

sek·feps

Schweizerischer Evangelischer Kirchenbund
Fédération des Églises protestantes de Suisse
Federation of Swiss Protestant Churches

UNE QUESTION DE SOLIDARITÉ INTERCANTONALE.

**Une position de la
Fédération des Églises protestantes de Suisse FEPS
à propos de l'initiative populaire fédérale
« Pour des impôts équitables.
Stop aux abus de la concurrence fiscale »**

Résumé

- En réaction à la crise économique et financière mondiale, le débat public sur la proportionnalité des indemnités chez les très hauts revenus s'est nettement durci. Dans ce contexte, l'initiative « Pour des impôts équitables. Stop aux abus de la concurrence fiscale », concentrée sur les taux d'imposition les plus élevés, vise aussi à mettre davantage à contribution au service du bien public les hauts revenus et les personnes fortunées. Elle déclenche ainsi une discussion importante et nécessaire sur la justice fiscale, et propose une solution politique concrète pour mettre un terme à la migration fiscale.
- Mais en même temps, l'initiative présente un certain nombre de faiblesses. Ainsi la mesure consistant à fixer des taux d'imposition minimaux pour les hauts revenus et fortunes court le risque d'être arbitrairement contournée par l'établissement d'autres avantages. En outre, en se focalisant sur les gros salaires et les personnes fortunées, elle occulte des aspects importants de la justice fiscale, notamment dans le domaine de l'imposition des entreprises, de l'imposition à forfait, de l'imposition des familles, ou encore par rapport au rôle de la Suisse face à la concurrence fiscale à l'échelle mondiale.
- L'initiative sur les impôts met en lumière un manque de solidarité choquant. La concurrence des cantons en matière de politique fiscale a pour conséquence absurde que les cantons perdants de la lutte pour l'abaissement des taux d'imposition se voient encore « punis » au niveau du droit fiscal pour leur solidarité intercantonale. Le problème prioritaire n'est donc pas un problème de justice comme le proclame l'initiative, mais bien une question de solidarité entre les cantons dans leur façon d'assumer leurs obligations réciproques inscrites dans la loi.

1. Introduction

L'initiative populaire « Pour des impôts équitables. Stop aux abus de la concurrence fiscale (Initiative pour des impôts équitables) » a été déposée le 6 mai 2008. Lancée par le PS, elle vise à mettre un terme à la « concurrence fiscale » et à créer « une plus grande justice fiscale »ⁱ. Elle prévoit à cet effet d'inscrire dans la Constitution des taux d'imposition minimaux et obligatoires pour les hauts revenus et les grandes fortunes. Dans son message du 6 mars 2009, le Conseil fédéral a rejeté l'initiative sans proposer de contre-projet.

L'Etat ne peut remplir ses tâches que parce qu'il est légitimé à prélever des redevances sous la forme d'impôts. « La souveraineté fiscale fait partie intégrante de la souveraineté de l'Etat dont il représente un critère fondamentalⁱⁱ. » « L'Etat fiscal » (« *Steuersstaat* ») doit son émergence à l'établissement de l'idée de souveraineté des pouvoirs de l'Etat, laquelle se reflète, au niveau constitutif, dans la distinction entre Eglise et Etat selon l'acception réformée. Les réformés ne citent pas seulement Rom 13,7: « Rendez à chacun ce qui lui est dû : l'impôt, les taxes, la craintes, le respect, à chacun ce que vous lui devez ». Ils suivent surtout l'exégèse paulinienne et inscrivent les obligations réciproques des citoyennes et des citoyens (« sujets ») et les tâches de l'Etat (« princes », « supérieurs ») dans l'horizon de l'obéissance humaine à Dieuⁱⁱⁱ. La construction politique de la chose publique, l'engagement pour le droit étatique et la « justice humaine » sont ainsi, dans la conception réformée, un « service politique de Dieu » (« *politischer Gottesdienst* »). L'Eglise et l'Etat « sont distincts et pourtant un, en ce que Jésus-Christ n'est pas seulement le Seigneur de l'Eglise, mais aussi du monde, évidemment d'une autre manière, puisqu'il prétend en régir l'ordre politique »^{iv}.

C'est dans ce contexte que le Conseil de la FEPS s'exprime à propos de l'initiative pour des impôts équitables. La politique fiscale revêt une importance fondamentale au vu des nombreuses tâches que doit accomplir l'Etat. Le financement des tâches étatiques indispensables soulève de fréquentes controverses. Selon les auteurs du projet, la solution proposée permettrait de développer une politique fiscale plus équitable. On trouvera ci-après une présentation et une analyse de l'objectif poursuivi par cette initiative et de la voie de sa mise en œuvre.

2. Objet de l'initiative populaire

L'initiative prévoit de compléter les articles 129 et 197 de la Constitution fédérale. Les barèmes et les taux applicables aux personnes physiques seraient désormais soumis aux principes suivants:

- a. *Introduction d'un taux minimal pour le cumul de l'impôt cantonal et communal sur les revenus:*
« Pour les personnes vivant seules, le taux marginal des impôts cantonaux et communaux sur le revenu grevant la part du revenu imposable dépassant 250'000 francs doit se monter globalement à 22% au moins. » (art. 129, al. 2^{bis}, let. a, CF).
- b. *Introduction d'un taux minimal pour l'impôt sur la fortune:* « Pour les personnes vivant seules, le taux marginal des impôts cantonaux et communaux sur la fortune grevant la part de la fortune imposable qui dépasse 2 millions de francs doit se monter globalement à 5 pour mille au moins. » (art. 129, al. 2^{bis}, let. b, CF).

- c. *Augmentation des taux minimaux pour les contribuables ayant des personnes à charge*: « Pour les couples imposés conjointement et pour les personnes seules qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont elles assument pour l'essentiel l'entretien, les montants valables pour les personnes vivant seules selon les let. a et b peuvent être augmentés. »
- d. *Interdiction des taux dégressifs*: « Le taux moyen de tout impôt direct prélevé par la Confédération, les cantons ou les communes ne doit diminuer ni avec l'augmentation du revenu imposable ni avec l'augmentation de la fortune imposable. »

En complément, l'initiative prévoit de modifier les dispositions transitoires de la Constitution fédérale:

- e. *Dispositions d'exécution*: La Confédération édicte les dispositions d'exécution dans un délai de trois ans à partir de l'acceptation de l'initiative (art. 197, ch. 8, al. 1, CF).
- f. *Péréquation financière cantonale*: Par ailleurs, les cantons qui doivent adapter leurs barèmes et taux sont tenus de verser, en prélevant sur les recettes fiscales supplémentaires qui résultent de cette adaptation, des contributions supplémentaires à la péréquation financière entre les cantons pendant une durée fixée par une loi fédérale.

3. Arguments politiques et économiques des défenseurs et des opposants

L'initiative pour des impôts équitables a été déposée en mai 2008, donc avant que n'éclate la crise financière et économique mondiale. Depuis lors, le débat public sur la proportionnalité des indemnités chez les très hauts revenus s'est considérablement durci. Les systèmes de rétribution des banques (en particulier des banques d'investissement) qui ont encouragé la prise de risques à court terme et aggravé ainsi la crise financière, se retrouvent sous le feu de la critique. En se concentrant sur l'imposition des personnes les plus aisées, l'initiative pour des impôts équitables veut aussi mettre davantage à contribution au service du bien public les hauts revenus et les personnes fortunées. Elle déclenche ainsi une discussion publique importante et nécessaire sur la justice fiscale, et a également donné lieu à un débat nourri et engagé au sein du Conseil national et du Conseil des Etats. Les procès-verbaux des délibérations parlementaires des deux Chambres témoignent des profondes divergences de vue sur cette question.

3.1 Arguments en faveur de l'initiative

Les défenseurs de l'initiative argumentent que celle-ci contribuerait à réduire les importantes disparités des taux d'imposition des hauts revenus et des personnes fortunées au niveau des cantons et des communes, et permettrait ainsi de renforcer l'égalité de traitement des contribuables. Les taux minimaux limiteraient les effets néfastes de la concurrence fiscale et empêcheraient la migration fiscale (tourisme fiscal). La masse fiscale globale n'augmenterait pas pour autant. Les cantons qui génèrent aujourd'hui d'importantes recettes fiscales avec de faibles taux d'imposition seraient mis à contribution au travers de la péréquation financière pour appuyer les cantons ayant une charge fiscale élevée. L'initiative renforcerait ainsi l'instrument de la nouvelle péréquation financière (RPT) par l'apport de moyens financiers. Selon ses auteurs, la formule choisie des taux d'imposition minimaux ne toucherait que partiellement l'autonomie fiscale des cantons, dans la mesure où ces derniers et les

communes conserveraient une marge de manœuvre suffisante au-delà des taux minimaux. Ils critiquent le système fiscal actuel qui encourage et permet la migration fiscale, en particulier pour les personnes fortunées, alors que beaucoup de personnes physiques ne sont pas libres de choisir leur lieu de domicile, notamment en raison de responsabilités de garde liées à la région. Selon eux, différents exemples montrent qu'une politique de fiscalité réduite conduit à une mise à l'écart de certaines couches sociales dans les cantons et les communes concernés, car les coûts d'établissement (prix de l'immobilier, loyers, etc.) augmentent en flèche. Les défenseurs de l'initiative relèvent également des contradictions au niveau intercantonal. Ils argumentent ainsi que les cantons qui versent des compensations financières (« cantons donateurs ») contribuent à financer le « dumping fiscal » d'autres cantons à travers la péréquation financière. Des cantons donateurs comme Bâle-Ville financent des prestations centralisées dont profitent gratuitement d'autres cantons, et paient en plus pour la RPT. Alors que dans un même temps, des cantons qui reçoivent des versements de la RPT (il s'agit en général de petits cantons) abaissent leurs taux d'imposition et attirent les personnes fortunées et à hauts revenus des cantons donateurs, gagnant ainsi de nouveaux contribuables à leurs dépens. L'initiative réfute également la thèse selon laquelle de faibles taux d'imposition permettraient d'augmenter les recettes fiscales globales en attirant des contribuables fortunés. Ses auteurs estiment au contraire que les abaissements d'impôts seraient financés par des coupes dans les prestations de service public et l'introduction de taxes plus élevées. Ils soulignent encore que, d'une manière générale, l'initiative ne représente qu'une harmonisation matérielle partielle, car elle se contente d'apporter des corrections dans les domaines bien précis où la concurrence fiscale a des effets préjudiciables pour le bien public.

3.2 Arguments contre l'initiative

Les opposants à l'initiative argumentent pour leur part que la concurrence fiscale favorise en principe la fourniture de prestations étatiques plus efficaces et mieux adaptées aux besoins et qu'elle améliorerait ainsi globalement la prospérité de la société. Ils estiment en outre qu'une politique fiscale attrayante est un moyen pour certains cantons et communes de compenser structurellement des désavantages géographiques liés à leur localisation. Ils considèrent qu'une harmonisation fiscale limitée à l'harmonisation formelle actuelle est suffisante. Elle offrirait assez de « garde-fous » sous la forme a) d'impôts fédéraux très progressifs; b) de l'instrument de la nouvelle péréquation financière (RPT); c) des principes d'imposition actuellement inscrits dans la Constitution fédérale; et d) de la jurisprudence du Tribunal fédéral. Sur ce point, il convient de mentionner en particulier l'interdiction par le Tribunal fédéral des impôts dégressifs sur le revenu tels qu'ils ont été perçus dans le canton d'Obwald. Dans le cadre de l'harmonisation fiscale formelle, l'objectif principal de l'impôt fédéral direct progressif est la redistribution centralisée. Ainsi, un dixième des contribuables génèrent environ septante pour cent des impôts fédéraux directs, et les quelque 25 000 contribuables touchant un revenu supérieur à 250 000 francs financent environ trente pour cent de ces impôts. Les opposants à l'initiative estiment que l'instrument de la RPT, introduit en novembre 2004, est suffisant pour compenser les différences intercantionales que l'on observe aujourd'hui p. ex. au niveau du revenu et de l'infrastructure. Selon eux, la concurrence fiscale présente également l'avantage d'encourager les idées nouvelles, à l'exemple de l'initiative fédérale sur l'épargne-logement émanant du canton de Bâle-Campagne en faveur d'une imposition privilégiée de l'épargne-logement, ou encore du « modèle tessinois » pour l'imposition des familles. En cas d'acceptation de l'initiative, ils soulignent que

l'autonomie fiscale des cantons et des communes serait considérablement restreinte. Ils s'attendent en outre à des problèmes considérables au niveau de l'application. Ils font observer d'une part que, dans les cantons qui devraient augmenter leurs taux d'imposition, l'adaptation de l'impôt progressif ferait aussi peser une charge accrue sur les revenus imposables inférieurs à 250 000 CHF et que l'initiative touche ainsi non seulement les hauts salaires, mais aussi les salaires moyens. D'autre part, ils notent que le projet se concentre exclusivement sur les recettes fiscales, alors que l'aspect des dépenses est complètement occulté. Il y aurait ainsi selon eux un risque de voir la concurrence fiscale remplacée par une surenchère de l'offre. Au lieu de reverser les recettes fiscales supplémentaires en faveur de la péréquation financière, les cantons les utiliseraient eux-mêmes pour développer et financer de propres prestations indépendamment des besoins. Enfin, les opposants à l'initiative craignent que les cantons adoptent de nouvelles possibilités de déductions fiscales et d'autres formes de privilèges fiscaux.

4. Considérer le système fiscal suisse dans sa globalité

L'initiative se concentre sur l'imposition des hauts revenus et des personnes fortunées. Or cette approche restrictive a pour corollaire que le système fiscal suisse n'est plus considéré dans sa globalité. Voici quelques exemples de domaines importants où des mesures seraient nécessaires:

Impôts sur les bénéficiaires et le capital des personnes morales: Les impôts cantonaux sur les bénéficiaires et le capital des personnes morales ne sont pas pris en compte dans l'initiative, bien que là aussi les taux d'imposition présentent de profondes différences selon les cantons et les communes. En cas d'harmonisation de l'imposition des entreprises, il s'agirait de vérifier en particulier le degré d'harmonisation à partir duquel celles-ci risqueraient de s'installer à l'étranger et quelles en seraient les conséquences pour l'économie nationale^v.

Imposition à forfait: Du point de vue de la justice fiscale, il conviendrait de déterminer dans quelle mesure l'imposition à forfait^{vi} viole le principe d'égalité fiscale^{vii}. Le nombre de personnes physiques sous le régime de l'imposition à forfait a certes considérablement augmenté depuis 2003, mais leur contribution à l'impôt fédéral direct ne représente qu'un peu plus de un pour cent. Cette question relève donc moins de la théorie de la justice de distribution, que du respect du principe d'égalité.

Concurrence fiscale mondiale et lutte contre la pauvreté: Dans la concurrence mondiale pour attirer des entreprises internationales en tant qu'investisseurs étrangers, les gouvernements, y compris de la Suisse, recourent de plus en plus souvent à des diminutions d'impôts. Les multinationales s'efforcent constamment d'abaisser leur charge fiscale. A cet effet, elles font souvent appel à des sociétés de conseil, utilisent des paradis fiscaux et mettent en œuvre des mesures ingénieuses (et parfois abusives). Cette concurrence fiscale mondiale a des effets préjudiciables pour des pays en développement, où elle entraîne des pertes des recettes considérables^{viii}.

Distinction entre fraude fiscale et soustraction d'impôt: Suite au récent conflit qui a opposé l'UBS aux autorités américaines, le Conseil fédéral a décidé en mars 2009 de supprimer la distinction entre fraude fiscale et soustraction d'impôt dans les relations avec l'étranger, et d'approuver le principe de l'échange d'informations fiscales. Cependant, la situation juridique nationale du secret bancaire suisse n'a pas été touchée par cette décision. Il conviendrait de contrôler si le fait d'abandonner la distinction entre fraude fiscale et soustraction d'impôt dans les relations avec l'étranger tout en la maintenant en Suisse, ne viole pas le principe d'égalité devant la loi.

Imposition des familles: Il reste des questions à clarifier, notamment en ce qui concerne le rapport entre splitting et imposition séparée, ou la déductibilité insuffisante des frais de garde d'enfants. D'une manière générale, on observe également d'importantes différences intercantionales dans la charge fiscale des familles.

Des recettes fiscales suffisantes pour développer une économie de marché responsable sur le plan social, écologique et mondial: Il y a lieu de déterminer dans quelle mesure des recettes fiscales plus élevées contribueraient à réaliser l'objectif d'une économie de marché responsable sur le plan social, écologique et mondial, et d'examiner le cas échéant comment les générer.

5 Appréciation de l'initiative du point de vue de l'éthique du droit

5.1 La justice comme objectif de l'action humaine

L'initiative populaire met explicitement l'accent sur l'objectif *éthique* de la promotion de la *justice* fiscale. D'une manière générale, la justice recouvre toutes les exigences morales « qui se réfèrent au comportement interpersonnel des êtres humains, donc à leur action sociale ». Considérée au *sens large*, la notion de justice comprend « la totalité des exigences et engagements réciproques, autrement dit, l'ensemble des droits et devoirs moraux que les êtres humains ont les uns envers les autres. [...] Dans une acception plus *étroite*, la notion de justice se réfère à un *domaine partiel* des droits et devoirs moraux, en l'occurrence à celui de la *distribution ou de l'affectation des biens et des charges de la vie sociale*. Il faut comprendre par là des choses très courantes que tout le monde désire ou au contraire dont tout le monde se passerait, raison pour laquelle leur répartition entraîne des conflits d'intérêts. L'exigence fondamentale de justice dans ce sens étroit du terme, comme le disaient déjà les philosophes et juristes de l'Antiquité, se résume par *« ius suum cuique tribuendi »*, c'est à dire : rendre à chacun ce qui lui est dû^{ix}. » La justice se rapporte à des faits intersubjectifs dans la perspective de ce que des personnes se doivent réciproquement. « Seule la façon d'agir intersubjective qui peut être *exigée* réciproquement entre dans cette appréciation de la justice ». Cette conception de la justice implique par ailleurs une stricte réciprocité, c'est-à-dire que seuls les êtres « qui peuvent être évalués ou dont l'action peut être évaluée comme justes ou injustes^x » sont pris en considération.

5.2 Principes fondamentaux de la justice fiscale

Les impôts sont « une contribution perçue sur la base d'une décision souveraine [...], dont l'ultime forme d'expression est la contrainte, et dont le paiement par le contribuable ne crée aucun droit particulier pour celui-ci à l'égard de l'Etat. En tant que paiement unilatéral, les impôts constituent ainsi l'exact contraire des opérations de paiement du marché, où prestation et contre-prestation correspondent mutuellement^{xi}. » En quoi les impôts et leur réglementation juridique sont-ils une question de justice? La Constitution fédérale fournit une réponse générale en énonçant à l'art. 127, al. 2, que « les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés ». Le principe de *l'universalité* signifie que « toute personne disposant d'une capacité fiscale, indépendamment de sa condition, de sa classe sociale, de sa religion, etc., doit fournir des prestations fiscales et que, s'agissant des contributions individuelles, les dérogations à

l'assujettissement à l'impôt ne sont admises que si elles peuvent être fondées sur des arguments d'économie générale, de politique sociale ou de technique fiscale pertinents^{xii}. » Le principe de *l'égalité de traitement* suppose que « les personnes se trouvant dans une situation identique ou comparable du point de vue fiscal soient traitées de façon égale, et que celles dont les conditions sont différentes fassent l'objet d'un traitement différencié en conséquence^{xiii}. » Quant au principe de la *capacité économique* – et plus généralement celui de la proportionnalité – il implique que « la somme des charges fiscales individuelles soit calculée de manière qu'elle reflète la capacité économique individuelle en tenant compte de toutes les situations personnelles fiscalement pertinentes, de telle sorte que les sacrifices en terme de capacité économique et financière résultant des impôts soient relativement équivalents pour les individus^{xiv}. » Ces trois principes fondamentaux de la justice fiscale sont valables dans tous les Etats de droit démocratiques, bien que les questions de détail soient discutées de façon controversée.

5.3 Une concurrence fiscale équitable

Les principes évoqués ci-dessus ne sont pas discutés dans l'initiative populaire, du moins pas directement. A première vue, celle-ci ne concerne pas les principes de justice que l'Etat (le fisc) doit respecter dans ses créances fiscales envers les contribuables. L'exigence de justice du texte de l'initiative se réfère à la concurrence fiscale entre les cantons. Elle porte sur la production équitable d'impôts non pas vis-à-vis *des contribuables*, mais par rapport aux *cantons liés entre eux* par la loi sur l'harmonisation fiscale de 2001. Ce n'est donc pas un problème de *justice* qui figure au premier plan, mais bien plutôt la question de la *solidarité* entre les cantons dans leur façon d'assumer leurs obligations légales réciproques inscrites dans la loi.

Selon Ulrich Thielemann, cinq principes doivent être respectés pour que la concurrence pour les meilleurs sites fiscaux soit *équitable*:^{xv}

1. La concurrence doit être axée sur l'efficacité des prestations et services (« Leistungswettbewerb ») ;
2. Le principe de l'équivalence de domicile et de groupe doit être respecté ;
3. La substance fiscale régulière et l'autonomie fiscale des autres territoires fiscaux doivent être respectées ;
4. Interdiction de discriminer et de privilégier des personnes ou des groupes ;
5. Eviter la dégradation de la morale fiscale.

Il faut tenir compte du fait que ces critères ne régissent pas le comportement des contribuables, mais les stratégies, les procédures et les buts de l'administration fiscale chargée de prélever les impôts. *Considérées du point de vue de l'éthique et de la théorie de la justice, les politiques fiscales ne sont pertinentes que par rapport à leurs conséquences sur l'accomplissement des tâches étatiques^{xvi}*, lequel représente à son tour la base de légitimation de l'Etat, y compris de sa politique fiscale garantie par la contrainte. En d'autres termes : une procédure de prélèvement d'impôt ressentie et jugée comme juste par les citoyens revêt une importante fonction de légitimation pour l'Etat et ses ordres. La question d'une politique fiscale équitable soulève ainsi un défi *d'éthique juridique et politique*. Il s'avère en même temps que le « voting by feet », autrement dit l'orientation du choix du domicile des contribuables en fonction de la charge fiscale, est indifférent du point de vue éthique, ne serait-ce que

parce que la migration est un droit humain élémentaire et que personne (en liberté) ne peut se voir imposer le lieu où il doit vivre.

5.4 Une question de solidarité

Un examen plus attentif permet de constater que la concurrence fiscale intercantonale pose un problème politique de légitimation et de solidarité. Le problème de légitimation se présente lorsqu'un canton établit un régime d'impôts préférentiels qui accorde des privilèges aux personnes riches et que ce traitement de faveur entraîne *ipso facto* une discrimination pour les autres catégories de la population. Dans ce cas, l'Etat / le canton produit des structures injustes qui contredisent un principe de l'Etat de droit, à savoir l'égalité de traitement arithmétique, et l'égalité des chances / de justice sociale géométrique.^{xvii} Quant au problème de solidarité, il ne se pose en fait que dans le contexte de la loi sur l'harmonisation fiscale en vertu de laquelle les cantons sont tenus de compenser réciproquement les déficits financiers cantonaux. Cette loi a pour but d'équilibrer les *désavantages structureaux* liés à la région, et non de compenser des déficits de gestion politiques (provoqués par les cantons eux-mêmes), comme des diminutions des recettes dues à un abaissement risqué de la quote-part fiscale pour accroître l'attractivité du site d'implantation. Financer l'attractivité de son propre site avec des ressources qui sont générées ailleurs au prix d'une diminution de l'attractivité représente un abus du devoir de solidarité intercantonale. C'est ainsi que dans le cadre de la nouvelle péréquation financière, des cantons donateurs critiquent le fait que des cantons à faibles ressources utilisent des fonds provenant de la péréquation des ressources de la RPT pour financer des abaissements d'impôts volontairement inférieurs aux barèmes des cantons à fort potentiel de ressources^{xviii}. Le déficit de solidarité intercantonale s'en trouve aggravé.

Dans ce contexte se pose encore plus fondamentalement la question de savoir, premièrement, si une concurrence fiscale entre les cantons - quelles que soit la façon dont elle est définie et quel que soit le cadre où elle se déroule - ne contrecarre pas le principe de solidarité, et, deuxièmement, si l'argument de la souveraineté cantonale, en raison de ces devoirs de solidarité prévus par la loi, ne doit pas être très largement, voire entièrement relativisé.

Un Etat ou un territoire fiscal n'est pas une assurance qui s'efforce d'attirer la clientèle la plus intéressante en termes de risques. L'effet prétendument positif d'une harmonisation économique de la population par la concurrence fiscale évoqué dans la littérature doit être analysé de manière critique, et ceci pour deux raisons. Premièrement, cette affirmation postule une identité entre les contribuables et les bénéficiaires des prestations financées par les impôts. Or cela fait longtemps que ce lien territorial n'est plus valable en raison de la grande mobilité de la population. Deuxièmement, du point de vue de la théorie de la justice et de la politique sociale, cette politique de sélection se révèle délicate, car elle remet en question les fondements mêmes de l'Etat de droit. Si la force de la communauté se mesure « au bien-être du plus faible », comme l'énonce le préambule de la Constitution fédérale, alors les scénarios de politique fiscale doivent être évalués en se demandant dans quelle mesure ils permettent à l'Etat et aux cantons d'accomplir ce mandat constitutionnel. En d'autres termes, le cadre légal de la politique fiscale doit être considéré par rapport à ses effets institutionnels, donc par rapport à la question de savoir si et comment l'Etat ou un canton accomplit ses obligations constitutionnelles envers le souverain.

Cet objectif n'entre que très marginalement dans le champ de vision de la présente initiative. Ses exigences s'arrêtent à mi-chemin, car la mesure consistant à définir des taux d'imposition minimaux sur les hauts revenus et fortunes court le risque d'être arbitrairement contournée par l'établissement d'autres avantages. La tentation de se reporter sur de nouveaux systèmes d'incitation pourrait entraîner, dans ses effets, d'autres problèmes de justice très graves, sachant que la recherche de nouveaux privilèges fiscaux implique toujours le risque de voir apparaître de nouvelles discriminations fiscales pour des groupes de population « peu attractifs ».

Cela dit, l'initiative sur les impôts met en lumière un manque de solidarité choquant. La concurrence des cantons en matière de *politique* fiscale a pour conséquence absurde que les cantons perdants de la lutte pour l'abaissement des taux d'imposition se voient encore « punis » au niveau du *droit* fiscal pour leur solidarité intercantonale. Par ailleurs et comme cela a été esquissé au point 4, des problèmes complexes de justice se posent dans un contexte de droit fiscal élargi. Il s'agirait par exemple de se demander si la procédure de *l'imposition à forfait* ne sape pas le principe d'égalité, si la concurrence fiscale à l'échelle mondiale ne contribue pas à aggraver la pauvreté dans le monde, ou encore si les récentes adaptations au droit fiscal international n'entraînent pas de délicats problèmes d'inégalité de traitement entre personnes suisses et étrangères.

S'il est tout à fait juste de considérer que la solidarité intercantonale n'est pas une ressource exploitable en terme d'économie de marché et ne doit pas le devenir, il n'en demeure pas moins que la solution proposée par l'initiative se révèle problématique. Car premièrement, elle suppose un problème de justice là où il s'agit en réalité d'une exigence de solidarité, deuxièmement elle s'attaque aux possibilités de financement de « biens publics » (Mancur Olson) mais sans expliquer quelles tâches l'Etat en tant qu'Etat de droit doit accomplir face aux citoyennes et citoyens, et, troisièmement, l'approche sélective du système fiscal, en supprimant un présumé déficit de justice, a finalement pour effet d'occulter les véritables et très graves lacunes en matière de solidarité. L'initiative souligne à juste titre le danger d'une érosion de la responsabilité de l'Etat du fait de la concurrence fiscale cantonale^{xix}. Les devoirs de l'Etat en soi ne peuvent pas devenir une masse manœuvrable soumise aux concurrences de distribution, car leur accomplissement représente la condition préalable pour qu'une économie puisse se développer, et ce indépendamment du niveau de la société auquel se situe la concurrence.

i PS, Argumentaire du PS Suisse en faveur de son initiative pour des impôts équitables, 3.

ii Wolfgang Reinhard, *Geschichte der Staatsgewalt. Eine vergleichende Verfassungsgeschichte Europas von den Anfängen bis zur Gegenwart*, 3., durchges. Aufl., München 2002, 309.

iii Cf. Jean Calvin, *Institutio Christianae Religionis* (1559), IV,20,22, où il relève que les sujets doivent se soumettre aux princes et aux supérieurs moins par crainte d'eux, que parce qu'en agissant ainsi ils se montrent obéissants envers Dieu lui-même, car ceux-ci tirent leur pouvoir de Dieu ; cf. également Huldrych Zwingli, *Auslegung der Thesen oder Artikel 1523*, in: ders., *Schriften*, Bd. 2, Zürich 1995, 385f.: « Deuxièmement, entendez que vous êtes redevables de droits de douane, de paiements pour la protection de souveraineté, d'impôts et de redevances à ces serviteurs comme s'ils remplissaient une fonction spirituelle envers Dieu (leiturgoi). [...] Quatrièmement, que tous les Chrétiens entendent que chacun doit payer à l'autre ce qu'il lui doit. Il s'ensuit que ceux qui disent : 'Je suis libre ; je ne veux plus payer d'intérêts ni m'acquitter d'aucune autre dette' ne sont rien d'autre que des escrocs. » Par ailleurs, Zwingli, dans *Göttliche und menschliche Gerechtigkeit 1523*, in: ders., *Schriften*, Bd. 1, Zürich 1995, 155–213 (199), adresse sa mise en garde aux gouvernants en les enjoignant de « [ne rien demander] qui soit contre Dieu ! Faute de quoi vous blesseriez les être humains dans leur conscience et les élèveriez contre vous ». Dans ce sens, Zwingli (*Wer Ursache zum Aufruhr gibt 1524*, in: ders., *Schriften*, Bd. 1, 331–426 (391f.)), oppose à une politique de dépense et de spéculation de l'Etat

-
- aux dépens des sujets, les mots du prophète Isaïe (Es 10,1 ss): « Malheur à ceux qui prescrivent des lois malfaisantes et, quand ils rédigent, mettent par écrit la misère : ils écartent du tribunal les petites gens, privent de leur droit les pauvres de mon peuple ». Les chrétiens doivent élever leur voix contre ces pratiques. « Car une tel mépris de la communauté chrétienne ne peut que provenir de l'athéisme, comme nous l'enseigne clairement le Psaume 52,2.5 où il est dit que ceux qui pensent qu'il n'y a pas de Dieu mangent mon peuple en mangeant leur pain. »
- iv Karl Barth, Connaître Dieu et le servir. 20 conférences (Gifford-Lectures) sur la Confession de foi écossaise de 1560 données à l'Université d'Aberdeen au printemps 1937 et 1938, p. 196. Traduction de W. Lepp et Ch. Brutsch. Et Barth précise: « Il ne peut être question que d'une indication de la vie de Jésus-Christ comme étant la vie de la foi et de la charité. Mais c'est précisément dans cette relation que Dieu ordonne au monde de créer et de maintenir ce droit, cette paix et cette liberté ; c'est ainsi qu'il existe dans le *monde* un service *politique* de Dieu. » (197).
- v Cf. Infras: Materielle Steuerharmonisierung. Evaluation verschiedener Modelle. Schlussbericht, Zürich Dezember 2005, 46-51.
- vi Les conditions requises pour l'imposition à forfait sont les suivantes: 1. Personne physique ne possédant pas la nationalité suisse (exception : pour les conjoints, si l'une des personnes seulement est suisse, les deux ont droit à l'imposition à forfait); 2. La personne doit prendre son domicile en Suisse pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, 3. Elle n'exerce pas d'activité lucrative en Suisse.
- vii Cf. Kirchgässner, Gebhard: Die Situation der Schweiz im nationalen und internationalen Steuerwettbewerb, Trogen 2007.
- viii Cf. les débats de l'Open Forum Davos 2006 (webcast consultable sous <http://www.openforumdavos.ch/archiv-2003-2009/archiv-2006/>).
- ix Peter Koller, Theorie des Rechts. Eine Einführung, Wien u.a. 1997, 295.
- x Nadja Mazouz, Gerechtigkeit, in: Marcus Düwell / Christoph Hübenenthal / Micha H. Werner (Hg.), Handbuch Ethik, Stuttgart 2002, 365–370 (365).
- xi Karl-Heinrich Hansmeyer, Steuer, Steuerpolitik, in: Evangelisches Soziallexikon. Neuausg., hg. v. Martin Honecker et al., Stuttgart 2001, 1550–1553 (1550).
- xii Fritz Neumark, Steuern I: Grundlagen, in: HdWW, Bd. 7, Stuttgart, New York 1977, 295–309 (303 s)
- xiii Neumark, Steuern, op. cit., 304.
- xiv Ibid.
- xv Cf. Ulrich Thielemann, Grundsätze fairen Steuerwettbewerbs – Ein wirtschaftsethisches Plädoyer für einen Steuerleistungswettbewerb, in: Bernd Britzelmaier et al. (Hg.), Regulierung oder Deregulierung der Finanzmärkte. Strategieimplikationen für Finanzdienstleister. 2. Liechtensteinisches Finanzdienstleistungs-Symposium an der Fachhochschule Liechtenstein, Heidelberg 2002, 113–132.
- xvi Cf. sur le fond Dieter Grimm (Hg.), Staatsaufgaben, Frankfurt/M. 1996.
- xvii Derrière cette affirmation se trouve le vieux principe du droit romain : traiter de façon égale ce qui est égal et de façon différenciée ce qui est différent (Ulpian). C'est ce même principe qui sous-tend l'arrêt du Tribunal fédéral sur l'interdiction d'une politique fiscale dégressive.
- xviii Cf. N.N., Kantone stehen hinter dem neuen Finanzausgleich, in: Tagesanzeiger, 1.7.2010.
- xix Cf. PS, Argumentaire, p. 8: « Les conséquences de cette concurrence fiscale ruineuse se font sentir dans plusieurs domaines [...] Ces baisses d'impôts réduisent la marge de manœuvre des collectivités publiques et pénalisent également en partie les assurances sociales. Les cadeaux fiscaux accordés à une minorité signifient ainsi souvent des réductions de prestations pour tous. »