droit suisse fixe ainsi un cadre juridique assez étroit qui limite fortement la marge de manœuvre des cantons.

8. En général, v. X. Oberson, *Droit fiscal suisse*, 3^e éd., Bâle 2007, § 2, n° 2 et s. (ci-après *Droit fiscal suisse*).

9. V. à ce propos, P. Thalmann, "Tax Coordination and Competition in Switzerland", in : Commission of the European Communities, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Luxembourg 1992 (« Ruding Report ») p. 397 et s.

B. – LE « CODE DE CONDUITE » DES CANTONS

Le 10 décembre 1949, les cantons ont adopté un concordat intercantonal sur l'interdiction des arrangements fiscaux (ci-après le Concordat)¹⁰. Ce texte, qui interdit en principe les accords spéciaux octroyés à certains contribuables, contient diverses exceptions, notamment pour les États étrangers, les contribuables étrangers sans activité lucrative en Suisse (imposition sur la dépense), ou les nouvelles entreprises qui viennent s'installer en Suisse et sont dans l'intérêt d'un canton (dans une certaine limite de temps)¹¹.

L'adoption du Concordat n'a pas été sans difficulté. Au départ, ce texte n'a en effet pas soulevé l'enthousiasme et une majorité de cantons n'y a pas adhéré¹². La Constitution fédérale a ensuite été modifiée le 31 décembre 1958, par l'adjonction d'un nouvel article 42 *quater* qui prévoit que la Confédération peut édicter des dispositions législatives contre les arrangements fiscaux conclus avec des contribuables en vue de leur assurer des avantages fiscaux injustifiés. Il semble que la menace de dispositions fédérales en la matière a eu pour effet d'inciter les cantons récalcitrants à adhérer au Concordat¹³. Depuis cette période, bien que la législation fédérale d'application prévue par la Constitution fédérale n'ait jamais vu le jour, le Concordat est applicable dans tous les cantons suisses. La nouvelle Constitution fédérale, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2000, confirme que la Confédération peut légiférer afin de lutter contre l'octroi d'avantages fiscaux injustifiés (art. 129 par 3).

C. – LA LOI D'HARMONISATION DES IMPÔTS DIRECTS DES CANTONS ET DES COMMUNES (LHID)

1^o Généralités

Le Concordat est d'une portée limitée car il ne vise que les « arrangements fiscaux ». Or, le système fiscal suisse, dans lequel Confédération, cantons et communes sont en concurrence, présente encore de très nombreuses divergences. Au départ, l'idée d'un concordat intercantonal en la matière a été avancée. Cette solution n'était pas appropriée car elle n'aurait eu pour effet qu'une harmonisation *horizontale* (intercantonale) et non *verticale* (entre la Confédération et les cantons)¹⁴.

10. Recueil systématique du droit fédéral (RS) 671.1.

11. Pour plus de détails, v. F. Cagianut, « Das Verbot von Steuerabkommen im heutigen Steuerrecht », in : *Festschrift Häfelin*, Zurich 1989, p. 325.

12. E. Blumenstein et P. Locher, *System des Steuerrechts*, 6^e éd., Zurich 2002, p. 324.

13. E. Blumenstein et P. Locher, *op. cit.* p. 324 ; F. Cagianut, *Commentaire de la Constitution fédérale*, n° 11 ad art. 42 *quater* Cst.

14. E. Blumenstein et P. Locher, *op. cit.* p. 90.

Dans ces conditions, une compétence a été accordée en faveur de la Confédération pour harmoniser les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. L'art. 42 quinquies a Cst. a ainsi été adopté en 1977. Il s'agit d'une solution de compromis qui tend à assurer une harmonisation *formelle* du système fiscal, qui n'emporte pas en même temps l'harmonisation du poids de l'impôt (harmonisation *matérielle*)¹⁵. On précisera que la Confédération doit également adapter son régime d'impôt fédéral direct à ces principes¹⁶.

Le pas décisif a été franchi, le 14 décembre 1990, par l'adoption de la loi fédérale d'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)¹⁷. Cette législation, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993, désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation fiscale les établit (art. 1 al. 1 LHID). La LHID fixe notamment les règles d'assujettissement illimité et limité, et définit la base imposable en matière d'imposition du revenu (bénéfice) et de la fortune (capital). Demeurent toutefois de la compétence des cantons, la fixation des barèmes, celle des taux et des montants exonérés (art. 1 al. 3 LHID). De même, la compétence d'introduire des déductions sociales est réservée aux cantons (art. 9 al. 4 LHID). Celles-ci peuvent en effet être considérées comme faisant partie du barème.

La technique législative utilisée est particulièrement intéressante et n'est pas sans rappeler le mécanisme des directives communautaires. Dès l'entrée en vigueur de la LHID, les cantons ont disposé d'un délai de 8 ans pour adapter leur législation. Passé ce délai, soit dès le 1^{er} janvier 2001, le droit fédéral est devenu directement applicable si les dispositions du droit cantonal s'en écartent.

Depuis, les réformes partielles du droit fédéral en matière d'impôts directs ont toujours été accompagnées d'une refonte parallèle de la LHID. Par exemple, une importante réforme partielle de la LIFD et de la LHID, qui concerne le régime de l'imposition des sociétés, a été mise en œuvre le 1^{er} janvier 1998. Les cantons ont eu 5 ans pour modifier leur législation, soit jusqu'au 1^{er} janvier 2003.

De même, à partir du 1^{er} janvier 2003, la Confédération et tous les cantons suisses appliquent le même système de calcul de l'impôt dans le temps, le système *postnumerando*¹⁸. Cette harmonisation a d'ailleurs contribué à

15. *Ibid* p. 90.

16. *Ibid* p. 90.

17. Du 14 décembre 1990, RS 642.14.

18. Ce passage s'est fait en plusieurs étapes. Dès le 1^{er} janvier 1995, la Confédération et tous les cantons ont obligatoirement appliqué le système *postnumerando* pour le calcul de l'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales (X. Oberson, *Droit fiscal*, § 10 n° 100). Pour les personnes physiques, la majorité des cantons à l'exception de Vaud, Valais et Tessin sont passés au système *postnumerando* dès le 1^{er} janvier 2001. Enfin, à partir du 1^{er} janvier 2003, ce système est appliqué dans toute la Suisse.

supprimer une mesure de planification fiscale intercantonale. Un exemple notoire : celui d'un contribuable zurichois célèbre qui a déplacé son domicile du canton de Zurich vers le canton de Schwyz, dans l'année au cours de laquelle une importante distribution de dividendes lui était octroyée. L'idée en soi est simple. Comme le canton de Zurich calculait l'impôt sur la base du revenu réalisé l'année précédente (*praenumerando* annuel), il suffisait de quitter le canton dans l'année de réception d'un important revenu pour que celui-ci tombe dans une lacune d'imposition. Cette possibilité n'existe plus avec le système *postnumerando* annuel.

La Suisse a donc adopté une législation cadre qui définit les éléments essentiels de l'imposition du revenu et de la fortune dans toute la Suisse. Elle permet ainsi de poser un régime général et commun auquel tous les cantons doivent se soumettre.

Certains statuts fiscaux de faveurs, pratiqués parfois de façon fort disparate dans les cantons, se voient désormais confinés dans des limites bien précises. Ainsi, le *statut holding*, qui a pour conséquence l'exonération de l'impôt sur les bénéficiaires, n'est offert qu'aux sociétés de capitaux ou coopératives qui remplissent les trois conditions cumulatives suivantes : (i) elles ont pour but statutaire principal la gestion durable de participations ; (ii) elles n'exercent pas d'activité commerciale en Suisse ; (iii) le rendement de leurs participations représente au moins deux tiers du total des recettes, ou le total de leurs actifs est composé pour au moins de deux tiers de participations. De même, le régime de la *société auxiliaire*, société qui a pour caractéristique d'effectuer en Suisse, principalement, des activités purement administratives et non commerciales (art. 28 al. 3 LHID), se voit précisé. En particulier, les recettes de source étrangère sont imposées au barème ordinaire en fonction de l'importance de l'activité administrative en Suisse.

La LHID a également confirmé la possibilité pour les cantons d'accorder des *allègements fiscaux* pour les nouvelles entreprises ou celles dont l'activité est modifiée de façon substantielle ; reprenant en cela le régime du Concordat, la limite temporelle de ces mesures dans chaque cas d'espèce a été fixée à 10 ans (art. 23 al. 3 LHID). L'octroi de ce régime est toutefois sujet à diverses conditions, notamment (i) l'intérêt économique marqué pour le canton et (ii) l'absence de concurrence avec des entreprises déjà existantes.

2° Les limites de la LHID

La LHID pose donc un cadre général, un « level playing field », pour reprendre une expression souvent utilisée dans les milieux internationaux. Le carcan se concentre sur la délimitation des critères d'assujettissement et de la base imposable en matière de fiscalité directe.

En matière d'impôts directs, la LHID laisse aux collectivités détentrices de la souveraineté fiscale la possibilité de se concurrencer essentiellement en

matière de délimitation des taux d'imposition, des montants exonérés d'impôt et de définition des déductions sociales. La divergence essentielle découle donc dans la *fixation des barèmes et des taux* d'imposition qui demeure de la compétence des cantons. Les cantons sont donc complètement libres – sous réserve des principes constitutionnels, notamment celui de la capacité contributive (art. 127 par. 2 Cst) – de déterminer le montant de l'impôt et la progressivité de la courbe d'imposition.

La LHID ne s'applique qu'aux impôts *directs* dans cantons et des communes. Les cantons sont donc totalement libres – sous réserve des principes constitutionnels – de fixer les règles d'imposition indirecte, notamment en matière d'impôt sur les successions et donations. Il en va de même pour tous les impôts spéciaux et la parafiscalité (taxes de tourisme et de séjour, par exemple).

D. – INTERVENTIONS FÉDÉRALES. LE CAS DE L'ARRÊTÉ *BONNY*

On rappellera enfin que certaines *interventions fédérales* peuvent avoir des effets sur la concurrence fiscale, en modifiant les conditions cadres prévalant dans une région donnée. Il en va ainsi de l'arrêté fédéral concernant une aide financière en faveur de régions dont l'économie est menacée (arrêté *Bonny*)¹⁹. Cette règle permet à de nouvelles entreprises désireuses de s'installer dans une région précise, d'obtenir, sur requête auprès du Département fédéral de l'économie publique et à diverses conditions, un allègement de l'impôt fédéral direct. L'arrêté *Bonny* vient d'ailleurs d'être prolongé jusqu'au 31 décembre 2008.

E. – L'INTERDICTION DE LA DOUBLE IMPOSITION INTERCANTONALE

On mentionnera ici, en passant, toutes les règles, établies au fil des ans par la jurisprudence abondante du Tribunal fédéral, qui délimitent les droits d'imposition des cantons dans les relations intercantonales²⁰. La règle fondamentale, qui donne en substance au canton de domicile du contribuable l'essentiel du droit d'imposition, sous réserve d'immeubles, d'entreprises ou d'établissements stables dans un autre canton, en constitue la pierre de voûte.

En ce domaine, les règles posées par le Tribunal fédéral ont une portée très vaste et s'appliquent à l'ensemble des impôts prévus par les cantons (y compris notamment les impôts sur les successions et donation).

19. Arrêté fédéral du 17 juin 1994, RS 951.93.

20. Pour plus de détails, v. X. Oberson, *Droit fiscal suisse*, § 20 et 21.

F. – LES PRINCIPES CONSTITUTIONNELS GOUVERNANT LA FISCALITÉ

1° Généralités

D'une manière générale, la Constitution contient divers principes en matière de fiscalité. Selon l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés.

En matière d'impôt direct, le cadre fédéral est désormais très étroitement fixé par la LHID qui constitue la principale norme de référence. En revanche pour la fixation du taux d'imposition – qui demeure de la compétence des cantons – les principes constitutionnels gouvernant la fiscalité sont applicables. À nos yeux, le principe le plus important dans ce contexte est celui de la *capacité contributive* qui s'applique tout particulièrement en matière d'imposition du revenu qui est l'indicateur principal de cette capacité.

Selon le Tribunal fédéral, le principe de la capacité contributive exige que chaque citoyen contribue à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens²¹. Des contribuables de même capacité financière doivent payer des impôts équivalents, tandis que des différences de situation, qui influent sur la capacité contributive des particuliers, doivent entraîner une imposition différente²². Le législateur dispose toutefois d'une importante marge de manœuvre pour dessiner les contours de son système fiscal. Sa liberté est toutefois plus grande dans le sens *vertical*, entre personnes de situation modeste et celles qui disposent d'une bonne situation financière, que dans le sens *horizontal*, face aux contribuables à capacité identique²³. Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a jugé qu'un barème progressif est conforme au principe de la capacité contributive en matière d'impôt sur le revenu²⁴. La délimitation précise de la progression du tarif est toutefois laissée au législateur car elle dépend de choix politiques, conjoncturels et sociaux.

2° Le cas des systèmes dégressifs : l'exemple de la réforme fiscale d'Obwald

La question a pris une acuité toute particulière, suite aux réformes fiscales récentes entreprises par certains cantons (notamment Schaffhouse, Obwald et

21. Arrêt du Tribunal fédéral (ATF) 122 I 103, *Revue de Droit administratif et fiscal* 1997 II, 186.

22. ATF 112 Ia 144; 110 Ia 14.

23. ATF 114 Ia 1, 3; 110 Ia 7, 14.

24. ATF 114 Ia 1, 225.

Appenzell-Rhodes intérieures) en vue de mettre en œuvre, à partir d'un certain seuil, un barème *dégressif*. Par exemple, le canton d'Obwald, a approuvé une réforme partielle, en votation populaire du 11 décembre 2005, qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006. Elle prévoit un barème dégressif à partir d'un revenu supérieur à 300 000 F. Au-delà de 1 000 000 de F., le barème est stable et devient proportionnel. Le barème devient également dégressif pour les fortunes dépassant 5 000 000 F. La constitutionnalité de ce système, notamment par rapport au principe de la capacité contributive est controversée²⁵.

À notre sens, la délimitation de la courbe d'imposition est une question essentiellement politique. À juste titre, le Tribunal fédéral laisse une très grande marge de manœuvre aux cantons. De plus, nous sommes dans le cadre de l'égalité de traitement verticale, entre personnes à capacité contributive différente, pour laquelle la marge de manœuvre du législateur est plus grande. Il n'empêche que la compatibilité d'un barème dégressif avec le principe de la capacité contributive est délicate. On peut certes admettre, mais à la limite, la solution adoptée. En effet, nonobstant la dégressivité, le système adopté à quant même pour résultats que les personnes à plus hauts revenus paient un montant plus élevé que celles qui ont un revenu plus bas. Dans cette mesure, le principe de la capacité contributive demeure respecté. Comme le dit à juste titre Reich, les contribuables paient en effet leurs impôts « *nicht in Prozentsen, sondern in Schweizerfranken* »²⁶. Cela dit, à notre sens, une solution plus proche des exigences du principe de la capacité contributive aurait été d'adopter un taux proportionnel fixe – le cas échéant plus bas – mais qui ne présente pas l'inconvénient de la dégressivité et se rapproche en fait d'une « *flat tax* ». En conséquence, il nous paraît que la solution choisie par Obwald paraît très discutable, mais encore acceptable (aux limites fixées plus haut). En revanche, une solution plus adéquate aurait été d'adopter un taux fixe unique (« *flat tax* »).

3° L'interdiction de l'imposition confiscatoire

Au surplus, un canton ne saurait prélever un impôt ou un cumul d'impôts qui aurait un effet *confiscatoire*, à savoir empêcher le développement ou le maintien d'un patrimoine. Cette limite découle du principe de la garantie de la propriété. Le Tribunal fédéral est resté toutefois peu sévère sur ce thème et n'a admis la violation de ce principe que dans un seul cas²⁷. Certains can-

25. F. Cagianut et U. Cavelti, *Degressive Steuersätze*, IFF Forum für Steuerrecht (FStR), St-Gall 2006, p. 150 et s., jugent ce système inconstitutionnel; en revanche, d'autres auteurs acceptent cette solution, v. P. Hanny, *Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer*, FStR 2006, p. 61 ss; M. Reich, « Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression », *Archives de droit fiscal suisse* 74 (2005/06) p. 689.

26. M. Reich, *op. cit.*, p. 722.

27. X. Oberson, *Droit fiscal suisse*, § 3 n° 36; *Archives dr. fiscal suisse* 56 (1987/88), p. 439 et s.

tons, sur cette base, ont introduit dans leur législation des règles légales qui fixent un seuil maximum d'imposition cumulée entre l'impôt sur le revenu et la fortune. En général, ces cantons estiment que le cumul de l'impôt sur le revenu et la fortune ne doit pas dépasser un seuil de 60 % d'imposition sur la fortune. On se rapproche, de la sorte, du « bouclier fiscal » de 60 %, voire 70 % du droit français.

III. – APPRÉCIATION

A. – *EFFETS DU CADRE JURIDIQUE SUR LA CONCURRENCE FISCALE INTERNE*

On constate que la concurrence fiscale est déjà étroitement limitée par l'ordre juridique actuel. En matière d'impôts directs, les cantons sont tenus de prélever des impôts sur le revenu et la fortune. Ils sont par contre entièrement libres dans la fixation du taux, mais doivent respecter dans ce contexte les principes constitutionnels et notamment l'égalité de traitement et la capacité contributive. De plus, les cantons sont libres de fixer les impôts sur les successions et les donations, aux modalités qu'ils souhaitent. Ils peuvent également introduire ou modifier divers impôts spéciaux. Enfin, quel que soit l'impôt, ils ne peuvent empiéter sur la souveraineté fiscale d'un autre canton, sur la base des principes établis par la jurisprudence intercantonale. Deux exemples devraient permettre d'illustrer le propos.

Admettons qu'un canton souhaite modifier son tarif d'imposition pour introduire un impôt dégressif au-delà d'un certain revenu, dans le but d'attirer des contribuables sur son territoire, ou de conserver ceux qui s'y trouvent. Le canton est restreint par les principes constitutionnels de l'égalité de traitement. La question est controversée mais le canton ne peut proposer un système absurde. À mon avis, un taux proportionnel fixe (*flat tax*) est en tous cas admissible sous l'angle constitutionnel. En effet, même si le taux est constant le montant de l'impôt augmente avec l'accroissement du revenu. C'est un choix politiquement discutable mais juridiquement admissible.

Supposons qu'un canton, qui cherche à accueillir des riches contribuables ou des sociétés sur son territoire, mette en place des infrastructures spécifiques. À la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral, la reconnaissance du domicile fiscal de ces personnes n'est toutefois pas aisée. Un contribuable qui travaille tous les jours à Genève aura ainsi du mal à faire croire qu'il est domicilié à Schwyz, à moins de démontrer une réelle présence dans ce dernier canton. Il faut effectivement que les personnes physiques aient déplacé le centre de leurs « intérêts vitaux » dans ce canton pour que leur domicile y soit reconnu. De même, pour les personnes morales, le siège

de direction effective est déterminant. Une simple boîte aux lettres locale, voire une infrastructure minimaliste, ne sera pas suffisante.

Le cadre juridique est donc relativement étroit. La concurrence peut se déployer mais les limites sont là.

B. — *EFFETS DE LA CONCURRENCE FISCALE SUR LES SYSTÈMES FISCAUX CANTONAUX*

La concurrence fiscale exerce manifestement une certaine pression sur les régimes fiscaux des cantons. Parmi les avantages reconnus de la concurrence fiscale, on mentionnera en particulier, l'incitation à la limitation des dépenses. De plus, elle tend à remettre en cause certains impôts cantonaux spéciaux frappant des comportements très volatils. Par exemple, les quelques rares cantons qui connaissaient un impôt spécial sur les gains en capital de la fortune mobilière privée l'ont peu à peu supprimé. Outre le faible rendement obtenu par ces impôts, il est très vraisemblable que l'argument de la concurrence intercantonale a dû peser lourd dans ce choix. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le canton de domicile du vendeur est en principe compétent pour imposer le gain en capital de la fortune mobilière²⁸. Il était donc loisible au contribuable concerné de déplacer son domicile vers un canton plus clément pour éviter ce type d'impôt.

La concurrence fiscale provoque toutefois également certains effets négatifs. Les disparités parfois considérables des taux d'imposition entre cantons (voire entre communes) conduisent notamment au résultat paradoxal que certains cantons à imposition modérée continuent de baisser leur taux, tout en contraignant les cantons voisins à les augmenter suite à la fuite de gros contribuables. En matière d'impôt sur les successions (et les donations), on assiste également à une sorte de sous-enchère fiscale, qui pousse certains cantons à changer leur législation, dans le sens d'un élargissement des exceptions à l'assujettissement²⁹.

Cela provoque certaines frictions intercantionales. Devant les divergences de taux, parfois importantes d'une région à l'autre, nombreux sont les contribuables qui s'installent dans un canton à fiscalité modérée, tout en venant exercer, chaque jour ouvrable, une activité lucrative dans un autre canton moins avantageux, fiscalement parlant (« pendulaires »). Le Tribunal fédéral, appelé à trancher cette question de principe, entre le canton de Genève et le canton de Vaud³⁰, n'a pas voulu revoir sa jurisprudence traditionnelle : les pendulaires – même s'ils exercent une fonction dirigeante

28. ATF 111 Ia 48.

29. V., sur ce point, la position très critique de Th. von Ungern-Sternberg, reproduite dans *Cash* du 18 juin 1999.

30. Genf : Pendlerbesteuerung, *Steuer Revue* 1999, p. 360.

– demeurent imposables à leur domicile et non pas (même partiellement) dans le canton où ils exercent leur activité.

Une harmonisation fiscale matérielle, c'est-à-dire portant sur les taux effectifs d'imposition, est toutefois à proscrire. Tout d'abord, elle n'est pas souhaitée par les cantons³¹. On rappellera qu'une harmonisation matérielle nécessite une modification de la Constitution fédérale avec à la clé une nécessaire double majorité du peuple et des cantons. On peut douter qu'une telle majorité soit actuellement envisageable.

De plus, des études économiques ont montré que la concurrence fiscale tend à assurer une utilisation rationnelle et efficace des ressources fiscales. En cas d'harmonisation des barèmes, le risque existe que les collectivités publiques disposant d'excédent budgétaire ne cherchent à utiliser leur ressource de façon non optimale, notamment pour éviter une éventuelle redistribution interrégionale³².

Le Conseil fédéral reste favorable à la concurrence fiscale³³. Il dénote toutefois que pour se déployer correctement, il convient de corriger certaines externalités. Fondamentalement, celles-ci doivent être combattues par les mécanismes de péréquation financière intercantonale.

C. – L'IMPACT DE LA PÉRÉQUATION FINANCIÈRE

La Confédération encourage la péréquation financière entre les cantons (art. 135 al. 1 Cst.). Lorsqu'elle octroie des subventions, elle prend en considération la capacité financière des cantons et la situation particulière des régions de montagne. Jusqu'ici, la législation³⁴ permet déjà d'assurer une certaine solidarité financière entre les cantons. Elle donne, en quelque sorte, aux cantons moins aisés la possibilité d'obtenir de la Confédération des ressources pour assurer un minimum de prestation, sans que la charge fiscale ne soit excessive, tout en contraignant les cantons plus aisés à participer au financement³⁵.

Ce système ne restreint pas à la concurrence fiscale entre les cantons car il porte pour l'essentiel sur l'affectation des ressources fédérales et ne concerne notamment pas le prélèvement des impôts par les cantons. Au contraire, on

31. Dans une prise de position du 20 janvier 2006, la conférence des directeurs cantonaux des finances a confirmé son attachement à la concurrence fiscale intercantonale et son refus d'une harmonisation matérielle.

32. Notamment le Message concernant la Réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons (RPT) du 14 novembre 2001, *Feuille fédérale* 2001, p. 2155 et s., 2172 (ci-après Message RPT).

33. Message RPT, p. 2172.

34. V. la loi fédérale concernant la péréquation financière entre les cantons du 19 juin 1959, RS 613.1.

35. B. Dafflon, *Fédéralisme et solidarité*, Fribourg 1995, p. 1.

peut même penser qu'il permet à la concurrence fiscale de se déployer sur une base équilibrée puisque la péréquation tend dans une certaine mesure à corriger certaines inégalités financières (liées aux infrastructures ou même à des facteurs géographiques) entre les cantons.

Le nouveau régime de la péréquation financière, qui devrait prochainement entrer en vigueur, devrait du reste encore renforcer cette tendance. Cette réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons (RPT) a été acceptée le 28 novembre 2004 en votation populaire. Elle englobe en particulier un nouvel article 135 al. 2 Cst³⁶. Les travaux relatifs à la mise en œuvre des dispositions d'exécution sont actuellement en cours³⁷. Il est possible que le nouveau régime entre en vigueur le 1^{er} janvier 2008. La nouvelle RPT, en ce qui concerne les finances publiques, utilise en particulier l'instrument (i) de la péréquation des ressources et (ii) de la compensation des charges. La péréquation des ressources tend à compenser les disparités entre cantons à forte et à faible capacité financière tout en garantissant une dotation minimale aux cantons en ressources financière³⁸. Ce faisant, la loi entend ainsi « maintenir la compétitivité fiscale entre les cantons »³⁹. Quant à la compensation des charges, elle vise par contre à tenir compte des dépenses supplémentaires que certains cantons doivent assumer en raison de facteur géo-topographiques (zones des montagnes) ou socio-démographique⁴⁰. Selon le Message du Conseil fédéral, l'instrument de la péréquation financière horizontale (entre cantons) sert justement à internaliser les externalités inhérentes à la concurrence fiscale entre les cantons⁴¹.

*D. – PROBLÈMES NON ENTIÈREMENT RÉSOLUS :
LA RÈGLE DE RÉPARTITION INTERCANTONALE
POUR L'IMPOSITION DU TRAVAIL*

Le cadre juridique est donc relativement dense et nous sommes d'avis que l'harmonisation formelle est suffisante pour laisser la concurrence fiscale se déployer. De plus, les règles de péréquation financière et de compensation des charges devraient tendre à contrebalancer (internaliser) certaines des externalités fiscales, ou territoriales, existant entre les cantons.

À notre sens, un problème mérite encore d'être réexaminé : celui des règles de répartition du droit d'imposition entre les cantons. Il convient de lier le plus possible les règles d'assujettissement avec l'utilisation des prestations

36. Non encore en vigueur.

37. Message RPT, p. 2155.

38. V. l'art. 2 lettre b et d du projet de loi fédérale sur la péréquation financière.

39. Art. 2 lettre c du projet de loi fédérale sur la péréquation financière.

40. Art. 7 et 8 du projet de loi fédérale sur la péréquation financière.

41. Message RPT p. 2173.

publiques et des infrastructures pour éviter un « tourisme fiscal » récemment exacerbé notamment pour les contribuables particulièrement mobiles. Les règles de partage pour les entreprises semblent avoir fait leur preuve : un indépendant est imposable à son domicile, à moins qu'il n'exerce son activité par l'intermédiaire d'une base fixe ou d'un établissement stable dans un autre canton. Pour les personnes physiques, en revanche, le système reste très solidement ancré au domicile. Le droit d'imposition appartient au canton de domicile, même si la personne travaille tous les jours ouvrables dans un autre canton (pendulaires). Cette règle s'applique – selon la jurisprudence – même si la personne exerce une activité dirigeante dans un autre canton⁴². À notre sens, en accord avec le droit fiscal international qui donne le droit d'imposer le travail à l'endroit où il est exercé, il convient de revoir notre système interne pour le rendre plus conforme à la réalité.

Il nous paraît que la règle de l'imposition du travail au domicile doit être revue pour les raisons suivantes :

– elle n'est pas conforme au droit fiscal international qui fixe la règle générale de l'imposition du travail au lieu où il est exercé (art. 15 du Modèle OCDE de convention de double imposition) ;

– elle n'est pas non plus conforme aux règles d'impositions des travailleurs frontaliers qui prévoient : soit une imposition à la source avec redistribution partielle aux communes frontalières (Genève), soit une imposition au domicile avec redistribution partielle en faveur des cantons où le travail est exercé⁴³.

– enfin elle ne tient pas compte du fait que le salaire est une charge déductible auprès de l'entreprise qui emploie le salarié et que cette charge réduit le substrat fiscal imposable dans le canton de travail. Le lien classique en droit fiscal entre déductibilité et imposition est ici rompu.

IV. – CONCLUSION

En droit interne, la concurrence fiscale s'effectue dans un cadre juridique de plus en plus dense. La LHID, en particulier, en fixant les éléments essentiels des impôts directs des cantons et des communes, limite les possibilités de concurrence fiscale entre les cantons. Les cantons conservent toutefois d'importantes marges de manœuvre. D'une part, la fixation des taux et des tarifs demeure de leur compétence. D'autre part, ils peuvent intervenir sur les autres types d'impôts non visés par la LHID (notamment les impôts sur les successions et les donations). L'harmonisation fiscale demeure formelle en Suisse et ne s'étend pas à la fixation des taux. À notre sens, le système doit

42. ATF 125 I 467 ; 104 Ia 264.

43. Pour un aperçu détaillé des divers accords conclus par la Suisse en la matière, v. X. Oberson, *Précis de droit fiscal international*, 2^e éd., Berne 2004, p. 140 et s.

être maintenu. Les inconvénients d'un système d'harmonisation matérielle paraissent trop importants. D'ailleurs, une telle intervention fédérale dans la souveraineté cantonale ne serait guère aisée, car elle nécessiterait une révision de la Constitution fédérale (art. 129 al. 2 Cst.).

En l'état, cette situation ne paraît pas critiquable, car une certaine forme de concurrence fiscale a des effets positifs. Certaines limites doivent toutefois être posées. Si nous ne sommes pas partisans d'une harmonisation matérielle, certaines mesures devraient être introduites. En particulier, une meilleure répartition des règles d'imposition du revenu du travail dans les relations intercantionales paraît nécessaire. Il faut toutefois que le cadre de l'exercice des compétences cantonales soit dessiné de façon suffisamment précise. Dans ce contexte, à l'heure de la libre circulation des personnes, les règles actuelles de répartition du revenu du travail ne sont plus adaptées. Elles doivent être revues en accordant plus d'importance au canton dans lequel le travail est exercé.

On constate en tout cas que l'effet combiné d'une loi cadre intercantonale et de règles équitables de répartition du droit d'imposer permet, fondamentalement, à la concurrence fiscale de se déployer sans trop d'effets négatifs. Tels sont les premiers résultats des tests du « laboratoire helvétique ».