

### Avant-propos



#### Thomas Stadelmann

Dr h.c., avocat, notaire, expert fiscal diplômé, juge fédéral

Cette édition de la revue fiscale est consacrée à un thème prioritaire: la justice fiscale. Cette focalisation résulte d'une réorganisation décidée par le Tribunal fédéral, qui prendra effet le 1er janvier 2023: les deux cours de droit social deviennent la troisième Cour de droit public (anciennement deuxième Cour de droit social) et la quatrième Cour de droit public (anciennement première Cour de droit social). Dans le sillage de cette réorganisation, la nouvelle troisième Cour de droit public, qui devait céder un poste de juge à la Cour pénale au 1er janvier 2021 et ne comptait depuis lors plus que quatre postes de juge, recevra à nouveau un cinquième poste de juge.

Mais pourquoi attribuer un numéro de priorité à la justice fiscale en raison d'une réorganisation et d'une rebaptisation des cours du Tribunal fédéral? La justification se trouve dans les détails de cette modification, qui concernent spécifiquement le droit fiscal.

La situation et la position de la justice fiscale en Suisse ont régulièrement fait l'objet de critiques, surtout en dehors du tribunal. Ainsi, en 1986 déjà, la Chambre suisse des fiduciaires et des réviseurs avait proposé de confier les recours en matière fiscale non plus au Tribunal fédéral, mais à un tribunal fédéral indépendant.<sup>1</sup> Cette demande a été justifiée par une contribution de Silvio Bianchi à l'impôt en vue de la surcharge – déjà évoquée à l'époque – du Tribunal fédéral et de Bianchi, entre autres: "Si l'on retire du Tribunal fédéral les cas fiscaux et les autres affaires fiscales, on le soulagera durablement, du moins dans un secteur important qui continue à croître, et l'Assemblée fédérale pourrait élire des juges compétents en la matière pour le nouveau Tribunal fédéral des contributions, contrairement aux juges actuels, qui devraient avant tout être de bons «juristes allround», puisqu'ils sont nommés dans l'une des cinq cours du Tribunal fédéral. Le Tribunal fédéral des assurances «est considéré comme une division autonome du Tribunal fédéral des assurances sociales sur le plan organisationnel» (art. 122 OJ). Un tribunal fiscal fédéral devrait avoir la même position.»<sup>2</sup>

Il est notoire que la proposition de la Chambre fiduciaire et de révision et les arguments de Bianchi n'ont pas été entendus. Il est intéressant

<sup>1</sup> Voir le texte du communiqué de presse in: la Chambre fiduciaire et de révision suisse sur la proposition d'un tribunal spécial en matière fiscale pour décharger le Tribunal fédéral, StR 1987, p. 355.

<sup>2</sup> SILVIO BIANCHI, un tribunal fiscal fédéral?, StR 1987, p. 351 ss.

de noter qu'à l'époque déjà, l'accent était mis non seulement sur la charge de travail du tribunal, mais aussi sur le choix des juges et leur affectation à une Cour déterminée. À cet égard, la réforme de la justice a apporté une modification allant dans le sens de ce qu'avait déjà postulé Bianchi beaucoup plus tôt: Pour la première fois, la loi sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) mentionne la qualification technique des juges comme critère d'affectation à une Cour.<sup>3</sup>

La mise en oeuvre de cette disposition légale a toutefois posé – et continue de poser – un certain nombre de défis. Celles-ci consistent, d'une part, en ce que le Tribunal fédéral indique à l'organe électoral - l'Assemblée fédérale ou la Commission judiciaire préparatoire - dans quel domaine un poste est vacant et, d'autre part, en ce qui concerne le choix de la Commission judiciaire, en tenant compte des critères les plus divers, mais en premier lieu non pas des connaissances techniques, mais de la langue et de l'appartenance à un parti. L'expérience montre que cette manière de procéder présente des faiblesses sur différents points, de nature à entraver considérablement le respect de l'exigence de l'art. 18 al. 2 LTF.

Cela commence dès la première étape, lorsque le Tribunal fédéral indique à la Commission judiciaire dans quelle Cour un poste doit être pourvu: Si un membre du Tribunal fédéral démissionne, la Commission administrative demande aux juges si quelqu'un a intérêt à passer dans la Cour concernée. Les souhaits de changement sont en règle générale pris en considération sans autre formalité; dans la mesure du possible, les connaissances techniques des personnes qui déposent une demande ne jouent aucun rôle, à moins que plusieurs demandes de changement ne soient simultanément annoncées au même service. Il appartient donc à chaque juge d'apprécier l'opportunité d'un changement de Cour, notamment au regard des exigences professionnelles. Même si les souhaits exprimés en matière de changement reposent souvent sur une base solide, cela pose problème dans la mesure où tous les juges ne sont pas conscients de l'importance de connaissances spécifiques dans leur activité.<sup>4,5,6</sup>

Dans un deuxième temps, la Commission judiciaire prend généralement acte des besoins annoncés par le tribunal et tente de les prendre en compte plus ou moins bien. Mais cela ne

<sup>3</sup> Art. 18, al. 2, LTF (RS 173.110): «Lors de la nomination, il est tenu compte de manière appropriée des connaissances professionnelles des juges et des langues officielles.»

<sup>4</sup> Compte tenu des procédures décrites ici, les juges nouvellement élus ne sont souvent pas attribués dans un premier temps à une Cour à laquelle ils seraient spécialement aptes en raison de leurs connaissances spécifiques préexistantes.

<sup>5</sup> Ainsi, après que la Commission judiciaire a explicitement mentionné dans un avis de vacance (sans requête du tribunal, mais parce que la politique avait manifestement identifié un tel besoin d'un point de vue extérieur) qu'un justiciable était recherché, il a été rapporté au sein du Tribunal fédéral que la manière de procéder de la Commission judiciaire avait été méconnue et que le Tribunal fédéral n'avait pas besoin de spécialistes, mais de juges.

<sup>6</sup> Un autre exemple est celui d'un dîner d'adieu pour les juges démissionnaires, lors duquel il a été souligné comme particulièrement louable qu'un démissionnaire ait exercé en tant que juge fédéral dans tous les domaines du droit du tribunal (à Lausanne).

## ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

---

fonctionne souvent pas comme souhaité. Ainsi, entre 2011 et 2016, le président de la deuxième Cour de droit public de l'époque et l'auteur de cet avant-propos avaient indiqué à la Commission judiciaire, à deux ou trois sièges, qu'il serait souhaitable d'avoir un autre juge ayant des connaissances spécifiques en droit fiscal. Dans les trois cas, la Commission judiciaire a statué différemment, bien qu'elle ait reçu plusieurs candidatures de candidats qualifiés ayant le profil souhaité.<sup>7,8</sup>

Cette situation a également récemment été jugée problématique par les politiciens, en particulier au regard du droit fiscal. C'est ainsi que le conseiller national Karl Vogler a déposé le 19 juin 2015 un postulat «Tribunal fédéral. Renforcement des compétences techniques en droit fiscal», par lequel il a voulu charger le Conseil fédéral «de présenter les mesures permettant de renforcer durablement les compétences techniques en droit fiscal au Tribunal fédéral. Il convient en particulier d'examiner dans quelle mesure des prescriptions légales sont nécessaires à l'organisation adéquate du Tribunal fédéral». À l'appui de sa demande, il a notamment indiqué ce qui suit: «Les milieux économiques, les avocats, les associations professionnelles et les spécialistes fiscaux, en dehors et au sein de la justice et de l'administration, demandent résolument et depuis des décennies le renforcement des compétences techniques du Tribunal

fédéral en matière de droit fiscal. Le Parlement a explicitement tenu compte de cette demande pour la première fois en 2009, la Commission judiciaire ayant mis au concours un poste de juge fédéral ayant le profil d'exigences «droit de remettre». La Commission judiciaire l'a fait de sa propre initiative et le Tribunal fédéral n'a pas formulé de telles demandes malgré les demandes des milieux spécialisés. Cette première étape n'est pas suffisante. Il s'agit, d'une part, de renforcer les compétences professionnelles en matière de droit fiscal au niveau des juges et, d'autre part, de veiller à ce que les spécialistes soient engagés de manière appropriée. En tant que mesure organisationnelle prioritaire, il convient de créer à cet effet un service centré sur le droit fiscal (y compris le droit des cotisations aux assurances sociales), éventuellement doté d'une compétence complémentaire en droit administratif économique (par ex. surveillance des marchés financiers, subventions, concessions et monopoles). [...] Selon la loi sur le Tribunal fédéral, le Tribunal fédéral s'organise lui-même. Compte tenu de sa position selon laquelle il dispose d'une section spécialisée avec la IIe Cour de droit public et qu'une section séparée ne serait pas appropriée, on ne peut pas partir du principe qu'il prendra lui-même les mesures nécessaires pour renforcer le droit fiscal (cf. 14.4236). Il convient donc de lui soumettre des

---

<sup>7</sup> Cf. également BRUNNER/KIENER, réforme de l'élection des juges de la Confédération: Election spécifique à la division en fonction des compétences professionnelles, ZBl 2022, 513 ss, qui indiquent que les spécialistes des candidats ne sont à tort guère pris en compte lors de l'élection des juges fédéraux.

<sup>8</sup> Le fait qu'un juge fédéral nouvellement élu, qui avait été affecté en qualité de juge administratif à une Cour de droit civil, l'ait expliqué à un ancien collègue, en précisant qu'il était désormais «l'apprenti le mieux payé du pays», ne peut donc paraître humoristique qu'à première vue.

directives allant dans le sens des considérations exposées ci-dessus.»<sup>9</sup>

Le Conseil fédéral a proposé de rejeter le postulat, notamment au motif qu'il ne voyait aucune raison d'empiéter sur l'autonomie organisationnelle du Tribunal fédéral par des dispositions légales et qu'il appartenait par ailleurs à la Commission judiciaire de proposer à l'Assemblée fédérale des candidats qualifiés disposant des connaissances techniques nécessaires à l'exercice de la fonction de juge.<sup>10</sup> Bilan intermédiaire: à ce jour, il n'a pas été tenu compte des exigences formulées par Bianchi dès 1987 et réitérées depuis lors, à savoir le renforcement du droit fiscal au Tribunal fédéral.

Cela peut être dû en partie à des décisions délibérées - que ce soit de la politique ou du tribunal -, en partie à l'organisation de la mise en place du Tribunal fédéral et à la procédure de reconstitution des effectifs décrite ci-dessus.<sup>11</sup> En ce qui concerne l'organisation de la mise en place et ses conséquences sur l'engagement des juges en fonction de leurs connaissances techniques spécifiques, il pourrait être utile d'emprunter de nouvelles voies intellectuelles. On pourrait imaginer, par exemple, la création d'une structure de trois grandes sections - le droit civil, le droit public, le droit pénal - et la création, au sein de ces trois sections, d'équipes, de fractales ou de groupes (qui se «chevauchent») sur la base des connaissances spécifiques des

juges et d'autres critères tels que la langue ou le sexe.<sup>12</sup> Le problème dont il est question ici pourrait ainsi être gagné dans la mesure où, d'une part, de nouveaux juges seraient nommés pour l'un des trois domaines principaux du droit, c'est-à-dire en principe sans possibilité de changement ultérieur, et où, d'autre part, leur expertise spécifique, éventuellement variée, pourrait être prise en compte de manière plus simple et plus souple dans la constitution des équipes. Dans le même temps, il faudrait s'attendre à ce que les problèmes de procédure relatifs à l'occupation des postes soient considérablement atténués.

Mais tout à fait à l'heure actuelle - et c'est ainsi que nous sommes arrivés à l'occasion de cette édition prioritaire de la revue fiscale - un peu de bouleversement est intervenu dans cette affaire: Après l'échec, en 2020, de la révision de la loi sur le Tribunal fédéral visant à décharger durablement le Tribunal fédéral, le Tribunal fédéral a décidé, dans la mesure du possible, de prendre ses propres mesures pour remédier à la surcharge de travail et de réorganiser ses cours. Le 28 juin 2021, la Cour plénière a notamment rendu la décision de principe suivante sur la réorganisation interne des cours: «Les cas relevant du droit fiscal sont transférés de la deuxième Cour de droit public à la deuxième Cour de droit social. Un cinquième poste de juge est attribué à la deuxième Cour de droit social [après qu'un

<sup>9</sup> Voir postulat 15.3754, < <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20153754> > (consulté le 10.11.2022).

<sup>10</sup> Ibidem.

<sup>11</sup> C'est-à-dire la subdivision en sept divisions - actuellement - avec répartition rigide des différentes matières juridiques (cf. art. 29 à 35 du règlement du Tribunal fédéral [RTF]; RS 173.110.131).

<sup>12</sup> Pour les détails d'un tel modèle, VOIR THOMAS STADELMANN, réorganisation du Tribunal fédéral, in: Brunner et al. (éd.), *obéit aux lois, liber amicorum für Hansjörg Seiler*, Berne 2022, 399 ss, 409.

## ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

poste a été transféré dans la Cour de droit pénal à la décharge de celle-ci le 1er janvier 2021].»<sup>13</sup> Le Tribunal fédéral ne justifie cette restructuration que par des considérations d'allègement ou de compensation des charges. Les mesures de détail décidées ultérieurement ont cependant aussi des répercussions sur les efforts (externes) présentés pour renforcer le droit fiscal: le «nouveau» poste de juge sera pourvu par le juge fédéral MICHAEL BEUSCH, qui passera au début de 2023 de la deuxième Cour de droit public, où il succédera à l'auteur de l'avant-propos début 2020, à la troisième Cour de droit public.<sup>14</sup> Il permettra également à plusieurs greffiers spécialisés dans le droit fiscal de passer de Lausanne à Lucerne, dont Martin Kocher et MORITZ SEILER, également auteurs de cette édition. A Lucerne, ils rencontreront notamment l'auteur de cet avant-propos, qui a travaillé dans la deuxième Cour de droit public avant de passer à Lucerne, ainsi que d'autres greffiers qui ont une certaine expérience de la justice fiscale ou qui se sont penchés scientifiquement sur le droit fiscal. Outre ces aspects en matière de personnel, la restructuration crée d'autres effets de synergie, que Martin Zweifel a esquissés comme suit dans l'impôt Revue e.a.: «l'intégration des affaires de droit fiscal dans la deuxième Cour de droit social et donc dans une unité judiciaire commune a

donc en tout cas beaucoup plus de sens que le positionnement actuel au sein de la deuxième Cour de droit public, qui se caractérise par la compétence pour une multitude de domaines du droit public les plus divers. Le traitement, au sein de la même division, des matières juridiques liées entre elles sur les plans matériel et procédural dans certains domaines génère des synergies. Une jurisprudence cohérente est ainsi encouragée sur des questions juridiques transversales, qui sont approfondies qualitativement par un magistrat doté d'une expertise en matière de droit des assurances sociales et de droit fiscal.»<sup>16</sup>

Il apparaît ainsi que la restructuration «née de la détresse» au début de 2023 constitue un premier pas vers le renforcement du droit fiscal au Tribunal fédéral.<sup>17</sup> La situation serait optimale dans la mesure où le transfert du droit fiscal à la troisième Cour de droit public entraîne déjà une concentration importante: La deuxième Cour de droit public, jusqu'à présent compétente en matière de droit fiscal, devait traiter un large éventail de domaines juridiques très divers. (outre le droit fiscal – qui en soi est déjà très large et très différent avec des impôts directs, des taxes sur la valeur ajoutée, des impôts anticipés, des droits de timbre, des taxes cantonales telles que les droits de mutation, les droits de douane ou

<sup>13</sup> Cf. communiqué de presse du Tribunal fédéral du 9.8.2021, < [https://www.bger.ch/files/live/sites/bger/files/pdf/de/211.2\\_06\\_2021\\_yyyy\\_mm\\_dd\\_T\\_d\\_15\\_04\\_12.pdf](https://www.bger.ch/files/live/sites/bger/files/pdf/de/211.2_06_2021_yyyy_mm_dd_T_d_15_04_12.pdf) > (consulté le 10.11.2022).

<sup>14</sup> MICHAEL BEUSCH est également l'un des auteurs de cette édition.

<sup>15</sup> Cf. communiqué de presse du Tribunal fédéral du 11.10.2022, < [https://www.bger.ch/files/live/sites/bger/files/pdf/de/211.2\\_04\\_2022\\_yyyy\\_mm\\_dd\\_T\\_d\\_11\\_47\\_09.pdf](https://www.bger.ch/files/live/sites/bger/files/pdf/de/211.2_04_2022_yyyy_mm_dd_T_d_11_47_09.pdf) > (consulté le 10.11.2022).

<sup>16</sup> MARTIN ZWEIFEL, Tribunal fédéral: Transfert de la justice fiscale de Lausanne à Lucerne, StR 2021, 689 ss; voir également MARCO GRETER, opportunités pour la justice fiscale: Nouvelle répartition des cas fiscaux au Tribunal fédéral, EF 2022, 8.

<sup>17</sup> Cf. ZWEIFEL, (note de bas de page 16), StR 2021, 689 ss, 693.

diverses taxes causales telles que la taxe sur le tourisme – par exemple le droit des étrangers, le droit des cartels, le droit des avocats et du médecin, le droit des marchés financiers, le droit de la santé, le droit des marchés publics, le marché de l'électricité, le droit agricole, etc.). En revanche, les domaines juridiques de la troisième Cour de droit public se ressemblent comparativement considérablement, malgré l'étendue des matières relevant du droit fiscal et le fait que de nombreuses questions différentes se posent également dans les domaines du droit social. Les exigences relatives à l'étendue technique des juges chargés de ces matières sont donc réduites. En cas de vacance future au sein de la troisième Cour de droit public, il conviendra donc d'examiner, du moins à moyen terme, s'il serait opportun de tenir compte de manière appropriée des défis, de l'étendue et de l'importance de la matière du droit fiscal et de désigner en conséquence un troisième juge ayant une expertise dans ce domaine.

Il s'agit de passer de l'exposé des priorités à leur contenu, c'est-à-dire aux contributions qui traitent des aspects les plus divers de la justice fiscale.

Du point de vue du conseiller, STEFAN OESTERHELT se penche de l'extérieur sur la question des attentes vis-à-vis de la justice fiscale. Il commence par l'espoir du conseiller de gagner l'affaire devant les barrières de la justice et se penche sur les taux de réussite et les explications à ce sujet. Du point de vue du juge qui a rédigé cet avant-propos, sa remarque est remarquable dans ce contexte, si le mécontentement des contribuables ou de leurs représentants vis-à-vis de la pratique des juridictions fiscales, notamment,

augmente, ils pourraient être incités à modifier la loi; c'est précisément ce qui, selon l'opinion défendue ici, est le bon moyen d'adapter de la manière souhaitée, dans l'Etat de droit démocratique, les réglementations qualifiées d'inappropriées ou de sous-optimales, que ce soit directement dans la loi ou les conséquences d'une interprétation judiciaire de la loi. D'autres aspects abordés par OESTERHELT sont les attentes en matière d'indépendance du juge, d'expertise des juges et de rapidité dans l'exécution de la procédure. Les thèmes énumérés comme «attentes en tant qu'utilisateurs du droit» peuvent presque être considérés comme un catalogue de souhaits, en particulier s'adressant à la «nouvelle» troisième Cour de droit public: plus de jugements rendus par les tribunaux suprêmes, présentation plus compréhensible des faits (pour les tiers non impliqués), motifs rigoureux (re?) des jugements, moins *obiter dicta* et plus de courage pour changer de pratique. POUR LES LECTEURS, MORITZ SEILER s'allume dans la boîte noire. Il désigne comme telles - à juste titre - ce qui se passe entre le dépôt d'un recours et l'échange éventuel d'écritures, d'une part, et l'envoi du jugement, d'autre part, dans la procédure devant le Tribunal fédéral. Il passe en revue les différentes étapes de la procédure que sont l'instruction, l'exposé, la circulation, les délibérations publiques, la rédaction ainsi que l'envoi et la publication des jugements. Pour chaque phase, il expose en détail les mesures à prendre, les conditions-cadres à respecter et les défis à relever. Dans le contexte de la restructuration qui a donné lieu à l'attribution prioritaire, il est particulièrement remarquable de constater qu'il n'a pas non plus connaissance

## ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

---

de tous les vélos à dents et que les processus de la troisième Cour de droit public à Lucerne, qui se penchera sur le droit fiscal à partir de 2023, seront vraisemblablement similaires, mais pas forcément identiques en tous points, à ceux de la deuxième Cour de droit public.

MARTIN KOCHER est pour ainsi dire plus détaillé lorsqu'il se penche sur la question de savoir pourquoi les recours au Tribunal fédéral peuvent échouer. Il ne se penche pas uniquement sur la question, soulevée par STEFAN OESTERHELT, des taux de succès devant le Tribunal fédéral et, en particulier, sur le fait que près de 30% des entrées aboutissent à un arrêt dans lequel le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur la question litigieuse. Il expose en quoi consistent les raisons de cette situation, qu'elle soit profonde ou large, et fournit un véritable état des lieux des problèmes soulevés par l'art. 108 LTF et de la procédure devant le Tribunal fédéral en vue de l'entrée en matière sur un recours.

MICHAEL BEUSCH se penche sur un autre thème, qui ne peut en aucun cas être écarté en détail.

Il traite des exigences linguistiques auxquelles doivent satisfaire les juges, en particulier dans le domaine du droit fiscal. Ses explications démontrent de manière convaincante que la connaissance de différentes langues est non seulement utile, mais qu'elle peut de temps en temps être décisive. Une réminiscence qui est arrivée à l'auteur montre que ses propos ne vont pas de soi: Ainsi, lors d'une audience publique, lorsqu'il s'est référé à la littérature et à la jurisprudence étrangères dans leur version originale, il lui a été opposé que l'anglais n'était pas une langue officielle en Suisse.

Enfin, dans cette édition de l'impôt, le rendez-vous est également placé sous le signe de la justice fiscale: L'hôte est la juge administrative ANNIE ROCHAT PAUCHARD, présidente de la Cour I, qui est également présidente de la Chambre du Tribunal administratif fédéral en matière de droit fiscal.