

L ' H A R M O N I S A T I O N F I S C A L E

par M. Heinz Masshardt, Docteur en droit,
Vice-directeur de l'Administration fédérale des contributions

L'arrêté fédéral du 17 décembre 1976

L'arrêté fédéral concernant l'harmonisation fiscale a été accepté par les Chambres fédérales le 17 décembre 1976. En votation finale, l'arrêté fut adopté par 22 voix contre 3 au Conseil des Etats et par 143 voix contre 1 au Conseil national. Il doit encore être soumis à l'approbation du peuple et des cantons, la votation populaire étant fixée au 12 juin 1977.

L'arrêté fédéral du 17 décembre 1976 a pour origine deux initiatives parlementaires individuelles - les initiatives de MM. les Conseillers nationaux Stich et Butty - qui demandaient toutes deux, mais par des voies différentes, une harmonisation des impôts en Suisse. En outre, à la suite du dépôt de deux motions de même teneur, le Conseil fédéral avait été chargé en 1970 déjà de réaliser l'harmonisation des impôts sur le revenu et sur la fortune de la Confédération, des cantons et des communes.

L'arrêté fédéral sur l'harmonisation prévoit l'introduction dans la constitution fédérale d'un nouvel article 42quinquies, qui donne compétence à la Confédération d'harmoniser les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Il ne s'agit donc pas de rationaliser tout le système fiscal helvétique. La compétence de la Confédération est limitée aux seuls impôts directs. Sont donc ainsi exclus les impôts sur les successions et donations, les impôts sur les véhicules à moteur et d'autres impôts dits "indirects".

La compétence de la Confédération est encore limitée d'une autre manière, en ce sens que la Confédération ne peut réaliser l'harmonisation fiscale qu'avec la collaboration des cantons. Cela veut dire qu'elle doit en particulier tenir compte des efforts entrepris par les cantons en vue de l'harmonisation, et cela aussi lorsqu'il s'agira pour la Confédération d'édicter la loi sur l'impôt fédéral direct. De plus l'article 42quinquies mentionne expressément que les cantons ont un droit de participation à l'élaboration des lois fédérales sur l'harmonisation fiscale.

La nouvelle disposition constitutionnelle prévoit l'insertion, par le biais d'une loi fédérale, de dispositions uniformes ayant pour but de régler l'assujettissement à l'impôt, l'objet et le calcul des impôts dans le temps, la procédure et le droit pénal en matière fiscale. En revanche, la fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés d'impôt demeure expressément de la compétence des cantons. Il ne s'agit donc que d'une harmonisation purement formelle et non matérielle.

On peut toutefois se demander si l'uniformisation de la charge fiscale ne devrait pas aussi constituer l'un des objectifs de l'harmonisation fiscale. La plupart des fois, on a répondu négativement à cette question, pour des raisons essentiellement politiques et économiques. C'est surtout la structure fédéraliste de notre pays qui revenait dans toutes les discussions à ce sujet. On a ainsi constaté qu'un nivellement complet de la charge fiscale aurait eu pour effet d'enlever aux cantons une partie essentielle de leur souveraineté et de démanteler d'importants éléments nécessaires à la tenue saine et économe des ménages cantonaux. Les cantons n'auraient plus eu aucun intérêt à tenir compte des conditions économiques locales pour adapter leurs dépenses aux situations de revenu et de fortune prévalant dans leur régions.

On a jugé qu'une égalisation de la charge fiscale au moyen de la péréquation financière était meilleure, qu'elle convenait mieux à la structure fédéraliste de la Suisse. Cette voie implique cependant une harmonisation de certains principes fiscaux de base, car ce n'est que lorsque tous les cantons percevront une fois pour toutes les mêmes impôts d'après les mêmes principes que l'on aura des bases valables de comparaison et que l'on pourra constater de manière satisfaisante cette fois les différences séparant les cantons dans leur capacité financière réelle. C'est en partant de ces considérations que les Chambres fédérales, après de longues discussions - en réalité non pas lors de l'adoption de l'arrêté concernant l'harmonisation fiscale, mais lors des délibérations relatives au projet du Conseil fédéral sur le nouveau régime constitutionnel des finances et des impôts de la Confédération -, ont tout de même introduit une sorte d'harmonisation matérielle. En décembre 1976, elles ont en effet notamment décidé l'adjonction d'un nouveau 2e alinéa à l'actuel article 42ter cst., aux termes duquel les prestations allouées aux cantons au titre de la péréquation financière sont subordonnées à l'obligation qu'ils ont de tirer suffisamment parti de leur matière imposable et de leur capacité contributive. Les cantons sont ainsi indirectement forcés, s'ils veulent être mis au bénéfice de la péréquation, d'instituer dans une certaine mesure une harmonisation matérielle. Ils devront faire usage en plein des sources fiscales qui sont communément utilisées en Suisse et établir la charge fiscale de telle manière qu'elle soit jugée suffisante et acceptable.

On ne sait pas encore aujourd'hui quels seront les critères déterminants en cette matière. D'autre part, comment concilier cette disposition avec l'article 42quinquies cst. d'après lequel la fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés d'impôt demeure de la compétence des cantons? Cela n'est non plus pas très clair pour l'instant.

En cas d'acceptation de l'arrêté fédéral sur l'harmonisation fiscale, le 12 juin prochain, il y aura lieu d'édicter sans retard les lois d'exécution nécessaires, c'est-à-dire une loi fédérale sur l'impôt fédéral direct ainsi qu'une loi fédérale sur les impôts directs des cantons et des communes. En revanche, en cas de rejet de l'article constitutionnel sur l'harmonisation, il faudra renoncer pour un certain temps à l'idée d'une rationalisation et d'une uniformisation du droit fiscal suisse.

Autres propositions en vue de l'harmonisation du droit fiscal suisse

En même temps que les délibérations concernant l'arrêté sur l'harmonisation fiscale, les Chambres fédérales devaient se prononcer sur l'initiative du Parti socialiste suisse, dite "initiative pour un impôt sur la richesse". Cette initiative, qui a pour titre "initiative en vue de l'harmonisation fiscale, d'une imposition plus forte de la richesse et du dégrèvement des bas revenus" fut cependant rejetée par les Chambres. Le Conseil fédéral l'avait d'ailleurs lui aussi écartée. Les modifications qu'elle se propose d'apporter au système de l'imposition directe risquent, selon le Conseil fédéral, d'être insupportables pour les cantons financièrement faibles et ne permettent absolument pas de répondre aux besoins financiers actuels de la Confédération. De plus, la charge fiscale qui frapperait les revenus élevés dépasse la limite psychologiquement supportable. Il est en effet exagéré de vouloir amener les contribuables, déjà à partir d'un revenu du travail de 200'000 francs, à acquitter 500 francs d'impôt sur chaque 1'000 francs de revenu supplémentaire. Il ne faut pas non plus oublier que dans chaque cas viennent encore s'ajouter de lourds prélèvements, opérés en pour cent du salaire, au titre des assurances sociales publiques.

La votation populaire sur l'initiative en vue d'un impôt sur la richesse aura lieu - si l'initiative n'est pas retirée au préalable - seulement après le 12 juin 1977, jour de la votation sur l'arrêté concernant l'harmonisation fiscale. Si elle est acceptée, les dispositions qu'elle contient prendront la place des prescriptions contenues dans l'arrêté sur l'harmonisation, bien entendu pour autant qu'elles concernent la même matière; de même, les lois fédérales d'exécution sur l'harmonisation fiscale devront être revues.

Lors des délibérations parlementaires relatives au projet du Conseil fédéral sur l'harmonisation fiscale, les deux initiatives individuelles Stich et Butty ont également été rejetées. Le Conseiller national Stich voulait introduire une disposition constitutionnelle d'après laquelle la Confédération serait tenue d'édicter, à l'intention des cantons, des prescriptions uniformes sur l'assujettissement objectif et subjectif à l'impôt, sur la procédure ainsi que sur l'imposition des sociétés de domicile et des holdings. De son côté, le Conseiller national Butty demandait avant tout l'introduction d'un impôt fédéral unique, dont les trois quarts du produit auraient été partagés entre les cantons, proportionnellement au chiffre de leur population résidente.

Enfin, il faut mentionner également l'initiative populaire de l'Alliance des Indépendants en vue d'une imposition plus équitable et de l'abolition des privilèges fiscaux, sur laquelle le peuple s'est déjà prononcé le 21 mars 1976 et qui n'a été rejetée que de justesse. Cette initiative contenait d'importants éléments en vue de l'harmonisation fiscale, avant tout par exemple l'introduction d'un impôt fédéral unique. Les résultats de la votation ont montré que cette initiative, si elle n'avait pas prévu l'imposition générale de l'alcool et de la consommation d'énergie, aurait peut-être même été acceptée.

La réalisation de l'harmonisation fiscale

Le Chef du Département fédéral des finances et des douanes et le président de la Conférence des directeurs cantonaux des finances ont chargé une commission ad hoc, dite commission de coordination, de l'élaboration de projets de loi en vue de la réalisation de l'harmonisation fiscale. Cette commission mit au point différents projets, à savoir une loi-modèle sur les impôts directs des cantons et des communes, une loi fédérale sur l'impôt fédéral direct ainsi qu'une loi-cadre sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes.

1. Les projets de loi sur les impôts directs des cantons et des communes et sur l'impôt fédéral direct sont caractérisés par une structure et une formulation identique. La commission de coordination s'est particulièrement efforcée de ne pas mettre inutilement en danger la continuité de la jurisprudence par l'utilisation d'expressions ou de concepts nouveaux. Des divergences entre le projet sur l'impôt fédéral direct et celui sur les impôts cantonaux ne subsistent que dans les domaines où les rapports inter-cantonaux entrent en ligne de compte. Le projet d'impôt fédéral direct forme un ordre juridique complet alors qu'une série de questions pouvaient être laissées ouvertes dans le projet cantonal. Le projet d'impôt fédéral direct contient 203 articles, le projet cantonal 213 articles.

Avec les projets de la commission de coordination, la taxation des impôts sur le revenu et sur la fortune de la Confédération, des cantons et des communes serait largement uniformisée. Pour les contribuables et les autorités fiscales, cela signifierait une grande simplification et un allègement notable. De même, la répartition intercantonale des impôts reposerait sur les mêmes bases. De plus, l'unification de la jurisprudence et l'étude scientifique du droit fiscal suisse seraient encouragées de façon décisive. Cependant, avec le projet de la commission de coordination, la charge fiscale des contribuables dans la même situation de revenu et de fortune resterait, comme jusqu'à présent, différente suivant les endroits.

2. Les prescriptions contenues dans la loi-cadre sont reprises du projet de loi sur les impôts directs des cantons et des communes. A ce propos, on a sans cesse veillé à ce que cette législation permette aux cantons de conserver leur souveraineté en matière de législation fiscale dans tous les domaines que le droit fédéral ne règle pas ou ne règle pas de manière exhaustive. Le droit fédéral ne leur est donc pas directement applicable, mais ils doivent réaliser de leur propre initiative les principes d'imposition définis par le droit fédéral et les inclure dans leurs propres lois. Tant dans ses dispositions que dans son aménagement, le projet correspond à une loi fixant des principes de base, dont les prescriptions, en raison de leur nature particulière, ne sont applicables qu'indirectement. Il comprend 60 articles, qui doivent être interprétés selon les prescriptions correspondantes de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct. Les décisions cantonales de dernière instance, qui concernent une matière réglée dans la loi-cadre, peuvent être attaquées devant le Tribunal fédéral.

Considérations finales

L'uniformisation des seules prescriptions sur l'assujettissement subjectif et objectif à l'impôt et sur les bases de calcul de l'impôt ne portera pas beaucoup atteinte au fédéralisme suisse. Elle apporte déjà cependant des améliorations sensibles par rapport à la situation actuelle. En effet, elle n'est pas limitée à de pures simplifications; elle facilitera aussi considérablement une juste application de la péréquation financière intercantonale. Quant à l'uniformisation des taux d'impôt et des déductions sociales, seul l'avenir pourra démontrer sa nécessité, dans la mesure où l'harmonisation des principes d'imposition et du droit fiscal formel devait s'avérer insuffisante.

Mars 1977