

REVUE DE DROIT ADMINISTRATIF ET DE DROIT FISCAL

REVUE GENEVOISE DE DROIT PUBLIC

71e année No 3-4 octobre 2015

IMPÔTS DIRECTS ET HARMONISATION FISCALE

Harmonisation fiscale

Pages 229 à 246

229

Amnistie fiscale du canton du Tessin - Taux réduits en cas de dénonciation spontanée non punissable

Art. 8 al. 1, art. 127 al. 2 et art. 129 al. 2 Cst.; art. 53, al. 1, 56, al. 1bis et 57b, al. 1, LHID

1. Légitimation à contester un acte normatif cantonal qui modifie un barème fiscal; confirmation de la jurisprudence reconnaissant la -qualité pour recourir aux contribuables qui sont domiciliés dans le canton concerné (consid. 3.1 et 3.2). Motifs de récusation lorsque le recours émane d'un ancien juge suppléant du Tribunal fédéral; -confirmation de la jurisprudence selon laquelle la seule collégialité entre les membres d'un tribunal n'entraîne aucun devoir de récusation (consid. 3.3).

2. Il est contraire aux normes prévues par la LHID d'introduire des tarifs réduits en cas de dénonciation spontanée non punissable et l'on ne peut se prévaloir de l'art. 129 al. 2 Cst. pour justifier l'adoption de ces tarifs (consid. 7). L'introduction de tarifs réduits en cas de dénonciation spontanée non punissable viole les art. 8 al. 1 et 127 al. 2 Cst. Impossibilité de justifier la violation de ces normes en invoquant des objectifs généraux de nature politico-financière, dont la mise en oeuvre a des répercussions importantes sur l'application de barèmes complets et favorise manifestement les personnes ayant soustrait des impôts (consid. 9).

Faits:

A. A la suite d'une initiative parlementaire du 28 mai 2013, sous la forme d'un projet rédigé, le Grand Conseil du canton du Tessin a décidé d'introduire un certain nombre de dispositions transitoires dans la loi fiscale tessinoise (LT/TI; RL 10.2.1.1), à savoir:

«Article 309e LT/TI (nouvelle disposition)1 Le taux d'imposition applicable à la procédure de rappel d'impôt qui n'a pas fait l'objet d'un encaissement (art. 236, al. 1, LT/TI), dans le cadre d'une -

230

-procédure de dénonciation spontanée, est réduit de 70%. Sur les éléments qui ont déjà fait l'objet d'une taxation, la réduction du taux est exclusivement applicable sur l'augmentation du taux marginal d'imposition. 2 Cette réduction est uniquement applicable si les conditions de l'article 258, alinéa 3, LT/TI sont réalisées.3 La réduction du taux d'imposition n'est pas applicable aux réserves latentes qui n'ont pas fait l'objet d'une imposition.4 La réduction du taux d'imposition prévue au premier alinéa de cette disposition est uniquement admise sur les éléments soustraits qui ont fait l'objet d'une déclaration à l'autorité fiscale au plus tard le 31 décembre de l'année qui précède l'entrée en vigueur de cette disposition.».

«Article 314e LT/TI (nouvelle disposition)1 Le taux d'imposition applicable au rappel d'impôt qui n'a pas fait l'objet d'un encaissement au sens de l'article 236, alinéa 1, LT/TI, en relation avec la dénonciation spontanée exemptée de peine, présentée du 1er janvier de l'année d'entrée en vigueur de la loi au 31 décembre de l'année suivante à l'entrée en vigueur, est réduit de 70%.2 Cette réduction est uniquement applicable si les conditions de l'article 265a, alinéa 1, LT/TI (dénonciation spontanée exemptée de peine) sont réalisées. La réduction du taux d'imposition n'est pas applicable aux réserves latentes qui n'ont pas fait l'objet d'une imposition.3 La réduction du taux d'imposition prévue au premier alinéa de cette disposition est uniquement admise sur les éléments soustraits qui ont fait l'objet d'une déclaration à l'autorité fiscale au plus tard le 31 décembre de l'année qui précède l'entrée en vigueur de cette disposition.4. La réduction du taux d'imposition n'est pas applicable aux réserves latentes qui n'ont pas fait l'objet d'une imposition.».

Les dispositions transitoires susmentionnées, qui concernent tant les personnes physiques (art. 309e LT/TI) que les personnes morales (art. 314e LT/TI), ont été acceptées par le peuple tessinois malgré le lancement d'un référendum. Elles ont été publiées, par la suite, dans le Bulletin officiel tessinois avec la décision suivante:

«La modification du 25 novembre 2013 de la loi fiscale du 21 juin 1994 est publiée dans la Feuille des avis officiels et entrera en vigueur, avec effet rétroactif au 1er janvier 2014, à condition que cet acte normatif ne soit pas attaqué par-devant le Tribunal fédéral ou, dans cette hypothèse, que les recours qui ont été interjetés soient rejetés.».

B. Attendu que cet acte normatif a été considéré comme contraire à la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), l'adoption des articles 309e et 314e LT/TI a fait l'objet de deux recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Les recourants demandent l'annulation desdites dispositions transitoires.

231

En sa qualité de représentant du Grand Conseil, le Conseil d'Etat tessinois a conclu au rejet du recours et a demandé au Tribunal fédéral de bien vouloir analyser les conditions d'une éventuelle récusation des juges de la 2e Cour de droit public; l'un des recourants, le Professeur Peter Locher, avait, en effet, exercé au sein de ladite Cour, en qualité de Juge suppléant.

Extrait des considérants:

1. Les présents recours ont été interjetés à l'encontre de la même modification législative et soulèvent des griefs similaires.

Dans leurs conclusions, les recourants demandent l'annulation des articles 309e et 314e LT/TI. Dès lors que les questions juridiques soulevées par les recours se recoupent, les deux causes seront jointes, pour des motifs d'économie de procédure, et il sera statué en un seul arrêt (art. 71 LTF et 24 PCF; arrêt 2C_103/2010 et 2C_113/2010 du 27 septembre 2010, consid. 1).

2.1. La modification législative qui fait l'objet du présent litige constitue un acte normatif cantonal qui ne peut pas faire l'objet d'un recours auprès des juridictions cantonales tessinoises (arrêt 2C_169/2010 du 17 novembre 2011, consid. 1.1 non publié à l'ATF 138 II 70; arrêt 2C_750/2008 du 2 juin 2009, consid. 1.1, in RtiD I-2010 n. 30 p. 137 ss). Elle peut donc faire l'objet d'un recours en matière de droit public par-devant le Tribunal fédéral (art. 82 let. b *cum* art. 87 al. 1 LTF).

2.2. Bien que le résultat de la votation populaire du 18 mai 2014 ait été publié dans la Feuille des avis officiels tessinoise, en date du 30 mai 2014, le point de départ du délai de 30 jours, prévu à l'article 101 LTF, court depuis la publication de ladite modification législative dans le Bulletin officiel, intervenue le 4 juillet 2014 (art. 146 al. 3 de la *«legge ticinese sull'esercizio dei diritti politici»* du 7 octobre 1998 [LEDP; RL/TI 1.3.1.1]; ATF 135 I 28, consid. 3.3.1 et 3.3.2, p. 33 ss.; Heinz Aemisegger/Karin Scherrer Reber, Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2e éd. 2011, ad art. 101 n. 1).

3.1. D'après l'article 89, alinéa 1, lettres b et c, LTF, a qualité pour former un recours en matière de droit public quiconque est particulièrement atteint par la décision ou l'acte normatif attaqué et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. L'intérêt digne de protection peut être juridique ou de fait (ATF 133 I 286,

232

consid. 2.2, p. 290). Lorsque l'acte attaqué est un acte normatif, l'intérêt personnel requis peut être simplement virtuel; il suffit qu'il existe un minimum de vraisemblance que le recourant puisse se voir un jour appliquer les dispositions contestées (ATF 136 I 17, consid. 2.1, p. 21, 49, consid. 2.1, p. 53 ss; 133 I 286, consid. 2.2, p. 289 ss). En règle générale, seuls les contribuables domiciliés dans le canton où l'acte normatif litigieux a été adopté, disposent de la qualité pour recourir (ATF 130 I 174, consid. 1.2, p. 176 ss; arrêt 2C_62/2008, du 25 septembre 2009, consid. 2.1). Toutefois, du moment que le recours porte sur le taux d'imposition, à savoir une problématique qui ne peut pas être scindée du texte de la modification législative litigieuse, les contribuables qui ne sont pas touchés directement, disposent aussi de la qualité pour recourir s'ils sont en mesure d'invoquer la violation d'une norme constitutionnelle (ATF 133 I 206, consid. 2.1-2.3, p. 210 ss; arrêt 2C_62/2008, du 25 septembre 2009, consid. 2.1).

3.2. Conformément à la note marginale, les articles 309e et 314e LT/TI ont pour l'objet la réduction du taux d'imposition en cas de dénonciation spontanée exemptée de peine tant pour les personnes -physiques que morales. En l'occurrence, tous les recourants ont leur domicile -fiscal dans le canton du Tessin et sont touchés de manière particulièrement importante par cette modification législative; ils sont donc en mesure de demander l'annulation des dispositions transitoires -litigieuses.

3.3. En ce qui concerne le grief relatif à la récusation du Professeur Peter Locher, il n'y a aucune raison pour que les membres de ladite Cour, et leurs greffiers respectifs, soient contraints à se récuser. Il y a lieu de relever que le Professeur Peter Locher n'exerce plus la fonction de Juge suppléant depuis deux ans. Le rapport de collégialité des Juges de la même Cour n'est pas un motif de récusation au sens des articles 30, alinéa 1, Cst./Féd. et 6, alinéa 1, CEDH (ATF 139 I 121, avec les arrêts cités).

4.1. Le recours en matière de droit public peut être formé pour -violation du droit fédéral (art. 95, let. a, LTF) y compris les droits constitutionnels (ATF 133 III 446, consid. 3.1, p. 447 ss). Même pour un recours interjeté à l'encontre d'un acte normatif cantonal, le Tribunal fédéral n'examine que les dispositions qui ont fait l'objet d'un grief suffisamment motivé au regard des exigences des articles 42 et 106, -alinéa 2, LTF (arrêt 2C_169/2010 du 17 novembre 2011, consid. 2.1, non publié à l'ATF 138 II 70).

233

4.2. De plus, dans le cadre d'un contrôle abstrait des normes, le Tribunal fédéral examine librement la conformité d'un acte normatif au droit constitutionnel (ATF 135 II 243, consid. 2, p. 248). Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres -dispositions légales (interprétation systématique). Si plusieurs interprétations sont admissibles, il convient de choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 136 II 233, consid. 4.1, p. 235 ss; 134 II 308, consid. 5.2 p. 311; 131 II 562, consid. 3.5, p. 567 ss avec les renvois).

5.1. Après avoir expressément écarté l'hypothèse d'une amnistie fiscale générale sur le modèle de l'année 1969 accompagnée d'une exemption de peine et d'une renonciation à la procédure de rappel d'impôt, le Conseil fédéral, en date du 18 octobre 2006, a présenté un message concernant la simplification de la procédure de rappel d'impôt pour les héritiers et l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable (FF 2006 8347; Susanne Gantenbein Affrunti/Walo Stählin, *Steueramnestie in der Schweiz? - Grundsätzliche Überlegungen zu Steueramnestien und aktuelle gesetzgeberische Vorstösse in der Schweiz*, in *Der Schweizer Treuhänder* 1-2/2004, p. 112 ss; Alfred Meier, *Steueramnestie und amnestieähnliche Massnahmen - Zur Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige mit Wirkung für die direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden*, in *Forum für Steuerrecht* 2003, p. 279 ss). Le 20 mars 2008, cette modification législative a été adoptée par les Chambres fédérales. Son entrée en vigueur a été fixée au 1er janvier 2010 (RO 2008 4453). Ces nouvelles dispositions devaient tout d'abord permettre aux héritiers de déclarer les avoirs du défunt qui avaient échappé à l'Autorité fiscale, grâce à l'introduction d'une procédure de rappel d'impôt et un calcul d'intérêt limité sur les trois périodes fiscales précédentes l'année du décès. De plus, les personnes physiques et morales, qui avaient procédé à une soustraction d'impôt, pouvaient régulariser leur situation fiscale en échappant à une procédure pénale, grâce à une procédure de dénonciation spontanée non punissable (Reto Sutter, *Die straflose Selbstanzeige im Bereich der*

234

direkten Steuern der Schweiz, 2014, p. 13 ss; Tobias Rohner, *Selbst-anzeige bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug*, in *Jusletter* du 8 avril 2013; Marco Streuli/Vreni Grossmann, *Vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige - Anreize zu mehr Steuerehrlichkeit*, in *Der Schweizer Treuhänder* 9/2008, p. 711 ss).

5.2. Le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers et la dénonciation spontanée non punissable ont été introduits dans la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11; art. 153a, 175 e 181a) ainsi que dans la LHID (art. 53a, 56 e 57a -[successivement art. 57b; RO 2009 5683]). Ces dispositions s'appliquent à l'impôt fédéral perçu sur le revenu des personnes -physiques et sur le bénéfice des personnes morales. En outre, elles s'appliquent à l'impôt perçu par les cantons et les communes en matière de revenu et de fortune (Marco Bernasconi/Donatella -Ferrari, *Le nuove norme relative alla semplificazione del ricupero d'imposta in caso di successione e all'introduzione dell'autodenuncia esente da pena*; in *RtiD* I-2008, p. 487 ss, 498). Cette modification législative a obligé les cantons à modifier leurs lois fiscales respectives (art. 72h LAID; message du Conseil d'Etat -tessinois n. 6116 du 17 septembre 2008; Bollettino ufficiale delle leggi e degli atti esecutivi del Cantone Ticino du 27 janvier 2009, p. 42 ss). A la suite de l'entrée en vigueur desdites modifications, le Conseil d'Etat tessinois a manifesté l'intention de procéder à des nouveaux changements de la loi fiscale. Dans le message n. 6328 du 23 février 2010, le Conseil d'Etat a proposé au Parlement de compléter les dispositions relatives à la dénonciation spontanée non punissable par le biais de deux nouvelles dispositions transitoires permettant une réduction de 70% du taux d'imposition applicable au rappel d'impôt, pour toutes les dénonciations spontanées présentées entre le 1er janvier 2010 et le 31 décembre 2011, afin de promouvoir une «*amnistie fiscale cantonale*» pour les personnes physiques et morales.

5.3. Le projet présenté ci-avant a été rejeté par le Parlement tessinois lors de sa séance du 14 mars 2012. Toutefois, à la suite du dépôt d'une initiative sous la forme d'un projet rédigé, ledit projet a refait surface. Cette nouvelle modification concernait l'impôt cantonal et communal sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques et morales avec une extension à l'impôt sur les donations, sur les successions et sur les gains immobiliers. Le Grand Conseil tessinois a voté cette modification législative lors de la séance du 25 novembre 2013 et a donné son accord quant à l'intro-

235

duction de deux dispositions transitoires qui permettent une réduction de 70% du taux d'imposition applicable au rappel d'impôt, pour toutes les dénonciations spontanées exemptées de peine durant une période de deux ans dès son entrée en vigueur avec une extension aux impôts cités ci-avant (Samuele Vorpe, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in *RtiD* II-2014, p. 551 ss).

5.4. Le Conseil d'Etat tessinois a toujours soutenu que le but -poursuivi par ladite amnistie était d'augmenter les recettes fiscales, de fournir une réponse au Conseil fédéral qui avait décidé d'atténuer le secret bancaire également pour les contribuables suisses et de permettre le retour des capitaux dans les institutions bancaires tessinoises et suisses. Il était de l'avis que cette amnistie était compatible avec la LHID car seuls les taux d'imposition étaient touchés par celle-ci, soit une matière qui relève de la compétence exclusive des cantons (art. 129, al. 2, Cst./Féd.). Toutefois, selon le Conseil d'Etat tessinois, la meilleure solution aurait été celle de

l'introduction d'une amnistie fiscale générale avec l'introduction d'une nouvelle norme transitoire dans la Constitution fédérale, comme l'avait d'ailleurs demandé le Grand Conseil tessinois par le biais d'une initiative cantonale du 9 octobre 2002 à l'attention de l'Assemblée fédérale (Curia Vista, affaire n. 02.308). En raison du temps écoulé depuis la dernière mesure introduite au niveau fédéral en 1969, l'«impôt d'amnistie», qui sera prélevé auprès des contribuables qui entendent bénéficier de l'amnistie fiscale cantonale (30% des impôts soustraits), et la création du «fonds cantonal en faveur du -travail», alimenté d'un montant maximal de 20 millions provenant des procédures de rappel d'impôt introduites durant la période de validité de l'amnistie, rendaient nécessaire l'adoption desdites normes transitoires.

6. D'après les recourants, les articles 309e et 314e LT/TI seraient contraires au principe de la primauté du droit fédéral (art. 49 Cst./Féd.), en raison de l'incompatibilité desdites dispositions avec la LHID, en particulier les dispositions qui ont été modifiées suite à l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable. Ils estiment que le législateur tessinois, dans le cadre d'une amnistie fiscale cantonale, ne dispose d'aucune compétence en matière de fixation de taux d'imposition et des barèmes. Ils sont également de l'avis que l'effet rétroactif des nouvelles dispositions de la LT/TI serait contraire à l'article 5, alinéa 1, Cst./Féd. (principe de l'activité de l'Etat

236

régie par le droit). De plus, d'après les recourants, lesdites disposition seraient contraires à l'article 8, alinéa 1, Cst./Féd. (égalité) ainsi qu'à l'article 127, alinéa 2, Cst./Féd. (principes régissant l'imposition).

7. Dans leurs critiques, les recourants considèrent que le texte clair du législateur fédéral, qui régleme la dénonciation spontanée exemptée de peine, ne permet aucun «rabais» en matière de rappel d'impôt.

7.1. D'après les méthodes d'interprétation des normes exposées ci-avant (consid. 4.2), il y a lieu de partager l'opinion des recourants.

7.1.1. En vertu des articles 56, alinéa 1bis et 57b, alinéa 1, LHID, lorsque le contribuable (personne physique ou morale) dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition:

a. qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance; b. qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer les -éléments de la fortune et du revenu soustraits; c. qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû.

Ce texte, qui ne comporte aucune ambiguïté, également dans ses versions allemande et française, ne prévoit aucune conséquence favorable en matière de rappel d'impôt pour la personne qui a décidé de s'autodénoncer. En effet, le législateur fédéral, par l'introduction de la lettre «c» desdites dispositions, a voulu un engagement du contribuable à payer l'impôt dû, en contrepartie de l'exemption de peine (dans la version allemande: «*wenn die steuerpflichtige Person sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemüht*»).

7.1.2. Par ailleurs, dans le message du Conseil fédéral du 18 octobre 2006, concernant la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable, il est clairement indiqué que, en ce qui concerne la dénonciation spontanée, la créance fiscale découlant d'une procédure de rappel d'impôt doit être intégralement honorée (FF 2006 8092). Le contribuable doit donc s'acquitter du montant résultant de la procédure de rappel d'impôt ainsi que les intérêts moratoires y relatifs pour 10 ans après la fin de la période fiscale (FF 2006 8106). De plus, conformément aux interventions de la Commission de l'économie et des redevances, qui a proposé l'entrée en matière sur ledit projet législatif au Conseil des Etats

237

(BO 2007 CE 941) et au Conseil national (BO 2007 CN 2012), la seule limitation des conséquences de cette modification concerne l'exemption de peine.

7.1.3. A cet égard, il y a lieu de relever que l'article 53 LHID, qui codifiait les conditions du rappel d'impôt, a fait l'objet d'une modification de sa note marginale. Il est en effet mentionné «*Rappel d'impôt ordinaire*» pour bien différencier cette disposition avec l'article 53a LHID «*Rappel d'impôt simplifié pour les héritiers*». Toutefois, lesdites dispositions, qui sont similaires dans leur substance, prévoient que si une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Il sied encore de relever que législateur fédéral a également voulu écarter la voie de l'amnistie générale basée sur le modèle d'amnistie tessinoise de 1969, qui soulevait des questions mineures d'ordre éthique (FF 2006 8347). Enfin, les critiques doctrinale susmentionnées (cf. par. 5.1) ainsi que les indications de la Conférence suisse des impôts, confirment la portée de la modification législative intervenue au niveau fédéral (Steuerinformationen - Die Strafbestimmungen bei den direkten Steuern, éd. août 2011, par. 1.4).

7.2. Après avoir analysé la portée des articles 56, alinéa 1bis et 57b, alinéa 1, LHID, il y a lieu de confirmer que lesdites dispositions ne -laissant plus aucune marge de manoeuvre au législateur cantonal en matière de dénonciation spontanée exemptée de peine. C'est donc à juste titre que les recourants ont conclu que le canton du Tessin ne -pouvait pas introduire, en vertu de l'article 129, alinéa 2 Cst./Féd., les articles 309e et 314e LT/TI sans

violer les articles 56, alinéa 1bis et 57b, alinéa 1, LHID qui restent d'ailleurs directement applicables même si des dispositions cantonales s'en écartent (art. 72i, al. 2, LHID).

7.2.1. Selon la jurisprudence et la doctrine relatives à l'article 53, alinéa 1, LHID - disposition qui n'a d'ailleurs pas subi de changements suite à la modification législative du 18 octobre 2006, et l'article 151, alinéa 1, LIFD - qui a exactement la même teneur (arrêt 2C_104/2008 du 20 juin 2008, consid. 3.2) - la créance fiscale découlant d'une procédure de rappel d'impôt n'est pas de nature différente par rapport à la créance qui n'a pas pu être encaissée, à tort, dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire. En effet, la créance fiscale qui fait l'objet de

238

la procédure de rappel d'impôt (ordinaire), et qui n'a pas encore été encaissée, ne peut que correspondre au «rappel d'impôt dû» au sens des articles 56, alinéa 1bis, lettre c et 57b, alinéa 1, lettre c, LHID, auquel il faut ajouter les intérêts moratoires (arrêts 2C_999/2014, du 15 janvier 2015, consid. 6; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008, consid. 5.3 et 2C_104/2008, du 20 juin 2008, consid. 3.3, avec renvoi à l'ATF 121 II 257, consid. 4b, p. 265; Felix Richner/Walter Frei/Stefan -Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2e éd. 2009, ad art. 151 LIFD n. 3-5 et 39; Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2008, p. 357 ss; Klaus A. Vallender, in Martin Zweifel/Peter Athanas [éditeurs], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2e éd. 2002, ad art. 53 LAID n. 1 ss; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd. 1998, p. 206 ss).

7.2.2. En effet, du moment que l'obligation fiscale primitive ne s'est pas encore éteinte et que cette dernière a pour objet l'impôt qui n'a pas pu être encaissé à tort, le fait de s'acquitter du rappel d'impôt dû, au sens des articles 56, alinéa 1bis et 57b, alinéa 1, LHID, en relation avec l'article 53, alinéa 1, LHID, ne peut que correspondre au montant de l'impôt soustrait auquel il faut ajouter les intérêts moratoires y relatifs qui se calculent depuis l'exigibilité de l'impôt (ATF 121 II 257, consid. 4c p. 265; 98 Ia 22, consid. 2, p. 24 ss; Mark Reich, Steuerrecht, 2e éd. 2012, § 26 n. 126 ss; Hugo Casanova, in Danielle Yersin/Yves Noël, Commentaire LIFD, 2008, ad art. 151 LIFD n. 1-4; Klaus A. Vallender/Martin E. Looser, in Martin Zweifel/Peter Athanas [éditeurs], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2e éd. 2008, ad art. 151 LIFD n. 1-3 et 17).

7.3. A noter que le Conseil d'Etat tessinois a toujours soutenu que les articles 309e et 314e LT/TI ne posaient pas de problèmes de constitutionnalité (cf. message du Conseil d'Etat tessinois n. 6328 du 23 février 2010, p. 9). Attendu que les cantons ne disposent d'aucune marge de manoeuvre pour la fixation des taux dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt, les griefs soulevés par les recourants, relatifs à l'incompatibilité desdites dispositions avec LHID, sont entièrement fondés et doivent être, par conséquent, admis.

8.1. Pour ces motifs, suite à l'admission des griefs soulevés par les recourants, les articles 309e et 314e LT/TI doivent être annulés en

239

-raison de leur incompatibilité avec les articles 56, alinéa 1bis, 57b, -alinéa 1, LHID en relation avec l'article 53, alinéa 1, LHID. En effet, les articles 309e et 314e LT/TI ne font aucune différence entre les impôts soumis à harmonisation et ceux qui en sont exclus (ex. succession et donation); ces dispositions renvoient, tout simplement, à la procédure de rappel d'impôt des articles 258, alinéa 3, et 265a, alinéa 1 LT/TI, raison pour laquelle il y a lieu de les annuler intégralement.

8.2. L'annulation desdites dispositions ne crée pas non plus de divergences avec la volonté du Conseil d'Etat tessinois qui n'a, dans le cadre du présent recours, jamais soulevé aucun grief relatif à l'application de cette procédure aux impôts qui ne font pas l'objet d'une harmonisation. De plus, dans le message relatif à la modification de la LT/TI, l'extension de l'amnistie aux impôts non harmonisés avait été qualifiée «d'amnistie supplémentaire» qui devait s'ajouter à l'amnistie dite «principale» qui concernait les impôts sur le revenu et la fortune, -respectivement sur le bénéfice et sur le capital.

9. Dans tous les cas, les articles 309e et 314e LT/TI doivent être annulés également pour d'autres motifs, notamment en raison de leur incompatibilité avec les articles 8, alinéa 1, Cst./Féd. (égalité de traitement) et 127, alinéa 2, Cst./Féd. (imposition selon la capacité contributive).

9.1. Le principe de l'égalité ancré à l'article 8, alinéa 1, Cst./Féd. est violé lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des -circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 136 II 120, consid. 3.3.2, p. 127 ss; 136 I 1, consid. 4.1, p. 5 ss; 133 I 249, consid. 3.3, p. 254 ss; Rainer J. Schweizer, in Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3e éd. 2014, ad art. 8 Cst. n. 38 ss; Regina Kiener/Walter Kälin, Grundrechte, 2e éd. 2013, p. 418 ss; Giovanni Biaggini, Kommentar BV, 2007, ad art. 8 Cst. n. 10 ss). En matière fiscale, l'article 8, alinéa 1 Cst./Féd. est concrétisé par le principe de l'universalité de l'impôt ainsi que par le principe de l'imposition selon la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.; Kathrin Klett, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, in ZSR 111/1992 II p. 1 ss

et 58 ss; Danielle Yersin, L'égalité de traitement en droit fiscal, in RDS 111/1992 II p. 145 ss et 164 ss). Lesdits principes avaient été déduits de l'ancien article 4 de la Constitution fédérale du 29 mai 1874. Ils ont été, par la suite, intégrés dans la nouvelle Constitution fédérale du 18 avril 1999 (ATF 133 I 206, consid. 6.1, p. 215; Klaus A. Vallender/René Wiederkehr, in Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3e éd. 2014, ad art. 127 Cst. n. 3)

9.2. Le principe de la généralité de l'imposition interdit que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif; les charges financières de la collectivité qui résultent de ses tâches publiques générales doivent être supportées par l'ensemble des citoyens (ATF 133 I 206, consid. 6.1, p. 215; 132 I 153, consid. 3.1, p. 154 ss; 114 la 321, consid. 3b, p. 323; Ernst Höhn/Robert -Waldburger, Steuerrecht, vol. I, 9e éd. 2001, § 4 n. 71; Sandra Morandi, Die Begrenzung der Steuerlast durch verfassungsrechtliche Bindungen des schweizerischen Steuergesetzgebers, 1997, p. 125 ss). En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 140 II 157, consid. 7.1, p. 160 sss avec les -renvois; arrêt 2C_300/2009 du 23 septembre 2009, consid. 5.1; Kathrin Klett, op. cit., p. 92 ss; Danielle Yersin, op. cit., p. 169 ss). Le principe de l'imposition selon la capacité contributive trouve également son fondement dans la Déclaration universelle des droits de l'homme de 1798 (Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, vol. I, 2e éd. 2000, p. 488 ss). Par ailleurs, la doctrine majoritaire reconnaît que ledit principe est un principe fondamental qui fait partie de la conscience juridique commune. Par ailleurs, le Tribunal fédéral avait déduit ce principe de l'article 4 de l'ancienne Constitution fédérale à partir de l'année 1973 (ATF 133 I 206, consid. 7.1, p. 217; 99 Ia 638, consid. 9, p. 652 ss; Kathrin Klett, op. cit., p. 92 ss). Avant cette date, ledit -principe avait été déjà reconnu sur la base des dispositions constitutionnelles des cantons (arrêt 2P.78/1995 du 24 mai 1996, in StR 51 p. 436, consid. 2c/aa; Markus Reich, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, in Arch. 53 p. 5 ss, 16 ss). La doctrine reconnaît également que l'imposition selon la capacité contributive constitue un principe fondamental de notre conscience juridique commune (Markus Reich, Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen -Leistungsfähigkeit - eine Illusion?, in Liber amicorum für Martin

Zweifel, 2013, p. 3 ss; Ernst Höhn/Robert Waldburger, op. cit., § 4 n. 76 ss; Klaus Tipke, op. cit., p. 484; Sandra Morandi, op. cit., p. 133; Silvia Maria Senn, Die verfassungsrechtliche Verankerung von -anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, 1999, p. 191 ss).

9.3. Même si l'article 127 Cst./Féd. ne se trouve pas dans le chapitre dédié aux droits fondamentaux, mais dans celui relatif au régime des finances de la Confédération, le principe ancré dans cette disposition a une portée générale et doit par conséquent être mis en oeuvre par le législateur cantonal en raison de sa stricte corrélation avec l'article 8 Cst./Féd (ATF 134 I 248, consid. 2 p. 251; ATF 133 I 206, consid. 6.2, p. 216 ss; Markus Reich, Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Francis Cagianut, 1990, p. 107 ss; Sandra Morandi, op. cit., p. 124).

9.4. En l'occurrence, les articles 309e et 314e LT/TI, qui prévoyaient une réduction de 70% du taux d'imposition applicable au -rappel d'impôt, pour une période de deux ans, dans le cadre d'une dénonciation spontanée, comportent une violation manifeste des articles 8, alinéa 1 et 127, alinéa 2, Cst./Féd. En effet, il y a violation du principe de la généralité de l'imposition dès que le contribuable qui n'a pas fait face à ses obligations fiscales se trouve dans une meilleure situation par rapport à celui qui les a respectées. De plus, il y a également une incompatibilité avec le principe de l'uniformité de l'imposition et le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique.

Les contribuables qui se trouvent dans la même situation économique doivent être soumis à une charge fiscale équivalente. Avec le système mis en place par cette amnistie fiscale, les contribuables qui ont respecté leurs obligations fiscales sont ainsi contraints d'honorer l'intégralité de leurs impôts, tandis que les personnes qui ont décidé de s'autodénoncer se trouvent dans une situation bien plus favorable. De plus, les contribuables avec une capacité contributive identique sont traités de manière différente, ce qui comporte une violation de l'équité fiscale horizontale. A relever que l'équité fiscale verticale n'est pas non plus respectée: en effet, un contribuable qui a décidé de procéder à une dénonciation spontanée et qui dispose d'éléments imposables importants, serait soumis à une imposition favorable et devrait verser des montants d'impôt plus faibles par rapport à un contribuable qui est moins favorisé économiquement.

9.5. Il y a encore lieu d'analyser si les objectifs poursuivis par le Conseil d'Etat tessinois, dans le cadre de l'amnistie fiscale cantonale, peuvent justifier une violation des articles 8, alinéa 1 et 127, alinéa 2, Cst./Féd. (ATF 136 I 1, consid. 4.3.2, p. 8; 136 II 120, consid. 3.3.2, p. 127 seg.; 133 I 206, consid. II 229 ss; Matthias Oesch, Differenzierung und Typisierung - Zur Dogmatik der Rechtsgleichheit in der Rechtsetzung, 2008, p. 399 ss; Rainer J. Schweizer, in Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3e éd. 2014, ad art. 8 Cst. n. 40; Jörg Paul Müller/Markus Schefer, Grundrechte in der Schweiz, 4a ed. 2008, p. 661 ss; Vincent Martenet, Géométrie de l'égalité, 2003, p. 189 ss; René Rhinow/Markus Schefer, Schweizerisches Verfassungsrecht, 2e éd. 2009, Rz. 1849; Bernhard Rüttsche, Die Rechtsgleichheit in Bewegung: Dogmatische Fortbildung von Art. 8 Abs. 1 BV, in AJP 2013, p. 1321 ss; René Wiederkehr, -Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen: Gilt Art. 36 BV auch bei der Einschränkung der Rechtsgleichheit?, in AJP 2008, p. 394 ss, 399 ss).

9.5.1. Suite à la constatation qu'en ce qui concerne les impôts harmonisés, la procédure instaurée par les articles 309e et 314e LT/TI, n'est pas conforme à la Constitution fédérale en raison de l'introduction d'un taux d'imposition favorable dans le cadre de la procédure de dénonciation spontanée, il n'y a pas lieu d'analyser si cette violation se justifie sur la base des objectifs recherchés par le législateur tessinois. Au surplus, les arguments au soutien du projet d'amnistie fiscale cantonale concernent ledit projet, dans son ensemble. Attendu que la partie principale de cette amnistie est contraire à la LHID, il n'y a pas lieu d'examiner s'il serait possible de l'appliquer, le cas échéant, aux impôts qui n'ont pas l'objet d'une harmonisation.

9.5.2. Même si la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 133 I 206, consid. 11.1 ss) a admis des limitations, de manière très restrictive, à l'égalité de traitement en matière fiscale pour des raisons socio-politiques ou de promotion économique, les objectifs du législateur doivent être bien définis et leur mise en œuvre doit poursuivre un intérêt public clair. En outre, cette restriction doit avoir un champ d'application restreint et doit s'appliquer à des situations bien précises contrairement au projet d'amnistie qui concerne un barème de caractère général applicable à tous les contribuables (ATF 133 I 206, consid. 11.1-11.3). Pour ce motif, même si la réduction du taux d'imposition dans le cadre d'une dénonciation spontanée exemptée de peine ne devait pas être contraire à la LHID, il ne serait pas possible de trouver

243

une quelconque justification pour admettre la violation des articles 8, alinéa 1, et 127, alinéa 2, Cst./Féd. Au surplus, le fait d'augmenter les recettes fiscales du canton ne peut pas être considéré comme un objectif bien défini. De plus, en raison de la forte répercussion sur l'application des barèmes fiscaux, son champ d'application ne peut pas être considéré comme restreint. A relever encore que la réduction du taux d'impôt ne peut pas non plus être tolérée car elle implique un traitement excessivement favorable pour les contribuables qui n'ont pas respecté leurs obligations fiscales; ces derniers bénéficient déjà de l'exemption de peine.

Il s'ensuit que l'argument relatif à l'augmentation des recettes fiscales ne peut en aucun cas être une justification pour admettre de telles limitations à l'égalité de traitement.

9.6. S'agissant de l'amnistie fiscale de l'année 1969, qui concernait les impôts de la Confédération, des cantons et des communes, celle-ci ne peut pas être prise au titre d'exemple pour créer un précédent. A rappeler que cette amnistie prévoyait une exemption de peine accompagnée de la suppression de la procédure de rappel d'impôt. Toutefois, cette amnistie était basée sur la loi fédérale 15 mars 1968 et par une norme constitutionnelle transitoire, votée par le peuple et par les -cantons (RO 1968 421; Jean François Aubert/Pascal Mahon, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, 2003, p. 1312 n. 35; Fritz Banderet, Rechtsfragen auf dem Gebiete der Eidgenössischen Steueramnestie 1969, in Arch. 37, p. 6 ss; Filippo Lurà, L'amnistia fiscale, in R DAT II-2003 p. 483 ss, 487 ss; C.D. Pache, Quelques considérations sur l'amnistie fiscale générale au 1er janvier 1969, in R DAF 1969 I ss, 6 ss; Heinz -Weidmann, Die allgemeine Steueramnestie 1969, 1969, p. 13).

9.7. Pour ces motifs, les articles 309e et 314e LT/TI, qui favorisent de manière indue les contribuables qui n'ont pas honoré leurs obligations fiscales et qui décident de s'autodénoncer, et qui sont, par ailleurs, déjà au bénéfice d'une exemption de peine, ne sont pas seulement contraires à la LHID mais également au droit constitutionnel fédéral. Les principes qui régissent l'égalité de traitement en matière fiscale sont d'une importance capitale et ne peuvent pas faire l'objet de limitations incisives et étendues qui se basent sur des considérations de nature politico-financière de caractère général dont le but final est de favoriser le contribuable qui a soustrait des recettes à l'Autorité fiscale. Bien que cette procédure ait été qualifiée par les Autorités cantonales comme un «impôt d'amnistie», le fait de verser le 30% des impôts sous-

244

traits doit être considéré comme un «cadeau fiscal» qui ne trouve aucune justification dans notre système juridique. Enfin, le canton du Tessin sera en mesure d'enregistrer une augmentation ultérieure des dénonciations spontanées, et, respectivement, un accroissement des recettes fiscales comme l'ont fait d'ailleurs d'autres cantons, grâce au système qui est actuellement en vigueur (Samuele Vorpe, Fino a quando durera la doccia scozzese legata all'amnistia fiscale cantonale?, in Novità fiscali del Centro di competenze tributaria della SUPSI, n. 7/2013, p. 5 ss; communiqué de presse du 6 janvier 2015 de la Direction des finances du canton de Zurich).

10. Sur le vu de ce qui précède, les recours sont admis et les articles 309e et 314e LT/TI sont annulés.

(Tribunal fédéral, 30 mars 2015, X. et Y. c. Grand Conseil du -canton du Tessin, 2C_1194/2013 et 2C_645/2014, publié aux ATF 141 I 78)

trad. Daniel A. Bortolaso

Note: L'arrêt qui précède est remarquable à bien des égards. Comme on le verra, non seulement cet arrêt examine la question de l'autonomie des cantons dans le cadre de la LHID mais, en outre, il traite en profondeur de la compatibilité des normes d'amnistie fiscale cantonale au regard du droit constitutionnel fédéral, ce qui est relativement rare compte tenu du pouvoir d'examen habituel du Tribunal fédéral (ci-après: «TF»). Le caractère singulier de cet arrêt tient également au fait qu'il est extrêmement rare de voir le TF sanctionner une loi cantonale ayant pourtant obtenu la légitimité d'un parlement -cantonal et d'une votation populaire. A titre préalable, on laissera de côté la question de la légitimation dans le cadre d'un recours abstrait en matière de droit public et, plus anecdotique, le motif de récusation émanant du gouvernement cantonal tessinois au motif que l'un des recourants était un ancien juge suppléant du TF. Ainsi, le TF arrive à la

conclusion qu'une loi d'amnistie fiscale cantonale est non seulement contraire à la LHID, mais contrevient aux dispositions constitutionnelles de l'égalité de traitement en matière de droit fiscal. S'agissant de la LHID, le TF constate que cette dernière contient des normes permettant un rappel d'impôt simplifié pour les héritiers - puisque ce dernier est calculé sur les trois périodes fiscales précédant l'année du décès du contribuable - et une dénonciation spontanée non punissable aboutissant à un rappel d'impôt de dix ans, sans fixation d'amende lorsque cette dénonciation intervient pour la première fois. Ce dispositif légal a été introduit par le législateur tessinois dans sa propre loi fiscale. Ultérieurement, ce même législateur tessinois complète ce dispositif avec un régime transitoire permettant une réduction de 70% du taux d'imposition. Cette amnistie fiscale cantonale est limitée dans le temps et ce point est important. A noter que des critiques avaient déjà surgi contre la possibilité qu'une telle loi puisse être adoptée au regard de la LHID et de la Constitution fédérale (voir

245

Peter Locher, *Amnistia fiscale e Cantone Ticino, Novità fiscale*, août 2013, SUPSI), critiques dont s'est largement inspiré le TF. La première question qui se pose est celle de savoir si ce régime complémentaire est compatible avec la LHID et, partant, avec le principe de l'art. 49 de la Constitution fédérale (ci-après: «Cst. féd.») qui pose la primauté du droit fédéral sur le droit cantonal. Ainsi, le TF constate que l'une des conditions de la dénonciation spontanée non punissable est le fait que le contribuable s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû. Cette dernière condition est absolument limpide et sans ambiguïté. Les travaux parlementaires laissent clairement entendre que le contribuable demeure redevable des impôts dus et des intérêts moratoires en relation avec la créance fiscale. Le contribuable est uniquement exempté de l'amende. Le TF constate, en outre, que l'art. 53 LHID concernant le rappel d'impôt, n'a subi aucune modification au moment de l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable. La créance fiscale découlant du rappel d'impôt n'est pas d'une nature différente que celle qui provient de la taxation ordinaire. Il s'agit simplement de la perception postérieure d'un montant d'impôt qui n'a pas pu être recouvré, à tort, dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation. Ainsi l'obligation primitive de prélever l'impôt ne s'est aucunement éteinte et la créance est intégralement due au titre du rappel. La lecture conjointe des art. 53 et 56 LHID ne laisse place à aucune autonomie cantonale. Les cantons n'ont pas la possibilité d'introduire des normes permettant de réduire la portée de la créance fiscale par un allègement du taux d'imposition, même de manière limitée dans le temps. En d'autres termes, la créance fiscale originelle, déterminée sur la base du taux d'imposition ordinaire, ne saurait être atténuée dans le cas de la procédure de rappel d'impôt. Selon le TF, il ne s'agit pas là d'une atteinte à la prérogative des cantons à fixer les barèmes d'imposition. Dans ce contexte, le TF marque une limite à l'autonomie cantonale concernant les taux d'imposition en prévoyant l'impossibilité de prévoir des taux d'imposition différenciés sur des revenus similaires. S'agissant des impôts sur les successions et les donations qui faisaient également l'objet d'un rabais de la part du législateur cantonal, la question était plus délicate. Or, le TF constate que la loi d'amnistie se réfère expressément à la procédure de rappel d'impôt de sorte que le législateur cantonal n'a pas la possibilité, comme on l'a vu, de modifier la portée du rappel d'impôt. Les règles cantonales n'ont pas fait de distinction entre les impôts harmonisés et ceux qui ne le sont pas. On peut se poser la question de savoir si le résultat aurait été le même dans l'hypothèse où l'amnistie concernant l'impôt sur les successions et sur les donations avait fait l'objet d'une loi particulière et distincte. De crainte sans doute de subir des critiques, le TF a souhaité, en outre, démontrer que le régime d'amnistie transitoire est contraire à l'art. 8 al. 1 Cst. féd. dont sa concrétisation dans le domaine fiscal se trouve à l'art. 127 al. 2 Cst. féd. Cette dernière disposition constitutionnelle prévoit que - dans la mesure où la nature de l'impôt le permet - les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés dans le domaine fiscal. Le TF rappelle la portée de ces principes constitutionnels et en mesure l'impact sur la loi d'amnistie fiscale tessinoise. Sans surprise, le TF en conclut qu'une réduction de 70% du taux d'imposition contrevient, de manière claire, aux art 8 al. 1 et 127 al. 2 Cst. féd.

246

A cet égard, le TF relève que plusieurs inégalités de traitement doivent être observées. Par exemple, des personnes qui auraient déclaré à 100% leurs éléments imposables se trouveraient dans une situation nettement plus défavorable en comparaison avec celles qui n'auraient pas respecté leurs obligations fiscales. Il s'agit là d'une violation de l'équité fiscale horizontale. Le TF observe également une inégalité de traitement entre des personnes qui auraient une capacité contributive différente conduisant à une violation de l'équité fiscale verticale. En effet, l'application de l'amnistie fiscale cantonale pourrait conduire à la situation selon laquelle une personne ayant des éléments imposables inférieurs paierait davantage d'impôt par rapport à une autre personne présentant une capacité économique supérieure ou équivalente. De plus, à la fin du régime transitoire, il y aurait inégalité de traitement avec les personnes qui bénéficieraient du régime actuel du rappel d'impôt non punissable. Dès lors, force est de constater que cette loi contrevient au principe de l'égalité de traitement en matière fiscale sur bien des aspects. Cette conclusion n'est pas surprenante. Ce sont toutefois les considérants -suivants qui sont nettement plus intéressants. En effet, le TF laisse entendre - certes de manière indirecte - qu'une inégalité de traitement pourrait être acceptable au regard des dispositions constitutionnelles dans la mesure où cette inégalité poursuit des objectifs sociopolitiques ou de promotion économique. Cependant, cette mesure doit être adoptée de manière extrêmement restrictive. En d'autres termes, une violation du principe de l'égalité de traitement en matière fiscale peut être tolérée si cette violation poursuit des intérêts publics prédominants, mais uniquement si ces restrictions demeurent dans des limites sans toucher un certain noyau et rester dans un cadre très ponctuel. Toutefois, cette violation ne peut pas concerner les barèmes d'imposition applicables à l'ensemble des contribuables. De cette façon, le TF pose une limite en ce sens que le barème d'imposition constitue un noyau qui ne peut pas faire l'objet d'une inégalité de traitement, même limitée dans le temps. Le fait de vouloir augmenter les recettes fiscales ne constitue pas une légitimation et un intérêt public justifiant une telle violation de l'égalité de traitement. La lecture de cet arrêt suscite encore quelques commentaires. D'abord, il est clair que cet arrêt met un frein définitif à tout projet de loi d'amnistie au niveau cantonal. Par définition, un projet d'amnistie contreviendrait tant à la LHID qu'aux principes constitutionnels de l'égalité de traitement en matière fiscale. Ensuite, cela signifie qu'une amnistie fiscale ne pourrait être introduite qu'au niveau fédéral puisque le TF ne possède pas la compétence de revoir la constitutionnalité d'une loi fédérale. Cela étant, cet arrêt constitue un parfait «mode d'emploi» à l'encontre d'une amnistie fiscale et démontre à quel point l'introduction d'une telle amnistie au niveau fédéral serait complexe. Du reste, ce n'est pas un hasard si la dernière amnistie fiscale complète date de 1969. Enfin, cet arrêt démontre également que le TF est extrêmement attentif au respect de la Constitution fédérale lorsque l'occasion se présente de vérifier la compatibilité constitutionnelle d'une loi fiscale. Dès lors, on peut se demander si l'imposition d'après la dépense pourrait résister à un examen constitutionnel si cette mesure avait été introduite par une loi cantonale, ce d'autant plus que le TF a déjà invalidé la loi bernoise d'imposition de la fortune qui n'était pas couverte par une loi fédérale (cf. RDAF 2010 II 22 et 2010 36).

Thierry De Mitri