TORRIONE Henri, *La jurisprudence du TF sur les barèmes dégressifs : une leçon de choses sur la justice fiscale*, in : ZSR/RDS 129/2010 I 2, Bâle 2010, p. 247-265.

La jurisprudence du TF sur les barèmes dégressifs: une leçon de choses sur la justice fiscale

Henri Torrione*

Mots clés: appréciation économique, barèmes dégressifs, capacité contributive, égalité de traitement, flat rates, justice distributive, justice fiscale, justice matérielle, nature des choses, pouvoir d'appréciation du juge, règles du droit et de l'équité, taux dégressifs

A. Introduction

On affirme souvent que la justice est un concept relatif, qui varie en fonction des circonstances politiques, sociales et économiques, et que l'aménagement des impôts, en particulier des barèmes d'impôt, dépend dans une large mesure de décisions politiques. Comment un tribunal pourrait-il en effet déterminer de quel montant l'impôt doit être augmenté lorsque par exemple le montant du revenu passe du simple au double, ou, comme dans l'exemple que nous allons discuter, de un à quarante? N'y a-t-il pas, dans ces problèmes touchant à la structure verticale des barèmes, des enjeux avant tout politiques?

L'arrêt du TF sur les barèmes dégressifs du Canton d'Obwald du 1.06.2007[1] montre cependant qu'en matière de barèmes la distinction entre ce qui est conforme à la justice fiscale et à l'égalité de traitement[2] et ce qui leur est contraire, peut parfois être une question juridique, une question que les tribunaux peuvent trancher. En matière de barèmes, tout n'est donc pas toujours affaire de débats politiques, de volonté du législateur, ou de volonté populaire. L'arrêt Obwald met en évidence le rôle de la justice avec une telle force que, à notre avis, il peut être considéré comme une leçon de choses sur cette dimension fondamentale du droit positif dans le domaine de la fiscalité.

Pour comprendre cette leçon de choses, il faut suivre attentivement la démarche du TF dans cette décision, et surtout saisir ce que les anglo-saxons ap-

---

* Professeur de droit fiscal et de philosophie du droit à l'Université de Fribourg.

1 ATF 133 I 206, dans l'affaire Halter-Durrer/Rohrer/Eigensatz/Zisyadis c. Canton d'Obwald, du 1er juin 2007, traduit en français dans RDAF 2007 II 505.

2 Le TF attire l'attention «sur le rapport étroit qui unit le postulat d'égalité et la justice fiscale» (ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505, consid. 7.4).

pellent la *ratio decidendi* de la décision. Le présent article a pour but de faire comprendre en quoi consiste cette *ratio decidendi.* Dans cette introduction, nous allons résumer les faits de l'affaire et décrire les grandes lignes de la décision du TF, puis indiquer les trois points principaux sur lesquels porte la leçon de choses du TF en matière de justice fiscale.

Le TF a jugé dans cette affaire, dans le cadre d'une procédure de contrôle abstrait de la constitutionnalité de la loi cantonale, que les nouveaux barèmes fiscaux pour l'impôt cantonal sur le revenu et sur la fortune, acceptés en votation populaire le 11 décembre 2005 (8623 oui contre 1368 non), et entrés en vigueur le 1er janvier 2006, étaient contraires à l'égalité de traitement (art. 8 Cst.). Suivant ces barèmes, les taux de l'impôt cantonal et communal sur le revenu diminuaient (taux dégressifs) à partir d'un revenu de 300 000 francs, et ceux de l'impôt cantonal et communal sur la fortune diminuaient à partir d'une fortune de 5 000 000 francs. Le TF a annulé cette modification législative voulue par le peuple, ce qui a entraîné la remise en vigueur des anciens barèmes, qui ne comportaient pas de taux dégressifs. Afin d'apprécier l'impact de cette décision sur toute la population du Canton d'Obwald, il faut savoir que les anciens barèmes ainsi réactivés étaient moins avantageux pour la plupart des contribuables que les barèmes annulés par le TF. Le TF le reconnaît, mais relève qu'à l'inverse de la règlementation litigieuse, ils n'étaient pas contraires à l'égalité de traitement[3].

Pour saisir la portée de cette décision, il faut garder à l'esprit que la Constitution fédérale prévoit expressément que la fixation des barèmes, celle des taux et celle des montants exonérés d'impôts en matière d'impôts cantonaux et communaux, restent en particulier de la compétence des cantons (art. 129 al. 2 Cst.). La souveraineté cantonale dans ce domaine résulte donc d'une disposition spéciale, et non pas seulement de la règle générale selon laquelle les cantons sont souverains en tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Constitution (art. 3 Cst.). Cette situation d'autonomie tarifaire cantonale n'est pas seulement explicable pour des raisons historiques, tenant au fédéralisme. Elle a été discutée lors de l'harmonisation des impôts cantonaux il y a une quinzaine d'années, et l'on a délibérément exclu de l'harmonisation les barèmes, les taux et les montants exonérés d'impôts. On a voulu un système qui maintienne à l'intérieur du pays une concurrence fiscale dans le domaine des taux d'imposition, un système qui accepte les différences de charges fiscales entre les cantons (et aussi entre les communes à l'intérieur d'un même canton). On a voulu éviter d'entraver la dynamique de la concurrence fiscale, à cause des avantages que certains lui reconnaissent.

Le TF fait preuve de courage – certains diront peut-être que c'est de la témérité – dans cette affaire. Non seulement en tranchant contre un canton dans un domaine qui relève aussi clairement de la souveraineté cantonale. Non seule-

3 ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505, consid. 13.2.

ment en se prononçant contre l'avis d'une majorité de plus de 80% qui s'était dégagée dans la votation populaire cantonale. Mais surtout en acceptant de trancher contre le canton et contre cette majorité populaire écrasante sur la seule base d'une certaine «justice matérielle minimale» en matière de barèmes, sur la seule base de ce qui peut être considéré comme juste et équitable en matière de barèmes.

Prêtons attention à ces formules pour comprendre la nature véritable du droit que le TF a appliqué, et la leçon de choses qu'il donne à ce propos. On dit en général que dans les cas de ce genre le TF examine si la législation cantonale est contraire à l'art. 8 Cst. (égalité de traitement), et l'on a raison. Mais il faut être réaliste, et le TF l'est lorsqu'il fait la remarque suivante: «le point de savoir si une loi fiscale [cantonale relative aux barèmes et taux d'impôt] satisfait aux exigences constitutionnelles [de l'égalité de traitement] ne peut être tranché sur la base de critères formels, mais se confond finalement avec celui de savoir si la loi est équitable»[4]. En se référant à la Constitution, et en particulier à son article 8, à propos des barèmes d'impôt, on vise du droit constitutionnel qui n'est en réalité rien d'autre que ce que le TF désigne comme «une justice matérielle minimale»[5] en matière de barèmes. Le droit qu'applique le TF quand il procède à ce contrôle abstrait de la constitutionnalité des barèmes d'Obwald est donc largement indéterminé, du fait de l'absence de toute norme formulant des critères. C'est du droit constitutionnel, donc du droit positif (en cela le rattachement à l'art. 8 Cst. est précieux), mais c'est du droit positif dont on ne peut préciser le contenu autrement qu'en disant que ce droit se ramène sans reste à «ce qui est juste», à «ce qui est équitable», à «ce qui est égal» en matière de barèmes.

C'est le premier point sur lequel porte ce que nous avons appelé la leçon de choses du TF en matière de justice fiscale: il peut y avoir du droit applicable même lorsque le contenu de ce droit est indéterminé au point qu'il se réduit sans reste à une certaine justice matérielle minimale, et le juge peut opposer ce droit, parce que c'est du droit positif, à la majorité écrasante qui s'était dégagée lors de la votation populaire.

La leçon de chose du TF sur la justice fiscale ne se limite pas à assimiler la justice fiscale à du droit positif que le juge peut et doit appliquer (du droit positif à contenu indéterminé puisque il s'agit de droit positif identique à «ce qui est juste»). L'arrêt apporte en effet un éclairage précieux sur la question de savoir comment déterminer ce qui est juste et équitable en matière de barèmes, en l'absence de critères formels disponibles (des critères contenus par exemple dans une norme préexistante sur laquelle le TF pourrait s'appuyer). Comme le

4 ATF 110 Ia 7, consid. 2b p. 14, JT 1986 I 37, p. 40; voir aussi ATF 99 Ia 638, consid. 9 p. 651, JT 1975 I 290, consid. 9 p. 301.

5 ATF 121 I 367, SJ 1996 389, consid. 2.b p. 392: «le principe de l'égalité de traitement a aussi pour fonction de sauvegarder une justice matérielle minimale».

TF l'indique dans la partie centrale de son arrêt (consid. 8), pour déterminer ce qui est juste en matière de barèmes fiscaux il faut partir de ce qui est «sachlich begründet»[6] dans ce domaine, c'est-à-dire qu'il faut recourir au travail de la raison pratique sur les éléments caractéristiques de la situation en cause (en l'occurrence la problématique de la progressivité/dégressivité des barèmes). Le texte de l'arrêt suggère ce travail de la raison en utilisant le mot «rational» en relation avec l'expression «sachlich begründet».

Le grand fiscaliste et théoricien du droit fiscal en Allemagne, KLAUS TIPKE, sur lequel s'appuie le TF[7], explique que la justice matérielle minimale en droit fiscal (cette justice matérielle minimale que garantit, en Suisse, le principe de l'égalité de traitement, selon ce que l'on vient de voir) doit être comprise comme une «Sachgerechtigkeit», c'est-à-dire comme une «auf die Sache bezogene, sachangemessene Gerechtigkeit»[8]. Suivant la thèse de Tipke, il y a en effet en droit fiscal une «Abhängigkeit der Gerechtigkeit von der zu regelnden Sache»[9]. Il faut donc partir des choses elles-mêmes en cause (les barèmes dégressifs), et à partir d'elles aller vers «une détermination de ce qui est juste, c'est-à-dire du droit»[10], c'est-à-dire aller vers un jugement. C'est à notre avis le deuxième point de la leçon de choses du TF dans l'arrêt en question.

S'agissant de ce point, relevons que cette approche centrée sur la «Sachgerechtigkeit» est quelque chose de familier au niveau du cas d'espèce, par exemple lorsque la loi contient des notions indéterminées comme celle de «justes motifs». L'un des aspects les plus intéressants de l'arrêt Obwald est d'appliquer la même approche au niveau général et abstrait auquel on se situe en cas de contrôle abstrait de normes cantonales. En matière de traitement du cas d'espèce, on connaît bien en effet, en droit fiscal, les situations dans lesquelles le juge va, comme le juge de droit civil dans les cas visés par l'article 4 CC, «apprécier d'une manière objective tous les éléments pertinents, et rechercher la solution adéquate aux circonstances spéciales du cas particulier»[11]; il s'agit alors d'une justice matérielle dont le contenu va dépendre des particularités propres au cas d'espèce. Au niveau général et abstrait auquel on se situe en cas de contrôle abstrait de normes cantonales, il n'y a bien sûr pas de circonstances spéciales propres au cas particulier, et les choses auxquelles on se réfère quand on parle de «Sachgerechtigkeit» à ce niveau général, ce sont les caractéristiques du domaine envisagé et les régularités qui s'en dégagent natu-

6 ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 50, consid. 8.2.
7 ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 50, consid. 7.4.
8 KLAUS TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2e édit., Cologne 2000, p. 273.
9 Ibid., p. 273.
10 C'est ainsi que THOMAS D'AQUIN, en commentateur fidèle d'Aristote, définit le jugement, en prenant ce mot à la fois au sens de jugement ou appréciation sur ce qui est juste et égal (en matière de taux d'impôt par exemple, et au sens du jugement rendu par un tribunal (Somme théologique, II-II, question 60, article 1, trad. par Les Editions du Cerf, Paris 1999, tome 3, p. 398).
11 ATF 101 Ia 545, consid. 2d p. 550.

rellement (le TF parle de la «Regelhaftigkeit» propre au domaine en cause[12], par exemple en matière de barèmes et taux d'impôt).

La leçon de choses du TF porte sur un troisième point, absolument central. Il permet de reprendre les deux premiers points dans une nouvelle lumière. Le TF va en effet souligner que la justice dont il s'agit en droit fiscal, est une justice distributive («traiter de la même façon ce qui est semblable et de façon différente ce qui est différent», suivant la formule du TF[13]), et il va établir un lien entre la problématique de la justice distributive et cette idée de «justice matérielle minimale», ainsi que l'idée complémentaire de «Sachgerechtigkeit», de jugement comme détermination de ce qui est juste dans la dépendance «von der zu regelnden Sache»[14]. L'arrêt montre que la problématique de la justice distributive représente une mise en œuvre de la «Sachgerechtigkeit». L'égalité de rapports, qui définit la justice distributive, dépend en effet entièrement de ce qui est «sachlich begründet»[15], s'agissant en particulier des différences invoquées pour traiter différemment certaines situations[16].

L'arrêt du TF va très loin dans l'explicitation de ce dernier aspect, beaucoup plus loin que ce qu'on aurait pu attendre d'une cour de justice. Il indique en particulier la perspective philosophique qu'il adopte dans sa décision sur la justice distributive: «La justice en matière fiscale est avant tout une question de justice distributive au sens de la *justitia distributiva* aristotélicienne»[17]. Nous expliquons dans la contribution de philosophie du droit (qui fait l'objet d'un autre article dans le présent fascicule) que la justice distributive aristotélicienne se distingue nettement de toutes les autres conceptions de la justice distributive, du fait qu'elle est conçue comme une forme particulière de «Sachgerechtigkeit», et que ce que Bentham appelait la logique aristotélicienne «of understanding» (qu'il opposait à une «logic of will»[18]) y joue un rôle central. Ce renvoi du TF à la justice distributive aristotélicienne doit donc se comprendre, selon nous, comme un renvoi à cette forme de «Sachgerechtigkeit» qu'est la justice distributive aristotélicienne.

Pour comprendre que l'arrêt du TF contient une véritable leçon de choses sur la justice fiscale (conçue à la fois comme «justice matérielle minimale», comme «Sachgerechtigkeit», et comme «justice distributive au sens de la *justitia distributiva* aristotélicienne»), il faut suivre attentivement le raisonnement du TF dans cette affaire, et en particulier comme on l'a dit saisir la *ratio decidendi* de la décision. On ne peut en effet pas bénéficier de la leçon de choses si l'on ne saisit pas précisément cette *ratio decidendi.* L'objet unique du présent article est

12 ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 50, consid. 8.3.
13 Voir pour cette formulation ATF 99 Ia 638, JT 1975 290, consid. 9 p. 300 et les références.
14 Tipke (note 8), p. 273.
15 ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 50, consid. 8.2.
16 Voir ATF 6 I 171, p. 174, avec la citation sous note 39 ci-dessous.
17 ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 50, consid. 7.4.
18 H. L. A. Hart, Essays on Bentham, Oxford 1982, p. 112.

d'expliquer quelle est la raison décisive qui a conduit le TF à rejeter les barèmes dégressifs d'Obwald. Le but est de permettre au lecteur de l'arrêt, même s'il n'est pas fiscaliste, de saisir de l'intérieur l'approche du TF, et de découvrir ainsi comment un simple travail de la raison permet de déterminer, s'il s'effectue correctement, ce qui est juste et ce qui ne l'est pas.

B. Les taux moyens dégressifs d'Obwald et les réactions spontanées qu'ils peuvent susciter

Les barèmes dégressifs introduits par le canton d'Obwald avaient pour conséquence que, par exemple, une personne disposant d'un revenu imposable de 2 000 000 francs aurait payé un impôt sur le revenu à un taux moyen de 11,5334 % (1,66916 × 6,91), légèrement inférieur à celui qui se serait appliqué à une personne disposant d'un revenu imposable de seulement 50 000 francs (taux moyen dans ce cas de 11,7373 %, résultant de 1,6740 × 6,91), et bien inférieur à celui qui serait appliqué à une personne disposant d'un revenu imposable de 200 000 francs (taux moyen dans ce cas de 15,0361 %, résultant de 2,1760 × 6,91).

Malgré ces différences de taux moyen en faveur des très hauts revenus, la personne avec 2 000 000 de francs de revenu imposable aurait payé un impôt cantonal beaucoup plus important en valeur absolue que celle qui ne disposait que d'un revenu imposable de 50 000 francs (233 657,71 francs contre 5 783,67 francs), et beaucoup plus important aussi, toujours en valeur absolue, que celle qui ne disposait que d'un revenu imposable de 200 000 francs (233 657,71 francs contre 30 072,32 francs).

La réaction spontanée face à ces différences de taux moyens en faveur des hauts revenus (charge fiscale moyenne dégressive), face aussi à ces montants d'impôt qui augmentent malgré tout beaucoup en valeur absolue quand le revenu augmente et que l'on a affaire à de très hauts revenus, peut varier suivant les personnes, en particulier en fonction de leur propre niveau de revenu. Certains penseront de la nouvelle règlementation d'Obwald qu'elle est juste et que «les riches paient encore trop». D'autres considéreront au contraire que «ce n'est pas juste»: on peut en effet imaginer que la personne dont le revenu imposable est de 50 000 francs se demande si c'est bien normal qu'elle soit imposée sur ce montant à un taux moyen supérieur au taux moyen applicable aux mêmes 50 000 francs lorsqu'ils sont imposés en mains d'une personne dont le revenu imposable s'élève à 2 000 000 francs. Ne faut-il pas au moins, pour que «ce soit juste», que le taux moyen ne régresse jamais, mais que, comme en matière d'impôt fédéral, il soit systématiquement repris et conservé dans les tranches supérieures de revenu?

Un certain nombre de gens, y compris peut-être des gens avec 50 000 francs de revenu imposable, pourraient cependant considérer que les nouveaux taux

favoriseront l'installation de contribuables financièrement forts dans le canton – des personnes qui ne seraient peut-être pas venues sans cette réforme – et que l'ensemble des contribuables existants bénéficiera globalement d'un apport supplémentaire d'impôt, qui pourrait permettre de réduire progressivement leur charge fiscale. D'ailleurs comme nous l'avons déjà dit, les anciens barèmes réactivés par l'annulation décidée par le TF étaient moins avantageux pour la plupart des contribuables que les barèmes annulés. La brochure éditée en vue du vote populaire et le Message du Conseil d'Etat développait un argument utilitariste qui mettait en évidence l'attractivité plus grande du canton dans la concurrence fiscale intercantonale, du fait de cette modification législative (voir le consid. 10 de l'arrêt du TF).

C. Discussion préalable sur le principe d'imposition selon la capacité économique: il ne conduit pas à condamner les barèmes dégressifs

Le TF a reconnu dans plusieurs arrêts antérieurs, et il le rappelle dans l'arrêt que nous examinons, que le problème est bien posé dans la réaction spontanée de l'homme de la rue dont nous nous sommes fait l'écho ci-dessus. Dans un passage qui a déjà été cité plus haut, le TF reconnaît même implicitement que le juriste n'aborde pas cette question autrement: «le point de savoir si une loi fiscale satisfait aux exigences constitutionnelles ne peut être tranché sur la base de critères formels, mais se confond finalement avec celui de savoir si la loi est équitable»[19]. Reprenant cette approche dans le présent arrêt («il s'agit […] de savoir si la loi est juste»[20]), le TF relève en outre, comme on l'a dit plus haut, le «rapport étroit qui unit le postulat d'égalité et la justice fiscale»[21].

Le TF relève que la justice fiscale est un concept indéterminé (consid. 7.2), et que la situation n'a pas changé après que le principe de l'égalité de traitement a été en quelque sorte «étoffé» (consid. 6.1), s'agissant du domaine fiscal, avec l'apparition du principe de l'imposition selon la capacité contributive, dans la jurisprudence du TF d'abord, puis dans la Constitution fédérale (art. 127 al. 2). En effet, l'imposition selon la capacité économique est, comme la justice fiscale, un «concept indéterminé» (consid. 7.2). On ne peut tirer déductivement des principes correspondants qu'il faille nécessairement des taux progressifs, ou tout au moins des taux qui ne soient pas dégressifs (des taux dits «proportionnels» ou «flat rates», en ce sens que, selon de tels taux, l'impôt représente

19 Voir note 4.

20 ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 50, consid. 7.2.

21 «Bei der Suche nach dem normativen Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips wird zudem auf den engen Zusammenhang zwischen dem Gleichheitspostulat und der Steuergerechtigkeit hingewiesen» ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 50, consid. 7.4.

une proportion du revenu imposable, qui reste fixe quelle que soit la quantité de revenu).

Le principe de l'imposition selon la capacité contributive conduit seulement à l'idée que «les charges de l'Etat doivent être réparties de manière équitable en fonction de la capacité économique des citoyens» (consid. 7.1), c'est-à-dire compte tenu de leur situation personnelle et de leurs moyens. On peut en déduire que (1) «chaque personne […] ayant un revenu identique doit payer un montant d'impôt équivalent (égalité fiscale horizontale)»; (2) «les personnes qui ont des revenus différents doivent être imposées différemment»; (3) «quelqu'un qui a un bas revenu ne saurait payer autant d'impôt que quelqu'un qui a un haut revenu» (consid. 7.2). Ce principe permet surtout de considérer qu'une règle qui tendrait à répartir de manière absolument identique la charge fiscale entre contribuables ou qui appliquerait le principe d'équivalence en fonction de l'usage des prestations effectives de l'Etat, serait dans la conception actuelle de l'ordre juridique «inimaginable»[22].

Cependant, passer de ces principes très indéterminés à une méthode d'imposition, soit à des principes permettant de déterminer la structure des barèmes et les taux d'impôt, ne peut pas se faire déductivement suivant le TF. Le TF indique que des études d'économistes ont conclu qu'on «ne pouvait rien déduire pour la charge fiscale du principe de la capacité contributive», malgré tous les développements théoriques en matière d'utilité marginale (consid. 7.3). S'agissant de la doctrine dans le domaine juridique, le TF estime «qu'un large consensus considère qu'un barème progressif d'impôt sur le revenu répond le mieux au principe de la capacité économique» (consid. 8.1), mais il relève que certains ont défendu la possibilité de barèmes dégressifs[23], et il reconnaît que les taux progressifs sont aussi défendus par certains parce que la progressivité est considérée comme un moyen de procéder à une certaine redistribution des richesses, en parallèle avec la répartition primaire des richesses qui résulte du marché et des héritages (consid. 8.1 et 8.2).

Le TF conclut cet examen préliminaire des règles et principes applicables dans ce domaine en rappelant qu'il «ne s'est jamais prononcé de manière définitive sur une méthode déterminée d'imposition parce qu'une telle méthode ne peut être déduite de l'art. 8 al. 1 Cst. (art. 4 aCst.; ATF 96 I 560 consid. 3a p. 567)»[24]. Appliqué à l'exemple que nous avons choisi pour illustrer l'effet des barèmes dé-

22 Consid. 7.1, où le TF cite M. Reich, Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, Berne 1984, p. 10.

23 P. Hinny, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, IFF Forum für Steuerrecht 2006 p. 76 ss; M. Reich, Verfassungsrechtliche Beurteilung der Partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, Archives 74 p. 689–736.

24 Consid. 8.2: «Das Bundesgericht hat sich nie prinzipiell auf eine bestimmte Methode der Besteuerung festgelegt, weil sich eine solche aus Art. 8 Abs. 1 BV (Art. 4 aBV) nicht ableiten lässt».

gressifs d'Obwald, cela signifie que l'on ne peut rien «déduire» («ableiten») des articles 8 et 127 Cst., s'agissant de la comparaison entre le taux moyen d'impôt, de 11,7373 %, applicable à celui qui a un revenu de 50 000 francs, et le taux moyen d'impôt, de 11,5334 %, applicable à celui qui a un revenu de 2 000 000 francs. Rien ne permet de dire, en effet, que la charge fiscale de celui qui a ce revenu très élevé (une charge de 233 657 francs), comparée à celle de celui qui a un revenu modeste (une charge de 5 783 francs), ne respecte pas le principe de l'imposition selon la capacité contributive. Rien ne permet de conclure, sur la base de ces concepts indéterminés, qu'il faut des taux moyens qui soient non dégressifs.

D. Discussion préalable sur la difficulté de la tâche consistant à déterminer ce qui est juste et injuste en matière de barèmes

Le TF va cependant arriver à la conclusion que les «limites posées par le principe de l'égalité de traitement excluent des taux fiscaux moyens dégressifs» (consid. 11.3). Comment arrive-t-il à une telle conclusion, alors qu'il n'y a pas de déduction possible à partir des articles 8 et 127 Cst., c'est-à-dire pas d'application, au cas en cause, de «critères formels»[25] qui seraient contenus dans la disposition à appliquer, mais que tout relève d'une question de «justice matérielle minimale»[26]? Les décisions de justice ne dépendent-elles pas toujours de critères contenus dans une règle préalablement établie par le législateur ou le constituant?

Le TF est conscient de la difficulté de la tâche. Il a fourni dans le passé tous les arguments établissant la difficulté, voire l'impossibilité, d'une décision judiciaire relative à la structure verticale d'un barème, c'est-à-dire, dans le cas du barème d'Obwald, à la relation entre la charge fiscale de la personne qui a par exemple un revenu imposable de 2 000 000 francs, celle de la personne qui a par exemple un revenu de 200 000 francs et celle de la personne qui a par exemple un revenu de 50 000 francs. Il s'agit de savoir ce qui est juste pour ces différentes situations, une fois qu'on les a mises en relation entre elles. C'est le problème de l'appréciation de l'équité de la structure verticale du barème.

Dans l'arrêt sur l'impôt sur la richesse dans le Canton de Bâle-Campagne (ATF 99 Ia 638, JT 1975 I 290), il s'agissait certes de ce même problème d'égalité verticale (impôt supplémentaire sur le revenu frappant de façon très progressive les seules personnes dont le revenu imposable dépassait les 80 000 francs), mais le TF se préparait à approuver la solution du souverain cantonal, et en faveur d'une telle décision il lui était facile d'insister sur les éléments suivants:

25 ATF 110 Ia 7 consid. 2b p. 14, JT 1986 I 37, p. 40.
26 Voir note 5.

– «le législateur dispose d'un large pouvoir d'organiser librement l'imposition, d'autant qu'on ne peut pas déduire de l'art. 4 Cst. une méthode déterminée d'imposition […] et que l'aménagement des impôts dépend dans une large mesure de facteurs politiques»;
– la justice «est un concept relatif, qui varie en fonction des circonstances politiques, sociales et économiques», et «cela vaut spécialement pour la répartition des charges fiscales et l'aménagement des impôts»;
– «le juge constitutionnel doit dès lors s'imposer une certaine retenue dans l'examen des tarifs d'impôts» (consid. 9 p. 301).

Dans l'arrêt Hegetschweiler (ATF 110 Ia 7, JT 1986 I 37) il s'agissait d'une question de justice fiscale horizontale (couple marié comparé à couple concubin à revenu égal avec deux salaires). Le TF a admis le recours contre la législation zurichoise, mais il a renoncé à l'annuler parce que la législation antérieure aurait été encore plus critiquable du point de vue de cette égalité-là. Après avoir rappelé que «pour l'application du principe d'égalité, le caractère comparable des situations de fait joue un rôle important», le TF pouvait en faveur de la décision qu'il s'apprêtait à prendre, sans frais donc, insister sur les éléments supplémentaires suivants:
– «ce caractère comparable est faible dans le sens vertical, c'est-à-dire entre les personnes de situation modeste et celles qui se trouvent dans de bonnes – voire de très bonnes – conditions financières»;
– «le principe d'égalité ne permet pas de dire de quel montant l'impôt doit être augmenté lorsque par exemple le montant du revenu passe du simple au double»;
– «la liberté du législateur est donc grande dans le sens vertical»;
– «dans le sens horizontal, le caractère comparable est sensiblement plus grand, partant, l'exigence d'égalité de traitement est plus impérative: les personnes de même capacité financière doivent payer des impôts équivalents; des disparités sont ressenties plus fortement par les personnes touchées et peuvent mieux être contrôlées» (consid. 2b p. 40).

Comment donc, malgré ces difficultés qui semblent insurmontables, le TF est-il arrivé à la conclusion que les taux dégressifs n'étaient pas compatibles avec l'égalité de traitement?

E. La *ratio decidendi* de la décision dans le cas Obwald

Le cadre général de la démarche du TF dans la partie essentielle de l'arrêt, cadre qui a été soigneusement préparé par la discussion préalable qu'on a sommairement décrite dans les deux sections précédentes, est constitué par la formule décrivant le fonctionnement concret de l'égalité de traitement en matière de

distribution: il convient «d'imposer de la même manière les personnes qui se trouvent dans la même situation et d'imposer de manière différenciée les personnes qui se trouvent dans des situations de faits comportant des différences importantes». Cette formule a déjà été indiquée au considérant 6.1, mais il convenait de s'assurer, par intégration du principe de l'imposition selon la capacité économique, que des moyens financiers différents en mains du contribuable doivent impérativement être considérés comme une différence importante. Il convenait aussi d'examiner si, une fois cet élément pris en compte, la décision pouvait reposer sur une déduction à partir de la norme applicable que pouvait constituer l'art. 127 al. 2 Cst. Le TF l'a exclu, comme on l'a vu, et le problème reste donc entier.

La *ratio decidendi* du cas se trouve au considérant 8.3[27]. Elle est constituée uniquement par les particularités d'un barème d'abord partiellement progressif, puis partiellement dégressif au niveau du taux moyen de l'impôt, comme l'était celui d'Obwald en matière d'impôt sur le revenu (le taux moyen croissait continûment jusqu'à un revenu de 300 000 francs, puis décroissait pour tendre vers un taux moyen légèrement inférieur à celui qui s'applique à un revenu de 50 000 francs). Elle n'est pas constituée par des critères formels, de nature générale et abstraite, tirés d'une norme, sur la base de laquelle la question en cause serait tranchée. Il n'y a rien de surprenant dans cette limitation du point de départ du raisonnement judiciaire à des éléments qui sont caractéristiques de la situation en cause: selon la doctrine anglo-saxonne, la *ratio decidendi* d'un cas «is constituted by the principle that derives from the material facts of the case […], or, more precisely, the facts that the judge treats as material facts in relation to the judgment the judge issues»[28].

L'argument décisif du TF est le suivant: le procédé utilisé par le canton mettait en question, sans le dire, le fonctionnement propre à l'égalité de traitement dans la distribution qu'organisent les barèmes d'impôt, en inversant à partir d'un certain revenu le rapport entre variation du taux moyen d'impôt et variation du revenu, sans présenter, et d'ailleurs sans que qui que ce soit ne puisse présenter, pour cette inversion, une justification adéquate. Jusqu'à 300 000 francs, une augmentation suffisante de revenu entraîne toujours une augmentation du taux moyen d'impôt, alors que à partir de 300 000 francs, une augmentation de revenu, si importante soit-elle, entraîne au contraire une baisse du taux moyen d'impôt.

Cet argument est introduit par une observation sur l'obligation de cohérence dans l'approche du législateur: compte tenu du fait que le législateur a décidé

27 On rappelle que dans l'univers de la common law, la *ratio decidendi* est sans doute «the ground or reason of a decision», mais dans le sens précis de «the point in a case which determines the judgment» (Black's Law Dictionary, 5e édition, St. Paul Minnesota 1979, p. 1135).

28 Article *Ratio Decidendi* de Roger Shiner, dans IVR Encyclopaedia of Jurisprudence, Legal Theory and Philosophy of Law *http://ivr-enc.info/index.php?title=Main_Page,* qui cite A. Goodhart, Essays in Jurisprudence and the Common Law, Cambridge 1931, p. 1–36.

de recourir à la progressivité, certaines conséquences s'ensuivent si l'approche veut demeurer cohérente («si le législateur décide d'instaurer un barème progressif, il doit …», dit le TF au consid. 8.2). Remarquons que ce point de départ permet au TF d'éviter de se prononcer sur la constitutionnalité de taux qui ne seraient pas progressifs, mais selon une proportion fixe («flat rates»); il lui suffit de partir du fait que le législateur a cru bon de faire progresser les taux pour les montants de revenu jusqu'à 300 000 francs.

Le TF formule son argument décisif de la façon suivante: «L'évolution du barème est contraire à la justice fiscale, parce que l'égalité exige qu'il se base sur des règles inhérentes, dont s'écarte le barème dans sa partie dégressive»[29]. Il s'agit là, à notre avis, d'un point qui est non seulement convaincant, mais contraignant pour la détermination de ce qui est juste, du droit, dans l'affaire en cause. Pour saisir le caractère contraignant de l'argument, il faut comprendre qu'il n'est pas qu'un argument de cohérence interne, mais renvoie aux choses elles-mêmes, aux régularités qu'elles présentent en elles-mêmes, et auxquelles le texte allemand de l'arrêt fait référence en utilisant l'expression (très chargée philosophiquement) de «Regelhaftigkeit». Une justification adéquate ne peut être tirée que «von der zu regelnden Sache»[30], elle ne peut tenir qu'à une différence, ou au contraire une absence de différence, qui réside dans la matière même à laquelle les barèmes s'appliquent, conformément à l'exigence de «Sachgerechtigkeit»[31] qu'implique la formule «traiter de la même façon ce qui est semblable et de façon différente ce qui est différent»[32].

C'est en effet l'égalité même des rapports qui est détruite par le fait de ne plus recourir à des règles inhérentes (ou à des régularités inhérentes) à la matière elle-même dont il s'agit, dès que le seuil de 300 000 francs est dépassé. Or cette égalité définit très précisément le droit dans la distribution en cause. C'est du droit au sens strict du terme, bien qu'il ne soit pas préalablement formulé et déterminé dans une norme: à défaut de norme, le TF saisit la détermination de ce droit comme une conclusion, dans l'acte de connaissance discursive qu'est le raisonnement que nous venons d'examiner. Aucune des raisons invoquées par le canton pour justifier la dégressivité des barèmes à partir de 300 001 francs de revenu n'est tirée «von der zu regelnden Sache»: la concurrence fiscale intercantonale, attirer de riches zurichois dans le canton d'Obwald, de riches étrangers, etc. En somme, l'argument du TF contre des barèmes devenant tout à coup dégressifs à partir d'un certain seuil, revient à mettre en évidence l'absence d'une justification qui soit «sachlich begründet»[33]. L'argument revient à

29 Consid. 8.3: «Der Tarifverlauf verstösst gegen die Steuergerechtigkeit, weil Gleichheit Regelhaftigkeit erfordert, welche im degressiven Teil des Steuertarifs verlassen wird».

30 Tipke (note 8), p. 273.

31 Ibid., p. 273.

32 Voir pour cette formulation ATF 99 Ia 638, JT 1975 290, consid. 9 p. 300 et les références.

33 ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 50, consid. 8.2.

souligner le caractère ouvertement arbitraire de la solution adoptée, en quelque sorte le fait du prince sur lequel elle repose.

Comme le dit KOLM en se référant à Aristote, l'on rejette ce qui «implies a lack of a reason – or arbitrariness – which equality alone avoids»[34]. Le TF relève dans le même sens: «Sous l'angle de la capacité contributive, la charge fiscale maximale doit en outre être juste pour chaque tranche de revenu en elle-même et en comparaison avec les autres tranches, en d'autres termes elle doit apparaître rationnelle (objectivement fondée) et se situer dans un rapport raisonnable, c'est-à-dire pondérée».[35]

Mais pourquoi faut-il utiliser uniquement des justifications tirées «von der zu regelnden Sache»[36]? Parce qu'il n'y a pas de critères formels préalablement donnés par une norme, mais que malgré tout on vise quelque chose d'objectivement fondé, qui puisse s'imposer aux parties. On le trouve dans cette visée d'une «Sachgerechtigkeit», et de l'égalité complexe qui en découle. C'est cela précisément qui caractérise l'égalité que décrit la formule «traiter de la même façon ce qui est semblable et de façon différente ce qui est différent»[37]. C'est le type d'égalité que l'on vise quand on fait une distribution, non pas en fonction d'un critère donné par une norme préexistante, mais en fonction de justifications correctes, tirées «von der zu regelnden Sache»[38].

Cela a l'air compliqué, et ça l'est effectivement au niveau de la conceptualisation de la chose (niveau philosophique), mais ce n'est rien d'autre que ce qui est mis en œuvre dans le travail le plus habituel du juriste, chaque fois qu'il a affaire à des questions d'égalité de traitement. Le TF aurait pu mieux mettre en évidence dans son arrêt Obwald la dimension du «sachlich begründet», en se référant à sa jurisprudence en matière d'égalité de traitement. Suivant cette jurisprudence, qui est très ancienne (Affaire Jäggi, du 2.4.1880), «pour justifier une inégalité de traitement, la différence invoquée ne peut être quelconque, mais elle doit résider dans des faits qui […] puissent être considérés comme essentiels, *du point de vue précisément de la règlementation juridique du domaine du droit dont il s'agit»* (c'est nous qui mettons en évidence)[39].

---

34 SERGE-CHRISTOPHE KOLM, Modern Theories of Justice, Cambridge 1996, p. 9.

35 Consid. 8.2: «Unter dem Gesichtswinkel der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit muss zudem die maximale Belastung einer jeden Einkommensstufe auch innerhalb des Systems und im Vergleich mit den übrigen Stufen gerecht, d.h. *rational (sachlich begründet)* erscheinen und in einem vernünftigen Verhältnis stehen, d.h. *massvoll* sein.»

36 TIPKE (note 8), p. 273.

37 Voir pour cette formulation ATF 99 Ia 638, JT 1975 290, consid. 9 p. 300 et les références.

38 TIPKE (note 8), p. 273.

39 ATF 6 I 171, p. 174: «Um eine Ungleichheit in der rechtlichen Behandlung der Bürger zu rechtfertigen, muss Verschiedenheit der Verhältnisse nicht in irgend welchen, sondern in solchen tatsächlichen Momenten vorliegen, welche nach anerkannten Grundsätzen der geltenden Rechts- und Staatsordnung für die Normierung gerade des bestimmten Rechtsgebietes, um welches es sich handelt, von Erheblichkeit sein können». A noter que dans le passage non cité dans la version française, remplacé par les crochets, mais que l'on trouve dans l'original en allemand qui vient d'être cité, le TF indique que les faits justifiant la différence de traitement en cause doivent

Qu'est-ce qui peut être considéré comme essentiel en matière de barèmes d'impôt pour justifier des différences? On peut assez facilement répondre que ce sont les moyens et ressources du contribuable, que c'est sa capacité économique. Puisque le but de la loi fiscale est précisément le prélèvement de ressources sous la forme de l'impôt, ce sont là des faits qui peuvent être considérés comme essentiels du point de vue de la distribution en cause. Le principe de l'imposition selon la capacité économique le confirme, et n'a d'ailleurs, comme principe, que ce rôle de confirmation. L'argument du TF, que nous avons désigné comme totalement contraignant, repose sur l'arbitraire qu'il y a à utiliser des accroissements de revenu comme une justification pour des accroissements de taux moyen jusqu'à un certain niveau de revenu (jusqu'à 300 000 francs de revenu), puis ensuite de faire le contraire, sans aucune raison qui appartienne à la problématique de l'égalité de traitement et à la matière dont il s'agit, mais parce qu'on a voulu faire intervenir des considérations extrinsèques (la compétitivité du canton dans la concurrence fiscale intercantonale et internationale)[40].

F. Recours à la nature des choses et à une appréciation selon le point de vue économique («Sachgerechtigkeit») dans le contentieux fiscal ordinaire

L'arrêt Obwald porte sur une procédure de contrôle abstrait des normes cantonales. Il traite sans doute une question de justice en adoptant cette approche qui vise la «Sachgerechtigkeit», mais au niveau général et abstrait auquel on se situe quand on se demande si la loi est juste, si les principes qu'elle contient sont des «sachgerechte Prinzipien»[41]. En droit fiscal l'approche qui vise la «Sachgerechtigkeit» est utilisée à l'identique dans le contentieux ordinaire entre le fisc et un contribuable déterminé, c'est-à-dire quand il s'agit de savoir non pas si la loi est juste, mais si la décision dans le cas d'espèce est juste. C'est même une utilisation de la «Sachgerechtigkeit» qui est beaucoup plus familière.

Il arrive en effet souvent en droit fiscal, pour différentes raisons, et malgré l'importance du principe de la légalité, que la solution du litige ne résulte pas

---

pouvoir être considérés comme significatifs pour la réglementation dont il s'agit, au regard des finalités fondamentales de l'ordre juridique et de la communauté politique en cause.

40 Pour une approche similaire dans un domaine tout à fait différent, voir la Décision de la Commission des Communautés européennes du 13 février 2007 concernant l'incompatibilité de certains régimes d'imposition en Suisse avec l'interdiction des aides d'Etat dans l'accord entre la Communauté économique européenne et la Suisse. La Commission se réfère à la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes en matière d'aides d'Etat, qui se fonde, quand elle examine des dispositions fiscales particulières d'un Etat membre, sur la nature du régime fiscal de l'Etat en cause: si ces dispositions découlent de la nature du régime fiscal en cause, elles ne peuvent pas constituer une aide d'Etat, alors que si elles sont des exceptions à ce régime de base, il en va autrement (voir en particulier les paragraphes 30 à 37 de la décision).

41 Tipke (note 8), p. 263.

de l'application de critères formels tirés d'une disposition légale préexistante, mais de la détermination de ce qui est juste dans le cas concret, compte tenu des circonstances particulières du cas. La solution du cas est alors découverte dans une approche inductive, et non pas par subsomption. Le droit ne peut alors qu'être identifié à une justice matérielle dont le contenu pourra dépendre «des particularités propres au cas d'espèce»[42], et non pas à une norme préexistante. Le juge se trouve contraint d'adopter une approche centrée directement sur la justice fiscale, c'est-à-dire sur l'égalité dans la distribution, sans pouvoir s'appuyer sur la médiation que représente une règle générale et abstraite déjà disponible.

Quand le juge tranche le cas d'espèce dans le cadre du contentieux fiscal ordinaire, c'est souvent la nature des choses, notamment «la nature véritable de la convention[43]» à l'origine de la problématique fiscale, qui conduit à découvrir la solution adéquate. La visée de la justice fiscale, c'est-à-dire de l'égalité, implique alors le recours à une approche que les fiscalistes désignent comme «eine wirtschaftliche Betrachtungsweise», un point de vue économique sur les faits[44]. Selon nous, cette approche est une variante du célèbre recours à la nature des choses[45]. La justice fiscale tient alors, en effet, à la découverte de «la solution adéquate aux circonstances spéciales du cas particulier»[46] (dans les circonstances spéciales, les circonstances économiques jouent un rôle important). Dans ces cas «le juge prononce compte tenu des circonstances»[47], et, pour reprendre une image qu'ARISTOTE proposait pour illustrer ce qu'est l'équité[48], sa «décision particulière, par rapport aux choses sur lesquelles elle porte», est comme la «règle de plomb» utilisée à Lesbos pour la construction des maisons, qui «s'adapte, sans rester rigide, à la forme de la pierre»[49].

Pour respecter le principe de la légalité, le juge fiscal ne va recourir à la nature des choses et à l'équité que si l'une des deux justifications suivantes est

---

42 ATF 87 II 147 p. 154, JT 1962 I 86.

43 Art. 18 CO.

44 Voir HENRI TORRIONE, Abus de droit, fraude et soustraction fiscale en droit suisse, in: Pierre-Marie Glauser (éd.), L'évasion fiscale en droit fiscal suisse, Zurich 2010, p. 149–191.

45 HENRI BATIFFOL, Aspects philosophiques du droit international privé, réimpression de l'édition de 1956, Paris 2002, p. 166 ss. Pour clarifier le sens de cette expression au niveau philosophique, BATIFFOL précise avec raison qu'avec la nature des choses «on se trouve bien loin de la nature de l'homme dont on déduirait l'ensemble de la construction juridique» (p. 167), comme Grotius et toute l'Ecole de droit naturel moderne ont voulu le faire, ainsi que Kant, si l'on peut rapprocher d'une déduction le constructivisme kantien, qui consiste à dériver la morale et le droit, non pas d'une essence de l'être humain, mais d'une raison qui construit avec une parfaite spontanéité un ordre qui lui est propre.

46 ATF 101 Ia 545, consid. 2d p. 550.

47 Art. 4 CC.

48 ARISTOTE, Ethique à Nicomaque, trad. Jules Tricot, Paris 2007 (texte grec original édité par I. Bywater, Oxford University Press, 1894), 1137b8: «Voilà pourquoi l'équitable est du droit, et qu'il est supérieur à un certain droit».

49 Ibid., 1137b30.

disponible: soit l'indétermination de la loi, soit, dans le cas où la règle légale n'est pas indéterminée mais claire, un éventuel abus de droit de la part du contribuable.

S'agissant de la première stratégie de justification, on doit reconnaître qu'elle est fréquemment convaincante, parce qu'il arrive souvent, en droit fiscal suisse, que les règles légales soient très indéterminées, et ne fournissent pas de critères formels pour la décision[50]. La solution du litige entre le contribuable et l'administration fiscale ne peut alors que dépendre d'un juge qui va, comme le juge de droit civil dans les cas visés par l'article 4 CC, «apprécier d'une manière objective tous les éléments pertinents, et rechercher la solution adéquate aux circonstances spéciales du cas particulier»[51].

Même quand la loi est claire et contient manifestement des critères formels pour la solution du litige entre le contribuable et l'administration, on ne peut jamais présumer, en droit fiscal, que tout va se résoudre par la simple application des critères formels qui ressortent du texte légal. Très fréquemment, en effet, le juge recourt à «une construction juridique tendant à empêcher un abus de droit»[52] et n'applique pas les critères formels prévus par la disposition en cause. Cela intervient en droit fiscal beaucoup plus fréquemment qu'en droit civil[53]. Les «circonstances de l'espèce» qui amènent le juge fiscal à conclure que «l'application normale de la loi ne se concilie pas avec les règles de la bonne foi»[54] tiennent à la présence d'un «désaccord entre la forme juridique [à laquelle recourt le contribuable dans le cas particulier] et la nature économique»[55] de ce qu'il réalise en fait, désaccord qui est manifeste au point que la forme en cause apparaît comme «insolite, inadéquate ou anormale (ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich), en tout cas inadaptée aux données économiques» (à ce que le contribuable réalise «en fait et économiquement parlant»[56] dans le cas d'espèce).

Face aux situations présentant ce type de circonstances, le juge considère que «la forme juridique des relations d'où provient le revenu imposable n'est pas […] décisive du point de vue fiscal»[57], malgré la règle fiscale claire qui rattache des conséquences fiscales précises (ou une absence de conséquences fis-

---

50 Cette indétermination des règles en droit fiscal suisse se manifeste à la fois par le caractère ouvert de beaucoup de règles (l'expression «et toute autre activité lucrative» par exemple à l'art. 18 al. 1 LIFD) et par le fait qu'elles recourent à des notions économiques qui obligent le juge à prononcer «en tenant compte des circonstances» (art. 4 CC), et par le fait qu'il y a de nombreuses obscurités.

51 ATF 101 Ia 545, consid. 2d p. 550.

52 Pour cette formulation, voir arrêt du TF 2C_176/2008 du 26.8.2008, consid. 5.3.

53 Est-ce parce que le juge fiscal adopte une autre attitude que le juge civil, ou est-ce parce qu'il y a plus souvent utilisation abusive de dispositions légales quand il s'agit des relations avec le fisc, que quand il s'agit des relations entre voisins, entre parties contractantes?

54 ATF 87 II 147 p. 154, JT 1962 I 86.

55 ATF 59 I 282.

56 ATF 59 I 279.

57 Arrêt du TF 2P.92/2005 du 30.1.2006, in: StR 2006, p. 523 ss.

cales) à la forme juridique en cause, malgré les attentes que la clarté de la loi a peut-être suscitées chez le contribuable. Face à ces situations, le juge fiscal considère, en effet, qu'il convient de trancher compte tenu de ce que le contribuable réalise «en fait et économiquement parlant»[58] dans le cas d'espèce, en prenant en considération «mehr die Natur der Sache als die äussere Form»[59], et en recherchant «la solution adéquate aux circonstances spéciales du cas particulier»[60].

La raison de cette approche est indiquée par le Message du CF du 3 mars 1905 relatif au CC, lorsqu'il précise, à propos de ce qui deviendra l'article 2 alinéa 2 CC, qu'il s'agit d'une «sorte de recours extraordinaire, qui doit assurer le respect de la justice …»[61]. Il en va de même lorsque l'on n'est pas en droit privé mais dans le domaine de la fiscalité, et qu'une «construction juridique tendant à empêcher un abus de droit» est utilisée par le juge.

G. Conclusion: la question de l'objectivité des appréciations et des jugements portant sur ce qui est juste et injuste (en matière de taux d'impôt et sur d'autres questions fiscales)

Il résulte de l'analyse que nous avons faite de l'arrêt Obwald, que le TF écarte la norme légale adoptée par Obwald, pour la raison qu'elle ne permet pas de réaliser l'égalité de rapports en matière de «répartition des charges […] entre membres d'une communauté»[62]. Le TF ne reproche pas à la loi cantonale de ne pas réaliser l'idéal en matière d'égalité de rapports; il ne lui reproche pas d'avoir choisi une solution qui est moins bonne que d'autres. Il lui reproche d'avoir choisi une solution qui va à l'encontre de l'égalité matérielle minimale que l'art. 8 Cst. a pour but de sauvegarder. Comme l'art. 8 Cst. ne donne pas de critères formels, il faut que ce minimum puisse être établi à partir de raisons intrinsèques, tirées des caractéristiques de la situation qui est en cause dans cette distribution.

Il y a donc des raisons intrinsèques, il y a donc une rationalité interne dans toute distribution et toute commutation, et, comme Kolm l'a dit, «justice is bound by this rationality as much as it is by arithmetic when I have to give you back due change»[63]. En d'autres termes, il y a quelque chose de rigoureux s'agissant de cette justice matérielle minimale (c'est une égalité entre quantités), et qui ne l'est pas moins quand il s'agit d'une distribution (égalité de rap-

58 ATF 59 I 279.
59 ATF 45 I 26.
60 ATF 101 Ia 545, consid. 2d p. 550.
61 Message du Conseil fédéral concernant le projet de code civil suisse du 28 mai 1904, in: FF IV I, p. 14.
62 Pour cette expression, voir ATF 133 I 206, RDAF 2007 II 505, consid. 7.4.
63 Kolm (note 34), p. 37.

ports) que quand il s'agit d'une commutation (égalité arithmétique). C'est ce point que n'ont pas compris un certain nombre de philosophes du droit, parmi les plus grands, et le TF leur donne, dans cet arrêt, en quelque sorte, une leçon de choses.

Cet arrêt permet ainsi de mettre en perspective les reproches, et même les sarcasmes souvent adressés aux appels à la justice et à l'équité[64]. L'arrêt Obwald est extrêmement intéressant de ce point de vue. Il repose en effet sur la conviction surprenante que la distinction entre ce qui est juste et équitable, et ce qui ne l'est au contraire pas, en matière de barèmes et de taux d'impôts, est une question juridique, donc une question que les tribunaux peuvent trancher, malgré l'absence dans ce domaine, reconnue expressément par le TF, «de critères formels»[65].

C'est une position significative sur le plan philosophique: elle implique que le système juridique fonctionne en pratique sur la base du postulat qu'une réelle objectivité est possible (malgré l'absence de critères formels) dans la détermination, par le juge, de ce qui est juste et équitable en matière de barèmes et taux d'impôts, s'agissant en particulier des taux dégressifs.

Cette position implicite dans la décision du TF est d'autant plus significative qu'elle intervient dans un contexte où ce tribunal oppose ouvertement sa propre appréciation, s'agissant de ce qui est juste et égal (au sens de cette égalité matérielle minimale dont on vient de parler), à la détermination divergente effectuée par le souverain cantonal lors du vote populaire (rappelons le résultat du vote: 8623 oui contre 1368 non), qui est non seulement critiquée par le TF, mais rejetée par annulation de la loi en cause.

Une approche du genre de celle du TF implique, sur le plan de la philosophie du droit, une position nettement non positiviste, plus précisément une position qui accepte le cognitivisme et l'induction dans le domaine pratique de l'action et des décisions humaines[66]. C'est par pragmatisme que le TF est conduit à ces positions, du fait des questions pratiques elles-mêmes auxquelles il est confronté. Le TF est conscient de la direction non positiviste que lui fait prendre sa pratique, et il indique de façon tout à fait précise la philosophie du droit qui rend compte de cette pratique (la référence à une philosophie est toujours un élément un peu extraordinaire dans la jurisprudence d'une cour de justice). Nous avons fait état, dans l'introduction de la présente contribution, de cette référence faite par le TF et de la signification que l'on peut lui donner. Cette contribution n'a pas pour objet de traiter des aspects philosophiques (phi-

64 Batiffol (note 45), p. 166.

65 Voir note 4 et texte en regard.

66 Voir Henri Torrione, Peut-on se passer de la notion de bien dans la pensée juridique et politique? in: Etat et bien commun, Anto Gavric/Grzegorz W. Sienkiewicz (éd.), Peter Lang, Berne 2007, p. 85–143.

losophie du droit) liés à la justice distributive; ces aspects font l'objet d'un autre article dans le présent fascicule.

Résumé:

Dans sa jurisprudence sur la justice fiscale en matière de barèmes et taux d'impôts cantonaux, le TF condamne les taux dégressifs, mais pas les taux simplement proportionnels (des taux ni progressifs ni dégressifs, des «flat rates»). Il ne se prononce pas sur la constitutionnalité de tels taux. Il fait en effet reposer sa décision contre les taux dégressifs sur une base très étroite, liée au dualisme d'approche mis en place par Obwald. Ce dualisme consiste à inverser, à partir d'un revenu de 300.001 francs, le rapport entre variation du taux d'impôt et variation du revenu. A partir de ce niveau de revenu, une augmentation de revenu provoque une diminution de taux. Le TF considère que cette inversion de rapports n'est pas «objectivement fondée» («sachlich begründet»). Elle ne peut en effet pas être justifiée par des caractéristiques objectives de la situation en cause dans la distribution. L'approche du TF donne donc un rôle central à la justice matérielle («Sachgerechtigkeit») dans la détermination de la bonne distribution des charges fiscales entre contribuables à niveau de revenus différents. Selon cette approche, chercher le droit (ou l'égalité) dans une distribution, c'est chercher une «solution adéquate aux circonstances spéciales du cas particulier», ou aux caractéristiques objectives de la situation générale à régler (en cas de contrôle abstrait d'une loi). Le droit est identifié à une solution matériellement juste. Inversement, une solution cantonale matériellement injuste (non adéquate à ces circonstances ou à ces caractéristiques) est contraire au droit (à l'art. 8 Cst.).

Zusammenfassung:

■