

Pouvoir et morale en droit fiscal international

Le Conseil fédéral a décidé d'étendre l'échange de renseignements avec les autorités fiscales d'autres pays et d'appliquer sans réserve l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE concernant les doubles impositions. Il sera, à l'avenir, possible de livrer, à certaines conditions, des informations qui ne pourraient pas être obtenues selon le droit suisse en vigueur. Avec le soutien partisan de l'OCDE, certains États ont profité de la crise financière pour imposer leurs vues en brandissant d'éventuelles sanctions. Il reste à savoir si la fin justifie les moyens ou si le droit a dû plier devant la force.

Selon l'éthicien Ulrich Thielemann, l'action entreprise contre la Suisse est juste. Celui-ci reprend l'argumentation du ministre allemand des finances, Peer Steinbrück, et estime que ce n'est pas la souveraineté de la Suisse qui a été violée, mais plutôt celle des autres États concernés.

Ce point de vue est connu depuis l'affaire Wohlgemuth: en 1889, le Conseil fédéral fit expulser un policier allemand qui pourchassait sur sol helvétique des exilés allemands accusés de se livrer aux «agissements séditionnels de la social-démocratie¹». L'Allemagne fit savoir qu'elle était contrainte à de telles extrémités, car l'inaction de la Suisse contre les menées jugées contraires au droit allemand de quelques individus menaçait sa sécurité intérieure et sa souveraineté. La Suisse pour sa part invoqua sa souveraineté et sa neutralité et prohiba toute intervention étrangère sur son territoire. Elle estimait qu'elle seule avait le droit de poursuivre ceux qui enfreindraient le droit helvétique.

Le problème de la double imposition

Au nom du principe de souveraineté, la plupart des États s'accordent le droit d'imposer, d'une part, les revenus réalisés sur leur territoire (principe de la territorialité ou de la source: assujettissement limité en cas de rattachement économique) et, d'autre part, ceux réalisés dans le monde par les personnes qui résident sur leur territoire (principe du revenu mondial, assujettissement illimité s'il y a un rattachement personnel). D'où la contradiction suivante: un État impose, en application du principe du revenu mondial, ce qu'un autre impose en vertu du principe de la source. La délimitation fiscale internationale fondée sur la réciprocité et l'équité en matière de répartition est détruite par le principe du revenu mondial; les normes qui le soutiennent aboutissent à une double imposition qui viole le principe d'uniformité².

En effet, si un autre pays applique le second principe, il y a double imposition. Afin d'empêcher cela, les deux États peuvent conclure une convention de double imposition (CDI) pour régler contractuellement leurs droits d'imposition respectifs. Certains revenus sont, en général, imposés selon le principe de la source et d'autres selon celui

de résidence. La manière d'imposer les revenus correctement et équitablement – vis-à-vis tant des contribuables que des États – fait l'objet de recherches et de débats depuis plus de cent ans. Il a, par exemple, été reproché au Modèle de convention de l'OCDE, qui fait la part belle au principe de résidence, de défendre uniquement les intérêts des pays exportateurs de capitaux. C'est la raison pour laquelle le Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions avec les pays en développement met davantage l'accent sur le principe de la source.

Échange de renseignements et souveraineté

La question de savoir si ce différend fondamental entre le principe de la source et celui de résidence est pertinent dans l'échange de renseignements à des fins fiscales est de toute façon très discutable. Celui qui préconise un principe de résidence absolu et qui balaie d'un revers de la main la recherche en éthique et droit fiscaux ne se rend pas seulement suspect d'élever des positions politiques personnelles, qui plus est entachées d'erreurs méthodologiques, au rang de science. Il ne peut pas non plus, d'un point de vue logique, en déduire d'arguments pour l'échange de renseignements à des fins fiscales.

La Suisse s'est jusqu'à présent opposée à l'échange de renseignements dans les cas de simple soustraction fiscale notamment parce qu'elle distingue, pour de bonnes raisons, entre le contenu délictueux de la soustraction fiscale et l'escroquerie de droit commun. Au plan pénal, des pays ayant une autre compréhension de l'État mettent la soustraction fiscale partiellement au même niveau que les abus sexuels sur les enfants³. Pour des raisons d'État de droit, mais aussi pour préserver sa souveraineté et sa neutralité, la Suisse ne devrait accorder l'entraide à d'autres pays que si les actes peuvent aussi y être poursuivis pénalement. Il y a 120 ans, elle faisait prévaloir ce principe. Aujourd'hui, elle est obligée de s'engager dans ce rapport de force si elle ne veut pas le perdre.



Daniel P. Rentzsch
Rechtsanwalt (D), assistant à la chaire de droit fiscal, droit financier et droit administratif, université de Zurich

- 1 Selon le titre de la «loi anti-socialistes» allemande du 21 octobre 1878.
- 2 Voir Schaumburg, «Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht», dans J. Lang (éd.), *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion – FS für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, 1995, p. 125 ss; quelques aspects, notamment des questions de praticabilité, plaident en faveur du principe du revenu mondial.
- 3 Voir § 176 du code pénal allemand et § 370 III Abgabenordnung.