

La Suisse doit-elle craindre la concurrence fiscale* ?

par

Xavier Oberson, Professeur de droit fiscal à l'Université de Genève,
associé, Oberson Avocats, Genève/Lausanne.

I. Introduction

La Suisse a système fiscal original et complexe caractérisé par son fédéralisme. Véritable laboratoire fiscal, son système voit coexister trois souverainetés fiscales, celle de la Confédération, des cantons et des communes. Il en découle une véritable concurrence fiscale entre les cantons mais aussi à l'intérieur même des cantons. Jusqu'à récemment, cette concurrence, plutôt pacifique, n'était guère remise en cause. Quelques développements récents ont toutefois soulevés quelques vagues et la critique s'est intensifiée. Une initiative du parti socialiste préconise ainsi une certaine forme d'harmonisation matérielle de la fiscalité.

Au même moment, certaines particularités du système fiscal suisse sont également contestées à l'extérieur. Il est vrai que la Suisse est au milieu de l'Europe et son système, fortement ouvert à l'extérieur, est également en concurrence avec celui de ses voisins. La récente décision du 13 février 2007 de la Commission européenne, qui attaque ouvertement 3 statuts fiscaux cantonaux de fiscalité des sociétés, prétendument contraires à l'accord de libre échange de 1972 a été le point culminant de cette critique.

Le système fiscal suisse se trouve ainsi à un carrefour. Attaqué à la fois de l'intérieur, car la concurrence fiscale y serait trop vive, et à l'extérieur, un peu pour les mêmes raisons, même si l'ancrage de l'attaque se focalise - à l'heure actuelle - sur une soi-disant distorsion dans les échanges commerciaux entre l'UE et la Suisse.

Comment la Suisse doit-elle réagir ? Doit-elle se remettre en cause fondamentalement ? Harmoniser son système, le transformer selon les souhaits de la Commission ? Telles sont quelques unes des questions que je souhaiterais aborder ici. Je me concentrerais, tout d'abord,

* Conférence donnée à Nyon, le 24 septembre 2007, lors de la rencontre du *Club des 100*.

sur la concurrence à l'intérieur de la Suisse (II) avant d'aborder la position de la Suisse à l'extérieur (III).

II. La concurrence fiscale interne

A. Introduction

Comme indiqué, la Suisse a un système fiscal fédéraliste complexe dans lequel, en matière d'impôts directs, trois niveaux de souverainetés fiscales coexistent¹. 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.

B. Le cadre juridique de la concurrence fiscale

1. Introduction

La concurrence fiscale interne, plus précisément intercantonale, existe réellement². 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 un cadre juridique assez étroit qui limite fortement la marge de manœuvre des cantons.

¹ En général, voir Oberson X., *Droit fiscal suisse*, 3^e éd., Bâle 2007, § 2, n. 2 ss (ci-après *Droit fiscal suisse*).

² Voir à ce propos, Thalmann P., *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 ss.

2. Le code de conduite

Il y a en effet le « code de conduite » des cantons sous la forme du concordat intercantonal du 10 décembre 1949 sur l'interdiction des arrangements fiscaux³. Certes, le Concordat est d'une portée limitée car il ne vise que les « arrangements fiscaux ».

Ce texte, qui interdit en principe les accords spéciaux octroyés à certains contribuables, contient diverses exceptions, notamment pour les Etats 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)⁴.

3. La loi d'harmonisation

Après une histoire un peu mouvementée, 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)⁵. Cette législation 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 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.

Dès l'entrée en vigueur de la LHID, les cantons ont disposés d'un délai de 8 ans pour adapter leur législation. Passé ce délai, soit dès le 1er 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'impôt directs ont toujours été accompagnées d'une refonte parallèle de la LHID. De même, à partir du 1^{er} janvier 2003, la Confédération et tous

³ Recueil systématique (RS) 671.1.

⁴ Pour plus de détails, voir Cagianut F., Das Verbot von Steuerabkommen im heutigen Steuerrecht, in : Festschrift Häfelin, Zurich 1989, p. 325.

⁵ Du 14 décembre 1990, RS 642.14.

les cantons suisses appliquent le même système de calcul de l'impôt dans le temps, le système postnumerando⁶.

Cette harmonisation a d'ailleurs contribué à 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 était 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.

⁶ 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 (Obersohn, 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.

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.

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.

De plus, 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).

4. L'arrêté Bonny

On mentionnera 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 »)⁷. 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.

5. L'interdiction de la double imposition intercantonale.

⁷ Arrêté fédéral du 17 juin 1994, RS 951.93.

On rappellera 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 intercantionales⁸. 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 voute.

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).

6. Les principes constitutionnels gouvernant la fiscalité

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 applicable. En revanche pour la fixation du taux d'imposition – qui demeure de la compétence des cantons – les principes constitutionnels gouvernant la fiscalité sont applicables. A 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. Le cas d'école a été bien évidemment celui des taux dégressifs du canton d'Obwald, dans lequel le Tribunal fédéral a jugé le système fiscal dégressif contraire à la capacité contributive⁹. En revanche, notre Haute Cour a laissé la possibilité d'un taux fixe (flat tax), tout en considérant qu'une vaste marge de manœuvre devait être laissée au législatif et au pouvoir politique.

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

⁸ Pour plus de détails, voir Oberson, Droit fiscal suisse, § 20 et 21.

⁹ ATF du 1^{er} juin 2007 ; 2P.43/2006.

peu sévère sur ce thème et n'a admis la violation de ce principe que dans un seul cas¹⁰. Certains cantons, sur cette base, ont introduit dans leur législation des règles 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% (voire 50%) d'imposition sur la fortune. On se rapproche, de la sorte, du « bouclier fiscal » du droit français.

7. 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 législation¹¹ 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 financement¹².

Le nouveau régime de la péréquation financière, qui devrait prochainement entrer en vigueur, devrait du reste encore renforcer cette tendance¹³. 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 financière¹⁴. Ce faisant, la loi entend ainsi « maintenir la compétitivité fiscale entre les cantons »¹⁵. Quant à la compensation des charges, elle vise par contre à tenir compte des dépenses supplémentaires que certains cantons doivent assumer en raison de facteurs géo-topographiques (zones des montagnes) ou socio-démographiques¹⁶. Selon le Message du Conseil fédéral, l'instrument de la péréquation financière horizontale

¹⁰ Oberson, Droit fiscal suisse, § 3 n. 36 ; Archives de droit fiscal suisse 56 (1987/88), p. 439 ss.

¹¹ Voir la loi fédérale concernant la péréquation financière entre les cantons du 19 juin 1959, RS 613.1.

¹² Dafflon B., Fédéralisme et solidarité, Fribourg 1995, p. 1.

¹³ La 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 Cst. Les travaux relatifs à la mise en œuvre des dispositions d'exécution sont actuellement en cours¹³.

¹⁴ Voir l'art. 2 lettre b et d du projet de loi fédérale sur la péréquation financière.

¹⁵ Art. 2 lettre c du projet de loi fédérale sur la péréquation financière.

¹⁶ Art. 7 et 8 du projet de loi fédérale sur la péréquation financière.

(entre cantons) sert justement à internaliser les externalités inhérentes à la concurrence fiscale entre les cantons¹⁷.

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 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.

C. Appréciation

1. La concurrence fiscale interne est donc fortement cadrée

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, les cantons ne peuvent empiéter sur la souveraineté fiscale d'un autre canton, sur la base des principes établis par la jurisprudence intercantonale.

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

2. Effets de la concurrence fiscale sur les systèmes fiscaux cantonaux.

¹⁷ Message RPT p. 2173.

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.

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'assujettissement.

Cela provoque certaines frictions intercantionales. 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 cantons¹⁸. 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 cherche à utiliser leur ressource de façon non optimale, notamment pour éviter une éventuelle redistribution interrégionale¹⁹. L'exemple des Länder allemand est à cet égard très parlant.

¹⁸ 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.

¹⁹ 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 ss 2172 (ci-après Message RPT).

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.

A 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 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 canton²⁰.

II. La concurrence fiscale internationale

A. Fiscalité des entreprises

1. Généralités

La croisade a démarré, fondamentalement, le 1^{er} décembre 1997, date à laquelle le Conseil des Ministres des Finances de l'UE a adopté un paquet de mesures²¹, destinées à s'attaquer à la concurrence fiscale dommageable, soit notamment un code de conduite sur la fiscalité des entreprises et un projet de directive sur la fiscalité des revenus de l'épargne. La directive est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2005.

²⁰ ATF 125 I 467 ; 104 Ia 264.

²¹ Conclusions du Conseil ECOFIN en matière de politique fiscale et Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des Etats membres sur un code de conduite, JOCE C 2 du 6 janvier 1998, p. 1.

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 CFD²². Ce rapport de l'OCDE a également été suivi d'effets²³. Les Etats 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 de l'UE²⁴. 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 fiscal²⁵.

On aurait donc pu penser que le cadre légal était suffisant ; la concurrence fiscale doit pouvoir se déployer pour autant qu'elle ne soit pas déloyale. C'était sans compter sur la commission européenne qui, dans sa décision du 13 février 2007, a considéré que trois régimes fiscaux cantonaux de fiscalité des sociétés (holding, auxiliaire et mixte) étaient contraires à l'accord de libre échange de 1972 entre l'UE et la Suisse.

2. Critique de la décision de la commission

En substance, la Commission estime que les statuts cantonaux de société holding, société administrative et société mixte, constituent des aides d'Etat prohibées par l'accord de libre échange de 1972. En effet, aux termes de cet accord, qui vise essentiellement à promouvoir les échanges commerciaux entre les Etats contractants, les aides d'Etat qui faussent la concurrence sont prohibées. Pour arriver à cette conclusion *a priori* surprenante, la

²² OCDE, Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, Paris 1998.

²³ Voir notamment OECD, Progress Report, Paris 2004.

²⁴ Oberson X., 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.

Commission considère que les trois statuts incriminés faussent la concurrence et constituent des mesures sélectives, dérogatoires au régime général d'imposition de la Suisse. En effet, à ses yeux, le statut holding provoque une exonération totale - au niveau cantonal - de tous les revenus réalisés par la société. De même, la particularité des régimes de société administrative ou mixte consiste en une imposition modulée en fonction de la source des revenus. Ce système tend à attirer la base imposable européenne en Suisse puisque les revenus de source suisse sont taxés selon le régime ordinaire, alors que les revenus de source étrangère sont taxés beaucoup plus favorablement.

Le temps me manque pour démontrer en détail, tant à la forme que sur le fond, l'argumentation de la Commission européenne. Il suffit à ce stade de dire simplement ceci.

L'accord date de 1972 et les régimes fiscaux concernés existent au moins depuis les années 60. Pourquoi donc cette remise en cause si tardive ? Elle découle, à notre sens, de l'évolution importante du droit fiscal communautaire ces dernières années, sous l'impulsion notamment de la Cour de Justice des Communautés Européenne (CJCE). Dans une série d'arrêts très impressionnants, la CJCE a en effet peu à peu remis en cause certaines règles fiscales des Etats membres, jugées incompatibles avec les principes du marché intérieur, y compris le droit de la concurrence.

Toutefois, selon les règles traditionnelles ancrées dans la convention de Vienne de 1969 sur le droit de traité, un traité s'interprète de bonne foi selon le sens ordinaire à attribuer à ses termes, dans leur contexte et à la lumière de ses objectifs et de son but. Il paraît difficile d'admettre que la Suisse, en 1972, a même envisagé de voir appliquer cet accord aux statuts fiscaux cantonaux en cause qui existaient déjà en droit interne depuis fort longtemps et qui étaient largement connus à l'étranger. Une telle interprétation se heurte d'emblée au but visé par l'accord de libre échange, à l'intention des parties et au principe de la bonne foi.

Quant au texte de l'accord, il ne vise les aides d'Etat que dans la mesure où elles sont susceptibles d'affecter « les échanges » entre la Communauté et la Suisse. Il ne nous paraît pas possible d'interpréter la disposition sur les aides d'Etat, peu précise et incomplète dans l'accord de 1972, à la lumière des règles très détaillées du droit communautaire et, surtout, de

²⁵ Voir 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.

leur développement considérable sous l'impulsion remarquable de la jurisprudence de la CJCE de ces 10 dernières années.

Enfin, l'accord de libre échange de 1972 vise, avant tout, le commerce de marchandises, selon les préoccupations classiques de l'époque. Il n'est pas évolutif et ne tend pas à l'harmonisation des régimes juridiques. Surtout, il ne concerne pas la fiscalité.

D'ailleurs, cette conclusion rejoint pour une fois celle du bon sens : on ne saurait exiger d'un non membre d'un club qu'il en respecte toutes les règles contraignantes sans en bénéficier des avantages. Cela est encore plus vrai si les règles de ce club ont évolué dans le temps ...

En définitive, le problème posé est classique. Les systèmes fiscaux sont fondés sur la notion de résidence. Avec la libre circulation, les entreprises peuvent se déplacer librement. En même temps, les entreprises multinationales examinent leur fiscalité de façon globale. La Commission qui n'a pas la compétence d'harmoniser les règles fiscales dans l'UE ne saurait forcer la Suisse à adopter des règles similaires. Le problème posé par les transferts de bénéfices est d'ailleurs suffisamment réglé par de nombreuses règles internationales, celles sur les prix de transfert ou les sociétés contrôlées. Supposons qu'une société d'administration Suisse utilise de la sous-enchère fiscale et pratique des prix trop bas. Il est loisible à l'Etat européen de remettre en cause ses prix par les dispositions sur les prix de transfert. Point n'est besoin d'harmoniser le droit. Parfois, la Suisse doit même remettre en cause des prix pratiqués par des sociétés sises dans l'UE, notamment en Irlande, à Chypre, Malte ou dans certains Etats de l'Est.

B. Fiscalité des personnes physiques

L'attention s'est aussi focalisée, l'automne passé, sur le déplacement très médiatisé de Johnny Halliday en Suisse. La « coïncidence » du déroulement des dossiers Johnny et de celui de la Commission européenne a de quoi surprendre. Pourtant, au delà des apparences, ces deux développements sont très différents et n'ont guère de lien. L'affaire « Johnny » est essentiellement un problème franco-suisse. La question porte finalement sur la définition du domicile fiscal d'une personne physique, à la lumière d'une convention de double imposition, question très classique et guère nouvelle. Cette affaire a toutefois soulevé de nombreuses

questions et notamment une remise en cause des fameux forfaits fiscaux accordés aux contribuables étrangers.

Au delà du cadre anecdotique de cette affaire, permettez moi de souligner l'importance de la concurrence fiscale qui se déploie en la matière. Pour l'implantation des contribuables aisés et volatiles, une concurrence féroce se déploie, notamment, entre Londres, l'Irlande, la Belgique, l'Italie, le Luxembourg et la Suisse, sans parler de Monaco et autres paradis fiscaux. Vouloir simplement, sous couvert de justice fiscale, abroger le système suisse du forfait fiscal, pourrait constituer un véritable *auto-goal* dont ne pourraient que se réjouir nos concurrents européens. N'oublions pas que, pour le moment, l'UE ne s'intéresse pas à ce problème. Elle aurait sans doute fort à faire chez elle. Mais surtout il faut stopper les idées reçues et les préjugés. Les contribuables visés par ce type d'imposition présentent souvent des caractéristiques précises. Prenons le cas des artistes et sportifs : leur carrière est courte ; ils sont souvent fortement taxés à la source ; une étude récente a montré que les musiciens étaient souvent plus taxés que les contribuables ordinaires car ils ne peuvent souvent pas déduire les frais de leurs recettes brutes. Vouloir les assimiler sans autre aux contribuables « ordinaires » c'est ne pas tenir compte de leurs différences.

IV. Conclusions

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. A notre sens, le système doit 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.

Au niveau international, la Suisse n'a pas à rougir de son système. Il est même parfois bien plus défavorable que celui de ses voisins européens. On rappellera ici que l'impôt sur la fortune que la Suisse prélève au niveau cantonal est bientôt une exception en Europe. Les attaques de l'UE ne tiennent pas juridiquement et la Suisse aurait tort de démanteler son système sur la base de pressions non fondées juridiquement. Cela dit, le système est parfois dépassé et une ouverture de la Suisse, en comparaison avec ce que font ses voisins est souhaitable. Les exemples hollandais ou belge, qui ont développée des systèmes de fiscalité des entreprises à la fois modernes et euro-compatibles peuvent servir de base de réflexions.

La Suisse ne doit donc pas avoir peur de la concurrence fiscale. Au contraire, celle-ci constitue un atout essentiel du système fiscal suisse. Petit laboratoire de la fiscalité européenne, la Suisse est parfaitement outillée pour développer un système à la fois équitable et compétitif.
