# POUR UNE PARTICIPATION DES GRANDES FORTUNES, LIMITEE DANS LE TEMPS 07.015

**Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil**
à l'appui
**d'un projet de décret concernant la recevabilité matérielle de l'initiative législative populaire cantonale "Pour une participation des grandes fortunes, limitée dans le temps"**

(Du 18 avril 2007)

Madame la présidente, Mesdames et Messieurs,

Au cours du mois d'avril 2006, un comité issu des milieux syndicalistes et d'extrême gauche a annoncé à la chancellerie d'Etat le lancement d'une initiative législative populaire cantonale intitulée "Pour une participation des grandes fortunes, limitée dans le temps". Le texte en est le suivant:

> *Les électrices et électeurs soussignés, faisant application des articles 98 et suivants de la loi sur les droits politiques, du 17 octobre 1984, demandent par voie d'initiative l'adoption par le Grand Conseil d'une "Loi instituant une participation des grandes fortunes des personnes physiques supérieures à un million de francs, limitée dans le temps, pour le redressement des finances du canton", dont les dispositions sont les suivantes:*
>
> ***Article premier*** *Le canton perçoit une participation sur la fortune des personnes physiques supérieure à un million de francs.*
>
> ***Art. 2*** *La participation est déterminée par catégories, selon le barème suivant:*

| *Catégories* | *Taux* | *Catégories* | *Taux* |
|---|---|---|---|
| *de 1.000.001 à 1.100.000* | *0,1%* | *de 1.500.001 à 1.600.000* | *0,6%* |
| *de 1.100.001 à 1.200.000* | *0,2%* | *de 1.600.001 à 1.700.000* | *0,7%* |
| *de 1.200.001 à 1.300.000* | *0,3%* | *de 1.700.001 à 1.800.000* | *0,8%* |
| *de 1.300.001 à 1.400.000* | *0,4%* | *de 1.800.001 à 2.000.000* | *0,9%* |
| *de 1.400.001 à 1.500.000* | *0,5%* | *à partir de 2.000.000* | *1%* |

> ***Art. 3*** *Sous réserve des dispositions précédentes, la participation est perçue par le canton conformément à la Loi sur les contributions directes (LCdir), du 21 mars 2000.*
>
> ***Art. 4*** *La participation est perçue pendant une période de quatre ans, à partir de l'année qui suit l'acceptation de l'initiative par le Grand Conseil ou par le peuple.*

Le lancement de l'initiative a été publié dans la *Feuille officielle* du 21 avril 2006 et les listes de signatures attestées ou les certificats de leur dépôt auprès des Conseils communaux ont été déposés à la chancellerie d'Etat le 23 octobre 2006 (art. 99 et 105 LDP).

Par arrêté du 12 décembre 2006 publié dans la *Feuille officielle* du 15 décembre 2006, la chancellerie d'Etat a arrêté le nombre de signatures valables à 6240, 749 ayant été annulées (art. 107 LDP).

Cet arrêté n'a fait l'objet d'aucune contestation au sens de l'article 134, alinéa 1, LDP.

## 1. NOMBRE DE SIGNATURES

L'initiative législative populaire cantonale "Pour une participation des grandes fortunes, limitée dans le temps" a recueilli, dans le délai de six mois prévu à l'article 105 LDP, le nombre de signatures nécessaires fixé à 6000 par l'article 40 de la Constitution de la République et Canton de Neuchâtel (Cst. NE), du 24 septembre 2000.

## 2. TRAITEMENT DE L'INITIATIVE LEGISLATIVE POPULAIRE CANTONALE: RAPPEL DE PROCEDURE

L'initiative ayant recueilli le nombre prescrit de signatures valables, le Conseil d'Etat présente au Grand Conseil un rapport préliminaire l'invitant à se prononcer exclusivement sur la recevabilité matérielle de celle-ci dans les trois mois qui suivent la publication des résultats dans la *Feuille officielle* (art. 107, al. 3, LDP).

Si l'initiative est déclarée recevable par le Grand Conseil, le Conseil d'Etat la lui transmet accompagnée d'un rapport dans les deux ans qui suivent la publication des résultats dans la *Feuille officielle* (art. 107, al. 4, LDP).

Le Grand Conseil a alors douze mois pour se prononcer sur l'initiative (art. 110, al. 1, LDP). Si, comme celle qui fait l'objet du présent rapport, l'initiative est conçue en la forme d'un projet rédigé, le Grand Conseil peut:

a) l'approuver par une loi ou un décret;

b) ne pas l'approuver; le projet est alors soumis au vote du peuple accompagné ou non d'une proposition de rejet et, le cas échéant, d'un contre-projet (art. 110, al. 3, LDP).

Le présent rapport ne porte dès lors que sur la recevabilité matérielle de l'initiative, à l'exclusion de toute autre appréciation quant à son contenu.

## 3. RECEVABILITE MATERIELLE

Selon l'article 107, alinéa 3, LDP, il appartient au Grand Conseil de se prononcer sur la recevabilité matérielle de l'initiative en examinant:

– si elle respecte le principe de l'unité de la forme;
– si elle respecte le principe de l'unité de la matière (art. 40, al. 3, Cst. NE);
– si elle respecte le principe de l'unité de rang;
– si elle est conforme aux normes supérieures du droit fédéral, à celles des conventions internationales et intercantonales, ainsi qu'aux normes internes du droit cantonal, dont la hiérarchie ne saurait être bouleversée;
– si elle est matériellement exécutable;
– si elle n'est pas contraire au principe de la bonne foi.

### 3.1. Unité de la forme

L'initiative demande en substance que l'Etat perçoive, pendant une période de 4 ans, une participation (impôt) sur la fortune des personnes physiques supérieure à un million de francs. Elle revêt la forme d'un projet rédigé et satisfait ainsi à la première condition de recevabilité prévue à l'article 98, alinéa 2, LDP.

### 3.2. Unité de la matière

L'initiative ne concerne qu'une seule matière, à savoir la participation des grandes fortunes, limitée dans le temps, pour le redressement des finances du canton. La seconde condition de recevabilité prévue à l'article 98, alinéa 2, LDP est ainsi également remplie.

### 3.3. Unité de rang

L'initiative ne vise pas à la modification d'une règle constitutionnelle. Elle propose une nouvelle loi ayant au surplus des effets temporaires. Elle remplit donc la troisième condition de recevabilité, qui est celle de l'unité de rang prévue à l'article 98, alinéa 1, LDP.

### 3.4. Conformité au droit supérieur

L'examen relatif à la recevabilité matérielle de l'initiative a suscité des interrogations quant à sa conformité au droit supérieur, et plus particulièrement en relation avec la garantie de la propriété (art. 26 de la Constitution fédérale). Le Conseil d'Etat a ainsi mandaté Monsieur Robert Danon, professeur ordinaire de droit fiscal à l'Université de Neuchâtel, en lui demandant d'examiner cette question. Dans son avis de droit du 31 mars 2007, annexé au présent rapport, le professeur Danon parvient à la conclusion que l'initiative est matériellement conforme au droit fédéral.

L'initiative est au surplus conforme au droit concordataire, à la Constitution cantonale et à l'ordre juridique cantonal.

L'initiative est donc conforme au droit supérieur. Elle remplit la quatrième condition de recevabilité.

### 3.5. Exécutabilité

L'exécutabilité de l'initiative est imposée par le droit fédéral en tant que condition de recevabilité. Elle découle de la définition même des institutions démocratiques et est ainsi reconnue par la jurisprudence et la doctrine. L'invalidation d'une initiative pour cause d'inexécutabilité est soumise à des conditions très strictes. Pour qu'une initiative soit viciée, il faut que l'inexécutabilité constatée soit absolue, manifeste et de nature matérielle. Cela sous-entend qu'une simple difficulté dans sa réalisation ne suffit pas. Au surplus, il faut que le défaut dont elle souffre ne fasse aucun doute et ressorte du texte lui-même. Enfin, il faut que l'impossibilité résulte de la situation juridique ou de fait générée par l'initiative elle-même.

Or, en l'espèce, l'exécution de l'initiative ne se heurte pas à des obstacles insurmontables de nature matérielle. L'initiative est donc exécutable et remplit la cinquième condition de recevabilité.

### 3.6. Respect de la bonne foi

L'initiative doit répondre aux exigences de la bonne foi et, partant, ne pas être abusive. Tel est bien le cas en l'espèce. L'initiative remplit donc la sixième condition de recevabilité.

## 4. CONCLUSION

Au vu de ce qui précède et pour l'ensemble des motifs invoqués, nous vous proposons d'admettre la recevabilité matérielle de l'initiative législative populaire cantonale intitulée "Pour une participation des grandes fortunes, limitée dans le temps". Nous vous demandons en conséquence de prendre en considération le présent rapport et d'adopter le projet de décret qui vous est soumis.

Veuillez agréer, Madame la présidente, Mesdames et Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

Neuchâtel, le 18 avril 2007

Au nom du Conseil d'Etat:

| | |
|---|---|
| *La présidente,* | *Le chancelier,* |
| S. PERRINJAQUET | J.-M. REBER |

# Décret
# concernant la recevabilité matérielle de l'initiative législative populaire cantonale "Pour une participation des grandes fortunes, limitée dans le temps"

*Le Grand Conseil de la République et Canton de Neuchâtel,*

vu l'article 40 de la Constitution de la République et Canton de Neuchâtel (Cst. NE), du 24 septembre 2000;

vu l'article 107 de la loi sur les droits politiques (LDP), du 17 octobre 1984;

sur la proposition du Conseil d'Etat, du 18 avril 2007,

*décrète:*

**Article unique** L'initiative législative populaire cantonale "Pour une participation des grandes fortunes, limitée dans le temps" est déclarée recevable.

Neuchâtel, le

Au nom du Grand Conseil:

*La présidente,* *Les secrétaires,*

**Annexe**

**Conformité au droit supérieur de l'initiative cantonale**
**"Pour une participation des grandes fortunes, limitée dans le temps"**

**AVIS DE DROIT**

**Robert Danon**
**Professeur ordinaire de droit fiscal à l'Université de Neuchâtel**
**- 31 mars 2007 -**

## 1. OBJET DE L'AVIS DE DROIT

Le présent avis de droit examine la conformité de l'initiative "pour une participation des grandes fortunes, limitée dans le temps" (ci-après "l'initiative") au droit supérieur. En l'occurrence, l'analyse porte sur la conformité de l'initiative au droit fédéral. En revanche, notre avis de droit ne se prononce pas sur l'opportunité politique de l'initiative.

Après avoir résumé nos conclusions (II), il nous paraît, au préalable, utile de présenter brièvement l'impôt sur la fortune en droit actuel (III) ainsi que l'initiative et l'impact que l'acceptation de celle-ci aurait sur la charge fiscale globale (IV). Cela fait, nous aborderons l'analyse de conformité proprement dite (V).

## 2. RESUME DES CONCLUSIONS

Les conclusions du présent avis de droit sont les suivantes:

– D'un point de vue dogmatique, la participation sur la fortune proposée par l'initiative est très discutable. Cette participation, qui entraînerait une augmentation très importante de la charge fiscale, ne s'accorde pas avec la nature complémentaire de l'impôt sur la fortune. De plus, en raison de cette participation, l'impôt cantonal sur la fortune tendrait à se rapprocher un peu plus d'un impôt de substance. Or cette conséquence ne nous paraît pas souhaitable en raison de la nature nominale de cet impôt.

– Cela étant, ces critiques n'intéressent pas le juge constitutionnel et n'affectent pas en soi la validité matérielle de l'initiative. Seule est en effet litigieuse ici la question de savoir si l'initiative est matériellement et abstraitement conforme au droit supérieur. Cette question doit être analysée à la lumière de deux principes directeurs. Tout d'abord, la teneur de l'initiative doit être examinée selon le principe de l'interprétation conforme. Selon ce principe, les termes de l'initiative doivent être interprétés dans le sens le plus favorable aux initiants. Ce principe vise à préserver l'inviolabilité des droits politiques et cherche, dans toute la mesure du possible, à éviter une déclaration d'invalidité. Enfin, lorsque la matière confère par nature une vaste liberté d'appréciation au législateur cantonal, la Haute Cour s'impose une certaine retenue. En particulier, celle-ci ne substitue pas sa propre vision des choses à celle retenue par le législateur.

– Compte tenu de ces principes, nous parvenons à la conclusion que l'initiative est matériellement conforme au droit fédéral.

– En premier lieu, il nous paraît que l'initiative respecte les principes constitutionnels régissant l'imposition, à savoir l'universalité de l'impôt, l'égalité de l'imposition ainsi que le principe de l'imposition selon la capacité contributive (Art. 127 al. 2 Cst). Cette conclusion se fonde notamment sur la grande liberté d'appréciation conférée au législateur dans le cadre de la mise en œuvre de l'égalité de traitement verticale.

– Le point de savoir si l'initiative est conforme à la garantie de la propriété (Art. 26 Cst) appelle en revanche quelques remarques. Il est indiscutable que l'acceptation de l'initiative conduirait à une augmentation importante de l'impôt cantonal sur la fortune. De plus, cette augmentation affecterait de manière très significative la charge fiscale globale (ICC sur le revenu et la fortune et IFD) des contribuables disposant d'une fortune imposable importante mais néanmoins d'un

revenu relativement modeste. Cela étant, dans le cadre d'un contrôle de conformité abstraite et compte tenu de la jurisprudence actuelle du Tribunal Fédéral, il nous paraît difficile d'affirmer que l'initiative heurte la garantie de la propriété prévue par l'art. 26 Cst. En premier lieu, la portée conférée à cette disposition en matière fiscale est très restrictive. Selon la jurisprudence constante de la Haute Cour, l'art. 26 Cst. se limite à proscrire une imposition de nature confiscatoire. Il faut donc que l'impôt entame durablement "la substance de la matière imposable" et porte "atteinte au noyau essentiel de la propriété privée". De plus, dans le cadre du contrôle de conformité abstraite d'une initiative, le Tribunal Fédéral se limite à vérifier si l'imposition serait confiscatoire dans les cas "normaux", l'étude des cas particuliers étant réservé au contrôle concret. En raison de cette grande retenue, la Haute Cour n'a, à notre connaissance, jamais retenu le grief de l'imposition confiscatoire dans le cadre du contrôle abstrait d'une norme fiscale. Bien au contraire, elle a par exemple jugé, en relation avec l'impôt sur les grandes fortunes du canton d'Argovie, qu'une imposition représentant, dans les cas normaux, globalement plus de 60% n'était pas confiscatoire. Or, en l'espèce, la charge fiscale globale, malgré le prélèvement de la participation complémentaire, devrait demeurer inférieure au rendement de la fortune dans les cas normaux. En conséquence, il paraît difficile d'affirmer que le "noyau essentiel" de la propriété et "la substance de la matière imposable" seraient durablement entamés. A cela s'ajoute que le prélèvement de la participation complémentaire serait de toute manière limitée dans le temps (quatre ans). Or, la jurisprudence tend à relativiser l'existence d'une violation de l'art. 26 Cst. lorsque l'imposition excessive ne s'étend pas sur une longue période. Enfin et plus généralement, le principe de l'interprétation conforme milite également en faveur de la recevabilité matérielle de l'initiative. Cela étant, nous n'excluons pas que la participation complémentaire proposée, conjuguée avec les impôts sur le revenu et la fortune, puisse heurter l'art. 26 Cst. à l'occasion d'une décision d'application. Nous pensons en particulier au contribuable disposant d'une fortune très importante, mais dont le revenu est très modeste. Conformément à la jurisprudence du Tribunal Fédéral, encore faudrait-il examiner (i) la cause de l'imposition excessive ainsi que (ii) la durée de celle-ci dans le temps. Cette question, qui concerne le contrôle de constitutionnalité concret, n'affecte toutefois pas la conformité abstraite de l'initiative dans les cas normaux.

## 3. L'IMPOT CANTONAL SUR LA FORTUNE EN DROIT ACTUEL

Harmonisé[1], l'impôt cantonal sur la fortune a pour objet la fortune nette du contribuable[2]. Dans la règle, la fortune imposable est estimée à sa valeur vénale[3].

Le canton de Neuchâtel perçoit un impôt sur la fortune selon un barème progressif. La fortune supérieure à 500'000 est imposée à un taux de base de 0.36%[4]. Compte tenu des coefficients cantonaux et communaux, le taux maximum de l'impôt sur la fortune est actuellement de l'ordre de 0.7%. En Suisse, le taux de l'impôt cantonal sur la fortune ne dépasse généralement pas 1%.

L'impôt cantonal sur la fortune est de nature nominale. Cet impôt général ne vise pas la fortune elle-même, mais au contraire le revenu produit par celui-ci. La fortune imposable ne constitue que l'assiette de l'impôt. Conceptuellement, à tout le moins, il ne s'agit donc pas d'un impôt sur la substance ("Substanzsteuer")[5]. L'impôt sur la fortune revêt au contraire un caractère complémentaire par rapport à l'impôt sur le revenu. On admet en effet que le revenu de la fortune doit être imposé de manière plus forte[6]. En outre, l'impôt sur la fortune permet d'appréhender certains éléments du patrimoine qui ne font pas partie du revenu imposable (par exemple les gains en capital)[7]. Enfin, l'impôt sur la fortune déploie une fonction de contrôle en ce que la

---

[1] Art. 13 et 14 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), RS 642.14.

[2] C'est-à-dire la fortune après déduction des dettes (Art. 52 al. 1 LCdir). Reprenant la formule classique de la jurisprudence, l'art. 46 LCdir précise que l'impôt sur la fortune a pour object "l'ensemble des biens et des droits appartenant au contribuable, quelle qu'en soit la nature"

[3] Art. 14 al. 1 LHID; Art. 48 LCdir

[4] Art. 53 LCdir

[5] RATHS, Rechtfertigung der Vermögenssteuer, 20; RIVIER, Droit fiscal suisse, 502 ; OBERSON, droit fiscal suisse, 167

[6] HERZOG, Vermögensteuer, 32 et ss; RIVIER, Droit fiscal suisse, 502

[7] OBERSON, droit fiscal suisse, 167

déclaration du patrimoine permet de vérifier si les revenus produits par celui-ci sont également correctement reportés.

Cela étant, la légitimité de l'impôt sur la fortune est controversée. Un débat concernant sa justification s'est d'ailleurs engagé dans les quelques Etats qui le prélèvent encore[8]. En Suisse, l'impôt sur la fortune a également essuyé les critiques de la doctrine[9]. La présentation de cette controverse dépasserait largement l'objet du présent avis de droit. Mentionnons toutefois que le prélèvement de l'impôt sur la fortune apparaît particulièrement discutable (i) lorsque la fortune ne produit pas de revenu ou (ii) lorsque la charge fiscale globale du contribuable excède le rendement de la fortune. Il peut notamment en aller ainsi lorsque des titres génèrent un rendement faible. Dans ces hypothèses, l'impôt sur la fortune tend alors à se rapprocher d'un impôt de substance[10]. Un taux d'imposition faible permet toutefois d'atténuer ce phénomène[11].

## 4. L'INITIATIVE

### 4.1. Présentation

L'initiative a pour objet l'adoption par le Grand Conseil d'une "Loi instituant une participation des grandes fortunes des personnes physiques supérieures à un million de francs, limitée dans le temps, pour le redressement des finances du canton"[12].

Cette initiative prévoit que le canton perçoit une participation auprès de personnes physiques dont la fortune imposable est supérieure à un million de francs. Destinée à redresser les finances du canton, cette participation ne serait toutefois perçue que pendant une durée limitée de quatre ans[13]. Elle serait déterminée selon le barème suivant[14] :

| Catégories | Taux |
|---|---|
| De 1'000'001 à 1'100'000 | 0.1% |
| De 1'100'001 à 1'200'000 | 0.2% |
| De 1'200'001 à 1'300'000 | 0.3% |
| De 1'300'001 à 1'400'000 | 0.4% |
| De 1'400'001 à 1'500'000 | 0.5% |
| De 1'500'001 à 1'600'000 | 0.6% |
| De 1'600'001 à 1'700'000 | 0.7% |
| De 1'700'001 à 1'800'000 | 0.8% |
| De 1'800'001 à 2'000'000 | 0.9% |
| A partir de 2'000'000 | 1% |

Cette participation viendrait s'ajouter à l'impôt cantonal sur la fortune[15]. Techniquement, elle serait perçue conformément à la LCdir[16]. Les règles ordinaires concernant, (i) la détermination de

---

8 Pour un apercu récent des Etats prélevant encore un tel impôt, cf: http://www.estv.admin.ch/f/dokumentation/zahlen_fakten/dok/inter/2006/vermoegennat.pdf Mentionnons en particulier la France et la Suède.

9 Voir par exemple récemment RICHNER, Ist die Vermögenssteuer gerechtfertigt, 181 et ss

10 ZIGERLIG/JUD in: ZWEIFEL/ATHANAS, StHG, ad Vorbemerkungen ad Art. 13/14 N 2; ZUPPINGER, Vermögenssteuer, 324; RIVIER, Droit fiscal suisse, 502

11 En ce sens, RICHNER, Ist die Vermögenssteuer gerechtfertigt, 210. De plus, dans le canton de Neuchâtel, cet effet est encore atténué par l'abattement prévu par l'art. 49 al. 4 LCdir

12 Projet de Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de décret concernant larecevabilité matérielle de l'initiative législative populaire cantonale "Pour une participation des grandesfortunes, limitée dans le temps"

13 Art. 4

14 Art. 1 et 2

15 Art. 46 et ss LCdir

16 Art. 3

l'assujettissement à l'impôt, (ii) l'étendue de celui-ci[17] ainsi (iii) que la détermination de l'assiette fiscale (fortune nette) seraient en particulier applicables[18].

### 4.2. Impact sur la charge fiscale globale (revenu et fortune)

Le taux maximum de l'impôt cantonal et communal sur la fortune étant actuellement de l'ordre de 0.7%, l'acceptation de l'initiative aurait pour effet de porter ce taux à environ 1.7%. Comme le relève le service des contributions, le canton de Neuchâtel imposerait alors la fortune à un taux nettement supérieur à celui pratiqué par les autres cantons[19].

En outre, suivant les cas, cette participation supplémentaire affecterait de manière significative la charge fiscale globale liée aux impôts généraux (ICC sur le revenu et la fortune et IFD sur le revenu). A cet égard, il est possible de distinguer schématiquement entre deux catégories de contribuables: (i) ceux dont le revenu imposable est particulièrement modeste par rapport à la fortune imposable et (ii) ceux pour lesquels cette proportion est relativement équilibrée.

S'agissant des contribuables dont l'écart fortune-revenu est important, l'acceptation de l'initiative entraînerait, dans la règle, une augmentation significative de la charge fiscale globale[20]. A titre d'exemple, un contribuable disposant d'une fortune imposable de 2'000'000 et d'un revenu imposable 80'000 ou de 60'000 supporterait respectivement une charge fiscale totale de l'ordre de 66%[21] et 77%[22] (contre approximativement 41%[23] et 43%[24] en droit actuel). Pour un contribuable plus fortuné (fortune imposable de 5'000'000 et revenu imposable de 200'000 ou de 150'000), la charge fiscale totale passerait respectivement à 77%[25] et 88%[26] (contre approximativement 52%[27] et 54%[28] en droit actuel). Enfin, pour un contribuable très fortuné (fortune imposable de 10'000'000 et revenu imposable de 400'000 ou de 300'000), la charge fiscale totale atteindrait respectivement environ 80%[29] et plus de 90%[30] (contre approximativement 55%[31] et 60%[32] en droit actuel).

---

[17] Art. 4 LCdir

[18] Art. 48 LCdir

[19] Email du 16.1.2007 de Monsieur Hubert Gigon, Chef du Service des Contributions. A Genève, par exemple, l'imposition de la fortune, déjà élevée, ne dépasse ordinairement pas 1%

[20] L'hypothèse de base des exemples donnés ci-après est celle d'un contribuable célibataire résidant à Neuchâtel en 2007. L'estimation de la charge fiscale globale est celle fournie par la "calculette" du service des contributions, cf. http://www.ne.ch/neat/site/jsp/rubrique/rubrique.jsp?StyleType=bleu&DocId=11834

[21] Impôts cantonaux et IFD = 33'066.15 + participation complémentaire = 20'000 (1% de 2'000'000)/ 80'000

[22] Impôts cantonaux et IFD = 26'322 + participation complémentaire = 20'000 (1% de 2'000'000)/60'000

[23] Impôts cantonaux et IFD = 33'066.15/80'000

[24] Impôts cantonaux et IFD = 26'322/60'000

[25] Impôts cantonaux et IFD = 104'528 + participation complémentaire = 50'000 (1% de 5'000'000)/200'000

[26] Impôts cantonaux et IFD = 82'348 + participation complémentaire = 50'000 (1% de 5'000'000)/150'000

[27] Impôts cantonaux et IFD = 104'528/200'000

[28] Impôts cantonaux et IFD = 82'348/150'000

[29] Impôts cantonaux et IFD = 221'168+participation complémentaire = 100'000 (1% de 10'000'000)/400'000

[30] Impôts cantonaux et IFD = 180'128+participation complémentaire = 100'000 (1% de 10'000'000)/300'000

[31] Impôts cantonaux et IFD = 221'168/400'000

[32] Impôts cantonaux et IFD = 180'128/300'000

L'augmentation de la charge fiscale globale serait en revanche moins marquée pour les contribuables dont l'écart fortune-revenu est plus équilibré. A titre d'exemple, la charge fiscale globale d'un contribuable disposant d'une fortune imposable de 5'000'000 et d'un revenu imposable de 300'000 serait de l'ordre 65%[33] (contre approximativement 48%[34] en droit actuel). Enfin, pour un contribuable disposant d'une fortune imposable de 2'500'000 et d'un revenu imposable de 300'000, la charge fiscale globale serait de 51%[35] (contre approximativement 42% en droit actuel)[36].

### 4.3. Légitimité

La légitimité de l'initiative est très discutable d'un point de vue dogmatique. En premier lieu, celle-ci ne s'accorde pas avec la nature complémentaire de l'impôt sur la fortune. Conceptuellement, nous l'avons vu, cet impôt vise uniquement à appréhender le rendement de la fortune. En second lieu, cette participation complémentaire exacerberait l'effet d'impôt de substance critiqué à raison par la doctrine. Il nous paraît par conséquent que le taux de l'impôt sur la fortune doit demeurer faible. Au surplus, la fonction de contrôle conférée à cet impôt conduit à la même conclusion.

Cela étant, ces critiques n'intéressent pas le juge constitutionnel. Seule est litigieuse ici la question de savoir si l'initiative peut être déclarée conforme au droit supérieur.

## 5. LA CONFORMITE DE L'INITIATIVE AU DROIT FEDERAL

### 5.1. En général

Une initiative cantonale doit être matériellement conforme au droit fédéral[37]. Cette exigence découle de la force dérogatoire du droit fédéral (art. 49 Cst.).

À l'évidence, le prélèvement d'une participation complémentaire sur la fortune rentre dans la sphère de compétence cantonale[38]. De plus, les cantons conservent en ce domaine une autonomie tarifaire[39]. L'initiative n'empiète donc pas sur une matière exclusivement réservée au droit fédéral.

Cela étant, la conformité au droit fédéral suppose également que l'initiative respecte les droits fondamentaux ainsi que les garanties constitutionnelles[40]. En matière fiscale, cette exigence concerne en premier lieu les principes régissant l'imposition. Comme le précise désormais expressément, l'art. 127 al. 2 Cst. : "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" (cf. V.B ci-après). En outre, l'imposition ne doit pas heurter les droits fondamentaux, en particulier la garantie de la propriété (Art. 26 Cst) (cf. V.C ci-après).

Saisi d'un recours de droit public en matière de droit de vote[41], le Tribunal Fédéral examine librement[42] et abstraitement[43], la conformité d'une initiative cantonale au droit fédéral. Cet examen est régi par deux règles fondamentales.

---

33 Impôts cantonaux et IFD = 145'568+ participation complémentaire = 50'000/300'000

34 Impôts cantonaux et IFD = 145'568/300'000

35 Impôts cantonaux + IFD = 128'288+ participation complémentaire = 25'000 (1% de 2'500'000)/300'000

36 Impôts cantonaux + IFD = 128'288/300'000

37 Art. 49 Cst; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol I, N 833

38 Art. 2 al. 1 lettre a LHID

39 Art. 129 al. 2 Cst

40 GRISEL, Initiative, 269; ATF 127 I 60, 68; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol I, N 1034)

41 Art. 82 lettre c de loi fédérale sur le Tribunal Fédéral du 17 juin 2005 (LTF), RS 173.110 ; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol I, N 1051

42 GRISEL, Initiative, 158

En premier lieu, l'initiative doit être examinée à la lumière du principe de l'interprétation conforme à la constitution[44]. Selon ce principe, les termes d'une initiative doivent être interprétés dans le sens le plus favorable aux initiants ("*in dubio pro populo*"[45]). Autrement dit, lorsque les règles d'interprétation permettent de dégager un sens conforme au droit supérieur, l'initiative doit être déclarée valable et soumise au peuble[46]. Le principe de l'interprétation conforme, qui peut être rattaché à l'inviolabilité des droits politiques[47], cherche à éviter, dans toute la mesure du possible, une déclaration d'invalidité[48].

Enfin, lorsque la matière confère par nature une vaste liberté d'appréciation au législateur cantonal, la Haute Cour s'impose une certaine retenue. En particulier, celle-ci ne substitue pas sa propre vision des choses à celle retenue par le législateur[49]. Il en va notamment ainsi en ce qui concerne la mise en œuvre du principe d'égalité de traitement et d'imposition selon la capacité contributive.

En l'espèce, la conformité de l'initiative sera donc examinée à la lumière de ces deux principes directeurs. Nous porterons tout d'abord notre attention sur les principes constitutionnels régissant l'imposition (B). Nous aborderons enfin la garantie de la propriété (C).

### 5.2. Les principes régissant l'imposition

En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les sous-principes de généralité, d'égalité de l'imposition et de proportionnalité de la charge fiscale à la capacité économique. Ces principes, dégagés par le Tribunal Fédéral[50] et qui s'adressent également au législateur, sont désormais codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. Il faut donc considérer que la portée de cette norme est identique à la jurisprudence de la Haute Cour[51].

Afin d'examiner la conformité de l'initiative à ces principes (B.5), il convient, au préalable, de rappeler brièvement leur contenu (B.1-4).

---

43 Par opposition au contrôle concret intervenant à l'occasion d'une décision d'application attaquée par voie d'exception (Art. 82 lettre a LTF ; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol I, N 1050)

44 AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol I, N 2231

45 AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol I, N 2232

46 ATF 124 I 107, consid 5b; ATF 125 I 227, consid. 4a; ATF 132 I 282, consid. 3.1. Pour en juger, il a y lieu de se fonder sur le texte de l'initiative, sans égard à la volonté subjective des initiants, ATF 111 Ia 292, consid. 2; ATF 124 I 107, consid. 5b

47 ATF 112 Ia 240; JdT 1986 I 262; JdT 1981 337

48 ATF 125 I 227 consid. 4a; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol I, N 2232; GRISEL, Initiative, 159; GRISEL, Initiative, 159

49 AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol I, N 2232; GRISEL, Initiative, 159

50 ATF 132 I 153, 154 consid. 3.1; ATF 110 IA 7 = RDAF 1985 51, 56; ATF 104 Ia 295, consid. 5c; ATF 99 Ia 652 et s.

51 FF 1997 I 43 ss; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol II, N 1030ss; HÖHN/WALDBURGER, I, § 4 N 70; OBERSON, Droit fiscal Suisse, 31; REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung, 695

### *5.2.1. Universalité de l'impôt*

Le principe de l'universalité ou de généralité de l'impôt concerne l'aspect subjectif du rapport fiscal[52]. Il commande que les personnes (ou groupes de personnes) soient imposées selon la même réglementation juridique[53].

Le principe de l'universalité comprend également une protection constitutionnelle des minorités[54]. Il interdit qu'un groupe de personnes soit privilégié par rapport à d'autres contribuables. Symétriquement, l'universalité de l'impôt interdit la surimposition d'un petit groupe de contribuables[55]. Ainsi, selon la Haute Cour, le prélèvement d'un impôt spécial auprès de quelques contribuables fortunés heurterait le principe de l'universalité de l'impôt[56].

### *5.2.2. Égalité de l'imposition*

Le principe de l'égalité de l'imposition, quant à lui, se concentre sur l'aspect objectif du rapport fiscal[57]. Selon ce principe, les contribuables se trouvant dans une situation semblable doivent être imposés de façon semblable alors que les personnes dont la situation est différente doivent être soumises à une charge fiscale différente[58]. Pour en juger, il s'agit de déterminer si la différence prévue peut être justifiée par un motif raisonnable. Cette question peut toutefois recevoir une réponse différente suivant les époques. En outre, le Tribunal Fédéral ne substitue pas sa propre appréciation à celle du législateur[59].

Cela étant, le contenu de ce principe tend à être restreint par celui de l'imposition selon la capacité contributive[60].

### *5.2.3. Capacité économique*

Selon le principe de l'imposition selon la capacité économique, la charge d'imposition des contribuables doit être adaptée à la matière économique à leur disposition (capacité économique objective) ainsi qu'à leur situation personnelle (capacité économique subjective)[61]. En conséquence, il ne saurait y avoir imposition lorsque la capacité contributive est inexistante[62].

Par ailleurs, doctrine et jurisprudence n'excluent pas que ce principe puisse, à titre exceptionnel *("ausnahmsweise"),* interdire une imposition manifestement trop élevée. Selon la Haute Cour, tel pourrait être le cas: *"wenn die starke Steuerbelastung auch wenn sie bloss vorübergehend ist – grob gegen das Gerechtigkeitsdenken verstösst. Das kann möglicherweise dann der Fall sein, wenn der Beschwerdeführer auf den Vermögensertrag zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes angewiesen ist"*[63]. Ce principe ne permet toutefois pas de fixer, d'une manière générale, un seuil d'imposition ("*Belastungsgrenze"*)[64] s'imposant au législateur.

---

52 OBERSON, Droit fiscal Suisse, 31; HÖHN/WALDBURGER, I, § 4 N 74

53 ATF 99 Ia 648 = JdT 1975 I 299; ATF 122 I 305, 313; 116 Ia 323; 112 Ia 244

54 YERSIN, égalité de traitement, 167

55 JdT 1975 I 300; YERSIN, égalité de traitement, 167

56 JdT 1975 I 300; Archives 39 300

57 HÖHN/WALDBURGER, I, § 4 N 74; OBERSON, Droit fiscal Suisse, 32

58 ATF 122 I 314; 114 Ia 221, 224; 112 Ia 240; ATF 110 IA 7 = RDAF 1985 51, 56

59 ATF 110 IA 7 = RDAF 1985 51, 56

60 REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung, 700

62 RDAF 1997 II 186-187; ATF 118 Ia 1 c. 3a, 3; 116 Ia 321 c. 3d, 323 s; 114 Ia 321 c. 3b, 323; 112 Ia 240 c. 4b, 244; 110 Ia 7 c. 2b, 14; 99 Ia 638 c. 9, 652 s.; YERSIN, égalité de traitement, 170; REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung, 700

63 ATF 106 Ia 342, 353

64 REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung, 702

Cela étant, le principe de l'imposition selon la capacité contributive doit également être mis en balance avec la grande liberté d'appréciation conférée au législateur. Certes, cette liberté est plus étroite lorsqu'il s'agit de définir l'imposition de personnes dont la situation financière est comparable (égalité de traitement horizontale). La marge de manœuvre du législateur est toutefois très étendue lorsqu'il appréhende la situation d'un contribuable disposant d'une bonne situation financière par rapport à celle d'une personne de condition plus modeste (égalité de traitement verticale)[65].

### *5.2.4 Application dans le domaine tarifaire*

La liberté d'appréciation conférée au législateur est particulièrement étendue dans le domaine tarifaire. Appelé à juger de la validité matérielle d'une initiative introduisant un impôt sur la richesse dans le canton de Bâle-Campagne, le Tribunal Fédéral a ainsi jugé:

*"le législateur dispose d'un large pouvoir d'organiser librement l'imposition, d'autant qu'on ne peut pas déduire de l'art. 4 Cst une méthode d'imposition déterminée et que l'aménagement des tarifs d'impôts dépend dans une large mesure des facteurs politiques"[66]:*

*"Le juge constitutionnel doit dès lors s'imposer une certaine retenue dans l'examen des tarifs d'impôts, notamment quant à l'appréciation du taux de progression. Il doit, dans ce domaine, se contenter de rechercher si la réglementation en question repose sur des motifs sérieux et si des différences juridiques sont opérées qui ne trouvent aucune justification dans les circonstances de fait. Pour décider si une loi fiscale satisfait à ces exigences, on ne se fondera pas sur des critères formels; il s'agit au contraire d'examiner en définitive si la loi est équitable. Mais l'équité est un concept relatif qui varie en fonction des circonstances politiques, sociales et économiques. Cela vaut spécialement pour la répartition des charges fiscales et l'aménagement des impôts[67].*

*"Il n'est au surplus pas exclu que l'on puisse élever de sérieuses réserves, relevant de l'économie et de la politique financière, contre des impôts du genre de l'impôt sur la richesse de Bâle-Campagne. Mais il appartient avant tout au législateur et non au juge constitutionnel de dire si de telles objections sont fondées"[68]*

Cette retenue se retrouve également dans les considérants de l'arrêt *Hegetschweiler:*

*"L'aménagement du barème de l'impôt, l'ampleur de la progression en tout cas, dépend dans une large mesure de facteurs politiques; c'est pourquoi le juge constitutionnel doit faire preuve de réserve (ATF 104 Ia 295, consid. b, 99 Ia 653); en ce qui concerne la progression, il ne peut vérifier que si la réglementation arrêtée peut être justifiée par des motifs objectifs et si elle n'est pas manifestement contraire aux principes de l'universalité, de l'égalité et de la proportionnalité"[69].*

En conséquence, dans le domaine tarifaire, seules des différences claires et manifestement infondées justifient l'intervention du juge constitutionnel. Comme le dit REICH: *"Eine klare*

---

[65] RDAF 1985 51, 56-57: *"Pour l'application du principe de l'égalité, la comparabilité des états de fait joue un rôle important. En ce qui concerne la capacité économique, la comparabilité verticale, savoir celle qui consiste à comparer les citoyens ayant une situation financière modeste avec les citoyens dont la situation financière est favorable ou meilleure, est faible. Le coefficient d'égalité ne permet pas de tirer des conclusions quant à savoir de combien l'impôt doit être augmenté quand par exemple le revenu double ou, pour parler d'une manière plus générale, quelle doit être la progressivité du barème et jusqu'à quel taux maximum il doit aller. Sur le plan horizontal, la comparabilité est sensiblement plus étendue de sorte que le principe de l'égalité de traitement est d'autant plus contraignant: les citoyens dont la capacité économique est semblable doivent payer des impôts de même importance. Les violations de ce principe, dans ce domaine, sont ressenties avec plus d'acuité par ceux qui sont touchés; il est aussi plus facile de les contrôler. Sur le plan vertical, le législateur dispose donc d'une grande liberté d'aménagement; du point de vue de l'égalité devant la loi, on ne peut pas exiger beaucoup plus qu'une évolution régulière du barème ou de la courbe de la charge. La marge du législateur est plus étroite s'agissant de la répartition horizontale de la charge fiscale, c'est-à-dire en ce qui concerne l'égalité de traitement de contribuables ayant une même capacité (D. Birk, das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen, 1983, pp. 165 et ss)*

[66] JdT 1975 301

[67] JdT 1975 301

[68] JdT 1975 303

[69] ATF 110 IA 7 = RDAF 1985 51, 56-57

*gesetzliche Regelung darf nur korrigiert werden, wenn sie qualifiziert ungerecht und völlig haltlos ist".*[70]

### *5.2.5. Analyse de la conformité de l'initiative*

En l'espèce, la question se pose tout d'abord de savoir dans quelle mesure la participation supplémentaire proposée par l'initiative est compatible avec le principe de l'universalité de l'impôt. Le Tribunal Fédéral fut confronté à une question analogue dans le cadre de son analyse de l'impôt sur la richesse du canton de Bâle-Campagne[71]. Cet impôt n'était en effet prélevé qu'auprès de contribuables disposant d'un revenu supérieur à 80'000. La conformité de cette contribution au principe de l'universalité était ainsi litigieuse. La Haute Cour jugea toutefois que ce principe n'était pas violé dans la mesure où il existait en l'espèce une étroite connexité entre l'impôt sur la richesse et l'impôt ordinaire sur le revenu. Selon le Tribunal Fédéral, un tel impôt ne constitue donc pas un véritable impôt spécial, mais conduit simplement à une augmentation de la charge liée aux impôts ordinaires[72]. À notre sens, il découle de cette jurisprudence que la participation complémentaire proposée par l'initiative demeure compatible avec l'universalité de l'impôt. Certes, contrairement à l'impôt sur la richesse, cette participation n'est pas appliquée au montant de l'impôt cantonal sur la fortune. Cela dit, elle est manifestement en étroite connexité avec celui-ci. En effet, il découle du renvoi à la LCdir que cette participation serait perçue conformément aux règles (assujettissement, assiette fiscale) régissant l'impôt cantonal sur la fortune. Dans le cadre d'une interprétation conforme à la constitution, il nous paraît ainsi possible de considérer que cette participation conduirait simplement à imposer les contribuables disposant d'une fortune importante, dans le cadre de l'assujettissement ordinaire sur la fortune, d'une façon plus forte que jusqu'ici. La participation proposée par l'initiative respecte donc le principe de l'universalité de l'impôt.

Il convient ensuite d'examiner si l'initiative heurte le principe d'égalité de traitement et d'imposition selon la capacité contributive. En l'occurrence, il s'agit en l'espèce de comparer la situation de contribuables fortunés, qui seraient assujettis à la participation proposée par l'initiative, avec celle de personnes moins fortunées qui échapperaient à celle-ci. En d'autres termes, nous sommes sur le terrain de l'égalité de traitement verticale. Or, nous l'avons vu, le législateur dispose d'une marge de manœuvre très étendue dans le domaine tarifaire. En l'occurrence, le juge constitutionnel se borne à vérifier si la réglementation concernée peut être justifié par des motifs objectifs. Compte tenu de cette grande retenue, il nous paraît que l'initiative ne contrevient pas aux principes d'égalité de traitement et d'imposition selon la capacité contributive. Se pose toutefois la question de savoir si ce dernier principe interdit une imposition très élevée de la fortune, telle que celle envisagée ici. A notre sens, cette question doit recevoir une réponse négative. Comme nous l'avons vu, le principe de l'imposition selon la capacité contributive ne permet pas de dégager un seuil d'imposition s'imposant au législateur.

En conséquence, selon nous, l'initiative demeure compatible avec les principes constitutionnels régissant l'imposition.

---

[70] REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung, 714-715

[71] ATF 99 Ia 648 = JdT 1975 I 290

[72] JdT 1975 I 301-302 **"***on pourrait soutenir que, du point de vue formel tout au moins, l'impôt sur la richesse constitue un impôt inadmissible. Mais son étroite liaison avec l'impôt cantonal (impôt sur le revenu) plaide contre une telle manière formelle de considérer les choses. Le fait que l'impôt sur la richesse, selon le texte clair de la loi, est prélevé comme un élément de l'impôt cantonal permet au contraire de conclure que le prélèvement formellement indépendant de l'impôt sur la richesse conduit simplement à imposer les revenus élevés, dans le cadre de l'assujettissement à l'impôt ordinaire sur le revenu, d'une façon plus forte que jusqu'ici. Ainsi la loi attaquée, selon son sens même, ne vise rien d'autre qu'une aggravation bien déterminée du taux de progression pour les impôts cantonaux sur les revenus. Aménagé de la sorte, l'impôt sur la richesse ne constitue donc pas un véritable impôt spécial et ne viole pas, sous cet angle, le principe de la généralité de l'impôt",*

## 5.3. La garantie de la propriété

### *5.3.1. Généralités*

L'art. 26 Cst., qui garantit la propriété ("Eigentumsgarantie")[73], élève celle-ci au rang d'institution *"fondamentale de l'ordre juridique suisse"*[74] ("Institutsgarantie")[75]. Cette garantie institutionnelle[76] interdit au législateur de vider le " noyau dur " de la propriété[77]. Certains en déduisent que l'art. 26 Cst n'a qu'une fonction symbolique. En effet, le concept du "noyau dur" autorise le législateur à modeler le reste comme il l'entend[78]. De plus, celui-ci dispose d'une large liberté d'appréciation lorsqu'il définit les contours de la propriété[79].

Cela étant, la doctrine, dans sa grande majorité[80], est d'avis que l'art. 26 Cst est applicable en droit fiscal. A la suite de l'arrêt *Hausbesitzer-Verein Basel*[81], le Tribunal Fédéral s'est également rallié à ce point de vue. Il ne fait donc aucun doute que l'initiative doit également se conformer à l'art. 26 Cst. Pour juger de cette conformité (3 ci-dessous), il convient tout d'abord de présenter la jurisprudence du Tribunal Fédéral (2.a ci-dessous) et les avis de la doctrine récente (2.b ci-dessous).

### *5.3.2. La portée de l'art. 26 Cst en matière fiscale*

#### *a) La jurisprudence du Tribunal Fédéral*

Selon la jurisprudence constante du Tribunal Fédéral, la garantie de la propriété se limite à proscrire une imposition de nature confiscatoire, c'est-à-dire une *"atteinte extraordinairement grave à la fortune privée (…), qui entamerait la substance de la matière imposable et qui ébranlerait l'équilibre financier du débiteur au point de le priver en fait des droits essentiels de la propriété"*[82]. En d'autres termes, comme l'a rappelé la Haute Cour dans un arrêt récent : *"une prétention fiscale ne doit pas porter atteinte au noyau essentiel de la propriété privée. Il incombe au législateur de conserver la substance du patrimoine du contribuable et de lui laisser la possibilité d'en former un nouveau"*[83]. En revanche, l'opportunité politique ou économique de la mesure, qui ne concerne pas le juge constitutionnel, ne joue aucun rôle[84].

---

[73] On trouve la même garantie à l'Art. 25 Cst-NE de sorte que cette disposition n'a pas de portée propre par rapport à l'art. 26 Cst (cf. JdT 1988 I 579; JdT 1980 I 351)

[74] ATF 119 Ia 348, 353

[75] ATF 127 Ia 60, 68A. Il s'agit de la fonction institutionnelle de l'art. 26 Cst. Cette disposition déploie également une fonction individuelle dont il n'est pas question ici, ATF 119 Ib 380 = JdT 1195 I 470 ; 113 Ia 119, 122; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol II, N 801; AUBERT/MAHON, N 7 et ss ad Art. 26

[76] AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol II, N 804; AUBERT/MAHON, N 15 et ss ad Art. 26

[77] AUBERT/MAHON, N 16 ad Art. 26 ; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol II, N 804

[78] AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol II, N 806

[79] AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol II, N 804

[80] HÖHN, Verfassungsmässige Schranken, 245; CAGIANUT, Grundsätzliche Erwägungen, 72; YERSIN, Impositions confiscatoires, N 5 et ss; YERSIN, égalité de traitement, 184 BLUMENSTEIN/LOCHER, 69; REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung, 697; OBERSON, Droit fiscal suisse, 37 et ss; AUBERT/MAHON, N 15 ad Art. 26; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol II, N 805

[81] ATF 105 Ia 134 = JdT 1982 550

[82] JdT 1978 I 530; JdT 1975 I 297

[83] ATF 128 II 112, 126. Voir aussi récemment ATF du 11.10.2006, 2P.151/2006, consid. 5.2 ; ATF du 30.11.2004, 2P.139/2004, consid. 4.1

[84] ATF 106 Ia 351: " Ob eine solche wirtschaftlich oder steuerpolitisch zu rechtfertigen ist (…), hat der Verfassungsrichter nicht zu entscheiden "

La portée l'art. 26 Cst. varie[85] toutefois suivant que le contrôle constitutionnel intervient à l'occasion d'une décision d'application ou lors d'un contrôle abstrait[86]. Le contrôle constitutionnel concret se concentre sur l'application de la norme au cas d'espèce[87]. En revanche, le contrôle constitutionnel abstrait, dont il est question ici, s'intéresse uniquement à la conformité du système en cause.

Cela étant, à notre connaissance, le Tribunal Fédéral n'a jamais retenu une violation de la garantie de la propriété dans le cadre du contrôle abstrait d'une norme fiscale. Plusieurs arrêts permettent toutefois de mieux cerner la portée conférée à l'art. 26 Cst. dans ce cadre.

Une première affaire intéressante est celle ayant trait à l'impôt sur la richesse du canton de Bâle-Campagne. Selon notre Haute Cour, pour juger si un impôt revêt abstraitement un caractère confiscatoire, il convient de :

*"mettre en lumière la manière dont la charge prévue par la loi se répercute sur le groupe de contribuables touchés, considérés dans leur ensemble. Ce qui serait alors déterminant, ce serait de savoir si l'impôt sur la richesse – conjugué avec les autres impôts généraux – dans les circonstances économiques actuelles et dans les cas normaux, est de nature à intervenir de façon si profonde dans les conditions de fortune des contribuables que ceux-ci perdraient des facultés de propriété essentielles en raison de l'imposition élevée"*[88].

Dans cette affaire, les juges de Mon Repos retinrent que l'impôt sur la richesse n'avait pas en soi de caractère confiscatoire quand bien même la charge fiscale frappant le revenu pouvait atteindre 46.3%.

De même, dans l'arrêt *Hausbesitzer-Verein,* le Tribunal Fédéral jugea qu'une contribution sur les plus-values foncières pouvant représenter, avec les autres impôts immobiliers, 80% de la plus-value, n'était pas contraire à la garantie de la propriété[89].

Enfin, ces principes furent encore développés dans l'arrêt rendu par le Tribunal Fédéral le 29 février 1980[90]. Dans cette affaire, qui avait trait à l'imposition des grandes fortunes dans le canton d'Argovie, une charge fiscale (523'551) temporairement supérieure au revenu du contribuable (498'800), ne fut pas jugée confiscatoire[91]. Cela étant, à cette occasion, les juges de Mon Repos affinèrent également les critères à prendre en compte dans le cadre d'un contrôle abstrait. Réaffirmant le principe de l'analyse de la charge fiscale globale dans les "cas normaux"[92], le Tribunal Fédéral chercha à vérifier si:

*"die Einkommenssteuer auf dem Vermögensertrag zusammen mit der Vermögenssteuer unter normalen Verhältnissen im Kanton Aargau zu einer konfiskatorischen Besteuerung führt in dem Sinne, dass die Steuer einen durchschnittlichen Vermögensertrag derart belastet, dass das Vermögen nach und nach aufgelöst oder die Neubildung von Vermögen praktisch nicht mehrmöglich ist. (...). In der Gemeinde Aarau hat ein Erwerbsfähiger bei einem Vermögen von 2 Millionen Franken und einem Ertrag von 80'000 Franken (= 4%) eine Einkommenssteuer von*

---

85 En ce sens JdT 1975 I 298

86 ATF 106 Ia 350

87 ATF 106 IA 350: *„In diesem Fall beschränkt sich die Prüfung nicht darauf, ob die generell-abstrakte Regelung bezogen auf normale Verhältnisse als verfassungsrechtlich haltbar erscheint, sondern es muss auch geprüft werden, ob sich die Besteuerung im - möglicherweise gesondert gelagerten - Einzelfall des Beschwerdeführers konfiskatorisch auswirkt und damit den Kerngehalt der Eigentumsgarantie verletzt"*

88 JdT 1975 I 298.

89 JdT 1981 I 550

90 ATF 106 I a 342

91 ATF 106 Ia 342

92 ATF 106 I A 342, 349-350: *"Im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle hat das Bundesgericht zu prüfen, wie sich die gesetzlich vorgesehene Belastung auf die betroffene Gruppe von Steuerpflichtigen - gesamthaft betrachtet - auswirkt. Entscheidend ist bei diesem Verfahren somit, ob die Steuer - zusammen mit den übrigen Steuern - geeignet ist, bei den gegenwärtigen wirtschaftlichen Verhältnissen und unter normalen Umständen derart weitreichend in die Vermögensverhältnisse des Pflichtigen einzugreifen, dass diesem angesichts der hohen Steuerbelastung wesentliche Eigentümerbefugnisse zwangsläufig verloren gehen"*

*35'471 Franken (einschliesslich Wehrsteuer) zu bezahlen (...), was bei einem normalen Ertrag eine Gesamtbelastung durch Vermögens- und Einkommenssteuern von 50358 Franken oder ungefähr 60% des Ertrages ausmacht. Bei noch grösseren Vermögen und entsprechend höheren Erträgen steigt die Gesamtbelastung mit Einkommens- und Vermögenssteuer prozentual noch etwas an, weil die Progression bei der Einkommenssteuer erst bei 200'000 Franken endigt. (...).Die Belastung ist also hoch; doch kann nicht gesagt werden, dass im Kanton Aargau unter normalen Umständen allgemein eine konfiskatorische Besteuerung grosser Vermögen eintritt "*[93].

Autrement dit, pour apprécier la conformité abstraite de cet impôt, le Tribunal Fédéral se fonda sur une fortune imposable de 2'000'000 produisant un rendement de l'ordre de 4% (80'000). Il retînt que la charge globale (ICC et IFD) supportée par le contribuable, bien que très élevée (plus de 60%), n'était pas pour autant confiscatoire. Bien plus, il réserva même une charge fiscale plus élevée pour les contribuables dont la fortune et les revenus sont plus importants.

En conséquence, il ressort de cette jurisprudence que la conformité abstraite à l'art. 26 Cst doit être examinée (i) en prenant en compte la charge fiscale globale supportée par le contribuable (cumul des impôts sur le revenu et la fortune) et (ii) à la lumière de " cas normaux ". Peu importe par conséquent que la réglementation concernée puisse s'avérer confiscatoire dans certains cas particuliers. Comme le dit le Tribunal Fédéral*, "qu'une telle conséquence puisse intervenir dans des cas particuliers, c'est une question dont il faut réserver l'examen dans le cadre du contrôle concret de la norme"*[94].

Cela étant, même dans le cadre d'un contrôle concret de la norme, la jurisprudence est d'avis qu'il n'est pas possible de fixer, d'une manière générale, la limite entre une charge fiscale admissible et une atteinte confiscatoire[95]. Le Tribunal Fédéral examine au contraire l'ensemble des circonstances, en particulier[96]:

- La charge fiscale effective supportée par le contribuable;
- L'intensité relative de l'atteinte au patrimoine du contribuable;
- Le cumul avec d'autres contributions. En d'autres termes, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul décisif. Il s'agit au contraire de procéder à une analyse "consolidée" et de vérifier si la charge fiscale globale effectivement supportée par le contribuable heurte la garantie de la propriété;
- La durée de l'atteinte au patrimoine du contribuable. Selon la jurisprudence, le point de savoir si l'impôt revêt un caractère confiscatoire doit s'apprécier sur une longue durée, c'est-à-dire sur plusieurs périodes fiscales. En conséquence, selon la jurisprudence, une atteinte limitée à quelques périodes fiscales n'est pas encore constitutive d'une violation de l'art. 26 Cst97.
- La cause de l'imposition excessive. Selon la jurisprudence, la garantie de la propriété n'est pas violée lorsque la charge fiscale excessive liée aux impôts sur le revenu et la fortune peut être imputée au contribuable. Tel est le cas lorsque celui-ci renonce librement ("freiwillig") à un revenu en raison (i) de rapports familiaux ou (ii) en vue de réaliser ultérieurement un revenu plus important (par exemple un gain en capital lors de la vente du bien).

---

[93] ATF 106 I A 342, 351-352

[94] JdT 1975 I 298. Formule également reprise par l'ATF 106 I A 342, 350: "Im abstrakten Normkontrollverfahren vermag die ungewisse Möglichkeit, dass sich die Regelung in besonders gelagerten Einzelfällen als verfassungswidrig auswirken könnte, ein Eingreifen des Verfassungsrichters im allgemeinen noch nicht zu rechtfertigen"

[95] JdT 1981 556

[96] JdT 1981 556; ATF 102 Ia 220 = JdT 1978 I 524; ATF du 5.7.1996, StE 1997 A.22 N 2; ATF 106 Ia 355; ATF 122 I 305, consid. 7. Comme l'a encore jugé la Haute Cour récemment (ATF 128 II 112): " Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent n'est pas seul decisif; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires; à cet effet, il convient de prendre en consideration l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions"; ATF 12.12.2003, 2P.80/2003, consid. 2.4.2

[97] ATF 106 IA 342: "Tritt sie nur für die Dauer eines oder einiger weniger Steuerjahre, dann ist der Wesenkern der Eigentumsgarantie dadurch nicht berührt"

Cela étant, se fondant sur ces critères, le Tribunal Fédéral a écarté à maintes reprises le grief de l'imposition confiscatoire. Il a jugé que l'imposition exceptionnelle du revenu, pendant trois années successives, à raison de 67.6% n'était pas confiscatoire[98]. Bien plus, notre Haute Cour a estimé, en relation avec l'impôt sur les grandes fortunes du canton d'Argovie, que la garantie de la propriété n'était pas encore violée lorsque la charge fiscale globale (impôts sur le revenu et la fortune, 523'551) dépase temporairement le revenu réalisé par le contribuable (CHF 498'800)[99].

En revanche, dans un arrêt du 10 mai 1985, les juges de Mon-Repos ont reconnu que l'imposition frappant le contribuable heurtait la garantie de la propriété. Dans cette affaire, une rente viagère d'environ CHF 2'000, destinée à l'entretien du contribuable, avait été successivement frappée de l'impôt sur les successions (imposition du droit de base) et des impôts sur le revenu (imposition de la rente). Compte tenu de la situation relativement modeste du contribuable, la charge fiscale globale supportée par celui-ci, représentant au total 55%, fut jugée confiscatoire[100].

### *b) La position de la doctrine récente*

La doctrine récente, dans sa grande majorité, reconnaît que la portée donnée à la garantie de la propriété par le Tribunal Fédéral en matière fiscale est limitée[101]. Elle relève en particulier que la Haute Cour n'est pas très stricte et place la barre très haut[102]. En outre, les critères énoncés par la jurisprudence, relativement vagues[103], permettent difficilement de dégager un principe général.

Cela étant, certains auteurs cherchent à donner une portée plus concrète à l'art. 26 Cst. Ils s'appuient à cet égard sur la jurisprudence allemande, notamment sur un arrêt rendu par la Cour constitutionnelle allemande (" Bundesverfassungsgericht") le 22 juin 1995[104]. Cette instance a en effet jugé que: *"Die verfassungsrechtlichen Schranken der Besteuerung des Vermögens durch Einkommen – und Vermögensteuer begrenzen den steuerlichen Zugriff auf die Ertragsfähigkeit des Vermögens (…). Die Vermögen darf zu den Übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt "*[105]. Autrement dit, selon la Cour constitutionnelle, la charge fiscale liée à l'impôt sur le revenu et la fortune ne peut excéder 50%[106].

A notre sens, cette conception, certes souhaitable, ne correspond toutefois pas à celle retenue actuellement par la jurisprudence du Tribunal Fédéral. En particulier, le seuil de 55% dégagé dans l'arrêt du 10 mai 1985 n'est pas érigé au rang de principe général. L'analyse du Tribunal Fédéral semble d'avantage orientée sur la situation concrète du contribuable. Ainsi, dans cette affaire, la Haute Cour s'est appuyée sur la situation personnelle du contribuable (contribuable modeste) et sur le fait que le revenu perçu par celui-ci était destiné à son entretien. Selon nous, c'est donc uniquement par rapport à ces circonstances que le seuil de 55% doit être compris. Dans un arrêt récent, le Tribunal Fédéral a du reste relativisé la portée de cette jurisprudence. Faisant référence

---

[98] ATF 102 Ia 220 = JdT 1978 I 530. Dans cette affaire, l'imposition particuliérement élevée était due au fait que le benefice realisé par la société anonyme durant la première année de son existence avait servi au calcul de l'impôt afférent aux deux exercices suivants. Or le bénéfice effectivement réalisé durant ces exercices était nettement inférieur

[99] ATF 106 Ia 342

[100] Archives 56 439

[101] Voir par exemple, YERSIN, égalité de traitement, 184 BLUMENSTEIN/LOCHER, 69; REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung, 697; OBERSON, Droit fiscal suisse, 38; AUBERT/MAHON, N 16 ad Art. 26; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Vol II, N 805

[102] AUBERT/MAHON, N 16 ad Art. 26

[103] RIVIER, Droit fiscal suisse, 91

[104] Voir notamment récemment RIVIER, Droit fiscal suisse, 91; OBERSON, Droit fiscal suisse, 38

[105] BVerfGE 93, 121 et ss

[106] Dans le même sens, pour YERSIN, un taux d'imposition entraînant le prélèvement de l'entier, ou de la plus grande partie, du revenu n'est pas compatible avec la garantie de la propriété (YERSIN, égalité de traitement, 184)

à cet arrêt, il a en effet précisé que *"Entscheidend waren dabei die konkreten Umstände des Einzelfalls, zumal das besteuerte Rentenbetreffnis kaum mehr als die Existenz der Erbin sichert"*.[107]

En l'état actuel de la jurisprudence, il faut donc considérer que la fixation générale d'un maximum d'imposition incombe exclusivement au législateur.

Enfin, la portée de l'art. 26 Cst. n'est pas identique suivant que le contrôle constitutionnel intervient de manière concrète ou abstraite. La prise en compte de la charge fiscale globale supportée par le contribuable - en particulier le cumul des impôts sur le revenu et la fortune - se prête mieux au contrôle concret[108]. Du reste, l'arrêt du 10 mai 1985 concernait un cas d'application concret. En revanche, le caractère confiscatoire de l'impôt n'a jamais été retenu dans le contexte du contrôle abstrait d'une norme fiscale. Cela s'explique en particulier par le fait que l'analyse abstraite est limitée aux cas dits "normaux", les cas particuliers pouvant être examinés dans le cadre du contrôle concret. A notre sens, cette retenue découle de la grande liberté d'appréciation dont jouit le législateur dans le domaine tarifaire. De plus, cette retenue s'accorde également avec le principe de l'interprétation conforme applicable aux initiatives cantonales. Selon ce principe, nous l'avons vu, le Tribunal Fédéral cherche à donner à l'initiative un sens conforme à la constitution en vue d'éviter, dans toute la mesure du possible, une déclaration d'invalidité.

### *c) Analyse de la conformité de l'initiative*

Il est incontestable que l'adoption de l'initiative conduirait à une augmentation très importante de la charge fiscale liée à l'impôt cantonal sur la fortune. Cela étant, dans le cadre d'un contrôle de conformité abstraite et compte tenu de la jurisprudence actuelle du Tribunal Fédéral, il nous paraît difficile d'affirmer que l'initiative heurte la garantie de la propriété prévue par l'art. 26 Cst.

Tout d'abord, l'imposition n'est confiscatoire que si celle-ci "entame la substance de la matière imposable"[109] et porte "atteinte au noyau essentiel de la propriété privée"[110]. La jurisprudence a concrétisé ces exigences de manière très restrictive. Le grief de l'imposition confiscatoire n'a d'ailleurs jamais été retenu lors du contrôle abstrait d'une norme fiscale. Bien au contraire, le Tribunal Fédéral a jugé, en relation avec l'impôt sur les grandes fortunes du canton d'Argovie, qu'une imposition représentant, dans les cas normaux, globalement plus de 60% n'était pas confiscatoire.

En l'espèce, l'adoption de l'initiative conduirait certes à une augmentation très importante de la charge fiscale. Cela dit, la charge fiscale globale, bien qu'extrêmement élevée, devrait demeurer inférieure au rendement de la fortune. Dans les cas normaux, le "noyau essentiel" de la propriété et "la substance de la matière imposable" ne devraient donc pas être entamés.

En second lieu, il convient également de garder à l'esprit que cette participation supplémentaire serait de toute manière limitée dans le temps (quatre ans). Or, comme nous l'avons vu, la jurisprudence tend à relativiser l'existence d'une violation de l'art. 26 Cst. lorsque l'imposition excessive ne s'étend pas sur une longue période.

Enfin et plus généralement, le principe de l'interprétation conforme milite également en faveur de la recevabilité matérielle de l'initiative.

Cela étant, nous n'excluons pas que la participation proposée, conjuguée avec les impôts sur le revenu et la fortune, puisse heurter l'art. 26 Cst. à l'occasion d'une décision d'application. Nous pensons en particulier au contribuable disposant d'une fortune très importante, mais dont le revenu est très modeste. Conformément à la jurisprudence du Tribunal Fédéral, encore faudrait-il examiner (i) la cause de l'imposition excessive (par exemple renonciation ou non à un rendement plus important en vue de réaliser ultérieurement un gain plus important) ainsi que (ii) la durée de celle-ci dans le temps. Cette question, qui concerne le contrôle de constitutionnalité concret, n'affecte toutefois pas la conformité abstraite de l'initiative dans les cas normaux.

---

[107] ATF du 30.11.2004, 2P.139/2004, consid. 4.1. Voir aussi ATF du 11.10.2006, 2P.151/2006

[108] En ce sens RICHNER, Ist die Vermögenssteuer gerechtfertigt, 207

[109] JdT 1978 I 530; JdT 1975 I 297

[110] ATF 128 II 112, 126

## *BIBLIOGRAPHIE CHOISIE*

AUER, A./MALINVERNI, G./HOTTELIER, M., Droit constitutionnel suisse, volumes 1 et 2, Berne, 2006 (cité: AUER/MALINVERNI/HOTTELIER)

AUBERT, J-F/MAHON, P, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zurich/Bâle/Genève, 2003 (cité: AUBERT/MAHON)

BLUMENSTEIN, E/LOCHER, P, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème édition, Zurich, 2002 (cité: BLUMENSTEIN/LOCHER)

GRISEL, Etienne: Initiative et référendum populaires, 3ème édition, Berne, 2004 (cité: GRISEL, Initiative)

CAGIANUT, F., Grundsätzliche Erwägungen über die Schranken der steuerlichen Belastung des Eigentums nach schweizerischen Recht, Archives de droit fiscal 47, 57 (CAGIANUT: Grundsätzliche Erwägungen)

HERZOG, T., Funktion und Verfassungsmässigkeit der Vermögensteuer, thèse, Bâle, 1985 (cité: HERZOG, Vermögensteuer).

HÖHN, E., Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, ZBL 1979, 241 (cité: HÖHN, Verfassungsmässige Schranken)

OBERSON, Xavier, Droit fiscal suisse, 3ème édition, Bâle, 2007 (cité : OBERSON, Droit fiscal suisse)

RATHS, E., Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögenssteuer und heutiger Sicht, thèse, Zurich, 1977 (cité : RATHS, Rechtfertigung der Vermögenssteuer)

REICH, M., Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, Archives de droit fiscal 2006, 689 (cité: REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung)

RICHNER, F., Ist die Vermögenssteuer gerechtfertigt, Zürcher Steuerpraxis, 1999, 181 et ss (cité : RICHNER, Ist die Vermögenssteuer gerechtfertigt)

RIVIER, Jean-Marc., Droit fiscal suisse, 2ème édition, 1998 (cité: RIVIER, Droit fiscal suisse)

YERSIN, D., Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires, Publications de l'Institut suisse de droit comparé, Zurich 1990, 271 et ss. (cité : YERSIN, Impositions confiscatoires)

YERSIN, D., L'égalité de traitement en droit fiscal, RDS 111 (1992), 145 et ss (cité : YERSIN, égalité de traitement)

ZWEIFEL, M./ATHANAS, P. (ed.): Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 -

Bundesgesetz über die Harmonisierung der direktenédition, Bâle 2002 (cité ZWEIFEL/ATHANAS, StHG).

ZUPPINGER F., Grundstückgewinn und Vermögenssteuer, Archives 61, 309 et ss (cité: ZUPPINGER, Vermögenssteuer)