



Etat-major Législation, août 2010

Consultation relative à la loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense

Rapport explicatif

Condensé

L'imposition d'après la dépense s'inscrit dans une longue tradition. C'est un instrument essentiel de la politique fiscale qui a un impact économique non négligeable. Le Conseil fédéral veut apporter des améliorations à cette institution pour en renforcer l'acceptation. Il propose de tenir compte des réflexions sur la place économique et la justice au moyen d'adaptations ciblées de la loi. En même temps, ces amendements accroîtront la sécurité juridique et harmoniseront le droit fiscal de la Confédération et des cantons.

La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) prévoient l'une et l'autre que les ressortissants étrangers qui ont leur domicile en Suisse sans y exercer d'activité lucrative ont le droit d'être imposés sur la base de leur train de vie. En l'occurrence, il s'agit d'un mode de calcul spécifique du revenu et de la fortune.

Ce régime fait l'objet de débats de plus en plus nombreux ces dernières années, en particulier depuis que le canton de Zurich a abrogé l'imposition d'après la dépense par décision du peuple. Le Conseil fédéral, s'appuie sur la longue tradition et l'impact économique de l'imposition d'après la dépense pour défendre son maintien. Il considère cependant qu'une réforme est nécessaire, afin d'améliorer la mise en œuvre de l'imposition d'après la dépense et d'en renforcer ainsi l'acceptation.

Le Conseil fédéral, en accord avec la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF), propose de modifier dans la LIFD et la LHID les conditions d'application de l'imposition d'après la dépense comme suit.

- 1. Le seuil de la dépense universelle sera fixé dans le cadre de l'impôt fédéral direct et des impôts cantonaux à sept fois le montant du loyer ou de la valeur locative du logement du contribuable chef de ménage ou trois fois le prix de la pension pour le logement et la nourriture.*
- 2. Le seuil de l'assiette de l'impôt sera fixé à 400 000 francs pour l'impôt fédéral direct, les cantons devront également définir un montant minimal de leur choix.*
- 3. L'imposition cantonale d'après la dépense couvrira aussi l'impôt sur la fortune.*
- 4. Pour tous les contribuables déjà imposés d'après la dépense à l'entrée en vigueur de la loi, les conditions actuelles seront maintenues pendant une période transitoire de cinq ans.*

Ces modifications entraîneraient une augmentation de l'impôt pour la majorité des personnes qui étaient imposées d'après la dépense en 2007. D'un point de vue statique (c'est-à-dire si les personnes imposées d'après la dépense ne quittent pas la Suisse), les recettes fiscales de la Confédération passeraient de 131,6 millions de francs en 2007 à 255,7 millions de francs.

L'imposition d'après la dépense doit demeurer attrayante pour les étrangers fortunés. C'est la raison pour laquelle on peut supposer que la réforme n'aura que d'infimes répercussions négatives sur l'économie. L'imposition d'après la dépense reste un instrument pour renforcer l'attrait de la place économique suisse en comparaison internationale aux yeux de particuliers fortunés et très mobiles. Les emplois liés à cette forme d'imposition devraient être en grande partie maintenus.

1. Grandes lignes du projet

1.1 Situation

1.1.1 Historique

Depuis de nombreuses années, l'imposition d'après la dépense fait partie du système fiscal suisse, marqué par le fédéralisme. En 1862, le canton de Vaud a été le premier à proposer une forme d'imposition spéciale aux étrangers n'y exerçant pas d'activité lucrative, tant par intérêt touristique qu'économique. Genève connaît l'imposition d'après la dépense depuis 1928, et la Confédération depuis 1934¹. Cependant, l'imposition d'après la dépense n'est véritablement née que le 10 décembre 1948, lorsque les cantons se sont unis pour conclure un «Concordat entre les cantons de la Confédération suisse sur l'interdiction des arrangements fiscaux» et convenir d'une réglementation standard sur l'application de l'imposition d'après la dépense, qui fut suivie moins d'un an plus tard par la Confédération. Ce concordat avait surtout pour objet de réduire la lutte que se livraient les cantons et les communes entre lesquels la concurrence s'était accrue, car il existait pendant la première moitié du XX^e siècle un véritable foisonnement de réglementations cantonales dont étaient issues les dispositions légales les plus variées. Parallèlement, le concordat comprenait aussi une disposition qui attribuait aux cantons signataires du concordat la compétence d'octroyer à des groupes de contribuables définis des allègements fiscaux réglés par une loi. L'imposition d'après la dépense en faisait partie. La plupart des cantons ont introduit des dispositions relatives à l'imposition d'après la dépense suite à leur entrée dans le concordat. Le 14 décembre 1990, l'imposition d'après la dépense fut finalement inscrite dans la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) et dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14).

1.1.2 Droit en vigueur

Les bases légales de l'imposition d'après la dépense sont l'art. 14 LIFD et l'art. 6 LHID. Pour l'essentiel, la teneur de ces deux dispositions est identique. D'après l'art. 14 LIFD, les personnes physiques qui, pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, prennent domicile ou séjour en Suisse au regard du droit fiscal, sans y exercer d'activité lucrative, ont le droit, jusqu'à la fin de la période fiscale en cours, de payer un impôt calculé sur la dépense au lieu des impôts sur le revenu. Dans les cantons, l'imposition d'après la dépense remplacera non seulement l'impôt sur le revenu mais aussi l'impôt sur la fortune. En ce qui concerne l'impôt fédéral direct, les ressortissants étrangers, pour autant qu'ils remplissent les conditions, peuvent opter pour l'imposition d'après la dépense au-delà de l'année de leur arrivée en Suisse. Les cantons peuvent octroyer l'imposition d'après la dépense au-delà de cette limite. À l'exception du canton de Zurich², toutes les législations cantonales prévoient la possibilité d'étendre le droit des ressortissants étrangers à l'imposition d'après la dépense au-delà de l'année de leur arrivée en Suisse.

L'impôt sur la dépense est calculé en fonction des frais annuels liés au train de vie du contribuable, de ses conjoint et enfant(s) sous autorité parentale et de toute autre personne vivant en Suisse et à l'entretien de laquelle il subvient pendant la période de calcul. L'ensemble des coûts doit être pris en compte, qu'ils soient survenus en Suisse ou à l'étranger. La somme de ces dépenses effectives doit cependant égaler au minimum cinq fois le loyer ou la valeur locative du logement du contribuable, pour les contribuables chefs de ménage, ou le double du prix de la pension pour le logement et la nourriture pour les autres contribuables, pour ce qui est de l'impôt fédéral direct³. Aucune déduction n'est admise.

¹ Cf. Bernasconi, Marco (1983) Die Pauschalbesteuerung. Zurich: Schulthess Polygraphischer Verlag

² L'imposition d'après la dépense a été abolie le 1^{er} janvier 2010 dans le canton de Zurich.

³ Ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct, RS 642.123

De très nombreuses législations cantonales renvoient à l'ordonnance du Conseil fédéral en ce qui concerne le seuil de la dépense, quand elles n'en reprennent pas la teneur. Dans certains cantons, ce seuil est en outre défini sous la forme d'un montant exprimé en francs.

Conformément à la LIFD et à la LHID, le montant d'impôt calculé d'après la dépense doit être au moins égal au montant qui est obtenu dans le cadre de la taxation ordinaire des revenus bruts en Suisse et d'autres revenus énumérés à l'art. 14, al. 3, LIFD. Si le montant d'impôt calculé d'après la dépense est plus élevé que ce dernier, c'est ce montant le plus élevé que doit acquitter le contribuable. Dans la pratique, la comparaison de ces deux montants est désignée par l'expression «calcul de contrôle».

Le droit à l'imposition d'après la dépense s'éteint lorsque le ressortissant étranger acquiert la nationalité suisse. Dans ce cas, il est soumis à l'imposition ordinaire. Il en va de même, lorsqu'il prend une activité lucrative en Suisse.

1.1.3 Impact fiscal et économique

L'imposition d'après la dépense renforce l'attrait de la Suisse en comparaison internationale aux yeux de ménages privés fortunés et très mobiles, dont la demande en biens immobiliers et biens de consommation a des retombées positives sur l'emploi. Un rapport de l'Administration fédérale des contributions⁴ estime à 2,3 millions de francs en moyenne le prix qu'un nouveau contribuable imposé d'après la dépense est prêt à déboursier pour un bien immobilier. Pour un nombre annuel de 400 nouveaux contribuables imposés d'après la dépense, il en résulterait 0,9 milliard d'investissements dans l'immobilier dont 0,6 milliard de francs dans le bâtiment (auxquels 5467 postes à plein temps dans le secteur de l'immobilier et de la construction sont liés). Quant aux biens de consommation, c'est une valeur ajoutée de 1,4 milliard qui serait ainsi générée (à laquelle 11 030 postes à plein temps sont liés). En outre, les contribuables imposés d'après la dépense emploient directement du personnel pour l'entretien de leur ménage et de leur jardin, ainsi que dans d'autres domaines. Dans une étude récente⁵, ces emplois sont estimés à quelque 6000 postes à plein temps. En tout, jusqu'à 22 497 postes à plein temps sont liés à l'imposition d'après la dépense. Par ailleurs, il existe de nombreuses incertitudes quant à l'estimation des effets de l'imposition d'après la dépense sur l'emploi, aussi les valeurs mentionnées dans l'étude s'entendent-elles comme valeurs maximales.

Outre l'impact économique de l'imposition d'après la dépense, cet avantage fiscal lié à la place suisse amène des recettes fiscales qui se sont élevées à 577 millions de francs en 2008 (CDF 2009)⁶. Une part de 47 % revenait aux cantons, à savoir 271 millions de francs et la part restante était à peu près divisée en deux moitiés entre la Confédération (154 millions) et les communes (152 millions). Ces recettes fiscales ont une grande importance pour certains cantons et certaines communes. Par exemple, 71,1 % des personnes imposées d'après la dépense sont regroupées dans les quatre cantons de Vaux, du Valais, du Tessin et de Genève, et fournissent ensemble 74,4 % des recettes des cantons et des communes provenant de l'imposition d'après la dépense.

⁴ Rapport de l'AFC du 25 janvier 2010 «Die Besteuerung nach dem Aufwand aus ökonomischer Sicht» (en allemand), <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00075/00803/index.html?lang=fr>

⁵ Blankart, Charles / Margraf, Simon (2009), Die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz. Humboldt Universität zu Berlin und Universität Luzern: mimeo.

⁶ Voir à ce sujet le communiqué de presse publié le 29 mai 2009 par la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF). Ces chiffres reposent sur une étude menée auprès des administrations fiscales cantonales. Cependant, les calculs dont il est question au chiffre 3, reposent sur les statistiques de l'AFC pour l'impôt fédéral direct. Ces chiffres, qui sont les plus récents, se rapportent, contrairement aux chiffres de la CDF, à la période fiscale 2007.

1.1.4 Interventions parlementaires

Ces dernières années, diverses interventions parlementaires ont eu pour objet de durcir ou d'abolir l'imposition d'après la dépense. Soit ces interventions ont été rejetées, soit aucune suite ne leur a été donnée:

- 03.458 – initiative parlementaire Leutenegger Oberholzer «Imposition d'après la dépense. Suppression»
- 06.421 – initiative parlementaire Leutenegger Oberholzer «Imposition d'après la dépense. Pour une fiscalité plus équitable»
- 07.3491 – motion Leutenegger Oberholzer «Suppression de l'imposition selon la dépense»

Les interventions parlementaires suivantes sont actuellement pendantes (état en juillet 2010):

- **08.309 initiative cantonale SG «Suppression de l'imposition forfaitaire pour les étrangers. Egalité de traitement avec les contribuables suisses.»** Par cette initiative, le canton de Saint-Gall demande que l'imposition forfaitaire tant fédérale que cantonale soit supprimée. La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) seront modifiées en conséquence.

Le Conseil des Etats, conseil prioritaire, a décidé le 16 mars 2010 de ne pas donner suite à cette initiative cantonale. La Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N) a recommandé à son conseil de ne pas donner suite à cette initiative le 26 avril 2010.

- **09.455 – Initiative parlementaire Leutenegger Oberholzer «Imposition d'après la dépense. Limiter le pouvoir d'appréciation des autorités de taxation»**
Cette initiative parlementaire demande que la LIFD et la LHID soient complétées par les points qui suivent, afin de limiter le pouvoir d'appréciation des autorités de taxation en ce qui concerne l'octroi de l'imposition forfaitaire.
 1. Fixation d'un âge seuil;
 2. interdiction d'exercer une activité lucrative tant en Suisse qu'à l'étranger;
 3. introduction d'un montant d'impôt minimal;
 4. inscription dans la LIFD et la LHID des critères pour déterminer la dépense;
 5. exécution par l'AFC de calculs de contrôle périodiques concernant l'application de l'imposition d'après la dépense par les cantons et présentation d'un rapport annuel au Parlement.

Le 26 avril 2010, la CER-N a recommandé à son conseil de ne pas donner suite à cette initiative.

- **09.3064 – Motion Leutenegger Oberholzer «Impôt forfaitaire. Eliminer tous les paradis fiscaux.»**

La motion de Mme Leutenegger Oberholzer demande que la Confédération réunisse un ensemble de propositions pour initier un cycle de négociations internationales afin de supprimer l'imposition forfaitaire et d'éliminer tous les paradis fiscaux.

Le Conseil fédéral propose de rejeter la motion.

Des interventions parlementaires visant à supprimer l'imposition forfaitaire ont été déposées dans plusieurs **cantons**, ces derniers mois. Un certain nombre d'entre elles ont déjà été rejetées par le gouvernement et/ou le Parlement, d'autres sont encore pendantes. Dans les cantons de SG, LU, GL et BS, les initiatives populaires pour supprimer l'imposition d'après la dépense ont abouti. Les votations auront probablement lieu en 2011 ou 2012. Dans les cantons de BE, TG, ZG, VD, AR, SH et BL, des récoltes de signatures ont été lancées concernant des initiatives populaires pour supprimer l'imposition d'après la dépense.

1.1.5 Efforts pour supprimer l'imposition d'après la dépense dans les cantons

Dans le canton de **Zurich**, l'initiative populaire visant à abolir l'imposition d'après la dépense a été acceptée le 7 février 2009.

En outre, des interventions parlementaires visant à supprimer l'imposition d'après la dépense ont été déposées dans plusieurs **cantons**, ces derniers mois. Un certain nombre d'entre elles ont déjà été rejetées par le gouvernement et/ou le Parlement, d'autres sont encore pendantes. Dans les cantons de SG, LU, TG et BS, les initiatives populaires pour supprimer l'imposition d'après la dépense ont abouti. Les votations auront probablement lieu en 2011 ou 2012. Dans le canton de Glaris, le Parlement a approuvé une proposition visant à supprimer l'imposition d'après la dépense. Le vote aura probablement lieu à la Landsgemeinde en mai 2011. Dans les cantons de BE, ZG, AR, SH et BL, des récoltes de signatures ont été lancées concernant des initiatives populaires pour supprimer l'imposition d'après la dépense. Dans le canton de Vaud, le nombre de signatures nécessaires n'a pas été atteint.

1.1.6 Propositions de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF)

La CDF s'est également penchée sur la question ces dernières années. En 2007, elle a émis des recommandations à l'intention des cantons, dont celle de fixer un seuil analogue à celui de la disposition fédérale, soit le quintuple de la valeur locative, pour l'application de l'imposition d'après la dépense, et d'exécuter en outre des calculs de contrôle en ce qui concerne le revenu brut produit en Suisse. Le montant le plus élevé est déterminant.

La CDF s'est à nouveau penchée sur la question de l'imposition d'après la dépense le 29 mai 2009. Elle s'est prononcée en faveur de son maintien, tout en reconnaissant qu'il était nécessaire de la réformer. C'est pourquoi elle a chargé la Commission pour l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (CHID) de lui soumettre des propositions pour améliorer la mise en œuvre de l'imposition d'après la dépense et d'en renforcer ainsi l'acceptation au sein de la population. La CHID a remis son rapport à la CDF le 14 janvier 2010.

Le 29 janvier 2010, la CDF a annoncé qu'elle continuerait à défendre l'imposition d'après la dépense, puisque celle-ci a une utilité économique (emplois) et produit des recettes fiscales. Elle recommande néanmoins de durcir les conditions d'application de l'imposition d'après la dépense (voir ch. 1.2.2 Nouvelle réglementation [points 1 à 4]) et a donc demandé par la même occasion au DFF de soumettre au Conseil fédéral une révision de la loi en ce sens.

1.2 Réglementation proposée

1.2.1 Nécessité d'agir

Le Conseil fédéral s'est toujours prononcé en faveur de l'imposition d'après la dépense. La Confédération ainsi que les cantons ont un intérêt légitime pour cette forme d'imposition des ressortissants étrangers. Ils doivent notamment tenir compte du fait que les personnes fortunées ou ayant des revenus élevés sont en général très mobiles et qu'il existe par conséquent une forte concurrence internationale entre les places financières. D'ailleurs, divers autres pays connaissent une réglementation spéciale de l'imposition des étrangers (cf. ch. 1.3).

Il est indéniable que l'imposition d'après la dépense renforce la compétitivité fiscale de la place financière suisse en comparaison internationale et que les personnes ainsi imposées expriment une demande en biens immobiliers et biens de consommation qui se répercute de manière positive sur l'emploi. L'attrait exercé par cette institution vient de ce qu'elle constitue une procédure de taxation simplifiée, au cours de laquelle on renonce à déterminer dans le détail les revenus et la fortune universels de la personne concernée.

Le Conseil fédéral ne sous-estime cependant pas le malaise que soulève l'imposition d'après la dépense dans diverses parties de la population. Celui-ci est avant tout dû à ce que l'imposition d'après la dépense est considérée par ces milieux comme un privilège injustifié octroyé à des étrangers.

La situation concrète du contribuable, dans chaque cas particulier, permet de dire si l'imposition d'après la dépense conduit effectivement à une imposition plus avantageuse que la procédure ordinaire. Comme les autorités fiscales ne connaissent pas l'étendue exacte des revenus et de la fortune de la personne concernée, il ne leur est toutefois pas possible de procéder à la comparaison nécessaire. Cependant, il faut tenir compte du fait que ces personnes perçoivent en général des revenus de sources étrangères soumis à l'imposition à l'étranger, et que par conséquent cette considération ne doit pas se limiter à la charge fiscale en Suisse.

Néanmoins, le Conseil fédéral prend au sérieux les scrupules mentionnés en matière d'équité fiscale et veut garantir que l'imposition d'après la dépense ne conduise pas à favoriser de manière inappropriée les contribuables concernés. Dès lors qu'on procède à un traitement différencié, celui-ci doit respecter les exigences de proportionnalité et s'appuyer sur des raisons objectives, les considérations économiques à ce propos étant primordiales. Les modalités d'imposition doivent en outre être transparentes et compréhensibles. Dans ces circonstances, le Conseil fédéral constate une nécessité d'agir dans deux domaines:

- les montants seuil doivent être augmentés et
- afin de poursuivre les objectifs de l'harmonisation fiscale, il convient de préciser dans la loi que l'imposition d'après la dépense tient compte seulement de la dépense universelle, dans le cadre de l'impôt fédéral, mais qu'elle tient compte, outre celle-ci, de l'impôt sur la fortune, dans le cadre de l'impôt cantonal.

1.2.2 Nouvelle réglementation

Le Conseil fédéral considère qu'il est nécessaire que les propositions de réforme de l'imposition d'après la dépense soient soutenues par les cantons. Il part du principe que lorsque les membres de la CDF se seront mis d'accord sur des propositions concrètes, la réforme aura de bonnes chances de réussir. L'objectif de la réforme est d'améliorer l'acceptation de l'imposition d'après la dépense et ainsi de renforcer cet instrument. C'est pourquoi le Conseil fédéral propose de modifier les conditions d'application de l'imposition d'après la dépense en suivant les propositions de la CDF comme suit.

1. Le seuil de la dépense universelle sera fixé dans le cadre de l'impôt fédéral direct et des impôts cantonaux à sept fois le montant du loyer ou de la valeur locative (estimée d'après la valeur vénale) du logement du contribuable chef de ménage ou trois fois le prix de la pension pour le logement et la nourriture.
2. Le seuil de l'assiette de l'impôt sera fixé en outre à 400 000 francs pour l'impôt fédéral direct, les cantons devront également définir un montant minimal de leur choix.
3. L'imposition cantonale d'après la dépense couvrira aussi l'impôt sur la fortune. La mise en œuvre de ce dernier point revient aux cantons.
4. Pour tous les contribuables déjà imposés d'après la dépense à l'entrée en vigueur de la loi, les conditions actuelles seront maintenues pendant une période transitoire de cinq ans.

Par ailleurs, le Conseil fédéral propose que l'imposition d'après la dépense s'applique exclusivement à des ressortissants étrangers. La réglementation en vigueur, d'après laquelle les ressortissants suisses, qui pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans prennent domicile en Suisse, ont le droit de payer un impôt calculé d'après la dépense, est très peu appliquée dans la pratique. En effet, l'année suivante, la taxation ordinaire est obligatoire.

1.3 Droit comparé

Dans l'UE et l'EEE, divers États connaissent des règles de calcul simplifiées dans le domaine de l'impôt sur le revenu, en particulier l'Autriche, la Belgique, la Grande-Bretagne, le Liechtenstein, le Luxembourg et les Pays-Bas. Certaines réglementations vont plus loin que celles qui s'appliquent en Suisse. Ainsi, la Grande-Bretagne connaît une imposition spéciale des personnes qui ont la qualité de «*resident*», mais non celle de «*domiciled*» (c'est-à-dire qui sont présentes en Grande-Bretagne depuis un certain temps, mais dont le centre des intérêts vitaux ne se trouve pas en Grande-Bretagne). Sur leurs revenus et bénéfices de sources étrangères, ces personnes ne paient d'impôt que si ceux-ci sont transférés en Grande-Bretagne (voir l'article de BAUER-BALMELLI Maja et MAAS Sanna dans zsis, juin 2006: Aufwandbesteuerung und englisches Konzept des Steuerstatus «resident but not domiciled» – ein Vergleich)⁷. L'Autriche connaît une sorte de clause de «l'imposition la plus favorable», d'après laquelle un ressortissant étranger qui s'y établit ne doit pas supporter de charge fiscale plus élevée que dans l'État où il avait précédemment son domicile. Ainsi, un détour par Monaco, par exemple, permet d'obtenir une imposition substantiellement moindre que dans le reste de l'UE. En dehors de l'Union européenne aussi, on connaît des réglementations apparentées, par exemple en Chine, à Singapour et en Thaïlande.

L'imposition d'après la dépense est fréquemment perçue avec étonnement par les médias étrangers et suscite l'incompréhension, mais elle n'a pas été l'objet de critique officielle de l'étranger récemment et n'est pas même un sujet de préoccupation des institutions multilatérales⁸. Compte tenu du fait que, comme mentionné précédemment, d'autres États connaissent aussi des réglementations analogues et qu'un durcissement des dispositions est en outre visé par le présent projet de loi, le risque que l'imposition d'après la dépense ne suscite des conflits d'intérêts est plutôt faible.

2. Commentaire des articles de la loi

2.1 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

Article 14 *Imposition d'après la dépense*

L'art. 14 présente deux changements quant au fond par rapport au droit en vigueur. Il s'agit des modifications concernant l'assiette de l'impôt et de la limitation du champ d'application aux ressortissants étrangers. En outre, la disposition est aussi structurée différemment quant à la forme (du point de vue de la technique législative).

Al. 1

L'al. 1 contient toujours les conditions à remplir pour prétendre à l'imposition d'après la dépense. D'après le droit en vigueur, les ressortissants suisses ont également le droit d'être imposés d'après la dépense, aux mêmes conditions que les ressortissants étrangers. Cela ne vaut cependant que pour l'année de leur arrivée en Suisse, jusqu'à la fin de la période

⁷ Néanmoins, ces rendements de la fortune partiellement exonérés de l'impôt sont soumis à un impôt forfaitaire de 30 000 GBP depuis avril 2008 (pour autant que la personne «non-dom» a séjourné au moins sept ans en Grande-Bretagne au cours de dix dernières années et que sa fortune à l'étranger excède un certain montant ou un certain rendement).

⁸ D'ailleurs, les conventions contre les doubles impositions avec l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, les États-Unis, l'Italie et la Norvège prévoient depuis un certain temps une forme modifiée d'imposition d'après la dépense. D'après celle-ci, il n'est possible de prétendre aux avantages de la convention que si tous les revenus imposables d'après le droit suisse (et en Suisse d'après la convention contre les doubles impositions) et provenant des États contractants sont traités de la même manière que s'ils étaient soumis à l'imposition ordinaire en Suisse et aux taux d'imposition généraux de la Confédération, des cantons et des communes.

fiscale en cours au moment de leur arrivée. Dans la pratique, cette réglementation ne s'applique quasiment jamais. C'est pourquoi, pour simplifier le droit fiscal, cette disposition sera abrogée. Ainsi, l'imposition d'après la dépense ne concerne plus que les ressortissants étrangers.

Al. 2

L'impôt sur la dépense est calculé en fonction des frais annuels en Suisse et à l'étranger liés au train de vie du contribuable et des personnes vivant en Suisse et à l'entretien desquelles il pourvoit.

Pour ce faire, il faut tenir compte de trois montants seuil. La disposition prévoit un premier montant seuil de 400 000 francs. Ensuite, le coût du logement est pris en compte. Pour les contribuables chefs de ménage, le seuil est fixé au septuple de la valeur locative (des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit, d'après l'art. 21, al. 1, let. b, LIFD) ou du loyer (pour les objets loués). Pour les contribuables qui ne sont pas chefs de ménage, le seuil est fixé au triple du prix de la pension pour le logement et la nourriture. Enfin, la somme d'un certain nombre d'éléments bruts constitue le troisième seuil. Le montant le plus élevé de ces trois montants seuil est considéré comme l'assiette de l'impôt. En général, le montant du loyer multiplié par sept ou celui du prix de la pension pour le logement et la nourriture multiplié par trois n'excède pas le seuil de 400 000 francs. C'est pourquoi, en pratique, c'est la plupart du temps le montant seuil de 400 000 francs ou la somme des éléments bruts mentionnés qui est prise compte pour déterminer la dépense universelle.

Al. 3

L'impôt pour l'assiette déterminée d'après l'al. 2 est perçu selon le barème de l'art. 214, al. 1 et 2, LIFD. La nouveauté est le renvoi au barème de l'art. 214, al. 1 et 2, LIFD (taxation annuelle postnumerando) au lieu du renvoi à l'art. 36 LIFD (taxation bisannuelle prænumerando). Depuis la période fiscale 2003, seul s'applique le barème annuel de la taxation postnumerando.

Ce renvoi précis est dû au fait qu'une modification de l'imposition de la famille, qui institue un «barème parental» (art. 214^{bis} LIFD) entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2011. Le renvoi à l'art. 214, al. 1 et 2 est destiné à établir clairement que le barème parental ne s'applique pas dans le cadre de l'imposition d'après la dépense, puisque les circonstances personnelles qui donnent droit à des déductions dans le cadre de la taxation ordinaire ne sont pas prises en compte dans le cadre de l'imposition d'après la dépense.

La précision selon laquelle il s'agit de la dépense *universelle* du contribuable est également nouvelle. Cette disposition est conforme à la pratique de l'AFC⁹. Comme, dans la doctrine aussi¹⁰, quelques voix plaident en faveur de la seule prise en compte de la dépense en Suisse, la mention explicite du caractère universel de la dépense permet de la définir clairement.

Al. 4

L'al. 4 correspond à la deuxième phrase de l'al. 4 en vigueur sans changement quant au fond.

⁹ Circulaire n° 9, ch. 2.1

¹⁰ Zwahlen dans: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, art. 14 LIFD n° 23, avec des remarques complémentaires

Art. 205d

L'art. 205d introduit une période transitoire de cinq ans pour les contribuables qui étaient imposés d'après la dépense à l'entrée en vigueur des présentes dispositions, contribuables pour lesquels la réglementation actuellement en vigueur s'appliquera pendant encore cinq ans. Cela permet de garantir la protection de la bonne foi, d'une part, et d'accorder suffisamment de temps aux contribuables concernés pour s'adapter à la nouvelle situation, d'autre part.

Cette disposition ne s'applique qu'aux ressortissants étrangers, car les ressortissants suisses ne peuvent être imposés d'après la dépense que pendant l'année de leur arrivée en Suisse, d'après le droit actuellement en vigueur.

2.2 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)

Art. 6

La réglementation concernant l'imposition d'après la dépense de la LIFD et celle de la LHID coïncident fondamentalement. C'est pourquoi nous renvoyons au commentaire de l'art. 14 LIFD. Dans ce qui suit, seules les différences sont expliquées.

Al. 1

Comme auparavant, le choix de prévoir ou non l'imposition d'après la dépense est laissé à l'appréciation de chaque canton. Les cantons qui la prévoient, sont soumis aux dispositions de l'art. 6. Actuellement, tous les cantons prévoient l'imposition d'après la dépense, à l'exception du canton de Zurich¹¹.

Al. 2 et 3

D'après le droit en vigueur, les cantons choisissent le montant déterminant de la dépense (assiette de l'impôt). La plupart des cantons suivent en cela l'ordonnance du Conseil fédéral sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct et fixent comme seuil le quintuple du montant du loyer ou de la valeur locative. Dans certains cantons, ce seuil est en outre défini sous la forme d'un montant exprimé en francs. Le droit en vigueur prévoit cependant ici aussi une imposition minimale sur la base d'un certain nombre d'éléments bruts, de manière analogue aux dispositions de l'art. 14, al. 3, LIFD (al. 2, dans le présent projet de loi).

Ce qui est nouveau, c'est que le respect de certains seuils est désormais prescrit aux cantons. Une harmonisation est nécessaire en ce qui concerne ce point essentiel de l'imposition d'après la dépense.

L'art. 6., al. 2 fixe des montants seuil, de manière analogue à l'art. 14, al. 2, LIFD. Les cantons devront également définir un montant minimal de leur choix exprimé en francs. Cela permettra de tenir compte des situations particulières de chaque canton, en particulier en matière de coût du logement. La dépense universelle doit s'élever au moins à sept fois le montant du loyer ou de la valeur locative du logement du contribuable chef de ménage ou à trois fois le prix de la pension pour le logement et la nourriture. Enfin, la somme d'un certain nombre d'éléments bruts constitue le troisième seuil. Pour le reste, voir aussi le commentaire de l'art. 14, al. 2, LIFD.

Le fait que l'impôt est perçu d'après le barème de l'impôt ordinaire a été inscrit dans un nouvel alinéa distinct pour des raisons de logique formelle.

¹¹ Depuis le 1^{er} janvier 2010.

Al. 4

Pour inclure l'impôt sur la fortune dans l'imposition d'après la dépense, les cantons peuvent adopter des réglementations très différentes. Ils doivent pouvoir continuer de définir librement de quelle manière ils incluent l'imposition de la fortune. Cependant, ils ont l'obligation de régler explicitement dans le droit cantonal de quelle manière l'impôt sur la fortune (en plus de l'impôt sur le revenu) doit être acquitté dans le cadre de l'imposition d'après la dépense. Ils ont en revanche le choix quant à la méthode. Une possibilité serait d'augmenter de manière appropriée le montant d'après l'al. 2, ou encore, en se fondant sur la dépense, de calculer le montant de la fortune soumise au barème ordinaire de l'impôt sur la fortune.

Art. 72m

La nouvelle réglementation concernant l'imposition d'après la dépense doit entrer en vigueur simultanément dans la Confédération et les cantons. Dans le cas contraire, des complications inutiles en résultent pour les autorités, car alors des dispositions différentes s'appliquent dans certains cas pour déterminer l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal. Il convient d'accorder aux cantons qui prévoient l'imposition d'après la dépense un délai approprié pour mettre en œuvre le nouveau droit. Le Conseil fédéral en tiendra compte pour définir la date de l'entrée en vigueur des présents amendements.

Art. 78e

Nous renvoyons au commentaire de l'art. 205d LIFD.

3. Conséquences

3.1 Conséquences pour l'économie

D'après la statistique de l'impôt fédéral direct en 2007, 80 % des contribuables imposés d'après la dépense présentaient un revenu imposable de moins de 400 000 francs par an. Pour la majeure partie d'entre eux, une augmentation de l'assiette de l'impôt est synonyme d'une augmentation des impôts. Il n'est pas possible d'estimer combien de personnes imposées d'après la dépense quitteront la Suisse suite à l'introduction du seuil de 400 000 francs. Cependant, il est probable que les personnes imposées d'après la dépense dont le revenu imposable est nettement inférieur à 400 000 francs émigreront en raison de l'augmentation notable des impôts, si elles n'optent pas pour la taxation ordinaire. Par ailleurs, il s'agit de ménages présentant un revenu relativement plus faible, qui ont un pouvoir d'achat moindre que celui d'autres personnes fortunées imposées d'après la dépense. On peut donc supposer que l'introduction du seuil de 400 000 francs n'aura que des conséquences minimales pour l'économie.

À peine 20 % des personnes imposées d'après la dépense ont un revenu imposable supérieur à 400 000 francs. Si l'on calcule aujourd'hui le revenu imposable de ces contribuables d'après le quintuple du loyer (ou de la valeur locative) et non pas selon le calcul de contrôle qui donne un résultat plus élevé, la valeur seuil de l'assiette de l'impôt de ce groupe augmente de 40 %, si l'on passe au septuple du loyer. En raison de la progressivité de l'impôt fédéral direct, la charge fiscale de ces contribuables imposés d'après la dépense augmente ainsi certainement de bien plus que 40 %. C'est pourquoi il est probable qu'une partie des contribuables les plus fortunés imposés d'après la dépense quittera également la Suisse. Ces contribuables peuvent diminuer leur charge fiscale en emménageant dans un immeuble dont le loyer (ou la valeur locative) est moins élevé.

Finalement, il y a également quelques ménages très fortunés qui, aujourd'hui, sont déjà imposés sur une base de calcul plus élevée que le quintuple du loyer (ou de la valeur locative), en raison de la somme très élevée des éléments bruts à l'art. 6, al. 2, let. d. Pour

ce groupe, rien ne change après la réforme de l'imposition d'après la dépense; à l'avenir, les mêmes conditions fiscales lui seront appliquées en Suisse.

Dans l'ensemble, on peut prévoir que la demande concernant la forme de taxation forfaitaire devrait régresser, peu après l'entrée en vigueur de la réforme. L'imposition d'après la dépense demeurera toutefois attrayante pour les étrangers très fortunés. C'est la raison pour laquelle on peut supposer que la réforme n'aura que d'infimes répercussions négatives sur l'économie. L'imposition d'après la dépense reste donc un instrument pour renforcer l'attrait de la place économique suisse en comparaison internationale aux yeux de ménages fortunés et très mobiles. Les emplois liés à cette forme d'imposition devraient être en grande partie maintenus. Il est également possible que la demande en biens immobiliers de luxe recule quelque peu à court terme, en raison de l'augmentation de l'assiette de l'impôt qui passera du quintuple au septuple du loyer (ou de la valeur locative), et que la demande en biens immobiliers plus avantageux augmente. À moyen terme cependant, le recul de cette demande devrait entraîner une pression sur les prix dans le secteur de l'immobilier de luxe, ce qui aura pour corollaire de rétablir la demande dans ce domaine.

3.2 Conséquences pour la Confédération

Les recettes fiscales de la Confédération provenant de l'imposition d'après la dépense s'élevaient en 2007 à 131,6 millions de francs (voir tableau 1). La réforme fiscale augmentera l'assiette de l'impôt de presque tous les contribuables imposés d'après la dépense. D'un point de vue statique (c'est-à-dire si les personnes qui sont aujourd'hui imposées d'après la dépense ne quittent pas la Suisse et conservent leur statut fiscal même après l'augmentation de l'impôt), les recettes fiscales de la Confédération seront multipliées par deux et passeront à peu près à 255,7 millions de francs (d'après les données de 2007). L'excédent de recettes fiscales par rapport au statu quo s'élèverait ainsi à 124,1 millions de francs.

Cependant, il est vraisemblable qu'une partie des contribuables imposés d'après la dépense dont le revenu imposable est inférieur à 400 000 francs émigreront. Si tous les contribuables imposés d'après la dépense dont le revenu imposable est inférieur à 200 000 francs quittent la Suisse, alors les recettes fiscales de la Confédération présenteront tout de même un excédent de 48,9 millions de francs. La réforme serait presque neutre du point de vue des recettes, si tous les contribuables imposés d'après la dépense dont le revenu imposable est inférieur à 300 000 francs quittaient la Suisse (excédent de 3,2 millions de francs).

En raison de l'augmentation de 40 % de la valeur seuil de l'assiette de l'impôt, une partie des contribuables imposés d'après la dépense dont le revenu imposable est actuellement supérieur à 400 000 francs devrait aussi quitter la Suisse.

Si 25 % de ce groupe de contribuables quitte la Suisse, l'excédent de recettes fiscales par rapport au statu quo s'élève encore à 103,2 millions de francs. Mais même si le taux d'émigration de ce groupe était de 50 %, les recettes dépasseraient les pertes de 82,4 millions de francs.

Tableau 1: Scénarios des conséquences de la réforme de l'imposition d'après la dépense pour l'impôt fédéral direct¹²

Canton	Nombre de contribuables imposés d'après la dépense	Recettes 2007 de la Confédération en millions de francs	Recettes après la réforme (sans effets d'adaptation; hypothèse statique)		Scénarios: excédent de recettes par rapport au statu quo en millions de francs pour un taux d'émigration de					
			Recettes en millions de francs	Excédent de recettes par rapport au statu quo en millions de francs	Scénario 1 100 % des contribuables à revenu < 200 000 francs	Scénario 2 100 % des contribuables à revenu < 300 000 francs	Scénario 3 25 % des contribuables à revenu > 400 000 francs	Scénario 4 50 % des contribuables à revenu > 400 000 francs	Scénario 1 +	Scénario 2 +
AR	14	0,3	0,6	0,3	0,2	-0,1	0,3	0,3	0,2	-0,1
BE	166	4,9	10,0	5,1	1,5	0,3	4,1	3,2	0,6	-1,5
FR	52	0,4	2,1	1,7	0,1	-0,4	1,7	1,7	0,1	-0,4
GE	645	40,3	57,9	17,6	12,1	9,4	10,0	2,5	4,6	-5,7
GR	248	7,2	13,5	6,3	3,7	-0,9	5,4	4,6	2,8	-2,6
LU	106	2,9	5,7	2,8	1,5	0,2	2,3	1,8	1,0	-0,8
NE	8	0,2	0,4	0,2	0,1	0,0	0,2	0,2	0,0	-0,1
NW	82	1,8	4,2	2,4	0,3	-0,3	2,1	1,8	0,0	-0,9
OW	11	0,3	0,5	0,2	0,2	-0,1	0,2	0,2	0,2	-0,2
SZ	45	4,1	5,5	1,4	1,3	1,3	0,4	-0,5	0,4	-0,6
SG	97	1,4	4,4	2,9	0,3	-0,5	2,9	2,8	0,3	-0,6
TG	61	1,0	2,6	1,5	0,7	-0,7	1,5	1,4	0,7	-0,8
TI	593	12,9	29,2	16,3	3,6	-2,3	14,7	13,2	2,0	-5,4
VS	992	12,1	42,2	30,0	2,2	-5,8	29,2	28,4	1,5	-7,4
VD	1171	33,7	62,8	29,1	16,7	1,9	23,3	17,5	10,9	-9,6
ZG	88	3,0	5,1	2,1	1,7	-0,2	1,8	1,4	1,4	-0,9
ZH 1) autres	141	5,0	9,0	4,0	2,5	1,4	2,8	1,7	1,3	-0,9
2)	8	0,1	0,3	0,2	0,1	-0,1	0,2	0,2	0,1	-0,1
Total	4528	131,6	255,7	124,1	48,9	3,2	103,2	82,4	28,0	-38,5

Source: Administration fédérale des contributions (2010), statistique de l'impôt fédéral direct en 2007, Berne, AFC.

1) L'imposition d'après la dépense a été abolie par décision du peuple le 1^{er} janvier 2010 dans le canton de Zurich. De ce fait, l'analyse des scénarios pour ZH paraît donc peu plausible. On peut cependant supposer que les contribuables anciennement imposés d'après la dépense dans le canton de ZH s'établissent dans un autre canton ou demandent de continuer à être imposés d'après la dépense pour ce qui est de l'impôt fédéral direct, de sorte que ce scénario reste représentatif à l'échelle de la Confédération.

2) Pour des raisons ayant trait à la protection des données (faible nombre de contribuables imposés d'après la dépense), les deux cantons de BL et UR ont été réunis ici.

Par l'examen des scénarios conjugués, on démontre que, même en partant d'hypothèses très conservatrices (conjugaison des scénarios 2 et 4: départ de tous les contribuables à

¹² Les calculs du tableau reposent sur les données de l'année fiscale 2007. Les scénarios sont calculés à partir de l'hypothèse que l'ensemble des contribuables imposés d'après la dépense présentant un revenu imposable inférieur à 2,45 millions de francs sont imposés sur la base du quintuple du loyer (ou de la valeur locative) de leur logement. Dans cette hypothèse, les ménages dont le revenu imposable est inférieur à 2,45 millions de francs sont imposés sur la base du calcul de contrôle (un revenu imposable de 2,45 millions de francs correspond à un bien immobilier d'environ 15 à 20 millions de francs, selon les estimations; il n'existe probablement que très peu de biens immobiliers plus chers en Suisse). Les ménages imposés au moyen du calcul de contrôle ne sont pas exposés à une hausse de l'impôt (pour autant que le septuple de la valeur locative est inférieur au montant ainsi calculé). On suppose donc que les contribuables imposés d'après la dépense présentant un revenu imposable supérieur à 2,45 millions de francs resteront en Suisse.

revenu < 300 000 francs et de la moitié des contribuables à revenu > 400 000 francs), la diminution des recettes fiscales de la Confédération ne s'élève qu'à 38,5 millions de francs. Des scénarios plus réalistes mais encore assez prudents (par exemple la conjugaison des scénarios 1 et 3) permettent de supposer que les recettes de la Confédération augmenteront grâce à la réforme de l'imposition d'après la dépense.

3.3 Conséquences pour les cantons et les communes

La nouvelle loi prévoit que les cantons définiront un seuil de l'assiette de l'impôt. Les conséquences de la réforme seront très différentes selon la valeur à laquelle aura été fixé ce seuil et le barème ordinaire de l'impôt sur le revenu (lequel varie beaucoup d'un canton et d'une commune à l'autre) qui devra donc s'appliquer. C'est la raison pour laquelle il n'est pas possible d'établir les scénarios pour les cantons et les communes.

Néanmoins, on peut classifier les conséquences de la réforme sur le produit de l'impôt fédéral direct en fonction du canton dont proviennent les recettes (voir tableau 1). Il en résulte de premiers jalons concernant les divers effets fiscaux de la réforme sur les cantons. Le tableau n° 2 montre les modifications des recettes de l'impôt fédéral direct en pourcentage et par canton. On observe que, d'un point de vue statique, les excédents de recettes qui connaissent la plus forte hausse sont ceux des cantons dont les contribuables imposés d'après la dépense présentent le revenu imposable le moins élevé. Inversement, même si cela dépend aussi de la proportion de contribuables imposés d'après la dépense qui partiront, les diminutions des recettes seront d'autant plus considérables dans ces cantons. La nouvelle loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense tient compte de ces conditions différentes en laissant une marge de manœuvre aux cantons quant à la fixation du seuil déterminant de l'assiette de l'impôt pour ce qui est des impôts cantonal et communal directs et de l'impôt sur la fortune.

Tableau 2: Scénarios des conséquences de la réforme de l'imposition d'après la dépense pour l'impôt fédéral direct exprimées en pourcentage¹³

Canton	Revenu imposable moyen en francs ¹⁴	Excédent de recettes par rapport au statu quo en %	Scénarios: excédent de recettes par rapport au statu quo en % pour un taux d'émigration de					
			Scénario 1 100% des contribuables à revenu < 200 000 francs	Scénario 2 100% des contribuables à revenu < 300 000 francs	Scénario 3 25 % des contribuables à revenu > 400 000 francs	Scénario 4 50 % des contribuables à revenu > 400 000 francs	Scénario 1 + scénario 3	Scénario 2 + scénario 4
AR	235 243	127 %	65 %	-26 %	121 %	115 %	59 %	-39 %
BE	314 572	103 %	31 %	7 %	84 %	65 %	12 %	-31 %
FR	148 794	392 %	21 %	-81 %	387 %	383 %	16 %	-91 %
GE	587 702	44 %	30 %	23 %	25 %	6 %	11 %	-14 %
GR	311 875	87 %	51 %	-12 %	75 %	63 %	39 %	-36 %
LU	303 730	95 %	52 %	7 %	78 %	60 %	35 %	-27 %
NE	227 738	153 %	45 %	-8 %	137 %	120 %	29 %	-40 %
NW	260 321	138 %	18 %	-18 %	120 %	103 %	0 %	-53 %
OW	304 364	74 %	74 %	-45 %	65 %	56 %	65 %	-63 %
SZ	827 618	33 %	32 %	32 %	10 %	-13 %	9 %	-14 %
SG	192 025	204 %	21 %	-37 %	201 %	198 %	18 %	-43 %
TG	221 956	146 %	69 %	-64 %	141 %	136 %	64 %	-74 %
TI	254 718	126 %	28 %	-18 %	114 %	102 %	16 %	-42 %
VS	177 641	248 %	19 %	-48 %	241 %	234 %	12 %	-61 %
VD	313 735	86 %	49 %	6 %	69 %	52 %	32 %	-29 %
ZG	352 623	71 %	58 %	-6 %	59 %	47 %	46 %	-30 %
ZH	354 181	80 %	49 %	27 %	57 %	34 %	26 %	-19 %
BL & UR	213 450	161 %	98 %	-58 %	161 %	161 %	98 %	-58 %
Total	314 733	94 %	37 %	2 %	78 %	63 %	21 %	-29 %

Source: Administration fédérale des contributions (2010), statistique de l'impôt fédéral direct en 2007, Berne, AFC.

¹³ Cf. note de bas de page du tableau 1.

¹⁴ Ces valeurs se rapportent exclusivement au revenu moyen imposé d'après la dépense.

4. Aspects juridiques

4.1 Constitutionnalité et conformité aux lois

A son art. 127, al. 2, la Constitution prévoit que l'imposition respecte les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique.

Dans la doctrine, la question de savoir si l'imposition d'après la dépense respecte ces principes constitutionnels soulève des controverses. D'un côté, on fait valoir que l'utilité économique de l'imposition d'après la dépense et sa grande facilité d'application pour l'imposition des personnes étrangères peuvent justifier un écart par rapport aux principes de l'imposition d'après l'art. 127, al. 2, Cst. De l'autre côté, on oppose à cela l'argument selon lequel l'imposition d'après la dépense conduirait à une discrimination des ressortissants suisses, laquelle ne saurait en aucune façon être légitimée uniquement par des intérêts fiscaux¹⁵.

L'avis du Conseil fédéral sur la constitutionnalité de la loi est le suivant.

Il est certes indéniable qu'en pratiquant l'imposition d'après la dépense, l'on doit prendre son parti de ce que des contribuables dont la capacité économique est à peu près la même soient imposés différemment en raison de leur nationalité. Cet écart par rapport au principe de l'imposition selon la capacité économique est cependant justifié par les points qui suivent.

- Il est vrai que les intérêts fiscaux ne peuvent à eux seuls justifier une imposition différenciée. L'utilité économique de l'imposition d'après la dépense (voir ch. 1.1.3 supra) sert l'intérêt public, ce qui peut justifier certaines inégalités de traitement, si l'aménagement de l'imposition d'après la dépense respecte le principe de la proportionnalité. Le législateur et les cantons ont depuis toujours admis l'importance économique, valable selon les régions, de l'imposition d'après la dépense et, par conséquent, l'intérêt public prépondérant qu'elle sert. Les réglementations étrangères de nos États voisins et de l'UE, qui connaissent pour une partie d'entre elles une imposition des personnes étrangères considérablement plus généreuse et allant au-delà de la nôtre, ont été instituées à partir de la même motivation.
- L'inégalité de traitement apparaît proportionnelle, dans la mesure où certains éléments bruts perçus en Suisse sont imposés d'après le barème ordinaire quoi qu'il en soit, et dans la mesure où, en outre, les revenus de l'activité lucrative exercée à l'étranger sont soumis à l'impôt à la source étranger selon la procédure régulière, et, ainsi, ne peuvent de toute façon plus être imposés en Suisse (en principe, en vertu des conventions contre les doubles impositions, variable d'une convention à l'autre). C'est pourquoi on peut partir de l'hypothèse que l'inégalité de traitement fiscal entre les Suisses et les ressortissants étrangers à revenus élevés liée à l'imposition d'après la dépense est contenue dans des limites raisonnables.
- Le nouveau postulat, à savoir le durcissement de la réglementation légale en ce qui concerne l'octroi de l'imposition d'après la dépense, contribue par ailleurs considérablement à mieux tenir compte du principe de l'imposition d'après la capacité économique et à défendre le principe de la proportionnalité au sens de l'acceptabilité d'un traitement différent des Suisses et des étrangers se trouvant dans une situation économique analogue, dont on ne peut cependant pas dire qu'il constitue une discrimination pour les ressortissants nationaux.

¹⁵ Cf. U. Cavelti, Besteuerung nach dem Aufwand, in IFF, Forum für Steuerrecht, 2010/2, p. 144 et suivantes, avec des remarques complémentaires

4.2 Compatibilité avec les engagements internationaux de la Suisse

Le remaniement proposé de l'imposition d'après la dépense n'est en rien contraire aux engagements internationaux de la Suisse. Au contraire, l'imposition d'après la dépense modifiée, telle qu'elle est prévue par certaines conventions contre les doubles impositions (voir ch. 1.3), demeure applicable même après la révision. Cette dernière ne va pas non plus à l'encontre du droit de l'UE, lequel ne prévoit pas l'harmonisation de l'imposition des personnes physiques, d'ailleurs plusieurs autres Etats de l'UE connaissent des dispositions analogues. En fait, on peut même s'attendre à ce que la nouvelle réglementation soit approuvée à l'étranger, en particulier par nos pays voisins, puisqu'elle constitue un durcissement de la législation actuellement en vigueur.