



Chapitre de livre

1997

Published version

Open Access

This is the published version of the publication, made available in accordance with the publisher's policy.

Fiscalité et liberté économique

Oberson, Xavier

How to cite

OBERSON, Xavier. Fiscalité et liberté économique. In: Problèmes actuels de droit économique : mélanges en l'honneur du Professeur Charles-André Junod. Knapp, Blaise et Oberson Xavier (Ed.). Bâle : Helbing & Lichtenhahn, 1997. p. 343–356. (Collection genevoise)

This publication URL: <https://archive-ouverte.unige.ch/unige:16572>

Fiscalité et liberté économique

Xavier OBERSON

La liberté a produit l'excès des tributs; mais l'effet de ces tributs excessifs est de produire à leur tour la servitude, et l'effet de la servitude, de produire la diminution des tributs.

Montesquieu, L'esprit des lois (Livre XIII, chapitre 15)

I. INTRODUCTION

Il y a de cela quelques années, alors assistant au département de droit administratif et fiscal de la Faculté de droit de Genève, je subissais l'examen approfondi de droit administratif, sous le contrôle des Professeurs Blaise Knapp et Charles-André Junod; ce dernier m'interrogea, au passage, sur la portée de la liberté économique en droit fiscal. La réponse donnée à l'époque devait être plutôt sommaire, tant il est vrai que l'application restreinte qu'a donnée jusqu'ici le Tribunal fédéral à l'art. 31 de la Constitution fédérale (Cst.) en ce domaine n'a pas entraîné de nombreux cas d'application. Cela n'a certainement pas pleinement satisfait le Professeur Junod qui a été l'un des premiers à souligner l'importance de la liberté économique en matière fiscale¹. C'est donc l'occasion de tenter de remettre l'ouvrage sur le métier et d'esquisser, certes plutôt tardivement, une ébauche un peu plus substantielle à la question posée à l'époque.

¹ Charles-André JUNOD, Problèmes actuels de la Constitution économique suisse, RDS 1970 II p. 591 ss, 659.

II. L'IMPACT DE LA FISCALITÉ SUR LES ENTREPRISES

A priori, il peut paraître surprenant que la liberté économique n'ait eu jusqu'ici qu'un impact plutôt faible en matière fiscale. L'imposition, qu'elle soit générale ou spéciale, repose pourtant, dans la règle, sur des états de faits de nature économique (revenu, capital, fortune, chiffre d'affaires, etc.). A ce titre, elle influence nécessairement les comportements des agents économiques, certes avec une intensité plus ou moins grande.

Le lien entre l'activité économique et la fiscalité sera particulièrement tendu, et donc décisif, chaque fois que l'impôt est utilisé comme instrument d'une politique publique. D'un côté, l'Etat peut subventionner certaines activités ("tax expenditure"). Il introduit dans son système fiscal des mesures incitatives (exonérations, taux de faveur, amortissements accélérés, déductions, etc.) aux fins d'encourager certains comportements. On songera, par exemple, aux allègements fiscaux en faveur de nouvelles entreprises, aux déductions pour des investissements économes en énergie ou pour les rénovations de monuments historiques. D'un autre côté, l'instrument fiscal peut être pénalisant. Des comportements jugés néfastes sont alors frappés de taxes d'orientation (taxes écologiques sur les composés organiques volatils, sur l'huile de chauffage "extra légère") ou imposés de façon plus lourde (taux dissuasifs sur l'essence additionnée de plomb).

Le rapport entre les entreprises et la fiscalité sera également sensible en présence d'impôts, même à buts fiscaux prépondérants, visant spécifiquement les entreprises. Du point de vue des *assujettis*, ces impôts peuvent frapper l'ensemble d'entre elles (taxe sur la valeur ajoutée, taxe professionnelle), ou celles appartenant à des branches professionnelles précises (les commerçants de titres, les assureurs, les hôteliers etc.). Au niveau de *l'objet*, ils peuvent s'attarder sur des transactions économiques ("Wirtschaftsverkehrssteuern") définies largement (droits de douane, de timbre, ou de mutation), ou plus étroitement (la vente d'immeuble, les divertissements). Ces impôts, dont le prélèvement est étroitement lié à l'activité des entreprises, peuvent avoir des effets déterminants sur leur comportement. Il est par exemple notoire que la

soumission passagère du commerce de l'or à l'impôt sur le chiffre d'affaires, ou celle des "euro-émissions" au droit de timbre de négociation, a provoqué, en quelques jours, la disparition des transactions visées du marché suisse².

Les impôts qui s'adressent à l'ensemble des contribuables (impôt sur le revenu, la fortune) auront un rapport plus ténu avec les entreprises. Leurs effets sur les agents économiques sont néanmoins patents. La Confédération et l'ensemble des cantons soumettent à l'impôt, notamment, le revenu de l'activité économique indépendante des personnes physiques, le profit et le capital des personnes morales. Pour une entreprise, avant de choisir une certaine forme juridique pour démarrer son activité (société de capitaux plutôt que société de personnes; filiale plutôt que succursale), ou pour effectuer une transaction (vente, prêt, location, leasing), l'examen des conséquences fiscales est souvent fondamental. Par exemple, avant d'opter pour une structure juridique précise, la décision de l'entrepreneur sera évidemment influencée par le fait qu'en présence d'une société de capitaux, la distribution de profits aux actionnaires sera imposée au niveau de la société, puis des actionnaires (double imposition économique), ce qui ne sera pas le cas si le choix porte, par exemple, sur une société en nom collectif (considérée comme transparente, fiscalement parlant).

A partir du moment où l'on reconnaît l'influence parfois décisive de la fiscalité sur les comportements des entreprises, il importe alors de s'interroger sur les éventuelles limites que la liberté économique trace à l'adoption de contributions publiques comme à leur aménagement.

² En ce sens, en ce qui concerne le droit de timbre de négociation, Message du Conseil fédéral du 5 juin 1989 à l'appui d'un projet d'arrêté fédéral instituant un nouveau régime financier et d'un projet modifiant la loi sur les droits de timbre, FF 1989 III p. 1 ss, 50.

III. LE CHAMP D'APPLICATION DE LA LIBERTÉ ÉCONOMIQUE EN DROIT FISCAL

A. L'approche traditionnelle

Le faible engouement pour l'application de l'art. 31 Cst. en matière fiscale s'explique toutefois par une raison bien simple: il découle d'une vision étroite du champ d'application de cette disposition en matière fiscale. Selon la jurisprudence constante³, et une partie de la doctrine⁴, l'art. 31 Cst. ne peut être invoqué à l'encontre des impôts généraux ("Hauptsteuern"), même dans l'hypothèse où ces derniers rendent plus difficile, voire impossible, la lutte contre la concurrence. L'art 31 Cst. n'offre de protection que contre les impôts spéciaux sur l'activité économique ("Gewerbesteuern"). Les impôts *généraux*, de ce point de vue, sont les impôts principaux qui sont censés, en raison de leur permanence et régularité, garantir une couverture suffisante et continue aux besoins financiers de l'Etat⁵ (impôts sur le revenu et sur la fortune, notamment). Sont considérés comme *spéciaux* les impôts qui sont prélevés spécifiquement sur l'exercice d'une activité économique privée⁶. Quant aux contributions *causales* (émoluments, charges de préférence, taxes de remplacement), elles ne sont en principe pas non plus visées par l'art. 31 Cst., dès lors qu'elles constituent par définition la contre-

³ ATF 99 Ia 638, 647, *Weber* = JT 1974 p. 290, 296 (impôt sur la richesse); ATF 96 I 572, *Migros* = JT 1972 I p. 602 (impôt minimum sur les recettes brutes des personnes morales); ATF 73 I 47, 59, *Aux Armourins S.A.* (allocations familiales); dans le même sens, encore récemment, décision de la Commission fédérale de recours en matière de douane (CRD) du 1 septembre 1995, Archives 64 (1995/96) p. 735, 756.

⁴ Etienne GRISEL, *Liberté du commerce et de l'industrie*, volume II, Berne 1995, p. 188 ss; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *System des Steuerrechts*, 5e éd., Zurich 1995, p. 146; Hans MARTI, *Die Wirtschaftsfreiheit der schweizerischen Bundesverfassung*, Bâle 1976, p. 179; Jean-François AUBERT, *Traité de droit constitutionnel*, Neuchâtel 1967, Volume II, no 1945, voir toutefois, du même auteur, *Nachtrag bis 1994*, Bâle 1995, no 1945.

⁵ ATF 99 Ia 638, *Weber* = JT 1974 p. 296.

⁶ ATF 101 Ia 269, 280, *Bachmann*.

partie d'une prestation ou d'un avantage particulier octroyé par l'Etat au contribuable⁷.

Deux considérations viennent justifier cette position. La première découle du postulat que les impôts généraux font partie des lois communes auxquelles tout le monde est soumis⁸. La seconde tire argument du texte de l'art. 31 al. 2 Cst. qui réserve, en particulier, les prescriptions cantonales sur *l'imposition* du commerce et de l'industrie, tout en précisant que ces prescriptions ne peuvent déroger au principe de la liberté économique, à moins que la Constitution fédérale n'en dispose autrement. En d'autres termes, seuls les impôts cantonaux spéciaux sur le commerce et l'industrie – réservés par la Constitution fédérale – demeurent soumis au principe de la liberté économique. La jurisprudence constante⁹ du Tribunal fédéral interprète cette disposition comme suit: l'imposition cantonale de certaines activités économiques est tolérée, dans la mesure où, cumulativement, (1) l'impôt spécial repose sur des motifs objectifs suffisants, (2) il ne poursuit pas un but protectionniste, discriminatoire ou de politique économique, (3) il est dépourvu d'effet prohibitif.

Cette position de principe sur le champ d'application de l'art. 31 Cst. en matière de contributions publiques a pour conséquence d'attacher une importance capitale à la qualification juridique d'une contribution publique. En l'absence d'un impôt spécial sur l'activité économique, le problème de la compatibilité de la mesure fiscale avec la liberté économique ne se pose pas¹⁰.

⁷ Leo SCHÜRMAN, *Wirtschaftsverwaltungsrecht*, 3e éd., Berne 1994, p. 45; MARTI, op. cit. p. 175 ss.

⁸ AUBERT, op. cit. (note 4) no 1945.

⁹ ATF du 22 décembre 1978, Archives 49 (1980/81) p. 346 ss; ATF 96 I 560, 572, *Migros*; ATF 87 I 29, 30, *Migros*.

¹⁰ Typiques à cet égard, CRD du 1 septembre 1995, Archives 64 (1995/96) p. 756; ATF 99 Ia 638 *Weber* = JT 1974 p. 296 ; ATF 101 Ia 269, 280, *Bachmann*.

B. Critique

La conception tendant à limiter le champ d'application de la liberté économique aux impôts spéciaux sur l'activité économique paraît aujourd'hui dépassée¹¹.

Déjà l'interprétation *littérale* de l'art. 31 Cst. ne permet pas de conforter la thèse de la non-application de la liberté économique aux impôts généraux, bien au contraire. La réserve de l'art. 31 al. 2 Cst. ne vise clairement que les impôts *cantonaux* sur l'exercice du commerce et de l'industrie. On ne voit pas pourquoi elle devrait, par définition, exclure toute protection contre les impôts généraux¹². Comme l'a relevé Aubert, on doit souligner le caractère singulier de l'art. 31 al. 2 Cst. qui, tout en permettant les impôts spéciaux, s'empresse d'exiger leur justification sous l'angle de la liberté économique¹³. Une disposition peu claire et contradictoire ne saurait s'interpréter extensivement. Le projet 1995 de réforme de la Constitution fédérale entend du reste supprimer purement et simplement cet alinéa problématique¹⁴. L'interprétation *historique* n'est pas non plus déterminante. La protection de la liberté économique à l'encontre des impôts spéciaux repose sur la jurisprudence antérieure du Conseil fédéral qui se prononçait sur la base de l'ancien art. 31 al. 2 lettre e Cst., prédécesseur de l'actuel art. 31 al. 2 Cst. Cette jurisprudence n'exclut pas non plus que les impôts généraux soient protégés par l'art. 31 al. 1 Cst., dont la teneur était identique à celle de la disposition actuelle¹⁵. Enfin, dans une perspective *téléologique*, l'approche limitative contredit manifestement la portée

¹¹ Voir déjà en ce sens, Johannes HENSEL, *Die Verfassung als Schranke des Steuerrechts*, Berne 1973, p. 172; Ernst HÖHN, *Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung*, ZBl 1979 p. 246 ss; Paul RICHLI, *Zur Leitung der Wirtschaftspolitik durch Verfassungsgrundsätze*, Berne 1983, p. 208; René RHINOW, *Commentaire de la Constitution fédérale*, no 217 ad. art. 31 Cst.; Xavier OBERSON, *Les taxes d'orientation*, Bâle 1991, p. 235 ss; Dieter GRÜNBLATT, *Nichtfiskalische Zielsetzungen bei Fiskalsteuern*, Bâle 1994, p. 216.

¹² HÖHN, *op. cit.* (note 11) p. 247.

¹³ AUBERT, *op. cit.* (note 4) no 1946.

¹⁴ Voir l'art. 21 du projet 1995 de réforme de la Constitution fédérale, devenu l'art. 23 dans sa version 1996, FF 1997 I p. 175.

¹⁵ HÖHN, *op. cit.* (note 11) p. 247 et les références citées.

reconnue aujourd'hui à la liberté économique, en tant que droit individuel garantissant non seulement le libre choix et l'exercice d'une profession mais, surtout, l'aménagement de l'économie de façon indépendante de l'Etat (fonction constitutive)¹⁶.

Il est par ailleurs surprenant de constater que le Tribunal fédéral, en ce qui concerne la garantie de la propriété, ne met pas autant de gants. Depuis le fameux arrêt *Hausbesitzer-Verein Basel*¹⁷, il admet que la garantie de l'institution de la propriété protège les particuliers contre une imposition à caractère confiscatoire, à savoir une contribution publique, ou un cumul de celles-ci, qui porterait atteinte à la substance du patrimoine existant ou qui rendrait impossible la formation de nouveau capital. Pour appliquer l'art. 22^{ter} Cst., la nature juridique de la contribution publique en cause n'est à juste titre pas relevante.

Au demeurant, force est de constater que la distinction entre impôt spécial et général est difficilement praticable, voire arbitraire. Si on part de l'idée que l'impôt spécial, au sens de l'art. 31 Cst., frappe spécifiquement une activité économique, la taxe sur la valeur ajoutée entre manifestement dans le champ d'application de la liberté économique car elle vise, par définition, toutes les personnes exerçant une activité indépendante¹⁸. Il s'agit pourtant d'un des impôts principaux de la Confédération en ce qu'il lui rapporte le plus de recettes. Suivant le critère de l'arrêt Weber précité, il devrait alors être qualifié de "général". On voit bien que ce critère n'est pas fiable.

¹⁶ RHINOW, op. cit. (note 11) no 38 ss ad art. 31 Cst.; Jörg Paul MÜLLER, *Die Grundrechte der schweizerischen Bundesverfassung*, Berne 1991, p. 353 ss; voir aussi, Charles-André JUNOD, *Libertés économiques, ordre public et politique sociale*, in: *Mémoires publiés par la Faculté de droit de Genève*, Genève 1975, p. 67 ss, 87. Dans un vieil arrêt, le Tribunal fédéral a reconnu qu'une imposition cantonale spéciale et prohibitive sur le commerce et l'industrie remettait en cause le caractère institutionnel de la liberté économique, ATF 45 I 347, 358, *Globus* = JT 1920 I p. 142, 147.

¹⁷ ATF 105 Ia 134, 140 = JT 1982 p. 550. Cet arrêt a été fréquemment confirmé par la suite; ATF 106 Ia 342, 348s, X.; 112 Ia 240, 247, B.; 114 Ia 17, 23, *Firma X*.

¹⁸ Tel est du reste l'avis de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC) qui, dans sa jurisprudence constante, vérifie la compatibilité de l'aménagement de la TVA à l'art. 31 Cst. (par exemple, Décisions de la CRC 7/95 et 20/95 du 23 janvier, respectivement du 10 avril 1996); voir à ce propos, Xavier OBERSON, *Les principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée*, à paraître, in RDAF 1997.

C. Conséquences

On doit donc admettre que toutes les contributions publiques, générales ou spéciales, sont susceptibles d'entrer en conflit avec l'art. 31 Cst. Le critère déterminant n'est pas la qualification juridique de la contribution publique en cause, mais le but et les effets de l'imposition, examinés de façon globale, à l'égard des personnes protégées par l'art. 31 Cst. Cette façon de voir s'accorde parfaitement avec le texte de l'art. 31 Cst. Au niveau cantonal, conformément à l'alinéa second, les impôts frappant spécifiquement l'activité économique ne sont pas prohibés en soi, mais ils doivent respecter les conditions de base permettant de restreindre la liberté économique. Quant aux autres impôts, fédéraux ou cantonaux, ils demeurent soumis au principe général de l'alinéa premier.

IV. LA PORTÉE DE LA LIBERTÉ ÉCONOMIQUE EN MATIÈRE FISCALE

Il convient de tenter de préciser les limites potentielles de la liberté économique en matière fiscale. A cet égard, la portée de l'art. 31 Cst, nous semble-t-il, doit être examinée sous plusieurs angles, compte tenu des nombreuses facettes de cette liberté.

1. L'art. 31 Cst. englobe, tout d'abord, l'interdiction, sans base constitutionnelle explicite, d'une politique économique *dirigiste* ou *protectionniste*. Cette règle vise bien évidemment aussi la fiscalité. Il en découle notamment que lorsque l'Etat utilise la fiscalité à des fins incitatives, les principes de l'art. 31 Cst. doivent être respectés.

En conséquences, les *taxes d'orientation*, à savoir des contributions publiques dont le but prépondérant est d'influencer les particuliers à agir dans un sens conforme à une politique publique, ne sauraient poursuivre des buts de politique économique, sans habilitation constitutionnelle. Il s'agit en effet de mesures dérogeant à l'art. 31 Cst.

Pour la Confédération, les bases constitutionnelles sont nombreuses¹⁹. Cette dernière peut en effet utiliser l'instrument fiscal, notamment, à des fins de politique commerciale (art. 28 et 29 Cst.), agricole (art. 31^{bis} al. 3 lettre b Cst.) ou conjoncturelle (art. 31^{quinquies} Cst.). Pour les cantons, en revanche, l'utilisation de contributions publiques à des fins de politique économique demeure prohibée; pour reprendre une formule classique, les cantons ne sauraient adopter des mesures "qui ont pour but d'entraver la libre concurrence, d'avantager certaines entreprises ou certaines formes d'entreprises, et qui tendent à diriger la vie économique selon un plan déterminé"²⁰. Tel était le cas dans l'arrêt *Globus* d'un impôt spécial sur le chiffre d'affaires des grands magasins qui avait pour but de protéger les petits commerçants contre la concurrence des grandes surfaces²¹. Cela ne signifie pas que des taxes d'orientation cantonales soient par définition proscrites²². Toutefois, pour être admissibles, elles doivent nécessairement poursuivre des buts de politique sociale ou de police. Comme exemples, on peut mentionner: la surtaxe HLM genevoise qui vise un objectif de politique du logement²³; la taxe poubelle destinée à réduire la quantité de déchets²⁴; les taxes de parcomètres tendant à assurer une certaine fluidité du trafic²⁵.

La question est plus délicate pour la mise en oeuvre d'*incitations fiscales* à but promotionnel. Ces mesures sont en réalité assimilables à des aides étatiques²⁶. A notre sens, leur validité sous l'angle de l'art. 31 Cst. doit donc s'examiner à la lumière de leur fonction incitative et de leurs effets sur les comportements de personnes visées. Certes, le caractère

¹⁹ Blaise KNAPP, Les Limites à l'intervention de l'Etat dans l'économie, ZBl 1990 (91) p. 241 ss; OBERSON, op. cit. (note 11) p. 248 ss.

²⁰ ATF 118 Ia 175, 176, X.; 117 Ia 440, 445, X., 116 Ia 355, 356, de *Montmollin*.

²¹ ATF 45 I 347, 358 = JT 1920 I 142.

²² *Contra* GRISEL, op. cit. (note 4) p. 189.

²³ SJ 1995 p. 413.

²⁴ Pour un exemple, Arrêt du Tribunal administratif zurichois du 2 février 1994, ZBl 1996 p. 327 ss.

²⁵ ATF 112 Ia 39, 45, H.

²⁶ Sur le caractère problématique de ces mesures, en général, voir Paul RICHLI, Über die rechtliche Fragwürdigkeit von indirekten Finanzhilfen durch Abzüge vom steuerbaren Einkommen – Das Beispiel der Wohneigentumsförderung, in: Festschrift für Ernst Höhn, Berne 1996, p. 291 ss.

dérogatoire de ce type de mesure est controversé en doctrine²⁷. Elles ne doivent en tous cas pas avoir pour but de corriger les effets d'une activité économique²⁸. L'Etat ne saurait en effet dissimuler, derrière une incitation fiscale, une mesure qu'il n'aurait de toute façon pas la possibilité d'introduire directement. Pour les cantons, cela implique que les mesures d'encouragement devraient, en principe, se limiter à poursuivre des objectifs de politique sociale (y compris la protection de l'environnement) ou de police.

2. L'art. 31 Cst. englobe en outre l'interdiction de l'*effet prohibitif* de la fiscalité. Une contribution publique, ou un cumul d'entre elles, ne saurait avoir pour effet de rendre impossible la poursuite d'une activité économique ("Erdosselungsverbot"). A partir du moment où l'art. 31 Cst. garantit le droit fondamental d'exercer librement une activité économique, cette disposition demeure applicable lorsque la charge fiscale est assimilable, dans les faits, à une interdiction d'exercer une activité.

A notre sens, l'approche ne saurait se limiter à l'examen d'une contribution publique spécifique, mais doit porter sur la *globalité* des charges de l'entreprise. Ernst Blumenstein, au début des années 30, plaidait déjà dans cette direction²⁹. Il ne semble pas avoir été suivi jusqu'ici par la jurisprudence. Peut-être est-ce dû au fait qu'en pratique les recourants ont tendance à contester une imposition particulière, sans s'attarder sur le système fiscal dans son ensemble. L'analyse globale est pourtant indispensable. Elle est d'ailleurs généralement appliquée par la jurisprudence, lorsqu'il s'agit de vérifier la compatibilité d'une imposition avec la garantie de la propriété (art. 22^{ter} Cst.). La question de savoir si une imposition est ou non confiscatoire s'examine en effet, selon la jurisprudence constante, en fonction, notamment, du taux, de l'intensité relative de la charge fiscale, de la durée de l'imposition, du cumul des diverses contributions, ainsi que de la possibilité de transfé-

²⁷ Gérard HERTIG, Les aides des cantons aux particuliers, RDAF 1985 p. 1 ss, 26; Béatrice WEBER-DÜRLER, Staatliche Finanzhilfe und individuelle Freiheit, recht 1987 p. 1 ss, 7; JUNOD, op. cit. (note 1) p. 651 ss.

²⁸ RHINOW, op. cit. (note 11) no 50.

²⁹ Ernst BLUMENSTEIN, Die Zulässigkeit der Gewerbebesteuerung gemäss Art. 31 lit. e BV, Revue trimestrielle de droit fiscal, Volume XI, Berne 1930 p. 15 ss.

rer l'impôt³⁰. Cette approche a permis au Tribunal fédéral, dans un arrêt certes isolé, de juger confiscatoire l'imposition à un taux global de 55%, en raison du cumul de l'impôt sur les successions et sur le revenu, d'une rente viagère destinée à une personne de condition modeste³¹. On ne voit donc pas pourquoi, en matière de liberté économique, l'analyse de la constitutionnalité ne doit porter que sur une contribution publique précise. Le résultat ne peut être qu'imparfait et tronqué. S'agissant par exemple d'évaluer l'impact de la fiscalité sur une entreprise genevoise, on devra tenir compte d'un assujettissement de celle-ci, notamment, moyennant certaines conditions, à la taxe sur la valeur ajoutée, à l'impôt fédéral cantonal et communal sur le revenu, à l'impôt cantonal et communal sur la fortune, aux charges sociales, à la taxe professionnelle communale et, suivant l'activité concernée, à divers impôts ou taxes causales spécifiques (taxe de séjour, de tourisme, droit des pauvres, taxes sur les déchets, etc.).

Certes, il sera souvent difficile de définir en pratique à partir de quand une imposition devient prohibitive. Le Tribunal fédéral, à propos de taxes sur le commerce ambulant, a répondu de la façon suivante:

“Tel sera le cas si leur montant empêche la réalisation d'un bénéfice convenable dans le commerce ou la branche en question, en rendant impossible ou excessivement difficile l'exercice de la profession. Il ne suffit pas que la taxe empêche la réalisation d'un bénéfice dans une entreprise déterminée... La taxe est dès lors prohibitive: a) si, ajoutée aux frais d'exploitation, elle exclut un bénéfice convenable, même en appliquant les prix pratiqués dans la branche; b) si, transférée à l'acheteur, c'est-à-dire ajoutée aux prix de vente, elle empêche le commerçant de soutenir efficacement la concurrence des autres entreprises de la branche, auxquelles il peut être comparé”³².

Cette définition est bien évidemment partielle, car elle n'englobe pas dans l'analyse l'ensemble des contributions publiques susceptibles d'entrer en ligne de compte. Elle n'en présente pas moins quelques critères fort utiles. Tout d'abord, le Tribunal fédéral rappelle, à juste titre, que l'examen doit s'opérer, non pas à la lumière d'une entreprise précise, mais en comparant *toute la branche* concernée. Pour reprendre la

³⁰ ATF 106 Ia 342, 348s, X.; 105 Ia 134, 140, *Hausbesitzer-Verein Basel*.

³¹ Archives 56 (1987/88) p. 439 ss.

³² ATF 87 I 29, 32, *Migros*.

formule de Tipke, l'art. 31 Cst. "will nicht ökonomisch kranke oder schwache Betriebe schützen"³³. En conséquence, une entreprise déficitaire ne pourra pas, pour ce simple motif, invoquer l'art. 31 Cst. Encore faut-il qu'elle soit en mesure de démontrer la présence d'un effet prohibitif auprès de ses concurrents.

En outre, la simple possibilité de *transférer* l'impôt n'exclut pas la présence d'une imposition prohibitive. Il est d'ailleurs reconnu aujourd'hui que tous les impôts, sous une forme ou sous une autre, sont susceptibles d'être transférés sur des tiers. Certes, on doit admettre qu'un entrepreneur, en mesure de transférer l'impôt sur un tiers sans porter atteinte à ses marges, ne sera en principe pas atteint par l'imposition querellée. Il en ira différemment si, dans l'impossibilité d'augmenter ses prix sur le marché, l'imposition en cause le contraint à réduire ses marges bénéficiaires et, de la sorte, l'empêche de réaliser un bénéfice convenable. Dans cette éventualité, l'imposition devient alors prohibitive³⁴.

3. Au surplus, les contributions publiques ne sauraient introduire des *discriminations* entre les entreprises. La jurisprudence récente a confirmé que le droit à *l'égalité de traitement des concurrents directs*, tiré de l'art. 31 Cst., a une portée propre par rapport à l'art. 4 Cst.³⁵ Le Tribunal fédéral interprète toutefois strictement l'exigence du rapport de concurrence. La protection de l'art. 31 Cst. se limite aux concurrents directs, c'est-à-dire aux personnes appartenant à une même branche économique, qui s'adressent au même public, avec des offres identiques, pour satisfaire les mêmes besoins³⁶. De ce point de vue, seront le plus souvent concernées par cette règle les taxes frappant certaines branches professionnelles spécifiques. Le législateur devra faire en sorte, d'une part, que toutes les entreprises du secteur en question soient assujetties et, d'autre part, qu'elles subissent en principe la même charge fiscale.

³³ Klaus TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, volume I, Cologne 1993, p. 440.

³⁴ BLUMENSTEIN, op. cit. (note 29) p. 20; Albert KRUMMENACHER, Das Verhältnis der kantonalen Steuerhoheit zur Handels- und Gewerbefreiheit in der Rekurspraxis der Bundesbehörden, Berne 1946, p. 66; Willy KELLER, Die kantonalen Sondergewerbesteuern und die Bundesverfassung, Fribourg 1945, p. 106 ss.

³⁵ ATF 121 I 129, 134, *Knecht*; 121 I 279, 285, *Circus Gasser Olympia AG*.

³⁶ ATF 121 I 129, 132, *Knecht*; 121 I 279, 285, *Circus Gasser Olympia AG*; ATF 120 Ia 236, 238 *Gemeinde V.*; 119 Ia 445, 448, *Circus Gasser Olympia AG*.

4. Il y a enfin une composante *fédérative* à la liberté économique³⁷. Cette dernière est en effet garantie “sur tout le territoire de la Confédération”. Dans le but de créer un véritable espace économique suisse, la loi fédérale sur le marché intérieur (LMI) a récemment été adoptée³⁸. Elle a pour but de garantir à toute personne ayant son siège ou un établissement en Suisse l'accès libre et non discriminatoire au marché, afin qu'elle puisse exercer une activité lucrative sur tout le territoire suisse (art. 1 LMI). Les mesures fiscales ne sont toutefois expressément évoquées ni dans cette loi, ni dans le Message qui l'accompagne³⁹. Il n'empêche que les cantons ne sauraient entraver la libre circulation dans le marché intérieur suisse par des mesures fiscales, sans remettre en question la fonction fédérative de la liberté économique⁴⁰. Particulièrement problématiques nous paraissent à cet égard les “Wegzugssteuern” prélevés encore par certains cantons sur les réserves latentes des entreprises qui transfèrent leur siège dans un autre canton⁴¹. Ces impôts, fort heureusement, sont appelés à disparaître d'ici au 1^{er} janvier 2001 (art. 24 al. 2 lettre b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes; LHID⁴²). De ce point de vue, les allègements fiscaux destinés à attirer des entreprises dans un canton peuvent également paraître sujets à caution. Ils sont

37 Voir à ce propos, récemment, Thomas COTTIER/Benoît MERKT, La fonction fédérative de la liberté du commerce et de l'industrie et la loi sur le marché intérieur suisse: l'influence du droit européen et du droit international économique, in: De la Constitution, Etudes en l'honneur de Jean-François Aubert, Bâle 1996, p. 449 ss.

38 FF 1995 IV 552.

39 FF 1995 I 1193 ss.

40 Dans le même sens, Jean-Marc RIVIER, Le fédéralisme fiscal en Suisse et dans l'Union européenne, Archives 65 (1996/97) p. 291 ss, 299.

41 Dans l'ATF 116 Ia 81, X. AG, notre Haute Cour a toutefois jugé un impôt de ce genre non arbitraire; comp. Jacques-André REYMOND, L'imposition des transferts de siège et des fusions intercantionales des sociétés est-elle contraire à la Constitution fédérale? SAS 1971 p. 120 ss.

42 Du 14 décembre 1990, RS 642.14. A Genève, en cas de sortie du canton, le report des réserves latentes en franchise d'impôt n'est accordé, jusqu'au 31 décembre 2000, que sous condition de réciprocité (art. 7 et 45 de la loi sur l'imposition des personnes morales, RS/GE D.3.1,3; LIPM). Au-delà de cette date, cette condition supplémentaire est appelée à disparaître (art. 24 al. 2 lettre b LHID).

toutefois strictement délimités, tant par la loi fédérale d'harmonisation (art. 5 LHID), que par le concordat intercantonal sur l'interdiction des arrangements fiscaux⁴³.

V. CONCLUSIONS

Le principe de la liberté économique n'a pas eu jusqu'ici la place qu'il mérite en droit fiscal. Cela peut paraître rassurant de prime abord; le peu de contestation sur ce thème pouvant être considéré comme un gage de légitimité, une sorte de *satisfecit* généralisé. En réalité, une analyse un peu plus minutieuse révèle que, bien souvent, le débat ne s'est tout bonnement pas produit; l'argument n'a pas été recevable; l'examen d'entrée n'a pas été réussi. Cette vision pointilliste, découlant d'une conception formaliste et révolue de la fiscalité, n'a plus sa raison d'être aujourd'hui. Le système fiscal suisse se complique, évolue désormais à un rythme soutenu, multiplie les apparences, les objectifs, se contredit parfois. Il est nécessaire d'en revoir de temps à autre les fondements. La portée de l'art. 4 Cst. en ce domaine est désormais bien ancrée⁴⁴. Il est grand temps d'approfondir celle de l'art. 31 Cst.

⁴³ RS 671.1.

⁴⁴ Voir à ce propos, notamment, Danielle YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, RDS 1992 II p. 182; Kathrin KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, RDS 1992 II p. 1 ss.