

La mise en œuvre de l'interdiction de discrimination au sens de l'ALCP

Principes, enjeux et illustrations à l'aide de l'imposition à la source

Véronique Boillet / Vincent Martenet

Sommaire

- A. Introduction
- B. L'interdiction de discrimination en raison de la nationalité dans le cadre de l'ALCP
 - I. Les dispositions interdisant les discriminations
 - II. La notion de discrimination dans le cadre de l'ALCP
- C. L'interdiction de discrimination en raison de la nationalité dans le domaine fiscal
 - I. Les dispositions interdisant les discriminations dans le domaine fiscal
 - II. La notion de discrimination et ses conditions d'application en matière fiscale
 - III. Les limitations à l'interdiction de discrimination dans le domaine fiscal
- D. La mise en œuvre de l'interdiction de discrimination
 - I. L'adaptation du droit interne
 - II. Le rôle du Comité mixte
 - III. L'application directe des dispositions interdisant les discriminations
 - IV. La primauté des dispositions interdisant les discriminations sur le droit interne
 - V. Le contrôle concret des normes, à travers les décisions d'application
 - VI. Le contrôle abstrait des normes
- E. Conclusion

A. Introduction

L'Accord sur la libre circulation des personnes (ALCP) tend à offrir aux ressortissants de l'Union européenne et aux Suisses les mêmes conditions de vie, d'emploi et de travail, aussi bien en Suisse que dans l'Union européenne (art. 1 let. d ALCP). L'interdiction de discrimination se trouve, du reste, au cœur de l'ALCP, à tel point qu'elle est formulée comme une garantie générale (art. 2 ALCP).

Le droit fédéral ainsi que le droit des cantons ont été profondément révisés de façon à supprimer ou, tout au moins, réduire les discriminations dont auraient pu être victimes les ressortissants des Etats membres de l'Union européenne lorsqu'ils séjournent ou travaillent en Suisse. L'adaptation du droit interne ne représente cependant pas la seule forme de mise en œuvre de l'interdiction de discrimination au sens de l'ALCP. Le Comité mixte institué par l'ALCP ainsi que les autorités administratives et judiciaires internes y contribuent également. Le Tribunal fédéral joue, à cet égard, un rôle fondamental lorsque le droit fédéral ou cantonal ne prend pas suffisamment en compte les exigences résultant de l'ALCP. L'imposition à la source illustre parfaitement la problématique de la mise en œuvre de l'interdiction de discrimination au sens de l'ALCP en Suisse.

La présente contribution présente tout d'abord les principes relatifs à l'interdiction de discrimination en raison de la nationalité dans le cadre de l'ALCP (B), en mettant

ensuite l'accent sur le domaine fiscal (C). Elle passe enfin en revue les différentes formes de mise en œuvre de cette interdiction en retenant comme fil conducteur l'imposition à la source (D), avant de se clore par quelques remarques conclusives (E).

B. L'interdiction de discrimination en raison de la nationalité dans le cadre de l'ALCP

I. Les dispositions interdisant les discriminations

De nombreuses dispositions de l'ALCP et de ses annexes consacrent une interdiction de discrimination en raison de la nationalité. Si certaines dispositions – tels les art. 1 let. d et 8 let. a ALCP¹ – se limitent à formuler cette interdiction sous forme d'objectif, d'autres instituent de véritables droits à l'interdiction de discrimination.² Les principales de ces dispositions sont l'art. 2 ALCP³ – qui garantit le droit aux ressortissants d'une partie contractante de ne pas être discriminés en raison de leur nationalité lorsqu'ils séjournent légalement sur le territoire d'une autre partie contractante –, l'art. 7 let. a ALCP – qui impose aux Etats parties de garantir l'égalité de traitement concernant l'accès à une activité économique et son exercice ainsi que les conditions de vie, d'emploi et de travail – et les art. 9, 15 et 19 Annexe I-ALCP – qui concrétisent⁴ cette dernière disposition, respectivement en faveur des travailleurs salariés,⁵ des indépendants⁶ et des prestataires de services.⁷

¹ *Alvaro Borghi*, La libre circulation des personnes entre la Suisse et l'UE – Commentaire article par article de l'accord du 21 juin 1999, 2010, 17, n° 26.

² Les chapitres B. ainsi que D.II., III. et IV. sont basés sur l'ouvrage: *Véronique Boillet*, L'interdiction de discrimination en raison de la nationalité au sens de l'Accord sur la libre circulation des personnes, thèse, 2010. Sur ce point, voir notamment la page 101.

³ Cette disposition correspond à l'art. 18 TFUE (ex-art. art. 12 TCE).

⁴ Cf. TF, arrêt du 21.12.2006, C 203/03, cons. 2.2. Dans le même sens, *Borghi* (note 1), 176, n° 365.

⁵ Cette disposition correspond aux articles 7 al. 1 à 4, 8 et 9 du règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil, du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté (JO n° L 257, 1968, 2).

⁶ L'article 15 al. 1 Annexe I-ALCP correspond à l'art. 49 TFUE (ex-art. art. 43 TCE). L'article 15 al. 2 renvoie quant à lui à l'article 9 Annexe I-ALCP qui correspond aux articles 7 al. 1 à 4, 8 et 9 du règlement n° 1612/68.

⁷ Les articles 5 ALCP et 19 Annexe I-ALCP s'inspirent des articles l'art. 57 ss TFUE (ex-art. art. 49 ss TCE), *Daniel Maritz*, *Der Dienstleistungsverkehr im Abkommen über die Freizügigkeit der Personen*, in : *Felder/Kaddous* (éd.), *Accords bilatéraux Suisse-UE* (Commentaires), 2001, 331, 335.

II. La notion de discrimination dans le cadre de l'ALCP

Selon le Tribunal fédéral, la même notion de discrimination sous-tend les articles 2 ALCP et 9 Annexe I-ALCP.⁸ Or, comme les articles 15 et 19 Annexe I-ALCP représentent les pendants de l'article 9 Annexe I-ALCP en faveur des indépendants et des prestataires de services, ils retiennent la même notion de discrimination – qui s'inspire de la notion européenne de discrimination.⁹

1. Les conditions d'application de l'interdiction de discrimination

Sur la base de la jurisprudence de la Cour européenne de justice et du Tribunal fédéral, la doctrine a précisé les conditions auxquelles l'interdiction de discrimination trouve application.

Le principe de non-discrimination suppose tout d'abord la présence de situations comparables.¹⁰ Or celle-ci se présume lorsqu'une mesure recourt au critère de nationalité.¹¹

L'application de l'interdiction implique ensuite que le justiciable se prévalant du principe de non-discrimination soit en mesure de prouver qu'il subit un désavantage en raison de sa nationalité,¹² c'est-à-dire qu'il ne bénéficie pas du même traitement que les personnes ayant une autre nationalité et se voit de ce fait désavantagé.¹³

⁸ Selon le Tribunal fédéral, « cette notion de discrimination sous-tend l'article 3 par. 1 du règlement n° 1408/71 au même titre que la règle d'égalité de traitement que contient l'article 9 al. 2 de l'annexe I (« Libre circulation des personnes ») de l'ALCP pour le domaine des avantages sociaux et l'interdiction générale de discrimination de l'article 2 ALCP » (ATF 131 V 390 cons. 5.1). Voir également ATF 131 V 209 cons. 5.4 ; TF, arrêt du 14.6.2005, H 16/04, cons. 5.2 ; ATF 131 V 371 cons. 9.2 ; TF, arrêt du 17.2.2006, H 289/03, cons. 6.2 ; TF, arrêt du 10.7.2006, H 170/05, cons. 4.

⁹ Boillet (note 2), 103. Dans le même sens, en ce qui concerne les articles 12 al. 1, 39 al. 2, 43 al. 2 et 50 TCE (art. 18, 45 al. 2, 49 al. 2 et 57 TFUE), Stefan Plötscher, *Der Begriff der Diskriminierung im Europäischen Gemeinschaftsrecht*, 2003, 34.

¹⁰ Samantha Besson, *L'égalité horizontale : l'égalité de traitement entre particuliers*, 1999, 354, n° 1383 ; Sven Mirko Damm, *Menschenwürde, Freiheit, komplexe Gleichheit: Dimensionen grundrechtlichen Gleichheitschutzes*, 2006, 326 ; Vincent Martenet, *Géométrie de l'égalité*, 2003, 11, n° 23 et les références citées ; Astrid Sybille Mohn, *Der Gleichheitssatz im Gemeinschaftsrecht – Differenzierungen im europäischen Gemeinschaftsrecht und ihre Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz*, 1990, 50 et les références citées ; Plötscher (note 7), 42 et les références citées ; Christa Tobler, *Indirect Discrimination – A Case Study into the Development of the Legal Concept of Indirect Discrimination under EC Law*, 2005, 24.

¹¹ Martenet (note 10), 42, n° 96.

¹² Martenet (note 10), 44, n° 101 ; Claudia Stern, *Das Staatsangehörigkeitsprinzip in Europa – Die Vereinbarkeit der kollisionsrechtlichen Staatsangehörigkeitsanknüpfung mit dem gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbot*, thèse, 2008, 130.

¹³ Axel Mühl, *Diskriminierung und Beschränkung : Grundansätze einer einheitlichen Dogmatik der wirtschaftlichen Grundfreiheiten des EG-Vertrages*, thèse, 2004, 65 ; Stern (note 12), 130.

L'interdiction de discrimination nécessite par ailleurs que le caractère désavantageux de la distinction se fonde – de manière directe ou indirecte – sur le critère de nationalité (rapport de causalité).¹⁴

Enfin, le principe de non-discrimination n'est susceptible de trouver application que lorsque les mesures divergentes sont adoptées par le même sujet de droit.¹⁵

2. Les formes de discrimination

L'interdiction de discrimination consacrée par l'Accord vise en premier lieu les mesures qui recourent expressément au critère de nationalité pour instituer une différence de traitement entre deux situations comparables, c'est-à-dire les discriminations directes.¹⁶

Sur la base de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, le Tribunal fédéral a admis que l'ALCP prohibe également toutes formes dissimulées de discrimination,¹⁷ c'est-à-dire les différences de traitement résultant de l'emploi de critères de distinction en apparence neutres mais aboutissant, en fait, au même résultat qu'en cas de recours au critère de la nationalité (discriminations indirectes).¹⁸

Le Tribunal fédéral a en revanche jugé que l'ALCP n'interdit pas les discriminations à rebours¹⁹ qui visent les situations qui ne présentent aucun élément transfrontalier et

¹⁴ Besson (note 10), 359, n° 1402 ; Astrid Epiney, Das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Personenfreizügigkeit, RSJ 2009, 25, 29 ; Martenet (note 10), 45, n° 102 ; Stern (note 12), 131 s.

¹⁵ Armin von Bogdandy, Kommentar zu Art. 12 EGV, in : Grabitz/Hilf (éd.), Das Recht der Europäischen Union, vol. I, 32^{ème} éd., 2007, 1, 4, n° 9 ; Astrid Epiney, Kommentar zu Art. 12 EGV, in : Calliess/Ruffert (éd.), EUV/EGV – Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, 3^{ème} éd., 2007, 476, 480, n° 9 ; Margit Hintersteiner, Binnenmarkt und Diskriminierungsverbot, thèse, 1999, 7 ; Martenet (note 10), 146, n° 330 ; Plötscher (note 7), 48-49 ; Matthias Rossi, Das Diskriminierungsverbot nach Art. 12 EGV, EuR 2000, 197, 210 ; Stern (note 12), 136 ; Manfred Zuleeg, Kommentar zu Art. 12 EGV, 687 ss, in : von der Groeben/Schwarze (éd.), Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 6^{ème} éd., 2003, 687, 690, n° 6. Concernant les exceptions à l'identité de l'autorité, cf. Martenet (note 10), 147 ss, n° 333 ss.

¹⁶ Cf. notamment ATF 131 V 209, cons. 6.2 ; ATF 133 V 265 cons. 5.2.

¹⁷ Cf. notamment ATF 131 V 209 cons. 6.2 ; ATF 133 V 265 cons. 5.2.

¹⁸ Cf. notamment CJCE, arrêt du 12.2.1974, aff. 152/73, *Sotgiu*, Rec. 1974, 153, cons. 11 ; CJCE, arrêt du 12.7.1979, aff. 237/78, *Toia*, Rec. 1979, 2645, cons. 12 ; CJCE, arrêt du 29.12.1980, aff. 22/80, *Boussac*, Rec. 1980, 3427, cons. 9.

¹⁹ Sur cette notion, cf. Astrid Epiney, Umgekehrte Diskriminierungen, thèse d'habilitation, 1995, 19 ss ; Christoph Hammerl, Inländerdiskriminierung, 1997, 23 ss ; Hintersteiner (note 15), 58 ; Michael Holoubek, « Inländerdiskriminierung » im Wirtschaftsrecht, in : Aicher/Holoubek/Korinek (éd.), Gemeinschaftsrecht und Wirtschaftsrecht, 2000, 159 ss ; Michel Hottelier/Hanspeter Mock, Le Tribunal fédéral suisse et la « discrimination à rebours » en matière de regroupement familial, Revue trimestrielle de droit européen 2003, 1275, 1275 ; Anastasia Iliopoulou, Libre circulation et non-discrimination. Eléments du statut de citoyen de l'Union européenne, thèse, 2007, 268 ; Christine Kadous/Christa Tobler, Droit européen : Suisse-Union européenne, RSDIE 2005, 611, 628 ; Andreas Lach, Umgekehrte Diskriminierungen im Gemeinschaftsrecht, thèse, 2008, 5 ss ; Hanspeter Mock/Fabrice Filliez, Libre circulation et regroupement familial : à propos de la prise en compte de la jurisprudence de la Cour de Luxembourg par le Tri-

dans lesquelles les ressortissants nationaux sont traités moins favorablement, dans leur Etat national, que les ressortissants étrangers.²⁰ Il a ainsi adopté la même approche que la Cour de justice en matière de discriminations à rebours.²¹ Selon lui, de telles situations – qui sont purement internes – doivent être appréhendées au regard de la Constitution fédérale.²²

C. L'interdiction de discrimination en raison de la nationalité dans le domaine fiscal

I. Les dispositions interdisant les discriminations dans le domaine fiscal

Si l'ensemble des dispositions précitées²³ sont susceptibles de s'appliquer en matière fiscale, seuls les art. 9 al. 2 et 15 al. 2 Annexe I-ALCP font expressément référence à ce domaine. Ils prévoient en effet que « le travailleur salarié respectivement l'indépendant et les membres de leur famille visés à l'art. 3 de cette annexe bénéficient sur le territoire d'une autre partie contractante des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille ». ²⁴ Il en va par ailleurs de même de l'art. 21 ALCP qui limite de manière expresse la portée du principe de non-discrimination dans le domaine fiscal.²⁵

bunal fédéral, RSDIE 2006, 237, 238 ; *Mühl* (note 13), 107 ss ; *Plötscher* (note 7), 75 ss ; *Christoph Riese/Paul Noll*, *Europarechtliche und verfassungsrechtliche Aspekte der Inländerdiskriminierung*, NVwZ 2007, 516, 517 ; *Theodor Schilling*, *Gleichheitssatz und Inländerdiskriminierung*, JZ 1994, 8 ; *Stern* (note 12), 80 s.

²⁰ ATF 129 II 249 cons. 4.3, JT 2005 I 359 ; TF, arrêt du 17.1.2003, 2A. 226/2002, cons. 4. Voir également TF, arrêt du 19.9.2006, I 142/04, cons. 6.2.

²¹ Cf. notamment CJCE, arrêt du 7.2.1979, aff. 115/78, *Knoors*, Rec. 1979, 399, cons. 24 ; CJCE, arrêt du 28.6.1984, aff. 180/83, *Moser*, Rec. 1984, 2539, cons. 20 ; CJCE, arrêt du 15.1.1986, aff. 44/84, *Hurd*, Rec. 1986, 29, cons. 55 ; CJCE, arrêt du 8.12.1987, aff. 20/87, *Gauchard*, Rec. 1987, 4879, cons. 13 ; CJCE, arrêt du 20.4.1988, aff. 204/87, *Beckaert*, Rec. 1988, 2029, cons. 13 ; CJCE, arrêt du 28.1.1992, aff. C-332/90, *Steen I*, Rec. 1992, I-341, cons. 12 ; CJCE, arrêt du 31.3.1993, aff. C-19/92, *Kraus*, Rec. 1993, I-1663, cons. 15 ; CJCE, arrêt du 27.6.1996, aff. C-107/94, *Asscher*, Rec. 1996, I-3089, cons. 32 ; CJCE, arrêt du 5.6.1997, aff. C-64/96 et C-65/96, *Uecker et Jacquet*, Rec. 1997, I-3171, cons. 23 ; CJCE, arrêt du 11.7.2002, aff. C-60/00, *Carpenter*, Rec. 2002, I-6279, cons. 28.

²² ATF 129 II 249 cons. 4.3 et 5.1, JT 2005 I 359 ; TF, arrêt du 17.1.2003, 2A. 226/2002, cons. 4. Voir également TF, arrêt du 19.9.2006, I 142/04, cons. 6.2.

²³ Cf. chapitre B.I.

²⁴ ATF 136 II 241, cons. 12.

²⁵ ATF 136 II 241, cons. 12.

II. La notion de discrimination et ses conditions d'application en matière fiscale

Comme l'a rappelé le Tribunal fédéral dans son arrêt du 26 janvier 2010, « la jurisprudence communautaire en matière de fiscalité directe constitue un des cas d'application des règles générales d'égalité de traitement qui prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité (discriminations directes), mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat (discriminations indirectes). (...) En effet, la Cour de justice des Communautés européennes a jugé que, si la fiscalité directe relève de la compétence des Etats membres, il n'en demeure pas moins que ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire. Ils doivent, par conséquent, s'abstenir de toute discrimination ostensible ou déguisée fondée sur la nationalité ».²⁶

Dans le domaine fiscal, si l'ensemble des conditions d'application présentées ci-dessus²⁷ doivent naturellement être réalisées, l'examen du caractère comparable des situations en présence²⁸ constitue l'étape la plus délicate.

Dans son arrêt du 26 janvier 2010, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser cette notion. Il a ainsi commencé par rappeler que, de manière générale, la situation des résidents n'est pas comparable à celle des non-résidents en ce sens que ceux-ci perçoivent généralement la majorité de leur revenu au lieu de leur résidence, qui constitue le centre de leurs intérêts personnels et familiaux pris en compte dans le cadre de l'examen de leur capacité contributive. Ainsi, leur situation étant – du point de vue tant de leurs revenus que de leur centre d'intérêt – objectivement différente de celle des résidents, il n'est pas contraire à l'interdiction de discrimination de leur refuser certains des avantages accordés aux résidents.²⁹

Notre Haute Cour a ensuite précisé qu'une exception doit être admise lorsque, bien que domiciliés dans des Etats différents, les résidents et les non-résidents se trouvent, au regard de l'objet et du contenu des dispositions nationales en cause, dans une situation comparable. Tel est le cas, selon elle, lorsque le non-résident perçoit l'essentiel de ses revenus dans l'Etat d'emploi et que son Etat de résidence n'est pas en mesure de prendre en compte ses intérêts personnels et familiaux qui conditionnent l'octroi de certains avantages.³⁰

En définitive, il ressort donc de l'arrêt du Tribunal fédéral que, lorsqu'un non-résident perçoit l'essentiel de ses revenus imposables dans l'Etat d'emploi et ne tire qu'un revenu insignifiant dans l'Etat de résidence, le refus, par l'Etat d'emploi,

²⁶ ATF 136 II 241, cons. 13.1 et les références citées. Sur ce point, voir *Valentina Moshek*, L'impact de l'ALCP sur l'impôt à la source – Analyse à la lumière de l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010, 303, 309 ss et les références citées. Voir également *Adriano Marantelli*, Das Bundesgericht schlägt eine erste Bresche in die Quellenbesteuerung, in : Jusletter 12 avril 2010.

²⁷ Cf. chapitre B.II.1.

²⁸ Sur ce point, cf. *Boillet* (note 2), 107 ss.

²⁹ ATF 136 II 241, cons. 13.2 et les références citées.

³⁰ ATF 136 II 241, cons. 13.3 et les références citées.

d'accorder les mêmes avantages fiscaux aux non-résidents qu'aux résidents est contraire au principe de non-discrimination consacré par l'ALCP.

Sur la base de ce constat, le Tribunal fédéral a jugé discriminatoire et, partant, contraire à l'ALCP, les législations fiscales fédérale et genevoise refusant à un travailleur frontalier domicilié en France et réalisant le 95% de ses revenus en Suisse la possibilité de faire valoir les mêmes déductions que les contribuables soumis au régime ordinaire.³¹

III. Les limitations à l'interdiction de discrimination dans le domaine fiscal

Comme mentionné ci-dessus,³² en sus des dispositions générales susceptibles de limiter la portée du principe de non-discrimination – tels que les art. 5, 10, 16 ou 22 al. 1 Annexe I-ALCP –,³³ l'art. 21 ALCP limite l'interdiction de discrimination dans le domaine fiscal à trois égards.

1. La réserve en faveur des conventions de double imposition

Selon l'art. 21 al. 1 ALCP, « les dispositions des accords bilatéraux entre la Suisse et les Etats membres de la Communauté européenne en matière de double imposition ne sont pas affectées par les dispositions du présent accord. En particulier les dispositions du présent accord ne doivent pas affecter la définition du travailleur frontalier selon les accords de double imposition ».

Si une partie de la doctrine³⁴ a vu dans la première phrase de cette disposition une limitation à l'application des dispositions de l'ALCP interdisant les discriminations – la majorité des conventions de double imposition consacrant une telle interdiction –, le Tribunal fédéral semble aujourd'hui avoir rejeté une telle interprétation³⁵. En effet, dans son arrêt 136 II 241³⁶, il fait référence à la jurisprudence *Gilly*³⁷, selon laquelle les Etats membres sont libres de définir, notamment au moyen du critère de nationalité, les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale en vue d'éliminer les discriminations prohibées³⁸.

En conséquence, la réserve consacrée par l'art. 21 al. 1 ALCP ne vise que les dispositions conventionnelles régissant la répartition du pouvoir d'imposition, et non les

³¹ ATF 136 II 241, cons. 10.4 et 16.2. Voir également TF, arrêts du 4.10.2010, 2C_33/2010, 2C_34/2010 et 2C_35/2010. Sur ces arrêts, cf. Conférence suisse des impôts (CSI), Analyse relative aux arrêts du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010 et du 4 octobre 2010 et à l'arrêt du Tribunal administratif (NE) du 2 juin 2010.

³² Cf. chapitre C.I.

³³ Cf. *Boillet* (note 2), 243 ss.

³⁴ *Marco Möhr*, Die Bedeutung der Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen im schweizerischen Steuerrecht, thèse, 2002, 161 s.

³⁵ *Moshek* (note 26), 320.

³⁶ ATF 136 II 241, cons. 14.1.

³⁷ CJCE, aff. C-336/96, *Gilly*, Rec. 1998, I-2793, cons. 24 et 30.

³⁸ *Moshek* (note 27), 320.

dispositions de l'ALCP prohibant les discriminations.³⁹ Ces dernières dispositions doivent donc être respectées lors de la mise en œuvre des compétences définies par les conventions de double imposition.⁴⁰

En ce qui concerne en outre la deuxième partie de l'art. 21 al. 1 ALCP, il y a lieu d'admettre que la définition de travailleur salarié prévue par l'Accord ne s'applique pas dans le domaine de l'imposition.⁴¹ Aussi, les ressortissants d'un Etat partie à l'ALCP ne peuvent-ils notamment pas faire valoir la notion de travailleur frontalier telle qu'elle est définie par l'ALCP pour remettre en cause l'attribution à un Etat membre du droit d'imposer un revenu en application des dispositions d'un accord conclu par la Suisse avec un Etat de l'Union en matière de double imposition.⁴²

2. L'exclusion des situations non comparables

L'art. 21 ALCP prévoit ensuite à son alinéa 2 que « aucune disposition du présent accord ne peut être interprétée de manière à empêcher les parties contractantes d'établir une distinction, dans l'application des dispositions pertinentes de leur législation fiscale, entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans des situations comparables, en particulier en ce qui concerne leur lieu de résidence ».

Cette disposition reprenant la jurisprudence développée par la Cour de justice,⁴³ le Tribunal fédéral a jugé que cette disposition constitue un renvoi sans réserve⁴⁴ à la jurisprudence européenne *Schumacker*⁴⁵. Aussi se justifie-t-il d'admettre que la notion de comparabilité développée par la Cour de justice a été codifiée par l'art. 21 al. 2 ALCP⁴⁶ et que les parties contractantes sont légitimées à prévoir des différences de traitement entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans des situations comparables.⁴⁷ A cet égard, si la Cour de justice a jugé qu'en matière d'impôts directs la situation des résidents et des non-résidents n'est, en principe, pas comparable⁴⁸, elle a précisé qu'une exception à ce principe doit néanmoins être admise lorsqu'un non-

³⁹ Yves Noël, Biehl, Schumacker... et la Suisse : l'impôt à la source au scanner de la jurisprudence communautaire, in : Locher/Rolli/Spori (éd.), *Droit fiscal international de la Suisse, Situation actuelle et perspectives : Melanges a l'occasion du 80^e anniversaire de Walter Ryser*, 2005, 141, 157 ; *Moshek* (note 26), 321 ; *Jean-Marc Rivier*, *L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers*, *Archives* 71, 97, 118 s.

⁴⁰ *Moshek* (note 26), 321 ; *Rivier* (note 39), 118.

⁴¹ *Borghini* (note 1), 367 ss, n° 749 ss ; *Pascal Hinny*, *Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht*, *IFF Forum für Steuerrecht* 2004, 165, 177s ; *Moshek* (note 26), 321 s. ; *Tamara Uldry, Pacot*, *Le traitement fiscal du travailleur frontalier à la lumière de la Convention fiscale franco-suisse*, *RDAF* 2010 II, 237, 252.

⁴² ATF 136 II 241, cons. 14.1.

⁴³ Pour une analyse approfondie de cette disposition, cf. *Hinny* (note 41), 179 ss.

⁴⁴ ATF 136 II 241, cons. 14.2.

⁴⁵ CJCE, arrêt du 14.2.95, aff. C-279/93, *Schumacker*, *Rec.* 1995, I-225, cons. 31.

⁴⁶ *Stefan Oesterhelt*, *Quellensteuerordnung verstösst gegen die bilateralen Abkommen, Übernahme der Schumacker-Doktrin des EuGH im Entscheid 2C.319/2009 und 2C.321/2009 (vom 26.1.2010) des Bundesgerichts*, *IFF Forum* 2010, 211, 222 ; *Moshek* (note 26), 323.

⁴⁷ Pour un résumé de la notion de « situations comparables », voir *Moshek* (note 26), 323 s.

⁴⁸ CJCE, C-107/94, *Asscher* (note 21), cons. 41.

résident tire l'essentiel de ses revenus imposables de l'activité qu'il exerce dans son Etat d'emploi et ne perçoit pas de revenus significatifs dans son Etat de résidence.⁴⁹ La Cour a par ailleurs admis que la situation des résidents et des non-résidents peut être jugée comparable s'agissant des avantages dits « objectifs »,⁵⁰ alors même que le non-résident ne perçoit qu'une partie de ses revenus dans l'Etat d'emploi.⁵¹ Il ressort enfin de la jurisprudence de la Cour que la situation de catégories différentes de résidents doit, en règle générale, être jugée comparable.⁵²

3. La garantie de la perception effective des créances fiscales

Selon l'art. 21 al. 3 ALCP enfin, « aucune disposition du présent accord ne fait obstacle à l'adoption ou l'application par les parties contractantes d'une mesure destinée à assurer l'imposition, le paiement et le recouvrement effectif des impôts ou à éviter l'évasion fiscale conformément aux dispositions de la législation fiscale nationale d'une partie contractante ou aux accords visant à éviter la double imposition liant la Suisse, d'une part, et un ou plusieurs Etats membres de la Communauté européenne, d'autre part, ou d'autres arrangements fiscaux ».

Cette disposition accorde ainsi le droit aux Etats parties de limiter le principe de non-discrimination par l'adoption de mesures destinées à assurer la perception des impôts si elles sont proportionnées au but poursuivi⁵³. De même que l'art. 21 al. 2 ALCP, cette disposition codifie la jurisprudence européenne⁵⁴ – dont s'est inspirée le Tribunal fédéral⁵⁵ – selon laquelle une différence de traitement peut se justifier si elle se fonde sur un motif objectif proportionné au but poursuivi.⁵⁶

Lors de son analyse de cette disposition, si le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que « la perception de l'impôt à la source aux fins de garantie est autorisée »,⁵⁷

⁴⁹ CJCE, C-279/93, *Schumacker* (note 45), cons. 36.

⁵⁰ Constituent notamment de tels avantages le taux d'imposition, l'accès à des procédures de régularisation annuelles de l'impôt perçu à la source ou la déduction des frais d'acquisition du revenu, CJCE, C-279/93, *Schumacker* (note 45), cons. 48 ss ; CJCE, C-107/94, *Asscher* (note 21), cons. 45 ss ; CJCE, arrêt du 12.6.2003, aff. C-234/01, *Gerritse*, Rec. 2003, I-5933, cons. 27 ss. Sur ce point, voir *Moshek* (note 26), 312 ss et les références citées.

⁵¹ Voir par exemple CJCE, C-107/94, *Asscher* (note 21), cons. 45 ss. Pour d'autres illustrations, cf. *Moshek* (note 26), 312 ss.

⁵² Voir par exemple CJCE, arrêt du 8.5.1990, *Biehl*, aff. 175/88, Rec. 1990 I-1779 ; CJCE, arrêt du 28.1.1992, aff. C-204/90, *Bachmann*, Rec. 1992, I-249 ; CJCE, arrêt du 16.5.2000, aff. C-87/99, *Zurstrassen*, Rec. 2000, I-3337. Pour une analyse de cette question, cf. *Moshek* (note 26), 317.

⁵³ *Hinny* (note 41), 185.

⁵⁴ Voir notamment CJCE, arrêt du 3.12.1974, aff. 33/74, *van Binsbergen*, Rec. 1974, 1299, cons. 12 ; CJCE, arrêt du 20.5.1992, aff. C-106/91, *Ramrath*, Rec. 1992, I-3351, cons. 31 ; CJCE, arrêt du 4.7.2000, aff. C-424/97, *Haim*, Rec. 2000, I-5123, cons. 59.

⁵⁵ ATF 133 V 265 cons. 5.2. Voir également TF, arrêt du 24.10.2002, B 18/02, cons. 4.1 ; ATF 130 I 26 cons. 3.2.3, JT 2005 I 143 ; TF, arrêt du 6.9.2004, 2P. 134/2003, cons. 10.2 ; ATF 131 V 209 cons. 6.3 ; TF, arrêt du 14.6.2005, H 16/04, cons. 5.3 ; ATF 131 V 390 cons. 5.1.

⁵⁶ *Oesterhelt* (note 46), 211, 223.

⁵⁷ ATF 136 II 241, cons. 14.3 et 16.2.

il a également relevé que, dans le cadre de sa jurisprudence rendue jusqu'au 21 juin 1999, la Cour de justice n'a que rarement admis des motifs susceptibles de permettre à une législation nationale de discriminer les travailleurs salariés communautaires en matière de fiscalité directe.⁵⁸

D. La mise en œuvre de l'interdiction de discrimination

I. L'adaptation du droit interne

Le droit fédéral ainsi que le droit cantonal ont été profondément modifiés afin de respecter les exigences découlant de l'interdiction de discrimination au sens de l'ALCP. Parallèlement à l'approbation de l'Accord par la Suisse, le législateur fédéral a adopté une loi fédérale⁵⁹ dont l'objet était de rendre compatibles aux dispositions de l'Accord douze lois fédérales.⁶⁰

Le régime de l'impôt à la source n'a pas été supprimé. Il est, en tant que tel, considéré comme admissible notamment pour des personnes non domiciliées en Suisse. Le critère du domicile est, en effet, pertinent du point de vue fiscal. Il en va de même, à certains égards, de celui du statut d'une personne en Suisse. En même temps, les différences existant entre les modes d'imposition des contribuables peuvent conduire à des discriminations, en particulier quant aux déductions admissibles dans le cadre de l'imposition du revenu. Les discriminations peuvent être aussi bien directes qu'indirectes.

Tant la Confédération que les cantons semblent être conscients des risques en matière de discrimination que soulève l'existence de différents régimes d'imposition sur le revenu. Les discriminations n'ont cependant pas été complètement éradiquées, si bien qu'il convient de présenter les différentes autres formes de mise en œuvre de l'interdiction de discrimination au sens de l'ALCP en Suisse, en lien avec l'exemple de l'imposition à la source.

II. Le rôle du Comité mixte

Contrairement à d'autres accords internationaux tel l'Accord sur l'Espace économique européen du 2 mai 1992,⁶¹ l'ALCP n'institue pas d'organe judiciaire⁶² et se contente de prévoir un Comité mixte (art. 14 al. 1 ALCP). Cet organe doit veiller à la bonne exécution de l'Accord en permettant des échanges d'informations et des

⁵⁸ ATF 136 II 241, cons. 13.4. Pour une présentation de la jurisprudence rendue par la Cour de justice à ce propos, cf. *Pascal Hinny*, *Tendenzen der (Grundfreiheiten-)Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet des Steuerrechts – Auswirkungen auf die Schweiz*, IFF Forum für Steuerrecht 2009, 77 ss, 82.

⁵⁹ Loi fédérale sur l'Accord entre, d'une part, la Confédération suisse et, d'autre part, la Communauté européenne et ses Etats membres sur la libre circulation des personnes, RO 2002, 701.

⁶⁰ *Borghi* (note 1), 42, n° 84.

⁶¹ *Borghi* (note 1), 4, n° 4.

⁶² *Borghi* (note 1), 331, n° 673 et 357 ss, n° 737 ss.

consultations entre les parties (art. 14 al. 3 ALCP), en formulant des recommandations (art. 14 al. 1, 2^{ème} phrase, ALCP) et en examinant, sur demande des parties, l'opportunité d'adopter des mesures en cas de difficultés sérieuses d'ordre économique ou social (art. 14 al. 2 ALCP). Il a par ailleurs la compétence de déterminer, conformément à l'art. 16 al. 2, 3^{ème} phrase, ALCP, les implications de la jurisprudence européenne rendue postérieurement à la date de signature de l'Accord.⁶³ Enfin, en vertu de l'art. 19 al. 1 ALCP, il est susceptible d'intervenir pour régler les différends relatifs à l'interprétation et à l'application de l'Accord qui pourraient naître entre les parties contractantes.⁶⁴ En revanche, il ne peut pas intervenir en ce qui concerne les litiges relatifs à l'application des dispositions de l'ALCP survenant entre les ressortissants des parties contractantes.⁶⁵ L'Accord leur garantit uniquement un droit de recours auprès des autorités compétentes (art. 11 al. 1 ALCP).

A cet égard, si tant la Suisse que les Etats membres de l'Union se sont engagés, conformément à l'art. 16 al. 1 ALCP, à prendre toutes les mesures nécessaires à l'exécution de leurs obligations figurant dans l'Accord et à s'abstenir de toutes mesures susceptibles d'aller à l'encontre de la réalisation des objectifs de l'Accord, seules les mesures adoptées par les seconds peuvent être portées devant la Cour européenne de justice en cas de violation des dispositions de l'Accord.⁶⁶ En Suisse, c'est uniquement par le biais des voies de recours ordinaires que les justiciables peuvent se plaindre de la mauvaise application de l'Accord.⁶⁷

⁶³ Dans le même sens, *Astrid Epiney*, Zur Bedeutung der Rechtsprechung des EuGH für die Anwendung und Auslegung des Personenfreizügigkeitsabkommens, RJB 2005, 1, 22-23. Contra : *Sebastian Benesch*, Das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft, thèse, 2007, 104 et 220 s ; *Thomas Cottier/Nicolas Diebold*, Warenverkehr und Freizügigkeit in der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu den Bilateralen Abkommen, Jusletter du 2 février 2009, 15. Soulignons toutefois qu'à notre connaissance le comité mixte n'a pas encore eu l'occasion de se prononcer sur les implications d'une jurisprudence postérieure.

⁶⁴ Message du 23 juin 1999 relatif à l'approbation des accords sectoriels entre la Suisse et la CE, FF 1999, 5469 ; *Stephan Breitenmoser*, Sectoral Agreement between the EC and Switzerland : Contents and Context, CMLRev 2003, 1137, 1155 s ; *Daniel Felder*, Appréciation juridique et politique du cadre institutionnel et des dispositions générales des accords sectoriels, in : Felder/Kaddous (éd.), Accords bilatéraux Suisse-UE (Commentaires), 2001, 117, 135 ; *Daniel Felder/Lukas Gresch et al.*, Sektorielle Abkommen CH-EG von 1999 : Erste Erfahrungen, in : Epiney/Theuerkauf/Rivière (éd.), Annuaire suisse de droit européen 2003, 2004, 421, 430 ; *Peter Gasser*, Grundsätzliche Charakteristika des Abkommens über die Freizügigkeit der Personen, inklusive Arbeitslosenversicherung, in : Felder/Kaddous (éd.), Accords bilatéraux Suisse-UE (Commentaires), 2001, 269, 286 ; *Tobias Jaag*, Die Beziehungen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union – Eine Bestandesaufnahme nach der Zustimmung zu den sektoriellen Abkommen, RDS 2000, 223, 232 ; *Tobias Jaag/Magda Zihlmann*, Institutionen und Verfahren, in : Thürer/Weber/et al. (éd.), Bilaterale Verträge I & II Schweiz-EU : Ein Handbuch, 2007, 65, 94, n° 61 ss ; *Christine Kaddous*, A propos de la libre circulation des personnes entre la Suisse et l'Union européenne, in : Epiney/Haag/Heinemann (éd.), Le défi des frontières – Mélanges en l'honneur de Roland Bieber, 2007, 528, 533 ; *Bettina Kahil-Wolff*, L'accord sur la libre circulation des personnes Suisse-CE et le droit des assurances sociales, SJ 2001, 81, 84.

⁶⁵ *Breitenmoser* (note 64), 1155 ; *Kaddous* (note 64), 534.

⁶⁶ *Borghi* (note 1), 259, n° 510 et 265, n° 524 s.

⁶⁷ *Borghi* (note 1), 259, n° 510 et 261 ss, n° 517 ss.

De manière à analyser les conditions de mise en œuvre de l'ALCP dans l'ordre juridique suisse, il est donc nécessaire de déterminer dans quelle mesure l'ALCP est susceptible d'y trouver directement application.

III. L'application directe des dispositions interdisant les discriminations

L'ALCP ne précisant pas si les dispositions qu'ils consacrent sont susceptibles de trouver directement application dans l'ordre juridique des parties contractantes, c'est conformément aux principes généraux relatifs à l'application des traités internationaux qu'il convient de déterminer le régime s'imposant à ses dispositions.

En Suisse, les obligations de droit international sont directement incorporées dans l'ordre juridique national (cf. art. 5 al. 4, 166 al. 2, 140 al. 1 let. b, 141 al. 1 let. d et 190 Cst. féd.).⁶⁸

Les dispositions de droit international n'étant cependant pas toutes susceptibles de déployer des effets directs dans les ordres juridiques nationaux, le Tribunal fédéral a établi des critères permettant d'identifier le caractère directement applicable ou non d'une obligation internationale : sont directement applicables les dispositions qui créent des droits et des obligations à l'égard des particuliers et qui sont suffisamment claires et précises pour permettre de décider dans un cas d'espèce.⁶⁹ Par opposition, ne sont pas directement applicables, les dispositions-programmes qui se limitent à esquisser les principes généraux d'un domaine ou attribuent un large pouvoir d'appréciation ; de telles normes s'adressent généralement au législateur.⁷⁰

En ce qui concerne particulièrement l'ALCP, un grand nombre de ses dispositions et de son annexe I créent des droits et des obligations à l'égard des particuliers et sont

⁶⁸ ATF 120 Ib 360 cons. 2.c, JT 1996 I 311 ; ATF 127 II 177 cons. 2.c ; Message du 20 novembre 1996 relatif à une nouvelle constitution fédérale, FF 1997, 136 ; *Andreas Auer/Giorgio Malinverni/Michel Hottelier*, Droit constitutionnel suisse – l'Etat, vol. I, 2ème éd., 2006, 456, n° 1293 ; *Stephan Breitenmoser/Michael Isler*, Der Rechtsschutz im Personenfreizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der EG sowie den EU-Mitgliedstaaten, PJA 2002, 1003, 1006 ; *Silvia Bucher*, Die Rechtsmittel der Versicherten gemäss APF im Bereich der Sozialen Sicherheit, in : Schaffhauser/Schürer (éd.), Die Durchführung des Abkommens EU/CH über die Personenfreizügigkeit (Teil Soziale Sicherheit) in der Schweiz, 2001, 87, 93, n° 10 s ; *Basile Cardinaux*, Das Personenfreizügigkeitsabkommen und die schweizerische berufliche Vorsorge, 2008, 18, n° 24 ; *Cottier/Diebold* (note 63), 6 ; *Edgar Imhof*, Das Freizügigkeitsabkommen EG-Schweiz und seine Auslegungsmethode – Teil 1, ZESAR 2007, 155, 159 ; *Kaddous* (note 64), 537 ; *Walter Kälin*, Die Bedeutung des Freizügigkeitsabkommens für das Ausländerrecht, in : Cottier/Oesch (éd.), Die sektoriellen Abkommen Schweiz-EG – Ausgewählte Fragen zur Rezeption und Umsetzung der Verträge vom 21. Juni 1999 im schweizerischen Recht, 2002, 11, 18 ; *Pierre Tschannen*, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2^{ème} éd., 2007, 163, n° 6.

⁶⁹ Cf. notamment ATF 119 V 171 cons. 4.b, SJ 1994 113 ; ATF 121 V 246 cons. 2.b ; ATF 124 II 293 cons. 4.b ; ATF 124 III 90 cons. 3.a, JT 1998 I 272.

⁷⁰ Cf. notamment ATF 119 V 171 cons. 4.b, SJ 1994 113 ; ATF 121 V 246 cons. 2.b ; ATF 124 II 293, 308 ; ATF 124 III 90 cons. 4.b, JT 1998 I 272.

suffisamment claires et précises pour être susceptibles d'être directement applicables sans qu'une transposition soit nécessaire.⁷¹

Le Tribunal fédéral a par ailleurs eu l'occasion de se prononcer sur la question du caractère directement applicable du principe de non-discrimination consacré par l'ALCP. Il a ainsi jugé qu'« il appartient au juge d'examiner si les dispositions nationales en cause sont conformes à l'interdiction communautaire respectivement conventionnelle de discrimination – directement applicable (self-executing) – et de ne pas appliquer d'éventuelles conditions discriminatoires ».⁷² Le 26 janvier 2010, le Tribunal fédéral a enfin encore précisé ce principe dans le domaine fiscal en considérant que « que l'art. 9 al. 2 annexe I ALCP et l'interdiction de discrimination l'emportait sur le droit interne contraire et avait un effet direct ».⁷³

IV. La primauté des dispositions interdisant les discriminations sur le droit interne

Le principe de l'application directe des dispositions interdisant les discriminations ayant été admis, il reste à définir le rang de celles-ci dans l'ordre juridique suisse.

⁷¹ ATF 129 II 249 cons. 3.3, JT 2005 I 359 ; TF, arrêt du 17.1.2003, 2A. 226/2002, cons. 3.3. Selon *Kahil-Wolff/Mosters*, toutes les dispositions de l'Accord accordant des droits aux particuliers sont directement applicables (*Bettina Kahil-Wolff/Robert Mosters*, Das Abkommen über die Freizügigkeit EG-Schweiz, EuZW 2001, 5, 7). Voir également Message du 23 juin 1999 relatif à l'approbation des accords sectoriels entre la Suisse et la CE, FF 1999 5740 ; *Breitenmoser* (note 64), 1147 ; *Breitenmoser/Isler* (note 68), 1008 ; *Cardinaux* (note 68), 19 ss, n° 28 ; *Felder* (note 64), 125 ; *Gasser* (note 64), 273 ; *Dieter W. Grossen/Claire de Palézieux*, Abkommen über die Freizügigkeit, in : Thüerer/Weber/Zäch, Bilaterale Verträge Schweiz-EG : Ein Handbuch, 2002, 87, 107 ; *Hinny* (note 41), 171 ; *Jan-Gerrit Iken*, Personenfreizügigkeit : Tendenzen und Entwicklungen in den Rechtskreisen der Schweiz und der EU, thèse, 2003, 95 ss ; *Kaddous* (note 64), 538 ; *Christine Kaddous*, L'Accord CH-EU sur la libre circulation des personnes et l'ordre juridique suisse, in : Breuss/Cottier/Müller-Graff (éd.), Die Schweiz im europäischen Integrationsprozess, 2008, 153, 165 s ; *Kälin* (note 68), 18 s ; *Olivier Mach*, L'Accord sur la libre circulation des personnes dans l'optique des praticiens, in : Felder/Kaddous (éd.), Accords bilatéraux Suisse-UE (Commentaires), 2001, 311, 318 s ; *Daniel Thüerer/Carolin Hillemanns*, Allgemeine Prinzipien, in : Thüerer/Weber/Zäch, Bilaterale Verträge Schweiz-EG : Ein Handbuch, 2002, 17, 25, ainsi que, des mêmes auteurs, Allgemeine Prinzipien, in : Thüerer/Weber et al. (éd.), Bilaterale Verträge I & II Schweiz-EU : Ein Handbuch, 2007, 39, 47, n° 14 ; *Roger Zäch*, Gesamtüberblick, in : Thüerer/Weber/Zäch, Bilaterale Verträge Schweiz-EG : Ein Handbuch, 2002, 3, 6.

⁷² ATF 131 V 390 cons. 5.2 et les références citées. Dans le même sens, CJCE, arrêt du 22.12.2008, aff. C-13/08, *Stamm*, Rec. 2008, I-11087, cons. 49, concernant l'article 15 al. 1 Annexe I-ALCP. Voir également *Benesch* (note 63), 203 ; *Bucher* (note 68), 94-95, n° 14 ; *Chantal Delli*, Verbotene Beschränkungen für Arbeitnehmende? Überlegungen zur Tragweite des Personenfreizügigkeitsabkommens zwischen der Schweiz sowie der EG und ihren Mitgliedstaaten, thèse, 2009, 25.

⁷³ ATF 136 II 241, cons. 16.1 et les références citées.

A cet égard, dès lors que les accords bilatéraux ont été « conçus et voulus comme des accords classiques de droit international », ⁷⁴ ce sont les principes relatifs au rang des traités développés par la jurisprudence et la doctrine qui doivent permettre de déterminer le rang de l'ALCP dans la hiérarchie des normes en Suisse. ⁷⁵

L'obligation pour un Etat d'appliquer les normes qui le lient (*pacta sunt servanda*, art. 26 de la Convention de Vienne et 5 al. 4 Cst. féd.) et l'interdiction d'invoquer des dispositions du droit interne pour justifier la non-exécution des traités (art. 27 de la Convention de Vienne) constituent les fondements du principe de la primauté du droit international. ⁷⁶

Ces dispositions ne permettent toutefois pas de résoudre un conflit entre une norme de droit international et une norme de droit suisse. ⁷⁷ Il en va par ailleurs de même des art. 139 al. 3, 190 ⁷⁸, 193 al. 4 et 194 al. 2 Cst. féd. qui se contentent d'instituer une obligation pour le Tribunal fédéral et les autres autorités d'appliquer les lois fédérales et le droit international et de soumettre toute révision de la Constitution à l'obligation de respecter les dispositions impératives du droit international. ⁷⁹

C'est donc la jurisprudence et la doctrine qui ont proposé différentes solutions pour résoudre de tels conflits. Si le Tribunal fédéral a rendu une jurisprudence fluctuante à cet égard ⁸⁰, il a en revanche résolu la question de manière univoque dans son arrêt du 26 janvier 2010. Ainsi, après avoir rappelé que « ni l'art. 190 Cst. ni l'art. 5 al. 3 Cst. n'instaurent de rang hiérarchique entre les normes de droit international et celles de droit interne », il a jugé que « lorsqu'une contradiction insurmontable entre les deux ordres juridiques est constatée, le Tribunal fédéral s'en tient à sa jurisprudence, selon laquelle le droit international public l'emporte en principe sur le droit interne, spécialement lorsque la norme internationale a pour objet la protection des droits de l'homme, mais également en dehors de toute question de protection des droits de

⁷⁴ Fabrice Filliez, Application des accords sectoriels par les juridictions suisses : quelques repères, in : Felder/Kaddous (édit.), Accords bilatéraux Suisse-UE (Commentaires), 2001, 183, 184.

⁷⁵ Boillet (note 2), 44.

⁷⁶ Message du 20 novembre 1996 relatif à une nouvelle constitution fédérale, FF 1997 136 ; Auer/Malinverni/Hottelier (note 68), 457, n° 1294 ; Benesch (note 63), 68 ; Breitenmoser (note 64), 1149-1150 ; Filliez (note 74), 191. Selon le Tribunal fédéral, « le principe de la primauté du droit international sur le droit interne découle de la nature même de la règle internationale, hiérarchiquement supérieure à toute règle interne » (ATF 122 II 485 cons. 3.a, JT 98 IV 94.3).

⁷⁷ Message du 20 novembre 1996 relatif à une nouvelle constitution fédérale, FF 1997 136 ; Rapport du Conseil fédéral 5 mars 2010 sur la relation entre droit international et droit interne, FF 2010 2109 ss ; Auer/Malinverni/Hottelier (note 68), 458, n° 1295 ; Thomas Cottier/Maya Hertig, Das Völkerrecht in der neuen Bundesverfassung : Stellung und Auswirkungen, in : Zimmerli (éd.), Die neue Bundesverfassung – Konsequenzen für die Praxis und Wissenschaft, 1999, 1, 12 ; Thürer/Hillemanns (note 71), 21 ; Tschannen (note 68), 166 s, n° 15 et les références citées.

⁷⁸ Auer/Malinverni/Hottelier (note 68), 458, n° 1295.

⁷⁹ Rapport du Conseil fédéral 5 mars 2010 (note 77), FF 2010 2109 ss ; Auer/Malinverni/Hottelier (note 68), 459 s, n° 1300 s.

⁸⁰ Cf. notamment ATF 99 Ib 39 cons. 3 ; 125 II 417 cons. 4.d ; 136 III 168 cons. 3.3. Rapport du Conseil fédéral 5 mars 2010 (note 77), FF 2010 2112-2114 ; Felix Schöbi, Vorrang der EMRK vor Bundesgesetzen, Bemerkungen zu BGE 136 III 168, recht 2010, 131 ss.

l'homme, de sorte qu'une disposition légale de droit interne contraire ne peut trouver d'application». Il a enfin conclu son argumentation en considérant que « l'interdiction de discrimination ancrée aux art. 2 ALCP et 9 al. 2 annexe I ALCP est directement applicable et l'emporte sur les dispositions contraires des lois fédérales sur l'impôt fédéral direct et sur l'harmonisation fiscale. Cette même interdiction l'emporte aussi sur le droit cantonal contraire».⁸¹

V. Le contrôle concret des normes, à travers les décisions d'application

La mise en œuvre de l'interdiction de la discrimination au sens de l'ALCP est pleinement effective lorsque les normes qui lui seraient contraires peuvent être contrôlées par les autorités administratives et surtout judiciaires – par le Tribunal fédéral en dernier lieu – et, le cas échéant, ne pas être appliquées, voire être annulées. Le contrôle des normes par rapport au droit supérieur est largement possible en Suisse. L'art. 190 Cst. féd. n'empêche pas d'examiner si une norme qu'il protège directement ou indirectement est conforme ou non avec le droit supérieur,⁸² mais contraint uniquement les autorités administratives et judiciaires à appliquer une telle norme si elle s'avère contraire à la Constitution fédérale⁸³. Quelques exceptions sont admises, en particulier lorsque la révision constitutionnelle est plus récente que l'acte protégé par l'art. 190 Cst. féd.

Les normes fédérales ou cantonales ne doivent pas être appliquées dans un cas concret lorsqu'elles provoqueraient une violation de l'interdiction de discrimination au sens de l'ALCP. Le Tribunal fédéral accepte même, dans une telle hypothèse, de ne pas appliquer une norme figurant dans une loi fédérale au sens formel.⁸⁴ *A fortiori*, il n'hésite pas à ne pas appliquer une norme cantonale en matière d'impôt à la source dans un cas concret lorsqu'à défaut, l'interdiction de la discrimination serait violée.⁸⁵ La décision attaquée est alors annulée.⁸⁶ Le Tribunal fédéral peut, lorsque cela s'avère nécessaire, donner des instructions aux autorités fédérales ou cantonales sur la façon de se conformer aux exigences de l'ALCP.⁸⁷

D'aucuns pourraient voir dans la jurisprudence *Schubert* une réserve à ce qui précède.⁸⁸ Selon cette jurisprudence, telle que précisée par la suite, un conflit voulu par le législateur entre le droit international et une loi au sens formel plus récente doit se

⁸¹ ATF 136 II 241, cons. 16.1-2 et les références citées.

⁸² Voir notamment ATF 131 II 697, cons. 4 et 5 ; ATF 131 II 710, cons. 4 ; ATF 125 III 209, cons. 5, JdT 1999 I 321.

⁸³ Voir notamment ATF 131 II 697, cons. 5 ; ATF 131 II 710, cons. 4.

⁸⁴ ATF 136 II 241, c. 16.2 ; ATF 133 V 367, cons. 11.

⁸⁵ ATF 136 II 241, cons. 16.2.

⁸⁶ ATF 136 II 241, cons. 16.3.

⁸⁷ ATF 136 II 241, cons. 16.2 : « [...] le recourant doit se voir appliquer, lors de son imposition à la source admise par l'art. 21 al. 3 ALCP, le même régime de déductions fiscales que les contribuables résidents en Suisse soumis au régime d'imposition ordinaire pour les périodes fiscales 2004, 2005 et 2006. »

⁸⁸ ATF 99 Ib 39, cons. 3 ; ATF 136 III 168, c. 3.3.4. Dans son rapport du 5 mars 2010 sur la relation entre droit international et droit interne, le Conseil fédéral considère que cette jurisprudence reste *a priori* valable (note 77), FF 2010 2067 ss, 2112 ss.

solder au profit de cette dernière, sauf si le droit international en jeu relève du *jus cogens* ou du domaine des droits de l'homme.⁸⁹ Une telle approche doit cependant être écartée pour deux motifs au moins. D'une part, cette jurisprudence est critiquable dans son principe. Le législateur, fût-il fédéral, ne saurait unilatéralement entraver l'application du droit international en Suisse. Le principe *pacta sunt servanda* ne le permet pas. D'autre part, l'interdiction de la discrimination au sens de l'ALCP représente une norme fondamentale en lien avec la libre circulation des personnes. A notre sens, elle doit être traitée de la même manière que les droits résultant des instruments de protection des droits de l'homme ratifiés par la Suisse.⁹⁰

VI. Le contrôle abstrait des normes

Le contrôle abstrait des normes fédérales par le Tribunal fédéral est exclu dans le cadre de la procédure de recours en matière de droit public.⁹¹ Un tel contrôle peut en revanche viser les normes cantonales (art. 82 let. b LTF) de rang inférieur à la constitution du canton qui est, elle, soumise à la procédure de garantie par l'Assemblée fédérale (art. 172 al. 2 Cst. féd.).

Le contrôle abstrait implique traditionnellement une certaine retenue de la part de l'autorité judiciaire de contrôle. Le Tribunal fédéral ne fait pas exception sur ce point.⁹² Dans le cadre de l'interprétation d'une norme cantonale susceptible de différentes interprétations, il est aussi admissible de prendre en compte les explications, voire les garanties fournies par les autorités cantonales.⁹³ Il faut en principe que la norme en cause soit effectivement susceptible de plusieurs interprétations. Lorsque tel n'est pas le cas, des explications ou garanties données dans le cadre de la procédure de recours ne permettent pas de corriger fondamentalement la norme. Le parallélisme des formes ne le permet pas. A l'inverse, si la norme est en bonne partie

⁸⁹ ATF 133 V 367, cons. 11.2 ; ATF 131 II 352, cons. 1.3.1 ; ATF 125 II 417, cons. 4d ; cf. aussi Rapport du Conseil fédéral 5 mars 2010 (note 77), FF 2010 2114. Dans un arrêt qui reste pour l'heure isolé, le Tribunal fédéral a, de manière regrettable, semblé remettre en question cette limite apportée à la jurisprudence *Schubert* (ATF 136 III 168, c. 3.3.4).

⁹⁰ Comp. *Maya Hertig Randall*, L'internationalisation de la juridiction constitutionnelle : défis et perspectives, RDS 2010 II 221 ss, 264 s, qui propose de surcroît de reconnaître « un bloc de fundamentalité » dont se composerait, outre les pactes et conventions en matière de droits de l'homme, également l'ALCP (245 ss). Cette notion soulève cependant diverses difficultés, à commencer par celle de déterminer son contenu. Ainsi n'est-il pas évident d'intégrer dans ce bloc tout ou partie de l'ALCP (264 ss), alors que les grandes conventions du droit international humanitaire ratifiées par la Suisse n'en feraient, semble-t-il, pas partie (245-269 *a contrario*).

⁹¹ Art. 189 al. 4 Cst. féd. ; art. 82 let. b LTF *a contrario*.

⁹² Voir notamment TF, arrêt du 23.11.2010, 2C_21/2010, cons. 2.2 et 4.4.

⁹³ TF, arrêt du 23.11.2010, 2C_21/2010, cons. 2.2, 4.3.1 et 4.4 ; ATF 130 I 82, cons. 2.1 et les références jurisprudentielles ; *Madeleine Camprubi*, Kassation und positive Anordnungen bei der staatsrechtlichen Beschwerde – Wirkungen und Grenzen des Grundrechtsschutzes in Praxis und Theorie, thèse, Zurich 1999, 254 s ; *Heinz Aemisegger/Karin Scherrer* in : Niggli/Uebersax/Wiprächtiger (éd.), Bundesgerichtsgesetz, Basler Kommentar, 2008, n° 68 ad art. 82 ; *Yves Donzallaz*, Loi sur le Tribunal fédéral – Commentaire, 2008, n° 2709 ad art. 82.

conforme au droit supérieur, des explications sont en principe admissibles. Un gouvernement cantonal peut, par exemple, indiquer qu'il n'appliquera pas une telle norme dans certains cas.

Le Tribunal fédéral a récemment été amené à examiner un règlement du Conseil d'Etat genevois en matière fiscale.⁹⁴ Dans son arrêt, il est arrivé à la conclusion qu'un article du règlement créait une discrimination à l'égard des contribuables soumis à l'impôt à la source par rapport aux contribuables soumis à l'impôt sur le revenu ordinaire. Cette discrimination concernait les déductions possibles dans le cadre de l'imposition du revenu. Ainsi, selon le Tribunal fédéral, l'art. 1 du règlement en cause « viole l'interdiction de discrimination des art. 2 ALCP et 9 al. 2 Annexe I ALCP, en tant qu'il concerne les travailleurs résidant à l'étranger et exerçant une activité lucrative dépendante en Suisse et dont les revenus totaux – le cas échéant, ceux du couple – proviennent à plus de 90% de Suisse ».⁹⁵ Sur la base des observations et explications du Conseil d'Etat et de l'Administration fédérale des contributions, le Tribunal fédéral a rejeté le recours, non sans relever que « la législation genevoise actuelle n'est pas satisfaisante ».⁹⁶

L'approche suivie par le Tribunal fédéral dans l'arrêt précité prête à la critique et ne contribue pas suffisamment à la mise en œuvre de l'interdiction de la discrimination au sens de l'ALCP. Les travailleurs résidant à l'étranger et exerçant une activité lucrative dépendante en Suisse dont les revenus totaux proviennent à plus de 90% de Suisse seront habilités à procéder aux mêmes déductions du revenu que les contribuables soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu uniquement après avoir déposé une réclamation.⁹⁷ La discrimination subsiste en d'autres termes dans le règlement attaqué, même en tenant compte des explications données par les autorités. De surcroît, le nombre des personnes frappées par cette discrimination est élevé, puisque bon nombre de travailleurs frontaliers réalisent l'essentiel de leurs revenus en Suisse. Dans cette optique, les explications fournies par le Conseil d'Etat et l'Administration fédérale des contributions ne concernent pas uniquement quelques cas particuliers. Pour ces différentes raisons, l'arrêt du Tribunal fédéral n'est pas satisfaisant.

Le Tribunal fédéral ne peut pas directement modifier une norme dans le cadre du contrôle abstrait.⁹⁸ Il est cependant habilité à l'annuler.⁹⁹ Il peut aussi constater, comme il l'a du reste fait dans l'arrêt en question, que la norme viole le droit supé-

⁹⁴ TF, arrêt du 23.11.2010, 2C_21/2010.

⁹⁵ TF, arrêt du 23.11.2010, 2C_21/2010, cons. 4.3.1.

⁹⁶ TF, arrêt du 23.11.2010, 2C_21/2010, cons. 4.3.2 *in fine*.

⁹⁷ TF, arrêt du 23.11.2010, 2C_21/2010, cons. 4.3.2.

⁹⁸ TF, arrêt du 23.11.2010, 2C_21/2010, cons. 1.4 ; Message du 28 février 2001 concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale : FF 2001 4000, 4143 ; *Donzallaz* (note 93), n° 4323 ad art. 107 ; *Nicolas von Werdt*, in : Seiler/von Werdt/Güngerich (éd.), *Bundesgerichtsgesetz (BGG), Handkommentar*, 2007, n° 11 ad art. 107 ; plus nuancée, *Camprubi* (note 93), 345 ss et 366, n° 12. Voir en outre, à propos de l'ancien recours de droit public, *Andreas Auer*, *La juridiction constitutionnelle en Suisse*, 1983, 258 s., n° 505 ; *Walter Kälin*, *Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde*, 2^{ème} éd., 1994, 397 s. ; *Karl Spühler*, *Die Praxis der staatsrechtlichen Beschwerde*, 1994, 213, n° 778.

⁹⁹ Voir notamment ATF 133 I 206, cons. 3.2, RDAF 2007 II 505.

rieur en tant qu'elle s'applique à une large catégorie des contribuables.¹⁰⁰ Dans ce cas, il devait ajouter que les explications fournies par les autorités ne suppriment pas complètement la discrimination. En effet, la nécessité de déposer une réclamation n'a pas été valablement justifiée par les autorités cantonales. A la suite de ce constat, il est à notre avis légitimé à demander expressément aux autorités cantonales de modifier la norme en cause. Dans son fameux arrêt *Hegetschweiler*, notre Haute Cour a indiqué que la législation fiscale zurichoise ne satisfaisait pas encore aux exigences de l'égalité de traitement.¹⁰¹ Certes, cette jurisprudence concernait les cas dans lesquels l'annulation d'une norme risquait de créer une inconstitutionnalité encore plus importante.¹⁰² A notre sens, rien ne s'oppose à ce que sa portée soit étendue en cas d'inaction des autorités cantonales face à un mandat législatif ou d'adoption d'une norme contraire à celui-ci.¹⁰³ L'adoption de normes cantonales soulevant des difficultés par rapport à l'égalité de traitement ou surtout à l'interdiction de discrimination peut conduire le Tribunal fédéral à demander aux autorités compétentes de les modifier.¹⁰⁴

Une telle interprétation de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral est parfaitement possible, en tout cas si l'invitation ou « injonction » résulte des considérants de l'arrêt.¹⁰⁵ Ainsi, le Tribunal fédéral aurait dû demander au Conseil d'Etat genevois de modifier le règlement attaqué sans retard.¹⁰⁶ Une correction rapide du règlement – en particulier quant à la nécessité de devoir déposer une réclamation – et des directives y relatives s'impose, étant rappelé que l'octroi d'un délai pour modi-

¹⁰⁰ Le Tribunal fédéral admet même, dans certains cas, de constater l'inconstitutionnalité d'une norme dans le dispositif de son arrêt (cf. ATF 129 I 185, cons. 8 et 9 ainsi que ch. 1 du dispositif, JdT 2004 I 691 ; sur ce point, voir déjà *Giovanni Biaggini*, *Verfassung und Richterrecht*, thèse, 1991, 472).

¹⁰¹ ATF 110 Ia 7, cons. 4-6, RDAF 1985 51 ; cf. aussi ATF 112 Ia 311, cons. 2c ; ATF 124 I 193, cons. 5c ; *Kälin* (note 98), 403 ; *Camprubi* (note 93), 230 ss ; *Bernhard Rütsche*, *Rechtsfolgen von Grundrechtsverletzungen*, thèse, 2002, 264 s.

¹⁰² ATF 110 Ia 7, cons. 6 ; pour une critique de l'arrêt *Hegetschweiler*, notamment sur ce point, voir *Andreas Auer*, *Les caprices de la nature cassatoire du recours de droit public – Réflexions sur l'arrêt Hegetschweiler*, in : Haller/Kölz/Müller/Thürer (éd.), *Festschrift für Ulrich Häfelin*, 1989, 33 ss ainsi que, du même auteur, *L'effet des décisions d'inconstitutionnalité du Tribunal fédéral*, PJA 1992, 559 ss, 562 s, n^{os} 18 ss.

¹⁰³ Voir spécialement *Philippe Gerber*, *La nature cassatoire du recours de droit public – Mythe et réalité*, thèse, 1997, 210 s ; *Camprubi* (note 93), 336 ss et 365 s, n^o 11.

¹⁰⁴ Voir *Gerber* (note 103), 211 : « Ainsi, dans l'arrêt *Hegetschweiler* de 1984, au lieu de rejeter complètement le recours en indiquant dans les motifs que la législation fiscale n'était pas encore conforme à l'art. 4 Cst., le Tribunal fédéral aurait pu admettre partiellement le recours en enjoignant au législateur zurichois de réviser la réglementation incriminée. » (note de bas de page omise) ; *Rütsche* (note 101), 265 et les références jurisprudentielles ; plus réservé s'agissant des droits fondamentaux en général, *Tobias Jaag*, *Gesetzgebungsaufträge*, in : Haller/Kölz/Müller/Thürer (éd.), *Festschrift für Ulrich Häfelin*, 1989, 275 ss, 286, n^o 6.

¹⁰⁵ Voir spécialement ATF 136 I 352, cons. 5, dans lequel le Tribunal fédéral conclut que la procédure d'élection du parlement du canton de Nidwald n'est pas conforme à la Constitution fédérale (cons. 5.1), avant de sommer les autorités cantonales d'établir un système électoral conforme à celle-ci en vue de la prochaine élection dudit parlement (cons. 5.2).

¹⁰⁶ Cette terminologie est parfois utilisée dans la jurisprudence (cf. *Gerber* (note 103), 216 et les références jurisprudentielles).

fier une réglementation contraire aux droits fondamentaux est hautement problématique.¹⁰⁷ En Allemagne, une telle faculté appartient à la Cour constitutionnelle fédérale ; elle est même formalisée.¹⁰⁸

E. Conclusion

L'interdiction de discrimination au sens de l'ALCP est certes largement mise en œuvre dans le droit suisse. Des lacunes et des insuffisances subsistent néanmoins, notamment en matière fiscale. L'imposition à la source est sinon le meilleur, du moins un excellent exemple à cet égard.

La comparaison entre les déductions admissibles dans le cadre de l'imposition ordinaire sur le revenu et celles possibles en matière d'imposition à la source met en lumière un risque de discrimination. Le Tribunal fédéral prend en compte ce risque et accepte, le cas échéant, de ne pas appliquer les normes fédérales ou cantonales qui créent une discrimination dans un cas *concret*. Une telle approche est justifiée et mérite d'être saluée. Elle permet d'instaurer un dialogue entre notre Haute Cour et les autorités politiques ou administratives fédérales et cantonales. Ces autorités seraient en somme bien inspirées d'examiner si, à la suite d'un arrêt rendu par le Tribunal fédéral dans un cas concret, une réflexion plus large s'impose, conduisant le cas échéant à une modification du droit ou des directives applicables.

Fidèle à sa retenue traditionnelle dans le cadre du contrôle *abstrait* du droit cantonal, le Tribunal fédéral est très réticent à l'idée d'annuler une norme cantonale ou d'enjoindre au canton de la modifier. Si une telle retenue se justifie sans doute dans son principe, elle ne saurait toutefois vider de sa substance et affecter la raison d'être du contrôle abstrait des actes normatifs cantonaux ou communaux. Dans ce domaine également, le Tribunal fédéral doit assumer pleinement ses responsabilités liées à la mise en œuvre de l'interdiction de discrimination au sens de l'ALCP.

¹⁰⁷ Encore plus affirmatif sur ce point, *Rütsche* (note 101), 271.

¹⁰⁸ Voir notamment *Christian Hillgruber/Christoph Goos*, *Verfassungsprozessrecht*, 3^{ème} éd., 2011, 210 ss, n^{os} 539a ss.

