

Message
du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale
concernant le nouveau régime constitutionnel
des finances et des impôts de la Confédération

(Du 24 mars 1976)

Monsieur le Président, Mesdames et Messieurs,

Nous vous soumettons par le présent message les deux projets de revision constitutionnelle suivants :

- arrêté fédéral sur le nouveau régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires (art. 41^{ter}) et de l'impôt fédéral direct (art. 41^{quater});
- arrêté fédéral concernant l'harmonisation fiscale (art. 42^{quinquies}).

1 Introduction et vue d'ensemble

Quand bien même le régime financier en vigueur (AF du 11 mars 1971, RO 1971 907) n'arrive à échéance qu'en 1982, on ne saurait différer plus longtemps la revision du droit fiscal de la Confédération; nous l'avons affirmé à plusieurs reprises déjà, notamment dans notre message de 8 janvier 1975 à l'appui de mesures propres à améliorer les finances de la Confédération, ainsi que lors des délibérations du Parlement sur le budget de 1976. Même si l'on peut s'attendre à ce que les taux de croissance des recettes fiscales aillent de nouveau en augmentant en cas de redressement de la situation économique, il sera impossible de faire face à l'évolution peu satisfaisante des finances de la Confédération en se bornant à agir sur les dépenses; les prévisions financières antérieures comme celles qui ont été établies récemment en relation avec les Grandes lignes de la politique gouvernementale durant la législature 1975-1979 le montrent clairement.

En effet, malgré les mesures énergiques que nous avons prises en vue de contenir les tâches actuelles dans certaines limites et bien que nous n'en assumions de nouvelles qu'avec la plus grande retenue, nous devons compter avec des *excédents de dépenses croissants* d'environ 2 400, 2 780 et 3 800 millions de francs pour les années du plan financier 1977 à 1979 (cf. ch. 23 ci-après). Le déséquilibre des finances de la Confédération n'est pas un phénomène passager; il ne peut donc pas être éliminé par des mesures à court terme. Nous devons plutôt agir sur les *recettes* qu'il convient d'aménager sur des bases suffisamment solides afin que nous puissions pour le moins couvrir les dépenses au moyen des recettes courantes.

Dans notre pays, à la suite notamment du démantèlement des barrières douanières, les recettes résultant de l'imposition de la consommation en général accusent une régression par rapport aux recettes croissantes provenant des impôts sur le revenu et même par rapport au produit national brut, qui a augmenté également (cf. ch. 3 ci-après). Aussi estimons-nous que le moment est venu de développer l'*impôt sur le chiffre d'affaires* et, en même temps, d'accorder la compensation – différée jusqu'ici – des effets de la progression à froid dans le domaine de l'*impôt fédéral direct*. Nous souhaiterions en particulier dégrever les bas revenus et les entreprises à faible rentabilité, mais proposer en contrepartie une majoration des taux maximums de l'impôt dû par les personnes physiques et par les personnes morales. Il s'agirait pour l'essentiel de transformer l'actuel impôt sur le chiffre d'affaires selon le système des grossistes en un impôt sur le chiffre d'affaires fondé sur le principe de la valeur ajoutée; cette mesure s'impose étant donné que, dans les limites du système actuel, la marge de manœuvre est pratiquement réduite à néant et que certaines branches économiques pâtissent, sur le plan fiscal, de distorsions concurrentielles qui ne sont plus supportables. Il est vrai que les mesures fiscales dont il est question ne déploieront pas encore leurs effets en 1977. Toutefois, si l'on applique la procédure législative accélérée qui est proposée, l'équilibre du compte d'Etat pourra être rétabli dans une certaine mesure à partir de 1978. Pour procurer à la Confédération, en 1978 et 1979, des recettes supplémentaires de 3 400 et 3 500 millions de francs, nous devons proposer, en ce qui concerne le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires, un taux normal de 10 pour cent et un taux de 3 pour cent pour les marchandises de première nécessité. Après déduction de pertes de recettes de quelque 400 millions de francs par année à titre d'impôt fédéral direct, les recettes supplémentaires s'établissent donc encore à 3 milliards de francs pour chacune des deux années. Nous vous soumettons enfin des propositions visant à *harmoniser* les principes de perception des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes en ce qui concerne l'assujettissement, l'objet des impôts, leur calcul dans le temps, la procédure et le droit pénal fiscal.

Le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires est analysé sous chiffre 6. Les raisons justifiant le recours à une procédure législative accélérée sont exposées sous chiffre 65. Le chiffre 7 se rapporte aux modifications affectant l'*impôt fédéral direct*, alors que le chiffre 8 est consacré aux questions touchant l'*harmonisation fiscale*.

2 Evolution des dépenses des collectivités publiques

21 Evolution de l'ensemble des dépenses publiques

En Suisse comme dans d'autres Etats industrialisés, les dépenses publiques et, partant, leur part dans le produit national brut (PNB) se sont considérablement accrues depuis la fin de la deuxième guerre mondiale. Cet accroissement

est dû au fait que dans différents domaines, tels que l'enseignement et la recherche, les transports et communications, la sécurité sociale, etc., les besoins ont augmenté par suite de la très forte expansion de l'économie. Le taux de croissance des dépenses publiques a donc été plus marqué que celui de l'économie. Toutefois, *dans les années cinquante, cette évolution des dépenses a été encore relativement lente.*

En 1950, les dépenses totales du *secteur public*, y compris celles des exploitations et établissements publics et celles des assurances sociales publiques, ne s'élevaient qu'à 5,8 milliards de francs; elles ont passé à 10,5 milliards en 1960. Durant cette décennie, leur part dans le PNB, qui s'établissait entre 28 et 29 pour cent, ne s'est pour ainsi dire pas modifiée; elles ont augmenté à peu près au même rythme que le PNB. La part des dépenses afférentes aux collectivités publiques proprement dites (Confédération, cantons et communes, à l'exclusion notamment des exploitations et établissements publics) s'est élevée à 3,9 milliards de francs en 1950 et à 6,5 milliards en 1960; par conséquent, leur part dans le PNB a régressé.

Il en est allé différemment durant la décennie 1960/1970. Alors que les dépenses totales du secteur public avaient à peine doublé de 1950 à 1960, elles ont plus que triplé durant la décennie suivante (1960/1970): l'augmentation a été de 32,8 milliards de francs. Passant de 28,3 à 35,9 pour cent, leur part dans le PNB s'est également accrue de façon spectaculaire. A la différence de ce qui s'est produit durant la décennie 1960/1970, les dépenses des collectivités publiques sans les exploitations et établissements publics (Confédération, cantons et communes) ont contribué très fortement à cette augmentation. Elles ont passé de 6,5 milliards de francs à 20,3 milliards, leur part dans le PNB de 17,5 à 22,8 pour cent. Cette évolution ascendante s'est poursuivie depuis lors.

22 Evolution des dépenses de la Confédération

Les dépenses de la Confédération ont évolué de manière un peu plus prononcée que celles de l'ensemble du secteur public. S'établissant à 1,6 milliard de francs en 1950 pour atteindre 2,6 milliards en 1960, l'accroissement des dépenses fédérales est d'abord resté nettement inférieur à celui des dépenses de l'ensemble du secteur public. Pour la période considérée, l'augmentation des dépenses de la Confédération a été de 964 millions de francs alors que les recettes se sont accrues de 1 342 millions.

Comme la Confédération doit faire face à des tâches toujours plus nombreuses notamment dans le domaine des transports et communications (construction des routes nationales), de la prévoyance sociale (développement de l'AVS et de l'AI), de l'enseignement et de la formation (subventions aux universités cantonales), le rythme de la croissance des dépenses fédérales s'est sensiblement accéléré au cours des années soixante. S'inscrivant à un peu moins d'un milliard de francs durant les années 1950 à 1960, l'augmentation a été de 5,2 milliards de 1960 à 1970; en contrepartie, les recettes enregistrées pendant

cette même période ont encore marqué, à raison de 4,7 milliards de francs, un accroissement substantiel, mais qui était déjà inférieur à celui des dépenses.

Dès 1970, le revirement prévu, mais auquel d'aucuns ne croyaient pas, s'est amorcé. A la longue série des exercices se soldant par un bénéfice – de 1946 à 1970, la Confédération a réalisé des excédents de recettes pour plus de 5 milliards de francs au total, soit environ 200 millions en moyenne par année – a succédé dès 1971 la période des excédents de dépenses fortement croissants. Ceux-ci se sont élevés au total à 3,7 milliards de francs pour les cinq années 1971 à 1975, les résultats effectifs des exercices ayant été inférieurs aux montants budgétisés. Pour chacune des deux dernières années (1974 et 1975), les excédents de dépenses ont déjà dépassé le milliard et pour 1976, compte tenu des dépenses supplémentaires affectées à la relance de l'économie, il faut compter avec un nouveau déficit dépassant sensiblement le milliard. Nous n'avons pas affaire à une impasse momentanée des finances fédérales due à la récession, mais bien à un *déséquilibre qui est de toute évidence d'ordre structurel*, l'écart entre les recettes et les dépenses allant en se creusant. Si le taux de croissance effectif du produit national brut nominal devait s'établir en réalité à un niveau plus bas que prévu, la situation deviendrait encore plus critique: les recettes en seraient affectées plus gravement que les dépenses.

On ne saurait nier que cette détérioration progressive des finances fédérales est due tout d'abord à une *croissance des dépenses supérieure à la moyenne* dans plusieurs domaines. Parmi les dix-huit tâches incombant à la Confédération, quatre entraînent des dépenses dont le taux de croissance est supérieur à la moyenne, à savoir:

- les relations avec l'étranger,
- la prévoyance sociale,
- les transports et communications,
- l'enseignement et la recherche.

Ce fait revêt d'autant plus d'importance que, selon le budget de 1976, rallonge conjoncturelle non comprise, ces tâches absorbent, à elles seules, près de la moitié de toutes les dépenses de la Confédération. De 1960 à 1976, les dépenses afférentes à ces quatre tâches ont augmenté de manière sensiblement plus forte que le produit national brut; celui-ci a quadruplé.

		Augmentation des dépenses rapportée à celle du PNB
- Relations avec l'étranger	x	1,8
- Prévoyance sociale	x	2,2
- Transports et communications	x	3,5
- Enseignement et recherche	x	3,5
- Augmentation globale des dépenses afférentes à ces tâches	x	2,7

Cette croissance supérieure à la moyenne de presque la moitié des dépenses de la Confédération n'a pas manqué de modifier profondément la *structure des finances fédérales*. La classification des dépenses en deux groupes, à savoir celles qui se rapportent aux besoins financiers propres de la Confédération et celles que requièrent les transferts à d'autres collectivités fait ressortir l'importance fortement croissante que prend ce dernier groupe. *65 pour cent – presque les deux tiers – des dépenses totales budgétisées en 1976, soit un montant s'élevant à 9,7 milliards de francs, rallonge conjoncturelle non comprise, sont imputables à des transferts à d'autres collectivités.* Il apparaît ainsi que la part des dépenses affectées aux besoins propres de la Confédération ne représente plus que 35 pour cent, alors qu'elle était encore de près de 60 pour cent en 1950 et de 41 pour cent en 1970. Selon le budget de 1975 (toujours sans la rallonge conjoncturelle), près des trois quarts de l'augmentation de ces dépenses concernent des transferts à d'autres collectivités. Les dépenses à ce titre ont donc augmenté de manière sensiblement plus forte que le produit national brut, tandis que l'accroissement des dépenses destinées à couvrir les besoins propres de la Confédération a été inférieur à celui du PNB.

Cette modification de la structure des finances fédérales, caractérisée par une notable augmentation des transferts à d'autres collectivités, n'est pas de nature à faciliter la limitation des dépenses : celle-ci ne peut en effet se concevoir sans une diminution des subventions ou des contributions aux institutions sociales. Quoi qu'il en soit, une augmentation persistante des dépenses de la Confédération au même rythme que jusqu'à présent ne serait pas supportable. *C'est pourquoi il est indispensable d'en juguler la croissance.*

Il n'en est pas allé de même des *recettes de la Confédération*; en effet, même durant les années de forte expansion, elles n'ont pas augmenté tout à fait au même rythme que le produit national brut. Au cours des dernières années, leur croissance a même été inférieure à celle de l'économie. En 1973, alors que la croissance nominale du produit national brut atteignait 11,4 pour cent, les recettes fiscales de la Confédération n'ont augmenté que de 5,6 pour cent. Si l'on compare l'évolution des dépenses et celle des recettes depuis 1960, force est de constater que le ralentissement de la croissance des recettes a de plus en plus contribué à accentuer les déficits. C'est ce qui explique aussi pour l'essentiel les écarts observés entre les budgets et les résultats des comptes des années 1974 et 1975.

A l'heure actuelle, quelque 60 pour cent des recettes fiscales et douanières de la Confédération proviennent de l'imposition de la consommation. Plus de la moitié de ces recettes sont fournies par l'impôt sur le chiffre d'affaires; étant donné que son rendement est assuré à raison de 50 pour cent environ par l'imposition des investissements, il est particulièrement sensible aux fluctuations conjoncturelles. Cependant, même si la situation économique redevenait favorable, les recettes ne croîtraient pas dans une mesure suffisante pour couvrir les besoins; en effet, les droits de douane à l'importation, qui constituaient précédemment la principale source fiscale dont le rendement annuel allait de

pair avec l'augmentation du volume du commerce extérieur continueront à perdre de leur importance. En vertu de l'accord de libre-échange passé avec la CEE, les droits de douane frappant les produits industriels sont progressivement abolis: le 1^{er} juillet 1977, ils auront été supprimés pratiquement sur tout le territoire européen. *L'ensemble des pertes de recettes douanières liées à l'intégration* ne peuvent être estimées que sommairement, étant donné qu'il n'est pas possible de chiffrer les effets du démantèlement des droits de douane sur les importations. Les pertes de recettes liées à l'application de l'accord de libre-échange passé avec la CEE s'élèvent à 440 millions de francs; il faut y ajouter celles qui découlent des accords conclus dans le cadre du Kennedy-round et de l'accord de libre-échange avec l'AELE, de même que celles – beaucoup moins importantes il est vrai – qu'entraînent les préférences tarifaires accordées aux pays en voie de développement. Ces pertes pourraient s'élever en gros à 600 millions de francs. Les pertes de recettes totales dues au démantèlement des droits de douane à l'importation sont estimées à environ 1,1 milliard de francs pour 1976, ce qui représente un peu plus de 8 pour cent des recettes fiscales budgétisées; en 1970, ces pertes se sont élevées à un demi-milliard de francs en chiffre rond (ou à 7% environ des recettes fiscales de cette année-là). Ces pertes de recettes douanières doivent être toutefois mises en parallèle avec les avantages que retire notre pays de la suppression de certaines mesures entravant les échanges et faussant par conséquent le libre jeu de la concurrence, ce qui revêt une importance toute particulière en période de stagnation économique ou même de ralentissement de l'expansion.

En outre, l'application du système de dédouanement au poids a été préjudiciable à l'évolution des recettes douanières durant les années marquées par de fortes hausses des prix des biens importés, parce que celles-ci ne se sont pas reflétées dans ces recettes. Les pertes subies à ce titre peuvent être estimées grosso modo à 1 milliard de francs par année. L'application du système de dédouanement au poids a entraîné une diminution de la charge douanière en valeur nominale. Ainsi, les droits de douane à l'importation ont très fortement perdu de leur importance. De quelque 24 pour cent qu'elle était en 1960, leur part dans les recettes fiscales totales de la Confédération est tombée à un peu plus de 5 pour cent selon le budget de 1976.

23 Considérations sur l'évolution présumée des finances fédérales

L'appréciation de la situation selon le budget de 1976 et la planification financière à plus long terme établie en même temps que les Grandes lignes de la politique gouvernementale pour la législature 1976–1979 fait ressortir que l'impasse des finances de la Confédération ira encore en s'aggravant et que les déficits continueront par conséquent à augmenter.

Y compris les dépenses d'investissement destinées à relancer l'économie, le déficit budgétisé pour 1976 atteint 1,2 milliard de francs. Puisque la contri-

bution qu'il faudra affecter à la couverture du déficit des CFF en 1975 n'est que partiellement prise en considération et que la réalisation du programme de 1976 visant à procurer du travail occasionnera des dépenses supplémentaires, ce montant sera sensiblement plus élevé. Pour les années 1977 à 1979, les excédents de dépenses supputés se situent, malgré les substantielles réductions que ces dépenses ont subies, entre 2 et 3 milliards de francs; ces chiffres ne comprennent pourtant que les dépenses nécessaires à l'exécution de tâches courantes. En outre, d'autres dépenses totales annuelles de l'ordre de 0,7 à 1,3 milliard seront affectées à l'accomplissement de nouvelles tâches dans les domaines de l'enseignement et de la formation, des transports et communications, de la prévoyance sociale et de l'agriculture. Au cours des prochaines années, la couverture des déficits fortement croissants des CFF exigera à elle seule des dépenses de l'ordre d'un demi-milliard à un milliard de francs.

Même en ne retenant que les projets de première urgence – étant donné la situation des finances fédérales, c'est l'idée qui a prévalu lors de l'élaboration des Grandes lignes de la politique gouvernementale – et en admettant que leur réalisation sera encore quelque peu différée pour des raisons financières, il faut s'attendre à des déficits qui s'élèveront à près de 4 milliards de francs jusqu'en 1979, si l'on table sur la planification financière et le régime fiscal actuel. Par conséquent, les besoins d'argent que la trésorerie fédérale centrale devrait couvrir oscilleraient entre 3,5 et 5 milliards de francs, compte tenu également des besoins de trésorerie des CFF et des PTT. Quant aux frais afférents aux intérêts – les déficits doivent être financés – ils croissent eux aussi de manière plus que proportionnelle en raison du notable accroissement de la dette de la Confédération.

Il va de soi qu'il s'agit en premier lieu de tout mettre en œuvre, en freinant l'augmentation des dépenses, pour ramener le déséquilibre des finances fédérales à des proportions supportables. Cependant, si souhaitable qu'elle soit, la réduction des dépenses ne saurait aller au-delà de certaines limites si l'on entend ne pas entraver par trop l'exécution des tâches incombant à la Confédération et ne pas compromettre le développement du pays. Mais la Confédération ne pourrait supporter, durant une période prolongée, un endettement qui continuerait de croître au rythme dont il vient d'être question. Même si la liquidité du marché des capitaux était assurée, on ne saurait se procurer des moyens financiers d'une telle ampleur sans influencer sur les taux d'intérêt et le cours du franc. La solution qui, aux fins de couvrir les besoins financiers croissants, consisterait à recourir à la planche à billets, au risque de stimuler l'inflation, ne saurait être envisagée, puisqu'elle aurait des effets intolérables. Dans ces circonstances, la Confédération ne peut que se résoudre à mettre en œuvre des mesures propres à lui assurer des recettes supplémentaires plus substantielles.

En résumé, le plan financier dressé en rapport avec les Grandes lignes de la politique gouvernementale se présente comme il suit:

	1977	1978	1979
	En millions de fr.		
– Total des recettes	14 708	15 645	16 093
– Total des dépenses afférentes à l'exécution des seules tâches courantes	16 886	18 107	19 258
– Excédents de dépenses	–2 178	–2 462	–3 165
(sans les nouveaux projets)			
– Nouveaux projets prioritaires	69	271	511
– Programme de 1976 visant à procurer du travail	150	42	125
– Excédents de dépenses (en chiffre rond) ..	–2 400	–2 780	–3 800

En appréciant ces chiffres, il ne faut pas perdre de vue que l'accroissement des dépenses a déjà été limité sur certains points par :

- la loi fédérale du 4 octobre 1974 sur l'amélioration des finances fédérales,
- les arrêtés fédéraux du 31 janvier 1975 – dont la validité doit être prorogée – sur la réduction des subventions fédérales et fixant le montant de la contribution à l'AVS, ainsi que
- le budget de 1975.

Parmi les nouveaux projets prévus par le plan financier 1977/1979, seuls ceux dont l'exécution est hautement prioritaire ont été pris en considération, de sorte qu'il a été possible, pour la période couverte par la planification, de réduire les dépenses à raison de 500 à 700 millions de francs par année.

Le grave déséquilibre des finances fédérales qui subsiste malgré la mise en œuvre de ces mesures rigoureuses ne saurait être résorbé par l'application de nouvelles mesures à court terme. Il est au contraire absolument indispensable de trouver sur-le-champ une solution aux problèmes financiers qui se posent. Or celle-ci n'est concevable qu'au prix de la transformation de l'actuel impôt sur le chiffre d'affaires selon le système des grossistes en un impôt sur le chiffre d'affaires fondé sur le principe de la valeur ajoutée, transformation qui se justifie pour les raisons suivantes :

- Il est indispensable de disposer de nouvelles recettes pour couvrir les besoins financiers découlant de l'exécution des tâches courantes et de nouvelles tâches;
- Les droits de douane à l'importation continuent à perdre de leur importance, les recettes qu'ils procurent diminuant constamment par suite du démantèlement tarifaire lié à l'intégration et de l'application du système de dédouanement au poids;
- Les recettes provenant de l'imposition du revenu et de la fortune se sont accrues par rapport aux recettes afférentes à l'imposition de la consommation;
- Il n'est plus possible de tirer de nouvelles ressources fiscales de l'impôt sur le chiffre d'affaires dont le taux a été majoré à plusieurs reprises.

3 La charge fiscale en Suisse

Quand bien même la charge fiscale s'est aussi alourdie sensiblement dans notre pays au cours des dernières années, on peut admettre qu'elle pourrait encore être renforcée, notamment en ce qui concerne les impôts sur la consommation. Le tableau ci-après donne un aperçu de l'évolution de la charge fiscale en Suisse de 1960 à 1979; il porte sur la charge fiscale globale afférente aux impôts de la Confédération, des cantons et des communes. Les estimations pour l'année 1979 font l'objet de deux variantes dont l'une comprend le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires (taux: 10%).

Année	Recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes		
	Impôts sur le revenu et la fortune	Imposition de la consommation	Recettes fiscales totales
	en milliards de francs		
1960	3,5	2,2	5,7
1965	6,0	3,6	9,6
1970	10,8	5,4	16,2
1975	20,1	8,0	28,1
1979	26,4	9,6	36,0
1979 ¹⁾	26,0	13,1	39,1
	en pour-cent du produit national brut		
1960	9,5	5,9	15,4
1965	10,0	6,0	16,0
1970	12,1	6,1	18,2
1975	14,2	5,7	19,9
1979	15,0	5,4	20,4
1979 ¹⁾	14,7	7,4	22,1

¹⁾ Ces chiffres tiennent compte d'une taxe sur la valeur ajoutée de 10% et des mesures prévues en ce qui concerne l'IDN (cf. ch. 667b et 752.5 ci-après); ensemble, ces deux mesures procureraient à la Confédération, en 1979, des recettes supplémentaires s'élevant à 8,6% de l'ensemble des recettes fiscales totales estimées de la Confédération, des cantons et des communes ou 1,7% du produit national brut.

Sources

- 1960 à 1970: Finances publiques en Suisse 1973, Statistique de la Suisse
- 1975 à 1979: Estimations de l'Administration fédérale des contributions

4 La péréquation financière confédérale

Par péréquation financière confédérale au sens large du terme, on entend aussi bien les aspects politiques et financiers liés à la répartition des tâches et des recettes entre la Confédération et les cantons (péréquation verticale) que le problème généralement prédominant de la péréquation horizontale entre les cantons. Une appréciation globale de la péréquation financière doit porter, par conséquent, sur *l'ensemble des rapports financiers entre la Confédération et les cantons*.

41 Evolution et étendue des rapports financiers entre la Confédération et les cantons

Le trait dominant du régime financier actuel de la Confédération est constitué par un large flux de transferts financiers de la Confédération aux cantons qui, de 320 millions de francs en chiffre rond en 1950, ont passé à près de 4 milliards en 1974. Durant cette période, ils se sont donc accrus de plus de douze fois, alors que les dépenses totales de la Confédération augmentaient de sept fois. Une part importante des transferts de l'année 1974, à savoir 3 milliards de francs ou plus d'un cinquième des dépenses fédérales totales, représente la somme versée aux cantons au titre de plus de 40 sortes de subventions (y compris la participation de la Confédération aux coûts de construction des routes nationales). S'y ajoutent les parts cantonales à certaines recettes fédérales, qui représentent environ un milliard de francs.

En 1974, près de 30 pour cent de l'ensemble des recettes fédérales ont été versés aux cantons alors que cette proportion n'était que de 18 pour cent en 1950. Durant les 25 dernières années, les rapports financiers entre la Confédération et les cantons ont largement évolué en faveur de ces derniers; en ce qui concerne les cantons, cela s'est traduit par une augmentation des recettes provenant de la Confédération. En 1951, la part des recettes cantonales dues à des transferts de la Confédération ne s'élevait qu'à 20 pour cent; de 1971 à 1974, cette part n'a jamais été inférieure à 25 pour cent en moyenne. En 1974, en revanche, les cantons ont versé un montant de 500 millions de francs à la Confédération à titre de contributions aux institutions sociales de la Confédération. Même si le produit de l'impôt fédéral direct (IDN) de 2,3 milliards de francs, est ajouté au montant précité – quoique l'impôt ne soit pas juridiquement un transfert des cantons – on peut en déterminer exactement la provenance par canton; les versements de la Confédération aux cantons, qui s'élèvent à près de 4 milliards, sont encore supérieurs de 1,2 milliard environ. En conséquence, on peut se demander s'il ne serait pas plus simple de limiter les rapports financiers entre la Confédération et les cantons à une opération de compensation du solde des deux flux financiers allant en sens contraire. Une objection

s'impose d'emblée, à savoir que tant les subventions fédérales et les parts cantonales que l'impôt fédéral direct et les contributions cantonales aux institutions sociales de la Confédération exercent des *fonctions compensatoires*.

L'analyse des subventions et des parts cantonales montre non seulement qu'une partie importante des recettes des cantons provient de la Confédération, mais aussi que les mesures financières appliquées par celle-ci en faveur des cantons ont profité toujours davantage aux *cantons à faible capacité financière*. En 1974, en effet, *45 pour cent* environ des recettes totales de ceux-ci provenaient de la Confédération, alors que la part des *cantons à capacité financière moyenne* s'est élevée à *26 pour cent* et celle des *cantons à forte capacité financière* à *15 pour cent à peu près*.

Les recettes cantonales *par habitant* qui proviennent de la Confédération montrent également à quel point les transferts de la Confédération aux cantons sont échelonnés selon leur capacité financière. En 1974, les cantons à forte capacité financière ont reçu 496 francs par habitant, les cantons à capacité financière moyenne 551 francs et les cantons à faible capacité financière 1 206 francs (voir tableaux ci-après).

La participation de la Confédération aux coûts de construction des routes nationales est comprise, il est vrai, dans ces chiffres. Cependant, même si l'on ne tient compte que des subventions accordées aux cantons, à l'exclusion des parts cantonales à des recettes de la Confédération et de ses prestations pour la construction des routes nationales, la péréquation financière n'en était pas moins très étendue en 1974.

L'effet compensatoire des subventions fédérales et des parts cantonales se constate aussi sur le plan des contributions des cantons aux institutions sociales de la Confédération. En 1974, les cinq cantons à forte capacité financière (Bâle-Ville, Genève, Zurich, Zoug et Bâle-Campagne) ont fourni à eux seuls 41 pour cent des prestations cantonales à l'AVS. En revanche, les rentes servies dans ces cantons n'ont atteint qu'à peine 33 pour cent du total des rentes. Le montant des contributions versées par les cantons à forte capacité financière dépasse ainsi sensiblement le montant des rentes. La proportion est exactement inverse s'agissant des cantons à faible capacité financière. Les mêmes effets compensatoires peuvent être observés en ce qui concerne l'impôt fédéral direct.

La structure de l'impôt fédéral direct étant caractérisée par une progression particulièrement accusée, son produit provient surtout des régions du pays économiquement et financièrement fortes. C'est ainsi que 43 pour cent du produit total est fourni par les trois cantons de Zurich, Bâle-Ville et Genève, à savoir de cantons qui émargent relativement peu à la caisse fédérale. En revanche, les douze cantons qui bénéficient des prestations fédérales les plus élevées ne participent qu'à raison de 18 pour cent aux recettes de l'impôt pour

De 1946 à 1974, les transferts de la Confédération aux cantons groupés selon leur capacité financière ont été les suivants:

Transferts de la Confédération aux cantons par habitant

Classes de capacité financière	1946	1951	1956	1961	1966	1971	1972	1973	1974
Cantons à forte capacité financière	63.87	60.65	74.11	100.65	216.64	328.66	387.12	416.67	496.29
Cantons à capacité financière moyenne . .	55.12	58.86	69.92	117.02	271.11	401.66	494.21	510.17	550.69
Cantons à faible capacité financière	63.15	85.95	137.93	204.87	566.62	779.53	885.92	959.52	1 206.07
Cantons, au total	61.00	64.19	82.47	123.01	279.41	434.73	516.35	546.65	608.55

Transferts de la Confédération aux cantons en pour-cent du total des recettes cantonales

Classes de capacité financière	1946	1951	1956	1961	1966	1971	1972	1973	1974
Cantons à forte capacité financière	21,5	16,4	15,7	15,2	20,3	17,3	17,6	15,5	15,3
Cantons à capacité financière moyenne . .	25,3	22,4	19,8	21,9	31,1	27,4	29,3	25,9	25,6
Cantons à faible capacité financière	29,3	31,8	34,8	34,1	48,0	44,7	44,6	43,2	44,9
Cantons, au total	23,5	20,0	20,0	20,5	28,1	25,9	26,8	23,9	23,9

Les transferts de la Confédération aux cantons comprennent:

- les parts à des recettes fédérales (= parts au produit d'impôts, de la taxe d'exemption du service militaire, parts au bénéfice net de la Régie des alcools et de la Banque nationale, ainsi qu'aux amendes fédérales [douane et monopole de l'alcool]),
- les remboursements de la Confédération et
- les subventions fédérales.

la défense nationale, alors que leur part aux transferts de la Confédération atteint 38 pour cent. L'effet compensatoire des subventions fédérales échelonnées selon la capacité financière et des parts cantonales aux recettes fédérales est donc encore sensiblement renforcé du fait que les moyens financiers proviennent pour l'essentiel des régions dont l'économie est fortement développée.

Constatons, pour résumer, que les rapports financiers entre la Confédération et les cantons ont atteint une remarquable ampleur et que, partant, les effets de péréquation obtenus sont importants.

Si certains cantons à faible capacité financière ont réussi ces dernières années à renforcer leurs assises économiques et financières, il faut sans doute l'attribuer d'abord au succès des efforts entrepris jusqu'ici dans le domaine de la péréquation financière. *Malgré ces constatations positives, nous reconnaissons que le système actuel de la péréquation financière mérite d'être révisé.*

42 Le partage des tâches entre la Confédération et les cantons

Le partage actuel des tâches entre la Confédération et les cantons est caractérisé par une extrême imbrication des compétences fédérales et cantonales. La Confédération et les cantons et souvent même les communes assument de concert l'exécution de nombreuses tâches publiques.

Au fil des années, la stricte délimitation des attributions procédant du principe de l'autonomie des diverses collectivités a fait place, par la force des choses, à une interpénétration des responsabilités. Il en résulte que, sur le plan de l'exécution des tâches, transparence et rationalité sont de plus en plus remises en cause. Quant au domaine très étendu et compartimenté des subventions, il est surtout, à l'instar du régime de la répartition des tâches, le résultat d'une longue évolution conditionnée par des besoins momentanés et des décisions particulières; c'est dire qu'il donne de moins en moins satisfaction.

Après l'adoption de la motion Binder, qui demandait une nouvelle répartition des tâches entre la Confédération et les cantons, nous avons fait procéder, à la fin de 1971 déjà, à un examen approfondi de ces questions difficiles. Un groupe de travail spécial a déjà dressé l'état actuel de la répartition des tâches et dégagé quelques-uns des aspects fondamentaux du problème.

Comme nous l'avons déclaré dans notre rapport sur les Grandes lignes de la politique gouvernementale pendant la législature 1975-1979, nous continuerons d'accorder la plus grande importance à ce problème. Les travaux préparatoires exécutés jusqu'ici seront donc poursuivis.

Du point de vue de la politique financière, il faut en premier lieu viser à trouver des solutions plus simples et plus transparentes en délimitant mieux les tâches et en concentrant davantage les prestations fédérales sur certains domaines. La répartition des tâches pourrait être plus rationnelle et plus efficace

si la Confédération portait son effort sur un petit nombre de tâches auxquelles elle consacrerait des moyens financiers importants plutôt que de s'en tenir à la politique actuelle consistant à participer à l'exécution d'un grand nombre de tâches qui n'ont, le plus souvent, qu'une importance locale. Pour plusieurs des quelque 40 subventions fédérales et plus, les frais administratifs ne sont plus à la mesure des résultats obtenus. Les interventions par trop disséminées de la Confédération limitent l'autonomie des cantons plus qu'elles ne stimulent leur esprit d'initiative.

En renonçant à certaines subventions fédérales au profit de parts cantonales sans affectation déterminée – parts échelonnées bien entendu d'après la capacité financière – il serait sans doute possible de réaliser des améliorations et des simplifications. Cela ne pourrait toutefois se réaliser que d'un commun accord avec les cantons. En raison de la situation critique des finances de la Confédération, il faut exclure d'emblée les solutions qui imposeraient un surcroît unilatéral de charges à la Confédération, même si l'on instituait un impôt sur le chiffre d'affaires plus productif.

43 Répartition des recettes entre la Confédération et les cantons

Au chapitre de la répartition des recettes entre la Confédération et les cantons, seules la réglementation concernant l'impôt fédéral direct et l'harmonisation fiscale appellent des observations. Nous donnons notre avis sur ces deux questions sous chiffres 7 et 8 ci-après. Sous l'angle de la péréquation financière, on peut encore faire ressortir ce qui suit:

Comme nous l'avons exposé, l'impôt fédéral direct est un moyen propre à assurer efficacement la péréquation financière entre les cantons, étant donné que les recettes qu'il produit proviennent principalement des régions à forte capacité financière. Le financement de tâches générales de l'Etat étant assuré par des recettes fiscales dont le produit varie de région à région, il exerce des effets compensatoires importants, sous réserve bien entendu de la part des cantons au rendement de l'impôt. Dans la mesure où ce rendement sert à allouer des subventions aux cantons, leur échelonnement d'après la capacité financière permet d'obtenir un effet compensatoire supplémentaire. En renonçant, comme on le demande fréquemment, à un impôt sur le revenu, la Confédération rendrait un mauvais service aux cantons à faible capacité financière. Si les cantons, faute d'un impôt fédéral direct, devaient compenser la suppression des prestations de la Confédération en augmentant leurs propres impôts, les premiers à en pâtir seraient les cantons à faible capacité financière. Du point de vue de la péréquation financière, on ne saurait donc envisager sérieusement d'abolir l'impôt fédéral direct, sans compter qu'une pareille mesure entraînerait des pertes de recettes insupportables pour la Confédération. Cependant,

dès l'instant où l'on s'attachera à mettre de l'ordre dans la répartition des tâches et à remanier le régime des subventions, une autre question se posera, à savoir celle d'une augmentation de la participation des cantons au rendement de l'impôt fédéral direct. Profitant de la mise sur pied du nouveau régime des finances et des impôts de la Confédération, nous voulons en même temps, pour pouvoir agir avec souplesse, créer les bases constitutionnelles nécessaires (cf. ch. 732 ci-après). Toutefois, nous devons observer qu'une augmentation de la participation des cantons aux recettes ne pourra être décidée que si elle est compensée par une réduction de subventions fédérales.

La question de l'harmonisation fiscale est en relation étroite avec celle de la péréquation financière entre les cantons. Celle-ci s'intègre bien dans le système fédéraliste de notre pays puisqu'elle permet d'atténuer de trop grandes disparités de la charge fiscale. Les mesures appliquées à l'heure actuelle contribuent déjà de manière déterminante à compenser des disparités de la charge fiscale qui ne sont guère soutenables.

44 La péréquation financière intercantonale

Du point de vue de la politique générale, économique et financière, il incombe à la péréquation financière intercantonale d'équilibrer en quelque sorte les besoins financiers et les ressources des cantons à faible capacité financière, de manière à leur permettre de s'acquitter de leurs principales tâches publiques sans que le contribuable ait à supporter une charge fiscale excessive.

Les mesures de la Confédération destinées à compenser les disparités affectant la capacité financière des cantons ont un *triple objectif*:

- *échelonner les subventions fédérales* selon la capacité financière;
- *différencier la répartition des quotes-parts à des recettes fédérales*;
- prendre en considération la capacité financière des cantons pour le *calcul de leurs contributions à l'AVS et à l'AI*.

Les bases constitutionnelles et légales sur lesquelles repose le régime actuel de la péréquation financière intercantonale sont encore relativement récentes puisqu'elles datent de 1958 et 1959. L'objectif principal de la réforme entreprise à cette époque consistait pour l'essentiel à donner une meilleure assise juridique à la péréquation financière – produit d'une longue évolution – et à l'aménager de manière systématique. Les principaux éléments de la péréquation financière actuelle remontent à une époque plus ancienne.

Après l'adoption de la motion Leu, nous avons accepté en 1968 déjà de soumettre à un nouvel examen approfondi le problème de la péréquation financière. Depuis lors, diverses mesures ont été prises aux fins d'améliorer et de parfaire le système. Mentionnons l'introduction de l'échelle dite mobile en

matière de subventions fédérales, ainsi que l'augmentation et la nouvelle répartition de la part des cantons au produit de l'impôt anticipé. Toutefois, il n'a pas été possible jusqu'à présent d'élaborer une nouvelle conception globale de cette péréquation financière étant donné que d'autres questions importantes formant la clef de voûte de ce problème sont en suspens. En effet, une réforme fondamentale de la péréquation financière confédérale n'est possible que si elle se fonde sur un régime des finances de la Confédération qui soit solide et durable.

Le présent projet financier tend à répondre à cette exigence. Toutefois, comme nous l'avons déjà dit, la modification de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons, dont dépend dans une large mesure la réforme de la péréquation financière, est encore à l'étude. Quand bien même il n'a pas été possible de vous soumettre, en même temps que le présent projet, une conception d'une révision fondamentale de la péréquation financière, nous avons l'intention, ainsi que nous l'avons déclaré dans les Grandes lignes de la politique gouvernementale pour les années 1976-1979, de vous présenter durant cette législature un projet spécial concernant la péréquation financière. Les principales améliorations porteront sur les points suivants :

45 Questions les plus importantes posées par la réforme de la péréquation financière

L'objectif principal d'une réforme de la péréquation financière intercantonale devrait consister à aménager le système actuel pour le rendre plus efficace, plus souple et plus transparent. Une affectation plus précise des moyens à disposition permettra déjà d'atteindre un degré d'efficacité plus élevé. Les mesures appliquées devraient avoir pour but, dans une plus large mesure, de supprimer les causes des disparités de la capacité financière. Il faut toutefois se garder de surestimer les possibilités qu'elle offre. En effet, certains facteurs échappent à toute influence. La péréquation financière demeure donc une tâche permanente qui incombe à chaque Etat fédéral. L'amélioration de la péréquation financière suppose également que les cantons à faible capacité financière tirent le meilleur parti de leurs propres ressources. Le principe de la solidarité entre les membres de la Confédération implique une aide du plus fort en faveur du plus faible; la condition en est que chacun fasse tout ce qui est en son pouvoir pour subvenir lui-même à ses propres besoins. S'aider soi-même reste une exigence de la péréquation financière.

Tout nouvel aménagement de la péréquation financière supposant une meilleure répartition des tâches et, partant, une réforme du régime des subventions, une plus grande mobilité s'impose dans le domaine des transferts sans affectation spéciale.

Notre proposition tendant à ne plus fixer dans la constitution une quote-part des cantons au rendement de l'impôt fédéral direct est un premier pas dans

cette direction. L'exigence posée à plusieurs reprises, selon laquelle l'impôt fédéral direct devrait être plus largement mis au service de la péréquation financière, ne pourrait toutefois se traduire dans les faits que dans la mesure où l'on parviendrait à alléger la charge financière de la Confédération dans d'autres domaines.

Relevons enfin que la détermination de la capacité financière des cantons reste une tâche difficile. Ce qui est déterminant en l'occurrence, c'est l'objectif que l'on entend atteindre par la péréquation financière. Si l'on veut en modifier le système, il faut donc accorder la plus grande importance à la définition de cet objectif.

En outre, il n'est possible d'améliorer que peu à peu les bases statistiques servant à calculer la capacité financière, bases dont dépend finalement sa détermination précise. Nous nous efforçons dans ce domaine également, de pousser les travaux avec l'appui de la Conférence des directeurs cantonaux des finances.

5 Mesures visant à obtenir des recettes supplémentaires dès 1978

51 Nécessité de se procurer des recettes supplémentaires

Les excédents de dépenses dont nous avons exposé l'importance (ch. 23) exigent de considérables recettes supplémentaires. Les deux impôts principaux de la Confédération, à savoir l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt fédéral direct (impôt pour la défense nationale) sont réglés à l'article 41^{ter} de la constitution fédérale. Le rendement de ces deux sources d'impôts a encore pu être accru en vertu de l'arrêté fédéral du 31 janvier 1975 concernant l'augmentation dès 1976 des recettes fiscales, adopté par le peuple et les cantons le 8 juin 1975 (RO 1975 II 1205). Ces deux impôts dont la perception est limitée dans le temps, à savoir jusqu'en 1982, font en outre l'objet de limitations touchant les taux maximums et le champ d'application.

A vrai dire, on ne saurait plus guère contester, à l'heure actuelle, que ces deux impôts sont indispensables à la Confédération. Aussi faut-il renoncer à prévoir, dans la réglementation future, toute limitation dans le temps. En outre, la compétence constitutionnelle conférée à la Confédération doit de toute évidence lui permettre de s'assurer les ressources qui lui sont nécessaires. Dans le cadre de ce nouveau régime, nous envisageons de régler comme jusqu'ici l'impôt sur le chiffre d'affaires et les impôts spéciaux sur la consommation à l'article 41^{ter} de la constitution; l'impôt fédéral direct doit, en revanche, faire l'objet d'un nouvel article 41^{quater}.

52 Nécessité de développer l'impôt sur le chiffre d'affaires

Pour obtenir le considérable surplus de recettes dont il est indispensable de disposer, il faut développer l'impôt actuel sur le chiffre d'affaires et le transformer en un impôt général sur le chiffre d'affaires tel que celui qui est perçu depuis longtemps dans la plupart des autres Etats de l'Europe occidentale. Le moment est donc venu de stopper une évolution que nous dénonçons depuis des années, à savoir le déplacement constant du poids de la charge fiscale vers les impôts sur le revenu et sur la fortune. La part des impôts sur le revenu et la fortune dans l'ensemble des recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes s'élevait à 61 pour cent en 1960/61; elle a passé à 62,3 pour cent en 1964/65. Depuis lors, cette part n'a cessé de s'accroître: en 1971, elle a passé à 67,2 pour cent et, en 1974, elle atteignait déjà 71,3 pour cent (cf. aussi ch. 3 ci-dessus). Ce déplacement ne se constate pas seulement pour l'ensemble des recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes, mais apparaît aussi de manière particulièrement nette pour les seules recettes fiscales de la Confédération. La croissance impétueuse des recettes afférentes à l'impôt fédéral direct (impôt pour la défense nationale) et la régression des recettes provenant des droits de douane à l'importation ont contribué de manière déterminante à ce déplacement. Les chiffres ci-après montrent dans quelle mesure la structure des recettes fiscales de la *Confédération* s'est modifiée durant les 15 dernières années:

Genre d'impôt	1960/61		1964/65		1971		1974		1976 budget	
	en millions de francs/en pour-cent									
Impôt sur le revenu et sur la fortune	742	25,7	1 221	27,5	2 417	30,9	3 984	36,5	5 492	41,3
Charge frappant la consommation	2 149	74,3	3 224	72,5	5 397	69,1	6 938	63,5	7 819	58,7
Recettes fiscales totales	2 891	100,0	4 445	100,0	7 814	100,0	10 922	100,0	13 311	100,0

Les impôts directs des cantons et des communes sur le revenu et la fortune ayant fortement augmenté et les pourcentages prélevés sur les salaires en vue de financer les assurances sociales ayant été majorés plusieurs fois, ces charges ont pris à l'heure actuelle de telles proportions que la Confédération doit faire preuve de retenue en matière d'impôt fédéral direct; elle ne pourra éviter de prévoir des allègements (cf. ch. 53 ci-après). Il faut, par ailleurs, prendre en considération deux autres facteurs: si les taxes spéciales frappant les carburants,

le tabac et les boissons distillées, dont le produit est pour l'essentiel affecté à des fins spécifiques, étaient de nouveau majorées, elles ne donneraient à l'heure actuelle qu'un faible surplus de recettes; en ce qui concerne les droits de douane à l'importation, il faut compter avec de nouvelles pertes de recettes jusqu'à l'achèvement du démantèlement tarifaire dans le cadre de l'accord de libre-échange passé avec la CEE. Dans ces conditions, l'*imposition générale de la consommation en Suisse*, plus précisément l'impôt sur le chiffre d'affaires, demeure la seule réserve fiscale importante dont la Confédération peut tirer parti.

Un développement de l'impôt sur le chiffre d'affaires exige toutefois une nouvelle compétence constitutionnelle étant donné que l'actuel article 41^{er} de la constitution limite cet impôt quant à son champ d'application et à son taux.

Compte tenu de l'insuffisance de ses recettes fiscales, la Confédération devrait disposer de moyens financiers supplémentaires, à vrai dire dès 1977. Or, à ce moment-là, des recettes fiscales supplémentaires ne pourraient être obtenues qu'en vertu d'arrêtés fédéraux urgents (art. 89^{bis}, 3^e al., cst.), procédure qu'il faut éviter de suivre. Nous devons donc proposer que la perception du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires soit avancée au 1^{er} octobre 1977 afin qu'il produise des recettes supplémentaires déjà à partir de 1978; en effet, de nouvelles mesures y relatives n'influeraient que quatre mois après leur entrée en vigueur sur les recettes fédérales, étant donné la période de taxation trimestrielle et les délais de 30 jours prévus pour la remise du décompte et le paiement. Cette législation à établir selon une procédure accélérée se fondera sur des dispositions transitoires détaillées de la constitution (cf. aussi ch. 6 ci-après).

53 Allègements en matière d'impôt fédéral direct

Etant donné les majorations successives subies par l'impôt fédéral direct et la croissance des revenus nominaux qui, sous l'effet d'un barème fortement progressif, entraîne rapidement le passage des contribuables dans les classes de revenu plus élevées, on peut escompter que les recettes de 1976/1977 atteindront à peu près le décuple de celles de 1960/1961. Or une part de cette croissance est due aux effets de la «progression à froid», qui, selon l'article 41^{er}, 5^e alinéa, de la constitution, doit être compensée périodiquement. Pour des raisons financières et administratives, nous avons renoncé à prévoir des compensations de ce genre dans les propositions faisant l'objet de nos derniers messages du 3 avril 1974 et du 8 janvier 1975 (FF 1974 I 1269 et 1975 I 336). En revanche, pour atténuer les rigueurs les plus criantes, vous avez décidé de faire bénéficier les contribuables mariés de déductions fiscales échelonnées, s'élevant à 70 francs au maximum (AF du 31 janvier 1975; RO 1975 1205). Cet allègement ne suffit cependant pas à contrebalancer efficacement les effets de la progression à froid. Aussi désirons-nous proposer aujourd'hui une véritable compensation, dont les effets financiers se feraient sentir dès 1978, et prévoir en même temps un allègement réel pour les revenus les plus bas.

De la sorte, ce sont surtout les contribuables des classes de revenu inférieures et moyennes qui profiteraient de la réduction de la part de l'impôt direct dans la charge fiscale. En revanche, nous estimons qu'il est indiqué de majorer le taux maximum de manière que les très hauts revenus aient à supporter une charge fiscale plus élevée. En ce qui concerne l'impôt dû par les personnes physiques, ces corrections entraîneraient au total des pertes de recettes de 400 millions de francs (280 millions pour la Confédération et 120 millions pour les cantons). Nous envisageons également de modifier la structure de l'impôt grevant les personnes morales, d'une part en accordant des allègements aux entreprises à faible rentabilité, d'autre part en augmentant modérément le taux maximum. Les diminutions et les augmentations de rendement qui en résulteraient se compenseraient.

Les mesures proposées exigent une nouvelle compétence constitutionnelle en matière d'impôt fédéral direct; comme nous l'avons déjà exposé, nous entendons qu'elle ne soit plus réglée à l'article 41^{er} de la constitution, mais qu'elle le soit dans un nouvel article 41^{quater}. Ces modifications du droit régissant l'impôt pour la défense nationale seront l'objet de nouvelles dispositions transitoires de la constitution (cf. aussi ch. 7 ci-après).

54 Observations touchant le programme

Puisqu'il s'agit d'obtenir sans retard des recettes supplémentaires, ce projet devrait être traité par les Chambres de manière que la votation finale puisse avoir lieu au plus tard lors de la session de décembre 1976. Comme la votation populaire est prévue pour le début de mars 1977, il est indispensable que le Conseil fédéral, se fondant sur les dispositions transitoires de la constitution, puisse entreprendre incessamment les travaux relatifs:

- à l'ordonnance, limitée dans le temps, concernant le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires (entrée en vigueur le 1^{er} octobre 1977), et
- aux modifications à apporter à l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale; ces modifications devraient entrer en vigueur avec effet *retroactif* au 1^{er} janvier 1977, c'est-à-dire au début de la 19^e période comprenant les années fiscales 1977 et 1978, les délais d'échéance étant fixés au début des années 1978 et 1979.

En raison notamment des modifications apportées aux déductions sociales en matière d'impôt fédéral direct, il faudrait que toutes mesures utiles puissent être prises de concert avec les cantons, avant la fin de 1976, en vue de l'impression des formules de déclaration d'impôt 1977/1978 (cf. aussi à ce propos ch. 742.4 ci-après).

Ainsi seulement, le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires et les nouvelles mesures touchant l'impôt fédéral direct pourront exercer leur plein effet dès 1978, si l'issue du scrutin est favorable.

Simultanément, nous vous soumettons le message concernant l'initiative populaire déposée par le Parti socialiste suisse le 27 juin 1974 en vue de l'harmonisation fiscale, d'une imposition plus forte de la richesse et du dégrèvement des bas revenus (initiative pour l'impôt sur la richesse; FF 1974 II 250), initiative qu'il vous incombe de traiter dans le délai d'une année à partir du 21 mars 1976, date du rejet par le peuple de l'initiative de l'Alliance des indépendants en faveur d'une imposition plus équitable et de l'abolition des privilèges fiscaux. La solution préconisée par les auteurs de l'initiative permettrait aussi, à longue échéance, d'alléger au titre de l'impôt pour la défense nationale la charge des classes de revenu inférieures et moyennes; toutefois, elle ne procurerait pas à la Confédération des recettes supplémentaires dès 1978. Notre projet, en revanche, qui vise à percevoir depuis le 1^{er} octobre 1977 un impôt sur le chiffre d'affaires plus productif assurera à la Confédération les moyens financiers indispensables à l'accomplissement de ses tâches; en même temps, les bas revenus seront exemptés de l'impôt pour la défense nationale et la charge des revenus moyens sensiblement allégée. Nous ne pouvons pas présenter notre proposition sous forme de contre-projet, car, selon notre conception, il importe de modifier aussi bien les dispositions constitutionnelles relatives à l'impôt fédéral direct que celles qui concernent l'impôt sur le chiffre d'affaires, tandis que l'initiative pour l'impôt sur la richesse ne vise que l'imposition directe. Or nous estimons qu'il est indispensable que l'initiative populaire et notre programme fiscal puissent être comparés. Toutefois, comme il s'agit de trouver de toute urgence de nouvelles ressources financières, la date de la votation sur l'initiative pour l'impôt sur la richesse sera fixée après la votation sur notre projet financier. En cas d'acceptation de l'initiative, les dispositions concernant l'imposition directe adoptées selon notre projet seraient remplacées par celles de l'initiative populaire.

6 Le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires

Base constitutionnelle et procédure législative accélérée

61 Détermination des objectifs pour l'aménagement de l'impôt sur le chiffre d'affaires

Faisant pendant à l'imposition directe, qui frappe le revenu et la fortune, l'impôt sur le chiffre d'affaires grève la consommation. Il n'est cependant pas prélevé à l'échelon des consommateurs, mais auprès des entreprises qui fournissent des marchandises et d'autres biens de consommation (prestations de service) aux consommateurs. Il faut donc que l'impôt puisse être reporté aussi facilement que possible sur les consommateurs. De là découle l'exigence que *l'impôt n'influe pas sur les conditions de concurrence*, tant à l'intérieur du pays que sur les marchés étrangers: le prélèvement de l'impôt doit être aménagé de

telle manière que les conditions de concurrence n'en soient pas affectées et que le système même n'empêche pas certains exploitants de transférer pleinement la charge fiscale, accordant ainsi un avantage à d'autres. Une neutralité complète ne peut être assurée que par une imposition égale de tous les biens (marchandises et prestations de service); cette imposition ne doit pas pouvoir être évitée par le recours à des biens de substitution, et le prix au consommateur doit comporter la même charge fiscale en pour-cent, quelle que soit la voie par laquelle le bien parvient au consommateur.

En vertu de conventions internationales, le *principe du pays de destination* est appliqué dans le trafic international des marchandises et des prestations de service. Selon ce principe, c'est dans le pays où le bien est consommé que l'impôt doit être prélevé à raison du taux qui y est pratiqué. C'est pourquoi le pays d'origine (pays exportateur) peut renoncer à l'imposition et le pays importateur prélever son propre impôt. Les exportations peuvent ainsi être exonérées; mais il faut que le dégrèvement ne soit pas supérieur à la charge préalable et que l'impôt frappant les importations ne soit pas plus élevé que la charge grevant un produit indigène correspondant. Cela exige un système de prélèvement qui permette le calcul exact de la charge grevant le chiffre d'affaires.

Pour satisfaire à l'exigence d'un *mode de prélèvement économique*, il faut que l'impôt soit perçu de manière rationnelle. Par rapport au rendement, les frais de prélèvement doivent être aussi faibles que possible pour l'économie et pour l'administration. Cet objectif requiert:

- un système aussi simple que possible pour les exploitants et l'administration, ainsi qu'
- un nombre de contribuables aussi limité que possible.

Ces exigences ne peuvent être toutes satisfaites à la fois; elles sont en effet partiellement incompatibles. Il faudra donc rechercher le *meilleur compromis possible*.

62 L'impôt sur le chiffre d'affaires actuellement en vigueur

621 Evolution

C'est en vertu des pouvoirs extraordinaires accordés au Conseil fédéral pendant la dernière guerre mondiale que l'impôt sur le chiffre d'affaires fut introduit le 1^{er} octobre 1941. Le but visé était de procurer de nouvelles ressources à la Confédération, l'appareil administratif devant être aussi réduit que possible. Au début, cet impôt n'était prévu que pour une période limitée.

L'objet de l'impôt se limitait aux transactions et aux importations de marchandises, avec les exceptions suivantes (liste franche): gaz, eau, électricité, céréales (y compris le maïs et le riz), farine et semoule de céréales, pommes de terre, pain, sel de cuisine, lait frais, journaux et revues.

Depuis que l'impôt existe, y sont assujettis (contribuables): les entreprises fabriquant ou transformant des marchandises (artisans, ateliers de réparation, etc.) et, avec certaines restrictions jusqu'à la fin de 1971, l'industrie de la construction, puis le commerce de gros (d'où la désignation de «grossistes»). Les détaillants faisant le commerce d'objets usagés furent ultérieurement assujettis à l'impôt. Ne sont pas soumis à l'impôt: les détaillants livrant exclusivement des marchandises non usagées, déjà prêtes à la revente, l'agriculture (agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et viticulteurs), les hôteliers et restaurateurs ainsi que les autres entreprises fournissant des prestations de services.

L'impôt est aménagé selon le principe de la phase unique. C'est pourquoi les marchandises destinées à la revente et les matières premières circulent en franchise d'impôt entre contribuables. Elles ne sont frappées par l'impôt qu'au moment où elles quittent le cercle des contribuables. De cette manière, elles ne sont imposées qu'une seule fois sur la voie qui les mène du producteur au consommateur.

Au début, les taux étaient de 2 pour cent s'il s'agissait de livraisons au détail (livraison au dernier consommateur), et de 3 pour cent s'il s'agissait de livraisons en gros (livraisons de marchandises aux revendeurs et de matières premières aux fabricants et artisans), ou de 2 ½ pour cent pour les denrées alimentaires et quelques autres marchandises se vendant au détail avec une faible marge de bénéfice.

Déjà pendant la guerre (à savoir en 1943), les taux furent portés à 4 et 6 pour cent, mais maintenus à 2 et à 2 ½ pour cent pour certaines marchandises. Au commencement de 1956, l'impôt fut réduit d'un dixième. En 1959, les taux réduits de 2 à 2 ½ pour cent furent supprimés car les marchandises qui en étaient frappées devinrent franches d'impôt. Réintroduits en 1972, les taux de 4 et 6 pour cent furent portés à 4,4 et 6,6 pour cent en 1974. Ils sont de 5,6 et 8,4 pour cent depuis le 1^{er} octobre 1975.

La liste franche, élargie à différentes reprises, la dernière fois en 1959, comprend les marchandises suivantes:

- gaz, eau, électricité,
- combustibles (y compris la chaleur amenée par installations de chauffage à distance),
- savons et produits de lessive constituant des postes distincts du tarif douanier,
- produits comestibles et boissons, à l'exclusion des boissons alcooliques,
- bétail, volailles, poissons,
- céréales,
- semences, tubercules et oignons à planter, plantes vivantes, boutures, greffons ainsi que fleurs coupées et rameaux, même en bouquets, couronnes et similaires,
- fourrages, acides pour l'ensilage, litières, engrais et préparations pour la protection des plantes,
- médicaments,
- journaux, revues et livres.

Jusqu'à la fin de 1971, les travaux de construction n'étaient imposés que si les marchandises étaient incorporées au terrain ou au bâtiment; depuis 1972, tous ces travaux sont imposables, mais dans la plupart des cas, l'impôt n'est calculé que sur les trois quarts de la contre-prestation.

De 1942 à 1975, le nombre de contribuables et le produit de l'impôt sur le chiffre d'affaires ont évolués, comme il suit:

Année	Nombre de contribuables à la fin de l'année	Produit de l'impôt en millions de francs
1942	39 762	132
1949	60 983	435
1950	51 631	415
1960	56 384	663
1970	74 768	1 688
1973	83 421	2 870
1974	85 787	3 271
1975	87 923	3 205

622 Inégalités du système en vigueur

La gradation des taux (aujourd'hui 5,6 % pour les livraisons au détail et 8,4 % pour les livraisons en gros) tient compte du fait que tantôt les marchandises sont imposées déjà au stade de gros, tantôt seulement à celui de détail; en effet, le dernier contribuable de la chaîne fournit pour une part des revendeurs non assujettis à l'impôt (détaillants, restaurateurs, petits artisans non contribuables) et pour l'autre, directement des consommateurs. L'écart entre les taux est censé compenser la différence entre le prix de gros et celui de détail. Exemple:

Au stade de gros, 8,4 % de Fr. 1000.— = Fr. 84.—

Au stade de détail, 5,6 % de Fr. 1500.— = Fr. 84.—

Cependant, dès que la marge du détaillant est inférieure ou supérieure à un tiers du prix de vente au détail, la gradation des taux est cause d'inégalités dans la charge fiscale. Exemples:

Prix de gros de Fr. 1000.— à 8,4 % = 84.—

Prix de détail de Fr. 1200.— à 5,6 % = 67.20

Différence — 16.80

Prix de détail de Fr. 1700.— à 5,6 % = 95.20

Différence + 11.20

En cas de faible marge, le détaillant peut éviter la différence de charge en s'assujettissant volontairement à l'impôt; il a alors la possibilité d'acquérir les marchandises en franchise et doit en retour payer l'impôt au taux de détail sur le prix de vente des marchandises au détail. En cas de marge plus importante, la réglementation actuelle n'offre aucune solution permettant de supprimer la différence des charges. Le contribuable s'en trouve désavantagé par rapport à son concurrent non assujéti à l'impôt. De plus, il est impossible d'empêcher que des revendeurs non contribuables s'approvisionnent auprès de grands distributeurs du commerce de détail, qui ne leur comptent que l'impôt de détail au lieu de celui de gros, dans l'impossibilité où ils sont de savoir s'ils ont à faire ou non à des revendeurs.

Le passage en franchise d'impôt des marchandises d'un contribuable à l'autre ne s'applique qu'aux marchandises commerciales et aux matières premières (principalement marchandises et matières servant à la fabrication de produits finis ou à la construction d'ouvrages). En revanche, les *biens d'investissement* et les *moyens d'exploitation*, comme les immeubles industriels, les machines, les moyens de transports, l'outillage, les installations administratives etc., ne peuvent s'acquérir que déjà grevés de la charge fiscale, même s'il s'agit d'une entreprise contribuable. Les coûts de ces biens – qui comprennent l'impôt qui les frappe – se retrouvent dans les prix des marchandises vendues, des travaux exécutés sur des marchandises et constructions ainsi que dans les prix des prestations de services fournies. Ainsi, les marchandises vendues et les travaux exécutés ne sont pas seulement grevés de l'impôt dû lors de leur livraison, mais sont de surcroît soumis à celui qui frappe la part du coût des biens d'investissement et des moyens d'exploitation incorporée à leur prix de vente. Même les marchandises non imposées ont à supporter cet impôt. L'effet cumulatif de l'impôt s'exerce chaque fois qu'un contribuable utilise la marchandise qu'on lui livre ou la construction qu'on exécute pour lui en tant que bien d'investissement ou moyen d'exploitation. Cette charge fiscale indirecte et latente est désignée par l'expression de *taxe occulte*; elle grève tous les biens et s'accroît selon la quantité de biens d'investissement et de moyens de production ou d'exploitation nécessaires à la fabrication et à la commercialisation d'une marchandise.¹⁾

Cette taxe occulte ne grève pas seulement de manière inégale les produits qu'elle frappe, mais cause aussi des distorsions de concurrence qui désavantagent les produits suisses par rapport à ceux qui proviennent de pays ayant adopté la taxe sur la valeur ajoutée (TVA):

¹⁾ Exemple: le pain est une marchandise de la liste franche; il est pourtant grevé de l'impôt frappant toute une série de moyens auxiliaires nécessaires à sa fabrication et à sa distribution: par exemple, les bâtiments, les machines, les ustensiles, l'outillage de l'agriculteur (producteur des céréales) et du meunier, les fours et installations de magasins du boulanger, ainsi que les véhicules et le carburant nécessaires aux différents transports (porter les céréales au moulin, la farine au boulanger et, dans bien des cas, transporter le pain aux points de vente et le livrer aux restaurants).

- à la différence des produits concurrents en provenance de pays connaissant la TVA, nos exportations sont grevées de la taxe occulte;
- à l'importation, les produits provenant de ces pays parviennent à nos frontières sans être grevés d'une taxe occulte et sont de ce fait plus compétitifs sur le marché intérieur que les produits indigènes qui, eux, n'y échappent pas.

En outre, l'imposition des biens d'investissement et des moyens d'exploitation est la source de nouvelles inégalités, suivant que le contribuable se les procure auprès de tiers, les fabrique à titre professionnel ou le fait à titre non professionnel pour ses propres besoins. Dans le premier cas, il supporte l'impôt en plein. En cas de fabrication de caractère professionnel - c'est-à-dire lorsqu'il fabrique aussi le même genre de marchandises ou construit le même genre d'ouvrages pour le compte d'autrui -, il paie l'impôt de consommation particulière sur la valeur totale. En revanche, si la fabrication ne relève pas d'une activité professionnelle - c'est-à-dire lorsque le contribuable ne fabrique de tels biens que pour ses propres besoins -, il n'est imposé, pour cette activité, qu'à raison de la valeur du matériel utilisé, à l'exclusion des coûts de salaires, etc.

On peut certes s'accommoder de ces inégalités et de ces atteintes au jeu de la concurrence, lorsque les taux sont bas, la situation conjoncturelle bonne et les conditions de concurrence sur le marché international favorables à la Suisse. En revanche, quand la concurrence se fait plus âpre et qu'en même temps, il faut accroître de manière substantielle les taux de l'impôt pour augmenter le rendement de l'imposition générale de la consommation, les inégalités et les distorsions qui viennent d'être évoquées atteignent des proportions telles qu'il importe de réagir.

623 Amélioration du système fiscal en vigueur

Avant de remplacer un système de prélèvement entré dans les mœurs, il y a lieu de déterminer dans quelle mesure il est possible de supprimer ses défauts, afin d'en améliorer la productivité. Les possibilités qui s'offrent en l'occurrence sont cependant très limitées. C'est à cette conclusion que sont parvenues les commissions d'experts instituées, en 1956 et en 1968/1969, par le Département fédéral des finances et des douanes.¹⁾

Aux fins d'atténuer les distorsions de concurrence résultant du système des grossistes, ces commissions ont proposé l'une et l'autre d'étendre l'assujettis-

¹⁾ - L'aménagement de l'impôt sur le chiffre d'affaires, rapport présenté le 30 mai 1956 au Département fédéral des finances et des douanes par la Commission d'études pour l'impôt sur le chiffre d'affaires et d'autres impôts sur la consommation (appelée commission Kyburg), fascicule 2 des publications concernant la réforme des finances fédérales, Verlag für Recht und Gesellschaft AG, Bâle;

- Impôt sur le chiffre d'affaires et impôts spécifiques sur la consommation, rapports des 14 octobre 1968 et 26 février 1969 présentés par la sous-commission «impôts de consommation» à la commission d'experts pour les recettes fédérales (appelée sous-commission Clerc, du nom de son président), publiés en 1969 par le Département fédéral des finances et des douanes.

sement aux entreprises les plus importantes du commerce de détail, en sachant bien, toutefois, qu'on n'éliminerait ainsi que les inégalités causées par la gradation des taux dans le commerce de détail. Quant aux autres distorsions, qui sont liées à l'existence du taux spécial appliqué aux transactions en gros, elles subsisteraient, comme au reste la taxe occulte. C'est pourquoi des limites sont imparties à l'extension du système des grossistes. A l'époque, la commission Clerc a estimé qu'il était cependant possible de porter les taux d'alors de 3,6/5,4 pour cent à 5/7,5 pour cent, d'imposer en plein les travaux de construction et de réduire modérément la liste franche; le tout était censé produire, dans les conditions de 1967, un surplus de recettes de 900 millions de francs. Aux taux actuels de 5,6/8,4 pour cent, cette proposition est aujourd'hui déjà dépassée. A supposer qu'il soit encore possible d'arrondir ces taux à 6/9 pour cent, il n'en résulterait qu'un supplément de recettes de quelque 300 millions de francs (valeur 1974/1975). L'imposition globale des transactions de l'industrie de la construction (aujourd'hui imposables aux trois quarts de la contre-prestation), à laquelle la sous-commission fait allusion, rapporterait environ 450 millions de francs en plus. Cependant, cette charge supplémentaire serait actuellement plutôt malvenue.¹⁾ On ne saurait non plus envisager aujourd'hui une réduction de la liste franche qui permette d'accroître considérablement les recettes. D'une part, les marchandises de la liste franche sont déjà grevées d'une taxe occulte supérieure à la moyenne; d'autre part, le fait d'imposer à nouveau la viande et la charcuterie, par exemple, ou les produits de boulangerie et de pâtisserie – à l'exception du pain – impliquerait qu'on soumette à l'impôt des grossistes les bouchers, les boulangers et les pâtisseries; cela ferait renaître, sur le plan de la technique fiscale, les problèmes de délimitation (distinction entre marchandises imposables et marchandises franches, ainsi qu'entre livraisons en gros et livraisons au détail) qui, à l'époque, ont permis d'obtenir, en raison des doléances des branches économiques touchées, outre celle du pain, l'exonération des autres produits de boulangerie, de la pâtisserie et de la confiserie.

Ainsi, on ne saurait, même en améliorant le système des grossistes, réaliser le surplus de recettes qu'on attend de l'impôt sur le chiffre d'affaires pour permettre à la Confédération de faire face aux exigences qui lui sont actuellement posées. Le bien-fondé de cette constatation se trouve d'ailleurs corroboré par le fait que les rares partisans d'une amélioration et d'un aménagement de l'impôt sur le chiffre d'affaires en vigueur n'ont, jusqu'ici, jamais pu indiquer des possibilités adéquates d'y parvenir.

Tout accroissement substantiel des recettes de l'impôt sur le chiffre d'affaires, exige qu'on élimine les distorsions des conditions de concurrence et

¹⁾ Il est vrai que nous proposons d'imposer en plein les travaux de construction et non plus seulement les trois quarts de leur contre-prestation. Cependant, à cette charge supplémentaire correspond le dégrèvement des biens d'investissement et des moyens d'exploitation, qui s'opérera par le jeu de la déduction de l'impôt préalable (cf. le rapport de la commission technique TVA, ch. 3.2.1.2a, p. 36, ainsi que les ch. 661 et 668).

qu'on étende l'imposition à d'autres marchandises et à certaines prestations de services. C'est à juste titre qu'on estime choquant d'imposer des articles de première nécessité et de laisser de côté des prestations de services qui, souvent, ont un caractère plus somptuaire. Il serait à vrai dire théoriquement possible d'élargir ainsi l'objet de l'impôt en restant fidèle au système des grossistes, voire en transformant celui-ci de manière à développer un impôt des détaillants. Pourtant, la sous-commission Clerc a renoncé à proposer d'inclure les prestations de services à l'impôt des grossistes; les arguments contre un impôt sur le chiffre d'affaires des détaillants sont tels que la commission Kyburg avait déjà recommandé le rejet d'un tel système. La commission TVA, dont il est question ci-après, au chiffre 64, a également mis en évidence les inconvénients majeurs d'un impôt à une seule phase au niveau du commerce de détail (rapport, ch. 1.5.2, p. 9).

La question de l'extension de l'impôt des grossistes venant de faire l'objet de recherches d'experts, il serait superflu de la soumettre à un nouvel examen du même genre, en raison des recettes supplémentaires relativement faibles qu'on pourrait en attendre (postulat Fischer-Berne du 3 décembre 1975, n° 75.485).

63 Le passage au système de la TVA en Europe occidentale

Au cours de ces dernières années, presque tous les pays d'Europe occidentale ont passé au système de la TVA. Après avoir étudié plusieurs possibilités, le Conseil de la Communauté Economique Européenne (CEE) a arrêté, le 11 avril 1967, deux directives qui obligent les Etats membres à harmoniser leurs taxes sur le chiffre d'affaires par l'application du système de la valeur ajoutée. Dès 1968, la France a adapté aux directives sa taxe sur le chiffre d'affaires, qui contenait déjà auparavant certains éléments essentiels du nouveau système. A la même époque, la République fédérale d'Allemagne a remplacé son impôt brut à toutes les phases par la TVA, selon les directives de la CEE. Les Pays-Bas ont suivi en 1969, le Luxembourg en 1970, la Belgique en 1971 et l'Italie en 1973. Parmi les pays de la communauté élargie, le Danemark qui, comme la Suisse, connaissait auparavant un impôt à phase unique, a introduit la TVA en 1967 déjà; l'Irlande a suivi en novembre 1972 et la Grande-Bretagne le 1^{er} avril 1973. La Suède et la Norvège, qui ne sont pas membres de la CEE ont remplacé leur impôt sur le chiffre d'affaires à une seule phase par la TVA, la première en 1969 et la seconde en 1970; l'Autriche, pour sa part, a passé d'un impôt brut multiphase au système de la TVA en 1973.

Ce sont donc non seulement les pays qui avaient auparavant un impôt brut à toutes les phases (imposition complète à chaque stade de la transaction, du producteur au détaillant), qui sont passés au système de la TVA, mais encore ceux qui connaissaient l'imposition à une seule phase, dont les pays scandinaves, qu'aucune convention internationale ne contraignait au demeurant à le faire. Le système de la TVA a été préféré à d'autres systèmes d'imposition du chiffre d'affaires parce qu'il n'influe pas sur les conditions de concurrence; le prix à la

consommation est toujours grevé d'un pourcentage égal, quelle que soit la voie par laquelle le bien parvient au consommateur. De plus, ce système garantit, dans le trafic international des marchandises et des prestations, une exonération exacte de l'impôt prélevé dans le pays d'origine et permet de grever exactement les marchandises et prestations de l'impôt applicable dans le pays de destination (cf. ch. 661). Comme le prélèvement se répartit entre tous les stades de la transaction (paiement fractionné), cela empêche que le paiement de l'impôt ne soit assumé que par une seule entreprise, tout en diminuant les risques de pertes d'impôt pour le fisc. Plus l'impôt sur le chiffre d'affaires grève lourdement la consommation, plus les avantages du système TVA sont appréciables et importants pour l'économie et l'Etat (cf. les objectifs sous ch. 61).

64 Propositions de la commission technique «TVA» et procédure de consultation

Le Conseil fédéral a chargé en avril 1972 le Département fédéral des finances et des douanes de constituer une commission d'experts composée de spécialistes de la finance, de l'économie et de l'administration. Cette commission devait surtout examiner sous l'angle de la technique fiscale l'institution d'un impôt sur le chiffre d'affaires selon le principe de la valeur ajoutée, adapté aux conditions régnant en Suisse; elle devait aussi étudier le texte d'une disposition attributive de compétence modifiant l'article 41^{er} de la constitution fédérale.

L'étude devait s'étendre à :

- une *taxe globale sur la valeur ajoutée*, devant cependant permettre d'exclure l'agriculture et la sylviculture, de même que les petites entreprises industrielles et commerciales de l'obligation de remettre des décomptes;
- une *taxe limitée sur la valeur ajoutée*, dont l'assiette serait assez étroite pour exclure, outre l'agriculture, la sylviculture et les petites entreprises, certaines autres exploitations de l'obligation de présenter des décomptes, tout en limitant le plus possible les distorsions en matière de concurrence.

La *commission technique* a consigné le résultat de ses recherches et ses propositions dans son *rapport* du 15 août 1974 au Département fédéral des finances et des douanes intitulé «Propositions pour l'aménagement d'un impôt suisse sur le chiffre d'affaires selon le principe de la valeur ajoutée (taxe sur la valeur ajoutée)», et désigné ci-après par «rapport».

Le 11 février 1975, le Département fédéral des finances et des douanes a soumis ce rapport aux gouvernements cantonaux, aux partis politiques, aux organisations de faite patronales et ouvrières, ainsi qu'à de nombreuses autres organisations de l'économie, des consommateurs, etc., en les invitant à exprimer leur avis jusqu'à la fin de juin 1975. La *procédure de consultation* portait également sur la question du recours à une procédure législative accélérée, dans le sens de notre proposition touchant l'article 9 des dispositions transitoires de la constitution fédérale (cf. ch. 652 ci-après).

Dans leurs *avis*, la plupart des gouvernements cantonaux, des partis politiques, des organisations faïtières et des associations de consommateurs partent de l'idée que la Confédération doit se procurer, par une plus forte imposition de la consommation, les nouvelles ressources dont elle a un besoin urgent pour faire face à ses obligations, mais qu'il n'est plus possible de relever davantage les taux de l'actuel impôt sur le chiffre d'affaires, car les distorsions en matière de concurrence seraient aggravées. C'est la raison pour laquelle ils ont admis, de manière générale, les propositions de la commission. Seuls se sont prononcés contre le système d'une TVA, l'Union suisse des arts et métiers, les organismes professionnels de l'hôtellerie et du tourisme, ainsi que l'Action nationale. Très peu d'avis ont proposé un nouvel aménagement de l'impôt sur le chiffre d'affaires actuellement en vigueur (cf. ch. 623).

Selon la conception des uns, la disposition constitutionnelle attributive de compétence (art. 41^{ter}) ne doit contenir ni taux maximal, ni limitation dans le temps (comme le propose le rapport, ch. 5.2*b* et *e*, et 5.3, p. 99 et 100). Aux fins de faciliter politiquement l'adoption de la nouvelle disposition constitutionnelle, d'autres préconisent d'y introduire les taux maximaux, mais en assurant une plus ou moins grande latitude au législateur.

En raison de l'urgence qu'il y a à trouver de nouveaux moyens financiers, la majorité des gouvernements cantonaux, la Conférence des directeurs des finances cantonales, plusieurs partis politiques, ainsi que de grandes organisations économiques et de consommateurs acceptent la procédure législative accélérée malgré les réserves que l'on pourrait faire sur le plan du droit public. Pour une minorité de gouvernements cantonaux, pour plusieurs partis et organisations faïtières, ainsi que pour d'autres groupements, les objections relevant du droit public et d'ordre politique que suscite une telle procédure doivent engager les autorités à y renoncer. Mais il faut relever qu'au moment où ces avis ont été exprimés, on ne savait pas que les déficits de la Confédération auraient une telle ampleur.

Dans la mesure où il le faudra, nous examinerons en détail les avis exprimés sur les propositions de la commission lorsque nous traiterons la question de l'aménagement de l'impôt (cf. ch. 66 et 67 ci-après).

65 . Nouvelles dispositions constitutionnelles

651 Nouvelle disposition attributive de compétence

L'article 41^{ter} de la constitution fédérale, actuellement en vigueur, ne permet d'imposer que les transactions en marchandises, l'importation de marchandises, ainsi que les travaux professionnels sur des biens meubles, des constructions et des terrains (à l'exception de la culture du sol aux fins de la production naturelle), mais non les prestations de services. En outre, par le vote du 8 juin 1975, le peuple et les cantons ont accepté la modification qui a fixé les taux à 5,6 pour cent pour les livraisons au détail et à 8,4 pour cent pour les livraisons en gros.

Pour augmenter le produit de l'impôt de consommation et pour éliminer les distorsions sur le plan de la concurrence, il y a lieu de majorer les taux, d'imposer certaines prestations de services et de réorganiser le système de prélèvement. Dès lors, nous vous proposons d'apporter les *modifications suivantes aux dispositions de l'article 41^{ter}*:

- Dans le texte allemand, il faut remplacer le terme «Warenumsatzsteuer» par celui de «Umsatzsteuer».
- *La limitation dans le temps* de la compétence de lever l'impôt doit être supprimée. Une partie de l'impôt sur le chiffre d'affaires remplace les impôts de consommation prélevés jusqu'ici sous forme de droits à l'importation, qui n'ont jamais été limités dans le temps.
- La définition de *l'objet de l'impôt* doit être élargie en ce sens que d'autres prestations que les livraisons de marchandises et les travaux sur des biens meubles, des constructions ou des terrains doivent pouvoir être imposées.
- Les dispositions constitutionnelles ne devraient pas contenir *la liste des exonérations*; celles-ci, de même que l'énumération des transactions imposables (y compris les prestations) doivent faire l'objet de la loi d'exécution, ou être insérées pendant la période provisoire, dans la disposition transitoire de la constitution permettant de recourir à la procédure législative accélérée (cf. ch. 912 ci-après).
- Il ne faudrait pas, en soi, que la compétence fiscale de la Confédération soit restreinte par un *taux maximal*; en effet, à la différence de l'impôt fédéral direct sur les revenus, la question d'une répartition quantitative entre Confédération et cantons ne se pose pas en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires. Mais comme la Confédération a vu sa compétence limitée par des taux maximaux lors de chaque modification constitutionnelle intervenue jusqu'ici, nous proposons d'en fixer un à l'article 41^{ter}, avec une marge de flexibilité d'un dixième (comme dans l'AF du 11 mars 1971 concernant la prorogation du régime financier, à l'art. 41^{ter}, 3^e al. *in fine*; RO 1971 907).

Il faut maintenir la compétence prévue à *l'article 41^{ter}, 1^{er} alinéa, lettre b*, et définie à l'alinéa 4, lettre *a*, qui permet de percevoir un *impôt de consommation spécial* sur le chiffre d'affaires, l'importation du *pétrole* et du *gaz naturel* et les produits résultant de leur raffinage, ainsi que sur les *carburants pour moteurs* tirés d'autres matières premières.

L'article 41^{ter}, 4^e alinéa, lettre b permet de prélever un *impôt de consommation spécial sur la bière*; mais il fixe en l'état du 31 décembre 1970 la charge totale qui grève la bière proportionnellement à son prix et qui comprend l'impôt sur la bière, les droits de douane supplémentaires sur les matières premières pour la brasserie et sur la bière, ainsi que l'impôt sur le chiffre d'affaires.

La commission propose de ne plus tenir compte de l'impôt sur le chiffre d'affaires pour fixer dans la constitution la charge totale de la bière (rapport, ch. 3.2.1.1d, p. 34 et ch. 5.2f et 5.3, p. 100). Plusieurs organes consultés admettent

cette proposition. Les auteurs de certains avis se demandent si cet impôt a encore sa justification. D'autres, à savoir un gouvernement cantonal, un parti politique, la branche hôtelière et les brasseries exigent sa suppression.

L'impôt spécial sur la bière est le seul reliquat de l'impôt sur les boissons qui, introduit en 1934 et supprimé en 1937, frappait le vin, le cidre fermenté, la bière et une série de boissons sans alcool. Ces dernières sont même exonérées, depuis 1959, de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Pour ce qui est du vin et du cidre fermenté, ils ne sont grevés qu'à raison d'un taux de 5,6 ou 8,4 pour cent. Quant à la bière, actuellement imposée au taux global de 17,7 pour cent sur le prix de gros de la bière en fût facturé par le brasseur, elle est plus fortement frappée que le vin.

Si l'on se réfère aux prix de la bière ouverte pratiqués dans les restaurants, la charge fiscale actuelle sur cette boisson est nettement inférieure à celle qui la grèvera si l'on impose les prestations des hôteliers et restaurateurs au taux de 10 pour cent, comme on le prévoit sous le régime du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires (ch. 667 *b*). Il en va en grande partie de même pour la charge fiscale grevant actuellement le prix de la bière vendue au détail. Si, en plus, on exclut l'impôt sur le chiffre d'affaires de la charge totale fixée dans la constitution, on obtient un produit fiscal supplémentaire qui dépasse les recettes actuelles de l'impôt sur la bière ainsi que des droits de douane supplémentaires sur les matières premières pour la brasserie et sur la bière (environ 50 millions de francs par année). Pour cette raison et compte tenu du rôle de la bière en tant que boisson populaire, on peut envisager de supprimer purement et simplement les contributions précitées.

En conséquence, nous vous proposons de radier de l'article 41^{ter}, le 4^e alinéa, lettre *b*, ce qui permet de reprendre au 1^{er} alinéa, lettre *b*, la lettre *a* du 4^e alinéa relative à l'impôt spécial sur les carburants. En contrepartie, on peut insérer au 1^{er} alinéa, lettre *a*, la réglementation qui concerne l'impôt sur le chiffre d'affaires, que contenait jusqu'ici le 3^e alinéa.

Il faut maintenir intégralement le 2^e alinéa excluant la compétence des cantons et des communes en ce qui concerne les chiffres d'affaires que la Confédération frappe d'un impôt conformément au 1^{er} alinéa, lettres *a* et *b*, ou qu'elle exonère. Cette disposition signifie que les cantons et les communes ne peuvent imposer que les chiffres d'affaires ne figurant pas dans la liste exhaustive de ceux qui sont déclarés imposables ou exonérés par la Confédération, que ce soit dans la loi d'exécution fondée sur l'article 41^{ter} de la constitution ou dans l'article 9 des dispositions transitoires. Ainsi, par exemple, un droit de mutation cantonal peut être perçu sur l'aliénation des biens-fonds, de même qu'un impôt cantonal ou communal sur les divertissements (taxe sur les spectacles); ces prestations ne sont en effet ni soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires, ni expressément exonérées de celui-ci (cf. projet d'art. 9, 3^e al., let. *a* et *d*, disp. trans., et ch. 664*c* et *j*).

Les alinéas 4 et 5 tombent car c'est l'article 41^{quater} qui régira la compétence de percevoir un impôt fédéral direct (cf. ch. 51 et 731).

Le 6^e alinéa concernant la législation d'exécution devient le 3^e alinéa en raison de la suppression des alinéas 3 à 5.

652 Procédure législative accélérée

Eu égard à l'urgence de créer des recettes supplémentaires, il s'impose, pour que le nouvel impôt puisse entrer en vigueur le 1^{er} octobre 1977, de nous attribuer, en vertu d'une disposition transitoire de la constitution, la compétence d'édicter les règles d'exécution pour une période limitée; on pourrait ainsi éviter de recourir à la loi d'exécution ordinaire prévue par l'article 41^{ter} de la constitution (cf. ch. 54). Il y a lieu de fixer dans les dispositions transitoires les directives touchant l'aménagement du nouvel impôt. Il s'agira ensuite, durant une période de six ans, de mener à bien la procédure législative ordinaire qu'exige l'adoption de la loi d'exécution prévue par l'article 41^{ter}, 3^e alinéa. L'insertion dans le projet d'article constitutionnel des directives sur le nouvel impôt a l'avantage de montrer au votant de quelle manière on envisage, pour l'essentiel, d'aménager cet impôt. Ce ne serait pas le cas si l'on se bornait à soumettre au peuple un simple article attributif de compétence. En outre, on pourra tirer profit des constatations faites durant la période transitoire.

L'article 8 des dispositions transitoires ne contiendra plus, comme jusqu'ici, la réglementation provisoire mentionnée ci-dessus, mais celle de l'impôt fédéral direct (cf. ch. 912).

L'article 9 actuel des dispositions transitoires prévoyait l'institution d'une amnistie fiscale unique qui a été ordonnée pour le 1^{er} janvier 1969 (AF du 5 octobre 1967, RO 1968 421 et LF du 15 mars 1968 concernant l'exécution de l'amnistie fiscale générale au 1^{er} janvier 1969, RS 651). Il est devenu sans objet. Il peut dès lors être remplacé par la disposition transitoire relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

66 Aménagement du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires

661 Caractéristiques de l'impôt sur le chiffre d'affaires à toutes les phases avec déduction de l'impôt préalable (système TVA)

(rapport, ch. 2.1, p. 11 à 14)

Ce système consiste pour l'essentiel à imposer tous les genres de prestations (livraisons de marchandises, travaux exécutés sur des marchandises ou des constructions, ainsi que les autres sortes de prestations), à toutes les phases de la production et de la commercialisation ainsi que lors de l'importation. Y sont donc en principe assujettis les producteurs du secteur primaire, les importateurs, les fabricants, le commerce de gros, l'industrie du bâtiment, les artisans, le commerce de détail et l'ensemble des entreprises de prestations de services. L'effet cumulatif du prélèvement de l'impôt à toutes les phases est éliminé par le fait que le contribuable peut déduire, de l'impôt calculé sur son chiffre d'affaires

(ses recettes), l'impôt payé aux stades précédents et transféré à ce contribuable (cf. le schéma simplifié du mode de fonctionnement du système TVA, rapport, ch. 2.1e, p. 12 et 13). On peut opérer la déduction de l'impôt préalable lors de l'acquisition de tous les biens et services destinés à l'activité de l'entreprise, donc aussi lors de l'achat de biens d'investissement et de moyens d'exploitation. Il va de soi que le contribuable peut également procéder à cette déduction lorsqu'il effectue des livraisons ou des prestations de service à destination de l'étranger, qui sont donc libérées de l'impôt en Suisse. Si l'impôt payé par le contribuable sur son propre chiffre d'affaires dépasse l'impôt préalable déductible, il doit acquitter la différence auprès de l'administration des contributions. Si, en revanche, les impôts préalables sont plus élevés que l'impôt dû sur son propre chiffre d'affaires, tout excédent lui sera remboursé.

Cette imposition à toutes les phases, avec déduction de l'impôt préalable, a pour conséquence que la charge fiscale des biens de consommation correspond toujours exactement au taux d'impôt fixé dans la loi (aucune taxe occulte ne s'y ajoutant), sans qu'il soit tenu compte du nombre d'entreprises ayant participé directement ou indirectement à la fabrication et à la commercialisation d'un bien et indépendamment de l'importance des biens d'investissement et des moyens de production ou d'exploitation mis en œuvre. Lors de l'exportation, les marchandises et les prestations de service sont fournies à l'étranger exemptes de toute charge fiscale. Les biens et services importés supportent le même montant d'impôt que s'ils avaient été produits en Suisse.

662 Réduction du nombre des contribuables

Comme par le passé, l'impôt sur le chiffre d'affaires ne requerra, dans sa nouvelle forme, aucune intervention de la part des cantons et sera perçu exclusivement par les autorités fédérales (administration des contributions et administration des douanes). L'extension de l'assujettissement à l'ensemble des exploitants couvrant tous les stades de fabrication et de distribution aurait cependant pour conséquence de porter le nombre actuel de contribuables de 88 000 à environ 360 000 (selon le recensement des entreprises de 1965, les chiffres du recensement 1975 n'étant pas encore connus).

S'agissant d'avoir un mode de prélèvement économique (le moins de frais possible pour l'économie et l'administration), on doit et on peut restreindre le nombre des contribuables sans trop porter préjudice aux conditions de concurrence ni au rendement de l'impôt, cela grâce aux mesures suivantes:

- libérer de l'assujettissement les entreprises dont le chiffre d'affaires total est faible ou lorsque l'avantage fiscal est minime;
- établir une réglementation spéciale pour l'agriculture;
- limiter l'objet de l'impôt.

D'après les estimations de la commission d'experts, on peut de la sorte, en suivant ses propositions, ramener le nombre des contribuables à 150 000, voire 145 000 (rapport, p. 73 et 74).

662 a. Exemption de l'assujettissement pour les exploitants dont le chiffre d'affaires total est faible ou lorsque l'avantage fiscal est minime

La commission d'experts est d'avis qu'on peut tolérer, pour les petites entreprises, un avantage fiscal allant jusqu'à 2000 francs, car en l'occurrence, le produit de l'impôt en jeu n'est pas à la mesure des dépenses exigées par la taxation et le prélèvement de l'impôt. En prenant un taux de 8 pour cent, la commission arrive à la conclusion que les entreprises ne dépassant pas un *chiffre d'affaires annuel* de 30 000 francs doivent être en règle générale exclues de l'assujettissement. Elle préconise en outre que les entreprises réalisant un chiffre d'affaires annuel allant jusqu'à 300 000 francs puissent, sur leur demande, se faire exempter de l'assujettissement, à condition qu'elles n'en retirent pas un *avantage fiscal* supérieur à 2000 francs par année. Cela permettrait avant tout de laisser de côté les entreprises du commerce de détail dont la création de valeur est relativement faible, c'est-à-dire les commerces de denrées alimentaires. Les différentes limites mentionnées ci-dessus devraient être réadaptées lorsque la valeur de l'argent subit d'importantes modifications et lorsque les taux sont modifiés (rapport, ch. 2.3.1.4 à 6, p. 21 à 24).

Afin d'éviter qu'un trop grand nombre d'exploitants ne doivent présenter une demande d'exemption de l'assujettissement, submergeant l'administration d'un flot de requêtes, l'exemption de l'assujettissement doit être prévue lorsque le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 300 000 francs et à la condition que l'avantage fiscal n'exécède pas 2500 francs (chiffres correspondant à l'évolution de la valeur de l'argent depuis les enquêtes de la commission). Tous les exploitants dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 30 000 francs ne sont pas contribuables.

662 b. Réglementation spéciale pour l'agriculture

La réglementation spéciale pour l'agriculture qu'a proposée la commission part du principe que l'agriculteur est soumis à l'impôt. On envisage de soumettre les produits agricoles à un taux réduit qui corresponde à la relation entre l'impôt préalable grevant les dépenses de l'agriculture (biens d'investissement, moyens d'exploitation, produits auxiliaires de la production agricole, etc.) et son chiffre d'affaires total. Il en résulte qu'à long terme, l'impôt payé sur le chiffre d'affaires serait à peu près égal à l'impôt préalable déductible. Il sera donc possible d'exempter l'agriculteur de l'obligation de remettre des décomptes. Si le contribuable vend ses produits à des contribuables, commerçants ou fabricants (commerçants en denrées alimentaires, fabriques de conserves, commerces et industries du bois, etc.), ceux-ci pourront déduire l'impôt préalable dans la mesure du taux réduit. Eux-mêmes paieront au taux adéquat l'impôt sur la vente de ces produits ou des marchandises qui en auront été tirées (rapport, ch. 2.2.3, p. 16 à 19).

Exempter l'agriculteur de l'obligation de remettre des décomptes revient en fait à l'exempter de l'assujettissement. Selon les règles énoncées sous chiffre 662 a, les agriculteurs dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 300 000 francs sont

déjà, de droit, exclus de l'assujettissement, car l'avantage fiscal qu'ils en retirent ne dépasse pas dans la règle la limite des 2500 francs. Il est dès lors justifié d'exempter également les agriculteurs dont le chiffre d'affaires est plus important. Cela a l'avantage d'éviter l'obligation de distinguer entre deux catégories d'agriculteurs; à savoir les non-assujettis, d'une part, et les contribuables exemptés de l'obligation de remettre des décomptes, de l'autre.

Il ressort des calculs de la commission technique qu'un taux réduit de $\frac{3}{10}$ du taux normal correspond assez exactement à la charge fiscale antérieure grevant la production agricole des genres d'exploitation les plus divers. Si l'impôt préalable est plus élevé, l'agriculteur concerné aura la faculté d'écarter cet inconvénient en se soumettant à l'assujettissement de son plein gré (ch. 665 b). C'est avant tout dans les exploitations d'élevage des régions de montagne que l'impôt préalable sera légèrement inférieur au taux réduit. On peut admettre l'avantage minime qu'en retireront ces exploitations.

Le choix d'un taux réduit applicable aux produits agricoles est conforme à l'exigence selon laquelle la fiscalité devrait favoriser les aliments de première nécessité. En effet, cette réglementation spéciale permet au consommateur final de se procurer à un taux réduit les produits agricoles tels que le lait, les pommes de terre, les légumes, les fruits et les œufs; de plus, tous les autres produits comestibles et boissons (à l'exception des boissons alcooliques) devront être soumis au taux réduit.

En ce qui concerne la *silviculture*, le rapport entre les dépenses grevées d'impôt et le chiffre d'affaires global serait à peu près le même que dans l'agriculture (rapport, ch. 2.2.3.1 f, p. 18). C'est la raison pour laquelle les exploitations sylvicoles doivent aussi être exemptées de l'assujettissement; leurs clients contribuables (commerces de bois, industrie du bois, de la construction) déduiront l'impôt préalable au pourcentage du taux réduit. Cependant, en cas d'assujettissement volontaire, l'entreprise sylvicole devra tout de même payer l'impôt sur ses ventes de bois au taux normal car le taux réduit n'est pas prévu dans ce cas (cf. ch. 667c).

L'*horticulture* et ses produits qui, aujourd'hui, sont compris dans la liste franche, doivent être traités de la même manière que l'agriculture et ses produits. Il s'agit en effet, pour une part, de moyens auxiliaires de la production agricole (semences, oignons et tubercules, plants, jeunes arbres, etc.). Un traitement fiscal différent pour les plantes de décoration et les fleurs causerait des difficultés de délimitation et de différenciation disproportionnée à leur importance sur le plan fiscal.

C'est en revanche le taux normal qui doit s'appliquer aux boissons alcooliques. Cependant, un *viticulteur* qui vend à une autre entreprise (coopérative, cave privée, commerce de vin) la totalité de sa récolte de raisin destinée à la fabrication du vin, pourra être dispensé de l'assujettissement; en effet, l'impôt frappera logiquement le vin au moment où il sera vendu par les entreprises contribuables qui auront transformé le raisin. L'entreprise de transformation

pourra déduire l'impôt préalable au taux réduit sur ses achats de raisin. Par contre, les vigneron pressurant eux-mêmes le raisin (*producteurs viti-vinicoles* — il en existe quelques centaines) devront être soumis à l'impôt, dans la mesure où il n'en sont pas libérés en tant que petites entreprises (ch. 662a).

Pour délimiter les exceptions à l'assujettissement, il sera possible de reprendre la terminologie du droit actuel, selon laquelle sont exemptés de l'assujettissement les agriculteurs, les sylviculteurs, les horticulteurs et les viticulteurs ne livrant que des produits agricoles, forestiers, horticoles ou viticoles qui sont tirés de leur propre exploitation. Seules les exploitations viti-vinicoles doivent être exclues de cette liste.

Les marchands de bétail, à la fois acquéreurs et fournisseurs, entretiennent avec l'agriculture des relations dans les deux sens; ils doivent donc être exemptés de l'assujettissement comme l'est le paysan. Le contribuable (par exemple le boucher) qui s'approvisionne auprès d'un marchand de bétail non contribuable, peut faire valoir la déduction de l'impôt préalable au taux réduit.

662 c. *Cas particuliers d'exemption de l'assujettissement*

Les vétérinaires et les cliniques pour animaux doivent être exclus de l'assujettissement pour les auscultations, traitements et les soins donnés aux animaux; en effet, sans cela, ce genre d'activité serait impossible en tant que fabrication de marchandises (les animaux sont des marchandises). Les prestations médicales ne devraient d'une manière générale jamais être imposées. Cela vaut en tout cas pour les animaux utilisés dans l'agriculture; cette exonération est en effet entrée dans le calcul de la charge antérieure et a par conséquent influé sur le niveau du taux réduit. Il faut exonérer également le traitement des autres animaux pour qu'un travail administratif exagéré ne soit pas imposé aux vétérinaires et aux cliniques pour animaux.

Les artistes-peintres et les sculpteurs doivent être exemptés de l'assujettissement pour les travaux qu'il effectuent personnellement dans leur domaine artistique. Cette solution avait déjà été évoquée lors du traitement des motions déposées le 3 octobre 1973 par le conseiller aux Etats Madame Girardin et le conseiller national Junod.

662 d. *La non-imposition de certains genres de prestations* mène à une limitation encore plus forte du cercle des contribuables; en effet, les entreprises qui exercent des activités non soumises à l'impôt ne sont pas contribuables.

En déterminant les prestations qu'on veut ou non imposer, il convient de prendre garde à ce qui suit:

1. *Franchise et pseudo-franchise fiscale*

La non-imposition conduit à une pseudo-franchise de la prestation. En effet, celui qui fournit la prestation n'étant pas contribuable pour cette transaction, il ne peut pas déduire l'impôt grevant les achats des biens

(marchandises, travaux exécutés sur des marchandises ou des constructions, prestations) qu'il utilise pour son activité franche. Ainsi, les prestations non imposées supportent dans une certaine mesure une charge antérieure.

La vraie franchise, sans charge antérieure (= imposition au taux zéro), implique que celui qui fournit la prestation soit contribuable, de sorte qu'il puisse opérer la déduction de l'impôt grevant les dépenses faites pour les transactions franches. La vraie franchise ne permet donc pas de diminuer le nombre des contribuables. Dès lors, il ne faut l'appliquer que pour l'exportation de marchandises et de services, domaine où elle est indispensable en raison de la concurrence et du principe de l'imposition dans le pays de destination.

2. *Effet inégal de la pseudo-franchise, suivant que la prestation est fournie à un consommateur final ou à un acquéreur contribuable*

Ce n'est qu'en cas de prestations à un consommateur que la non-imposition entraîne une réduction de la charge fiscale finale, qui se limite alors aux impôts grevant les dépenses du prestataire. En revanche, si la prestation est destinée à un contribuable, la non-imposition produit un effet cumulatif: l'impôt préalable sur les dépenses du prestataire s'ajoute à l'impôt que doit payer l'acquéreur contribuable sur ses propres transactions. On ne peut supprimer cet effet cumulatif qu'en imposant toutes les prestations, jusqu'à la dernière entreprise de la chaîne des transactions; ce n'est qu'ainsi que chaque entreprise peut déduire l'impôt payé aux stades antérieurs, qu'on lui a transféré.

663 Énumération des prestations imposables

(rapport, p. 31-72)

Doivent être imposés:

- a. Les transactions et l'importation de marchandises et d'énergie, à l'exception de l'eau du réseau de distribution,
- b. Les travaux professionnels exécutés sur des marchandises, des constructions et des terrains, à l'exception de la culture du sol aux fins de la production naturelle,
- c. La cession, contre rémunération, de marchandises et d'installations d'exploitation fixes, pour l'usage ou la jouissance,
- d. Le transport et le stockage des marchandises ainsi que les prestations des maisons d'expédition,
- e. La cession ou la remise, en vue de leur utilisation, de brevets, marques, échantillons, modèles et autres biens immatériels analogues (à l'exception des droits d'auteur sur les œuvres littéraires et artistiques),
- f. Les mesures, mensurations, enquêtes, travaux de recherche et de développement, en vue de la fabrication de marchandises ou de la construction d'immeubles ou encore de la création de biens immatériels du genre de ceux qui sont énumérés sous lettre e ci-dessus,

- g. Les travaux d'architectes et d'ingénieurs,
- h. La mise à disposition de main-d'œuvre pour des activités soumises à l'impôt,
- i. Les prestations des hôtels et restaurants,
- j. Les prestations des coiffeurs et des esthéticiens,
- k. Les prestations en matière de publicité ou en matière d'information sans but publicitaire.

Les raisons qui ont motivé ce choix sont les suivantes :

663 a. *Marchandises et énergie*

Les marchandises et l'énergie représentent, en valeur, la part la plus importante des biens de consommation. Personne ne conteste qu'il faut continuer à soumettre à l'impôt sur le chiffre d'affaires les transactions portant sur les marchandises et les agents énergétiques ainsi que leur importation.

Jusqu'à présent, les transactions portant sur nombre de marchandises (et livraisons d'énergie), dont avant tout les denrées alimentaires (à l'exception des boissons alcooliques), échappaient à un prélèvement direct grâce à la *liste franche* (cf. ch. 621). Cependant, ces biens supportaient tout de même la charge fiscale grevant les investissements et les moyens d'exploitation nécessaires à leur production et à leur distribution (cf. ch. 622). On ne saurait prévoir une vraie franchise pour ces marchandises, car les 150 000 agriculteurs (chiffre arrondi) devraient, sans cela, être soumis à l'impôt de manière qu'on puisse leur rembourser les impôts préalables.

La commission a proposé d'imposer au taux réduit de $\frac{3}{10}$ du taux normal les denrées alimentaires, les médicaments et les moyens auxiliaires destinés à la production agricole qui sont énumérés dans la liste franche en vigueur aujourd'hui. Cette forte réduction par rapport au taux normal tient compte de la nécessité de favoriser, sur le plan fiscal, les biens socialement importants (rapport, ch. 3.2.1.1 b, p. 31-32). L'impôt calculé au taux réduit équivaut à peu près à l'ensemble des impôts préalables sur les moyens mis en œuvre pour fabriquer et distribuer les denrées alimentaires, c'est-à-dire à la taxe occulte qui les grèverait en cas de pseudo-franchise.

D'ailleurs, presque tous les avis exprimés lors de la procédure de consultation, préféreraient à une pseudo-franchise une imposition au taux réduit. Afin d'éviter de nouveaux problèmes de délimitation, ce groupe de marchandises doit être circonscrit comme jusqu'ici. Pour satisfaire aux vœux exprimés çà et là, il est aussi possible d'appliquer le taux réduit aux livres, journaux et revues, aujourd'hui déjà francs d'impôt. La liste des marchandises soumises au taux réduit ne doit cependant pas être étendue; en effet, dans un ménage à revenu modeste, cette extension ne se ferait que très peu sentir; on ne saurait en revanche sous-estimer la perte fiscale qui résulterait de l'effet global, ni les complications inévitables qui se produiraient lors de la déduction de l'impôt préalable

(distinction entre achats au taux normal et au taux réduit), chez les contribuables utilisant ces biens dans leur activité.

En ce qui concerne l'eau du réseau de distribution, il est justifié de renoncer à l'imposition afin de maintenir la charge à un niveau aussi bas que possible.

Comme jusqu'ici, les livraisons et la consommation particulière sont réputées transactions imposables. Sous le régime actuel, la consommation particulière consiste non seulement à utiliser des marchandises à des fins privées, mais encore à les employer comme matériel d'exploitation dans l'entreprise du contribuable; en revanche, dans le nouveau système fiscal, la consommation particulière se limite à l'utilisation à d'autres fins qu'à celles de l'entreprise; il s'agit donc avant tout de l'usage ou de la consommation à des fins privées ou pour une activité non soumise à l'impôt. La consommation particulière, dont la perception et le contrôle étaient la cause de charges importantes, perd ainsi beaucoup de son importance.

663 b. Travaux professionnels exécutés sur les marchandises, constructions et terrains

(à l'exception de la culture du sol aux fins de la production naturelle)

Il faut imposer ces travaux pour les mêmes raisons qu'aujourd'hui: ce que le consommateur dépense pour ces prestations – assimilées à des livraisons, comme sous le régime actuel – constitue une partie de sa «consommation». Une non-imposition conduirait à des distorsions des conditions de concurrence. Dans la procédure de consultation, aucune objection n'a été présentée à cet égard. Puisque, dans le domaine de la construction, la notion de livraison est assimilée à celle de livraison de marchandises, les prestations des entrepreneurs généraux sont intégrées dans le système d'imposition (rapport, ch. 3.2.2.4, p. 42).

Lorsqu'une entreprise exécute des travaux pour son propre compte, il n'y a consommation particulière imposable que si le produit du travail est utilisé pour une activité non soumise à l'impôt. Ainsi, la consommation particulière de marchandises fabriquées professionnellement et l'utilisation d'ouvrages construits dans l'exercice d'une activité professionnelle ont une importance bien moindre que jusqu'ici.

663 c. Cession, contre rémunération, de marchandises ou d'installations d'exploitation fixes, pour l'usage ou la jouissance

La proposition de la commission d'imposer la location de marchandises n'est pas combattue (rapport, ch. 3.2.1.1 e, p. 34 et 35). Cela permet de déduire l'impôt préalable dans les cas de location de biens d'investissement et de moyens de production ou d'exploitation et d'éliminer les inégalités et les difficultés de délimitation qui résulteraient d'un traitement différent de la location pure suivie d'achat ultérieur et de la vente par acomptes, par exemple dans les diverses formes de «leasing». Dans certains cas, il peut arriver qu'on loue des installa-

tions d'exploitation dont une partie est fixée au sol (p. ex. des installations de surveillance ou d'intercommunication); leur location doit être imposée de la même manière, afin que ces installations soient traitées comme un tout.

663 d. Transport et stockage de marchandises et prestations des maisons d'expédition

L'imposition de ces prestations doit avant tout permettre d'éviter un effet cumulatif de l'impôt et des problèmes de différenciation (rapport, ch. 3.2.2.1, p. 38 et 39). Les conditions de concurrence entre les transports publics, les transports privés professionnels et ce que l'on nomme le trafic pour compte propre (transport de marchandises par les fabricants et les commerçants eux-mêmes) n'ont pour ainsi dire rien à gagner d'une imposition au taux réduit, telle que la souhaitent certains représentants des consommateurs, des organisations de transports publics et la Commission de la conception globale suisse des transports; en effet, le transport pour compte propre reste de toute façon non imposé et il en va de même du transport pour le compte d'autrui, grâce au fait que le mandant peut déduire l'impôt préalable. En revanche, une imposition au taux réduit entraînerait des problèmes de différenciation lors de livraisons de marchandises et de transports de biens, de même que lors de la déduction de l'impôt préalable par celui qui fait exécuter le transport. Dans l'intérêt du grand nombre de contribuables concernés, il faut donc écarter le recours à l'imposition au taux réduit dans ce domaine.

Il n'en reste pas moins qu'il faut prévoir une vraie franchise (avec déduction de l'impôt préalable) pour les transports de biens et les prestations des maisons d'expédition lors du trafic pour l'exportation, en transit et, pour une certaine part, dans le trafic d'importation (rapport, ch. 4.1.3.2.2 b, p. 85).

663 e. Cession ou remise, en vue de leur usage, de patentes, marques, échantillons, modèles et autres biens immatériels analogues (à l'exception des droits d'auteur sur les œuvres littéraires et artistiques)

L'imposition de ces prestations vise principalement à éviter l'effet cumulatif de l'impôt et à assurer une véritable franchise d'impôt avec déduction de l'impôt préalable lorsqu'elles sont effectuées en faveur de clients se trouvant à l'étranger (rapport, ch. 3. 2. 2. 2, p. 40).

En revanche, il n'est pas nécessaire d'imposer l'octroi de droits d'auteur sur les œuvres littéraires et artistiques, car la charge préalable qui les grève est relativement faible. Lorsqu'elles parviennent sur le marché sous forme de livres, de disques, de bandes enregistrées, de films, etc., elles sont frappées de l'impôt au moment de la vente de ces produits. Au contraire, l'auteur n'est pas contribuable; ainsi, il est mis sur le même pied que les artistes-peintres et les sculpteurs, eux aussi non soumis à l'impôt. Il doit en être de même de la simple conférence, exécution ou présentation à des fins éducatives ou instructives (rapport, ch. 3. 2. 2. 12, p. 61 et 62). Les prestations faites dans le domaine des divertissements ne sont pas imposées puisqu'elles sont déjà soumises à une

imposition cantonale ou communale (taxe sur les spectacles; rapport, ch. 3. 2. 2. 13, p. 62; ch. 664 *i* et *j*). Par conséquent elles ne doivent pas non plus être frappées indirectement par un impôt sur les droits d'exhibition ou d'exécution. Toutefois, si elles visent des buts publicitaires (p. ex. films publicitaires télévisés), elles tombent sous le coup de l'impôt sur les prestations en matière publicitaire (ch. 663 *k*).

663 f. Mesures, mensurations, enquêtes, travaux de recherche et de développement en vue de la fabrication de marchandises ou de la construction d'immeubles ou encore de la création de droits immatériels selon la lettre e

Le rapport de la commission n'a pas fait mention de ces prestations. Une partie d'entre elles supportent aussi une charge antérieure élevée (avant tout les travaux de recherche et de développement). Leur non-imposition pourrait entraîner certaines distorsions de conditions de concurrence lorsque la prestation est faite à des acquéreurs contribuables ou à destination de l'étranger. En outre, une imposition est nécessaire afin d'écarter les inégalités dans la charge fiscale lorsque le destinataire de la prestation n'est pas contribuable (services publics ou entreprises dont l'activité n'est pas imposable). Souvent, les indemnités dues pour ces travaux entrent dans la composition du prix final des marchandises fabriquées ou des constructions réalisées; elles sont alors imposées en tant que partie de la contre-prestation pour cette transaction. Il en résulte que la prestation doit aussi être imposée lorsqu'elle est faite indépendamment de la transaction imposable.

663 g. Travaux d'architectes et d'ingénieurs

C'est aussi pour éviter des inégalités de traitement qu'il faut soumettre à l'impôt les prestations d'architectes et d'ingénieurs. Les honoraires sont souvent inclus dans le prix d'une construction ou de la fabrication d'une machine. Dans ces cas, ils sont grevés de l'impôt qui frappe ces travaux. Les honoraires des architectes et des ingénieurs doivent donc aussi être imposés lorsque leurs prestations sont fournies séparément (rapport, ch. 3. 2. 2. 3, p. 40-42).

663 h. Mise à disposition de main-d'œuvre

Il y a lieu d'imposer la mise à disposition de main-d'œuvre destinée à exécuter des travaux imposables afin qu'on ne puisse pas éluder l'impôt sur ces travaux en faisant simplement un prêt de main-d'œuvre (rapport, ch. 3. 2. 2. 5, p. 42-43).

663 i. Prestations des hôtels et restaurants

Pour que l'imposition de la consommation soit aussi complète que possible, il faut également imposer les prestations de services faites au consommateur final. Les plus importantes, en valeur, sont celles des hôtels et restaurants

(hébergement et restauration). En outre, elles font partie, pour une grande part, des besoins à caractère somptuaire. C'est pourquoi, on ne comprendrait absolument pas pourquoi elles ne seraient pas imposées, comme le réclament les représentants des hôtels et restaurants ainsi que d'autres organisations. Par rapport au régime de l'imposition au taux normal que propose la commission, il y aurait, en cas de non-imposition (pseudo-franchise), environ 21 000 contribuables de moins; il en résulterait une diminution du produit total de l'impôt d'environ 7,5 pour cent.¹⁾ Pour compenser cette perte, il faudrait relever le taux normal d'à peu près un pour cent. Au grief voulant que l'imposition au taux normal porte préjudice à la possibilité de concurrencer l'étranger, on répondra que, dans tous les pays voisins, les prestations de la branche hôtelière, y compris celles qui sont fournies aux touristes étrangers, sont grevées de l'impôt. En République fédérale d'Allemagne, et pour certaines catégories d'hôtels et de restaurants, en France et en Italie, le taux est même supérieur à 10 pour cent (v. rapport, p. 51-52).

663 j. *Prestations des coiffeurs et des esthéticiens*

La commission a proposé de renoncer à l'imposition de ces prestations pour des raisons relevant de la rentabilité de la perception fiscale (rapport, ch. 3.2.2.11 g, p. 60 et 61). Cependant, de nombreux avis, émanant surtout d'associations de consommateurs, demandent qu'on impose ces prestations de services. En outre, on peut présumer que dans cette branche économique, le rapport entre le rendement fiscal et la charge administrative est un peu plus favorable que la commission ne l'avait estimé. C'est pourquoi l'imposition se justifie.

663 k. *Prestations en matière de publicité ou en matière d'information sans caractère publicitaire*

L'imposition uniforme de ces prestations (rapport, ch. 3.2.2.16, p. 65 à 71) satisfait à l'exigence d'une imposition globale des dépenses publicitaires, empêche tout effet cumulatif de l'impôt et garantit le respect des conditions de concurrence dans ce domaine. Cette imposition n'a que peu d'effet sur le plan fiscal car la très grande partie des mandants sont des entreprises habilitées à déduire l'impôt préalable.

Quelques organismes consultés proposent d'appliquer le taux réduit à la publicité sans caractère commercial (pour les institutions d'utilité publique ou de charité, les partis politiques ou les services publics). Cependant, un traitement

¹⁾ Compte tenu des chiffres d'affaires globaux réalisés en 1971/72 dans la branche hôtelière, la perte de rendement résultant de la non-imposition au taux normal de 10 pour cent serait d'environ 540 millions de francs (rapport, ch. 3.2.2.8, p. 50, 1^{er} exemple). Selon les données de 1973, le rendement total de l'impôt, au taux normal de 6 pour cent, a été estimé à 4 270 millions de francs (rapport, p. 77). A un taux normal de 10 pour cent, il aurait été de 7 100 millions de francs environ; 540 millions de francs en représentent environ le 7,5 pour cent.

différent selon le but de la publicité poserait des problèmes de différenciation et de délimitation qu'on ne saurait exiger des nombreux contribuables touchés.

Il n'est pas possible de répondre aux vœux formulés par les représentants de la presse qui, pour les annonces, suggèrent une imposition réduite, voire une vraie franchise. D'ailleurs, le but qu'ils visent – favoriser la presse en difficulté par rapport aux autres supports de publicité – ne saurait être véritablement atteint de cette façon car la très grande partie des annonceurs peuvent, en tant qu'entreprises contribuables, déduire l'impôt frappant l'ensemble des prestations publicitaires, à titre d'impôt préalable. Appliquer un traitement spécial à la presse causerait en revanche à ces entreprises des difficultés de différenciation lors de la déduction des impôts préalables. De plus, il faut relever que le taux réduit applicable aux transactions portant sur les journaux et les revues tient déjà compte du cas de la presse (ch. 667 *c*); l'impôt calculé au taux réduit sur les encaissements provenant des abonnements et de la vente au numéro sera en règle générale inférieur à celui qui serait perçu au taux normal sur la dépense globale faite pour la fabrication et la distribution des produits de la presse et qui pourrait être déduit à titre d'impôt préalable.

664 Prestations non imposées

Toutes les prestations ne figurant pas dans l'énumération du paragraphe 663 ne seront pas soumises à l'impôt; ce sont en particulier:

- a. La livraison d'eau du réseau de distribution;
- b. L'octroi de droits d'auteur sur les œuvres littéraires et artistiques;
- c. L'aliénation d'immeubles ainsi que le bail, à loyer et à ferme;
- d. Les prestations d'assurance;
- e. Les prestations bancaires, dans la mesure où elles ne sont pas imposables selon le chiffre 663;
- f. Le transport de personnes;
- g. Les prestations des agences de voyage;
- h. Le domaine de l'hygiène;
- i. L'éducation, l'instruction, l'enseignement et l'assistance publique;
- j. Les divertissements et les manifestations sportives;
- k. Les conseils (les prestations fournies à ce titre par les architectes et les ingénieurs, ainsi que celles qui relèvent du domaine de la publicité sont cependant imposables), la gestion de fortunes, la tenue de comptabilités pour le compte d'autrui et la revision comptable;
- l. Traitement électronique des données;
- m. Les commissions et courtages des agents commerciaux et agents immobiliers;
- n. Les prestations des services publics dans la mesure où elles ne figurent pas dans l'énumération donnée par le chiffre 663.

Si ces prestations n'ont pas été imposées, c'est pour les motifs exposés ci-après:

664 a. Livraison d'eau du réseau de distribution

Pour que la charge grevant cette fourniture soit aussi faible que possible, l'eau ordinaire du réseau de distribution ne doit pas être imposée. Comme c'est le cas sous le régime actuel, seules les dépenses de matériel en rapport avec la fourniture d'eau doivent être imposées.

664 b. Octroi de droits d'auteur sur des œuvres littéraires et artistiques

Les raisons pour lesquelles ces prestations ne sont pas imposées sont précisées sous chiffre 663 e.

664 c. Aliénation d'immeubles, bail à loyer et à ferme

L'*aliénation* d'immeubles est soumise aux droits de mutation cantonaux. Il ne convient pas d'y greffer en sus un impôt sur le chiffre d'affaires. En outre, on ne saurait exiger des cantons qu'ils renoncent aujourd'hui à cette source de revenus. Au surplus, le prélèvement de l'impôt entraînerait l'assujettissement d'un grand nombre de contribuables sans que le rendement fiscal ne s'améliore proportionnellement, en raison du nombre de transferts de propriétés opérés entre entreprises habilitées à déduire l'impôt préalable. Ce sont avant tout les logements qui se trouveraient grevés d'une charge supplémentaire. (Pour plus de détails, voir le rapport, ch. 3.2.1.2 b, p. 36 et 37). L'*aliénation* d'immeubles n'étant pas soumise à l'impôt sur le chiffre d'affaires, l'article 41^{ter}, 2^e alinéa, n'empêche en rien les cantons de l'imposer (cf. ch. 651).

La *location* et l'*affermage* d'immeubles et de parties de bâtiments ne doivent pas être imposés car cela reviendrait à frapper avant tout les loyers. En revanche, il faut prévoir la possibilité de soumettre volontairement à l'impôt les baux conclus avec des entreprises contribuables, de sorte que le bailleur puisse déduire l'impôt sur les travaux de construction et le locataire l'impôt grevant les loyers (rapport, ch. 3.2.1.2 c, p. 37 et 38; ch. 665 b).

Ces propositions de la commission ont en général été admises dans la procédure de consultation. Un seul avis demande d'imposer l'*aliénation* et le bail – à loyer et à ferme – lorsque les intéressés disposent d'un revenu élevé; cette suggestion méconnaît le but d'un impôt de consommation et serait de surcroît irréalisable.

664 d. Prestations d'assurance

Vous avez décidé du traitement fiscal applicable aux prestations d'assurance le 27 juin 1973, en adoptant la modification de la loi fédérale sur les droits de timbre (RS 641.10). Il ne serait pas rationnel de prélever un second impôt fédéral sur ces mêmes prestations. S'il s'imposait d'en modifier la charge fiscale, c'est le droit de timbre qu'il faudrait adapter.

664 e. Secteur bancaire

Les activités non imposables du secteur bancaire sont:

- le crédit (opérations portant intérêt),
- l'émission et le commerce de papiers-valeurs, y compris l'achat et la vente pour le compte d'autrui,
- les transactions de caisse, les transactions en monnaie scripturale, le commerce de devises, les arbitrages,
- le dépôt,
- les conseils et la gestion de fortunes,
- la location de safes,
- le commerce d'or monétaire.

Pour ce qui concerne les motifs justifiant la non-imposition de ces activités, nous vous renvoyons au rapport de la commission, chiffre 3.2.2.7 (p. 44 à 49) et, pour le commerce d'or monétaire, au chiffre 3.2.1.1 f (p. 35 et 36). Dans ce domaine, il convient de considérer que l'impôt sur le chiffre d'affaires est un impôt de consommation et qu'il doit frapper les dépenses des consommateurs pour l'achat de marchandises et de services sur le territoire suisse. Il est très difficile de circonscrire les prestations qui pourraient à la rigueur entrer en ligne de compte pour l'imposition; c'est la raison pour laquelle, dans les lois étrangères également, on a renoncé à imposer les prestations bancaires traditionnelles. De plus, les banques suisses fournissent ou destinent une bonne part de leurs services à l'étranger, de sorte qu'en raison du principe de l'imposition dans le pays de destination, ces prestations devraient de toute manière bénéficier de la franchise effective. Il est manifeste qu'il n'existe pas de moyens permettant de distinguer avec certitude, sans soulever d'épineuses questions, les prestations fournies en Suisse de celles qui sont destinées à des clients de l'étranger. A ce sujet, il convient de relever tout particulièrement ce qui suit.

En cas d'imposition du crédit, ce sont avant tout les crédits hypothécaires pour la construction de logements qui rapporteraient le plus au fisc. Cela entraînerait toutefois une charge supplémentaire pour la construction de logements, charge indésirable en raison de ses répercussions sur les loyers.

La loi fédérale sur les droits de timbre, révisée le 27 juin 1973 (RS 641.10), régit l'émission et le commerce de papiers-valeurs. Comme pour les prestations d'assurance, il serait inopportun de prélever l'impôt sur le chiffre d'affaires dans ces cas-là. En outre, la place financière qu'est la Suisse verrait sa position s'affaiblir face à la concurrence internationale.

En matière de transactions de caisse (change p. ex.) ou de transactions en monnaie scripturale (virements p. ex.), la contre-prestation versée à la banque pour son service n'équivaldrait ni au montant crédité ou débité, ni à l'argent changé. Dès lors, imposer ces «transactions» ne correspondrait pas au véritable sens d'une imposition de la consommation. C'est la marge entre l'achat et la

vente de monnaies étrangères, etc. qui dédommage la banque. Les gains réalisés de cette manière sont frappés par les impôts directs (de la Confédération, des cantons et des communes).

L'imposition des dépôts, des conseils et de la gestion de fortunes ne présente pas un intérêt suffisant sur le plan fiscal.

Il convient de relever que, pour toutes les activités bancaires non soumises à l'impôt, il n'y a également qu'une pseudo-franchise; les banques paieront l'impôt sur les dépenses de matériel faites pour ces activités. Cela vaut par exemple pour les bâtiments et l'ensemble des installations, en particulier celles de traitement électronique des données ou encore, les machines comptables, le mobilier et les équipements de bureau, les frais de publicité.

664 f. *Transports de personnes*

La commission a proposé d'imposer les transports de personnes, tout en faisant remarquer que les transports publics sont plus fortement grevés que les transports privés; en effet, lorsqu'un particulier se déplace avec son propre véhicule, seules les dépenses de matériel sont frappées de l'impôt (rapport, ch. 3.2.2.1, p. 53 et 54). Les organisations de transports publics, deux partis politiques, les représentants de la branche hôtelière et du tourisme, les porteparole des consommateurs ainsi que la Commission fédérale pour une conception globale des transports demandent d'empêcher que des entreprises de transports publics soient fiscalement désavantagées par rapport au trafic individuel. Les uns proposent de les imposer à taux réduit, les autres d'exonérer les transports de personnes (pseudo-franchise).

Il semble justifié de ne pas désavantager fiscalement, par rapport aux transports privés, les entreprises de transports publics dont la plupart ont recours aux contributions des pouvoirs publics (Confédération, cantons, communes) pour remplir leurs tâches. Toutefois, l'application du taux réduit à $\frac{3}{10}$ du taux normal, prévu pour la réglementation spéciale s'appliquant à l'agriculture (ch. 662 b) ne conviendrait pas; en effet, pour la majorité des entreprises de transports de personnes assurant le trafic routier (également les entreprises de cars et de taxis), l'impôt préalable, déductible, sur les dépenses de matériel (véhicules, installations d'exploitation, carburants, réparations, etc.) serait généralement plus élevé que l'impôt calculé sur les recettes. Le fisc devrait continuellement procéder à des remboursements d'excédents. Il faut également renoncer à fixer un taux spécial qui serait un peu plus élevé que l'impôt préalable, car il n'en résulterait pour les contribuables que des complications administratives. Pour ces motifs, le seul moyen de défendre la position concurrentielle des transports de personnes à fin lucrative par rapport au trafic individuel est de renoncer à soumettre à l'impôt le transport de personnes. Ainsi, le transport professionnel de personnes ne serait, de même que le trafic individuel, frappé de l'impôt que sur les frais de choses, comme c'est actuellement le cas.

On peut renoncer à imposer les transports de personnes par les chemins de fer à but purement touristique, les remonte-pentes et autres moyens de locomotion qui ne font pas concurrence au trafic individuel, car ces moyens de transport servent en partie l'intérêt général (mise en valeur de régions touristiques, etc.) et bénéficient de l'aide financière des pouvoirs publics (p. ex. des communes). On ne saurait leur réserver un traitement différent selon la rentabilité de l'entreprise; ce ne serait ni rationnel ni réalisable.

Une seule exception au régime de la pseudo-franchise des transports de personnes doit être faite pour le trafic aérien international, cela en raison des conditions de concurrence. En effet, dans tous les pays appliquant le système de la taxe sur la valeur ajoutée, ce genre de transport international est exempté de tout prélèvement direct ou indirect au titre de l'impôt sur le chiffre d'affaires. C'est pourquoi, il faut donner aux entreprises de transports aériens la possibilité de payer volontairement l'impôt sur les transports de personnes par avion, en accordant toutefois, comme pour le trafic international de marchandises, une franchise effective (avec déduction de l'impôt préalable) aux transports en provenance ou à destination de la Suisse (rapport, ch. 4.1.3.2.2 *b*, p. 85; ch. 665 *b*).

664 g. Agences de voyage

Les prestations des agences de voyage consistent pour une grande part en la vente de billets de train, d'avions, de bateaux etc., pour le compte des entreprises de transport (rapport, ch. 3.2.2.10, p. 54 à 56). Puisque le transport de personnes n'est pas soumis à l'impôt et qu'il bénéficie même d'une véritable franchise en ce qui concerne le trafic aérien international, il ne serait pas justifié d'imposer les agences de voyage, cela d'autant que le destinataire de ces «prestations d'intermédiaires» n'est en principe pas le voyageur, mais l'entreprise de transports, suisse ou étrangère, pour le compte de laquelle les billets sont vendus. Il en est de même lorsque ces «prestations d'intermédiaires» ont pour objet l'hôtellerie et la restauration.

664 h. Domaine de l'hygiène

En renonçant à imposer les prestations dans ce domaine, on favorise fiscalement les dépenses pour les soins médicaux au sens large du terme; en raison de la réduction du nombre des contribuables qui en résulte, les dépenses administratives seraient en pareil cas très nettement inférieures à celles que causerait une imposition au taux réduit (rapport, ch. 3.2.2.11 *a* à *f*, p. 56 à 60). Ce régime de pseudo-franchise a été approuvé lors de la procédure de consultation.

La vente des médicaments sera, elle, soumise au taux réduit (rapport, ch. 3.2.1.1 *b*, p. 32, et ch. 3.2.2.11 *d*, p. 58 et 59, ainsi que ch. 667 *c* ci-après). Elle doit être frappée de l'impôt non seulement chez les fabricants et les revendeurs, mais aussi au niveau des pharmacies d'hôpitaux et des médecins fournissant eux-mêmes des médicaments.

664 i. *Education, enseignement, instruction et assistance publique*

La non-imposition de ces prestations (rapport, ch. 3. 2. 2. 12, p. 61 et 62), proposée par la commission, n'est pas contestée. Il ne serait pas justifié d'appliquer un traitement fiscal différent aux auto-écoles, comme cela a été proposé dans l'un des avis exprimés.

664 j. *Divertissements et manifestations sportives*

Eu égard aux taxes cantonales et communales sur les spectacles (droit des pauvres), les divertissements et les manifestations sportives ne devront pas être soumis à l'impôt sur le chiffre d'affaires (rapport, ch. 3.2.2.13, p. 62). L'imposition que réclamaient certains avis entraînerait une charge globale trop importante. L'article 41^{ter}, 2^e alinéa n'empêche en rien les cantons ou les communes de prélever une taxe (ch. 651).

664 k. *Conseils d'ordre juridique, économique, financier et en matière d'organisation, gestion de fortunes, tenue de comptabilités pour le compte d'autrui et revision comptable*

L'imposition de ces prestations ne serait pas très productive du point de vue fiscal car la majorité de leurs destinataires pourraient déduire l'impôt. La non-imposition a, selon toute estimation, l'avantage de réduire de 6000 à 7000 le nombre des contribuables (rapport, ch. 3.2.2.14, p. 62 et 63). Il sied cependant de réserver la possibilité d'acquitter volontairement l'impôt sur les prestations de services en matière de conseils (avec droit à la déduction de l'impôt préalable), dans la mesure où cela permet d'éviter de coûteuses ou difficiles différenciations lors du transfert ou de la cession imposable de l'usage de biens immatériels commerciaux ou industriels, au sens du chiffre 663 e et f.

664 l. *Traitement électronique des données*

La commission a recommandé d'imposer toutes les prestations dans le domaine de l'informatique, afin d'épargner aux entreprises qui fournissent de tels services l'obligation d'opérer des distinctions compliquées entre les livraisons de marchandises imposables et les prestations de services franches (cf. rapport, ch. 3.2.2.15, p. 64 et 65). Cependant, l'imposition se heurte à certaines difficultés lorsqu'une entreprise tient la comptabilité d'un tiers, prestation non imposable (ch. 664 k), au moyen d'installations de traitement électronique des données. C'est la raison pour laquelle nous proposons de ne pas soumettre à l'impôt les prestations fournies en relation avec le traitement de l'information, qui ne sont pas réputées livraisons de marchandises (p. ex. conseils, analyses, travaux de programmation, élaborations de calculs), tout en admettant cependant un paiement volontaire de l'impôt (ch. 665 b). La tenue, par ordinateur, de comptabilités pour le compte d'autrui devrait, elle aussi, pouvoir être soumise volontairement à l'impôt aux fins d'éviter des complications.

664 m. *Commissions et courtages des agents immobiliers et des agents commerciaux*

Il n'y a aucun intérêt fiscal à imposer les services d'intermédiaires des agents commerciaux car les destinataires de ces prestations seront en principe habilités à déduire l'impôt préalable. Imposer les agents immobiliers serait en contradiction avec la non-imposition de l'aliénation d'immeubles (ch. 664 c et rapport, ch. 3.2.2.17, p. 71).

664 n. *Prestations des services publics*

Selon l'avis de la commission, les prestations des services publics qui ne sont pas mentionnées sous chiffre 663 ne doivent pas être imposées (rapport, ch. 3.2.2.18, p. 71 et 72).

665 Contribuables

665 a. *Règle et exceptions*

En principe, sont réputés contribuables toutes les entreprises exerçant une des activités énumérées sous chiffre 663.

Font exception, selon le chiffre 662:

- les exploitants ne retirant qu'un avantage fiscal minime de l'exemption ou ne réalisant qu'un petit chiffre d'affaires,
- les agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et viticulteurs ne livrant que des produits agricoles, forestiers, horticoles ou viticoles tirés de leur propre exploitation, à l'exception des vigneron vinifiant eux-mêmes leur vendange, les marchands de bétail,
- les vétérinaires et les cliniques pour animaux pour leurs auscultations, traitements et soins,
- les artistes-peintres et sculpteurs pour les œuvres qu'ils créent personnellement.

665 b. *Assujettissement volontaire et paiement volontaire de l'impôt sur des chiffres d'affaires non imposables*

Il convient d'autoriser l'assujettissement volontaire ainsi que le paiement volontaire de l'impôt sur des prestations qui ne sont pas mentionnées sous chiffre 663 aux fins d'éviter un effet cumulatif de l'impôt causant des distorsions importantes sur le plan de la concurrence ou pour simplifier considérablement la tâche du contribuable dans la détermination de l'impôt. Exemples:

- L'agriculteur, dont la charge préalable dépasse 3 pour cent de son chiffre d'affaires, peut se soumettre volontairement à l'impôt, afin que l'excédent puisse lui être bonifié (ch. 662 b et 668 a ci-après).

- L'exploitant non contribuable qui livre des marchandises ou fournit des prestations imposables à des contribuables peut demander son assujettissement volontaire afin que l'impôt préalable puisse être porté en compte à tous les stades de la transaction - chez lui et chez ses clients - (ch. 662 d).
- La société immobilière qui fait construire un immeuble pour une entreprise industrielle ou commerciale peut demander de devenir contribuable à titre volontaire afin qu'elle-même et ses locataires puissent déduire en tant qu'impôt préalable l'impôt sur les constructions et celui sur la location (ch. 664 c).
- La fiduciaire qui tient à l'aide d'un ordinateur les comptabilités d'entreprises contribuables peut se soumettre à l'impôt afin de pouvoir mettre en compte l'impôt sur ses frais de choses et de permettre à ses mandants de déduire l'impôt sur les travaux de comptabilité (ch. 664, let. I).

Toutefois, pour éviter des abus, il faut subordonner l'autorisation à certaines conditions. Ainsi, le contribuable devrait s'engager à se soumettre à l'assujettissement pour une durée minimale, et à la fin de celle-ci, acquitter un impôt équitable sur les biens d'investissement, moyens d'exploitation et autres marchandises encore existants qui ont fait l'objet d'une déduction de l'impôt préalable, pour qu'il ne soit pas avantagé au détriment d'autres entrepreneurs non contribuables. L'assujettissement volontaire ne devrait pas être accordé lorsque l'effet cumulatif de l'impôt est insignifiant.

665 c. Nombre de contribuables

Le nombre des contribuables sera un peu plus grand que celui estimé par la commission (rapport, p. 73 et 74); en effet, les coiffeurs et les esthéticiens que nous proposons de soumettre à l'impôt sont vraisemblablement plus nombreux que les entreprises de transports de personnes sans trafic de marchandises et les agences de voyage. Le nombre total pourrait s'élever à environ 150 000.

666 Exonération de l'exportation de marchandises et de prestations de service

Selon le chiffre 663, les livraisons de marchandises et les prestations de service imposables doivent être exonérées de l'impôt lorsqu'elles sont fournies à l'étranger (rapport, ch. 4.1.2 et 4.1.3.1 - 4.1.3.2.2, p. 80 à 86). L'exonération des exportations de marchandises doit dépendre, en principe, de l'attestation douanière de l'exportation. On ne pourra admettre un autre moyen de preuve que s'il est impossible de présenter la confirmation douanière, mais à la condition que la marchandise ait franchi légalement la frontière ou qu'il n'y ait pas eu intention d'éluder le contrôle à l'exportation ou le contrôle à l'importation du pays de destination. La fourniture de prestations de services à destination de l'étranger doit être établie par les documents et les pièces adéquates (commandes, contrats, factures, quittances, etc.).

667 Taux et calcul de l'impôt

667 a. Deux taux d'impôt seulement

Du point de vue de la simplicité et de la neutralité sur le plan de la concurrence, il conviendrait de n'adopter qu'un taux (comme en Norvège et au Danemark). Toutefois, l'exemption de l'agriculture (environ 150 000 entreprises; ch. 662 b) et le besoin de favoriser fiscalement quelques marchandises grevant fortement le budget des ménages modestes exigent, en sus du taux normal, un taux réduit représentant $\frac{3}{10}$ du premier.

Il faut écarter d'autres gradations de taux, par exemple, un taux plus élevé pour les marchandises dites de luxe, comme certains le suggéraient lors de la procédure de consultation, parce que leur rendement serait insuffisant et qu'il en résulterait des complications et un surcroît de travail aussi bien pour l'administration que pour les contribuables (rapport, ch. 3.2.1.1 c, p. 33). Plusieurs partis politiques, toutes les organisations faitières du commerce et de l'industrie, ainsi que plusieurs associations de consommateurs ont exprimé le même avis.

667 b. Fixation des taux

Selon les perspectives d'évolution du produit national brut pour 1978 et 1979, et pour autant que les modifications apparues ces derniers temps dans la structure des dépenses (régression de la part des dépenses pour l'achat de biens imposables) se résorbent dans une certaine mesure, on peut compter, pour ces deux années, sur un rendement de 800 à 840 millions de francs pour chaque pour cent du taux normal.¹⁾ Pour couvrir les excédents de dépenses des années 1978 et 1979 (ch. 23), il faut déjà, compte tenu des allègements prévus pour l'impôt de défense nationale (ch. 752.5) encaisser en moyenne par année 3,5 milliards de francs. C'est pourquoi, il est nécessaire que le *taux normal soit fixé à 10 pour cent et le taux réduit à 3 pour cent*.

Produit probable en millions de francs		1978	1979
– selon le droit en vigueur	(plan financier 1977-1979)	4 600	4 900
– selon le droit proposé	environ	8 000	8 400
recettes supplémentaires	environ	3 400	3 500

Si l'accroissement du produit national brut et celui des dépenses soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires diffèrent des prévisions, les recettes estimées ci-dessus peuvent varier plus ou moins fortement vers le haut ou vers le bas. Il faut surtout considérer que l'expérience ne fournit pas de données sur l'évolution du rendement du nouvel impôt par rapport au produit national brut. De surcroît, il importe de prendre en considération d'autres éléments d'incertitude pendant les premières années durant lesquelles un impôt venant d'être modifié est appliqué.

¹⁾ Pour les années 1976 à 1979, le groupe des prévisions économiques estime les taux d'accroissement du produit national brut en valeur nominale à 4,8, 5,3, 6,3 et 6,9 pour cent.

Il se pourrait que les recettes estimées à 8 milliards de francs pour la première année soient sensiblement inférieures, car la réalisation de nombreuses affaires pourrait être avancée aux fins de bénéficier de taux d'impôt plus faibles avant l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation.

667 c. *Champ d'application du taux réduit*

Doivent être imposées au taux réduit les transactions en marchandises suivantes, qui figurent sur l'actuelle liste franche (ch. 662 b et 663 a ci-dessus):

- produits comestibles et boissons, à l'exclusion des boissons alcooliques,
- bétail, volailles, poissons,
- céréales,
- semences, tubercules et oignons à planter, plantes vivantes, plants, greffons, ainsi que fleurs coupées et rameaux, également en bouquets, couronnes et articles semblables,
- fourrages, acides pour l'ensilage, litières, engrais et préparations pour la protection des plantes,
- médicaments,
- journaux, revues et livres.

La réduction par rapport au taux normal est plus forte que, par exemple, dans la République fédérale d'Allemagne où le taux réduit correspond à la moitié du taux normal (actuellement 11 %). Il serait dès lors exagéré d'appliquer le taux réduit à d'autres marchandises (rapport, ch. 3.2.1.1 b, p. 31 et 32). C'est aussi l'avis de la plupart des gouvernements cantonaux, des partis politiques, des organisations faitières de l'économie et de plusieurs associations de consommateurs.

667 d. *Base de calcul*

Comme sous le régime actuel, l'impôt doit se calculer sur la contre-prestation reçue (non compris l'impôt dû), lorsqu'il s'agit de livraisons ou de prestations, ou encore sur la valeur de la marchandise ou de la prestation en cas d'importation ou de consommation particulière.

667 e. *Transactions portant sur des automobiles d'occasion*

La commission a exposé que la réimposition totale (c'est-à-dire normale) d'une marchandise usagée déjà grevée de l'impôt pourrait avoir comme conséquence que de telles transactions se fassent hors commerce, directement entre le possesseur et le nouvel acquéreur (p. ex. entre personnes privées) ou que le commerçant n'intervienne qu'en qualité d'agent de vente. Cet état de chose porterait préjudice aux commerçants contribuables.

Ce problème se pose avant tout dans le commerce des automobiles où il est usuel de revendre plusieurs fois, à de brefs intervalles, les objets usagés (rapport, ch. 4.8, p. 97). Les représentants de la branche, qui s'en sont évidemment

préoccupés, ont proposé une solution qui est celle de la réglementation autrichienne: le commerçant-contribuable qui acquiert une automobile d'occasion d'un tiers non assujéti à l'impôt ne calcule l'impôt que sur la différence entre le prix d'achat et le prix de vente. Il conviendrait en Suisse d'adopter une solution analogue.

667 f. *Bière, tabacs manufacturés et carburants*

La commission estime qu'il faut abroger les réglementations spéciales s'appliquant au prélèvement de l'impôt sur le chiffre d'affaires sur ces marchandises. Les transactions se rapportant à ces marchandises doivent être imposées au *taux normal* sur la *totalité de la contre-prestation*, à tous les stades de leur production et de leur fabrication, notamment aux fins d'alléger les charges administratives imposées aux contribuables (rapport, ch. 3.2.1.1 d, p. 34).

L'impôt sur la bière et les droits de douane supplémentaires sur les matières premières pour la brasserie et sur la bière devraient être supprimés au moment de l'entrée en vigueur du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires (ch. 651).

Sur les *tabacs manufacturés*, l'impôt sur le chiffre d'affaires ne se prélève aujourd'hui qu'à raison de la moitié du taux applicable aux livraisons en gros, chez les fabricants ou à l'importation. Maintenir cette réglementation spéciale, comme le désire l'industrie du tabac, reviendrait à obliger des dizaines de milliers de contribuables de l'impôt sur le chiffre d'affaires (commerces de gros et de détail, hôtellerie, etc.) à traiter séparément des autres les achats et ventes de ces marchandises. Il serait beaucoup plus simple pour eux de pouvoir traiter les transactions portant sur les tabacs manufacturés de la même façon que les autres transactions. En outre, il est équitable d'imposer les tabacs manufacturés au taux plein sur leur prix de détail, comme c'est le cas pour les autres biens. Dans quelques avis, on s'est demandé si la nouvelle charge globale, résultant de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de l'impôt actuel sur le tabac, serait encore supportable; on peut à notre sens y répondre par l'affirmative.

Nous proposons donc d'abroger, dans la loi sur l'imposition du tabac, les dispositions concernant le prélèvement de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de renoncer au traitement spécial des tabacs manufacturés dans l'impôt sur le chiffre d'affaires. Cependant, nous estimons qu'en cas d'introduction d'un impôt plus lourd sur le chiffre d'affaires, l'impôt actuel sur le tabac ne devrait pas être accru. C'est pourquoi nous nous engageons à renoncer, en tout cas pendant trois ans après la hausse du taux de l'impôt sur le chiffre d'affaires, à augmenter l'impôt sur le tabac; nous n'envisageons une telle augmentation que lors d'une révision ultérieure de la loi fédérale actuelle sur l'imposition du tabac.

Selon le droit en vigueur, la *taxe supplémentaire sur les carburants*, destinée au financement des routes nationales, n'est pas soumise à l'impôt sur le chiffre d'affaires (ACF du 9 août 1972 concernant la taxe supplémentaire sur les carburants, art. 2; RS 632.112.711). Jusqu'à maintenant, cette réglementation

d'exception a déjà posé aux fournisseurs de carburants certains problèmes de différenciation accompagnés d'un surcroît de travail. Continuer à exonérer le montant de cette taxe dans le cadre d'un nouvel impôt sur le chiffre d'affaires aurait pour effet, lors de la déduction de l'impôt préalable, de causer un surcroît de charges administratives à un nombre encore plus important de contribuables; cela vaut non seulement pour les commerçants en carburants (dont une bonne partie étaient d'ailleurs jusqu'ici des détenteurs de colonnes d'essence non contribuables), mais surtout pour les utilisateurs contribuables de carburants, dans l'industrie, le commerce et l'artisanat. C'est pourquoi cette réglementation spéciale doit être abrogée et l'impôt prélevé sur le prix global, y compris la taxe supplémentaire sur les carburants. S'il en résultait une charge globale trop élevée lors de l'entrée en vigueur du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires, il faudrait envisager d'abaisser la taxe supplémentaire sur les carburants; en guise de compensation, le Conseil fédéral pourrait affecter au financement des routes nationales une part convenable des recettes de l'impôt sur le chiffre d'affaires prélevé sur la taxe supplémentaire.

668 Déduction de l'impôt préalable, facturation et transfert de l'impôt, décompte

668 a. Déduction de l'impôt préalable

Dans son décompte périodique adressé à l'administration, le contribuable pourra déduire l'impôt:

- transféré par d'autres contribuables lors de livraisons ou de prestations de services,
- payé à l'importation,
- dû pour l'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger (ch. 669 b).

Il existera également la possibilité de déduire l'impôt préalable grevant les achats de produits agricoles, sylvicoles, horticoles ou viticoles auprès des agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs, viticulteurs et marchands de bétail qui, conformément aux chiffres 662 b et 665, sont libérés de l'assujettissement. Dans ces cas, l'impôt déductible représente $\frac{9}{103}$ du prix payé.

Mais la déduction n'est admise que si le contribuable destine la marchandise achetée ou la prestation de services à une activité imposée selon le chiffre 663 ou volontairement soumise à l'impôt selon le chiffre 665 b. A ce propos, il y a lieu d'ajouter que l'exportation en franchise d'impôt de marchandises ou de prestations (ch. 666) est réputée activité imposable.

Si l'impôt déductible dépasse le montant d'impôt dû pour la même période de décompte, le contribuable reçoit le remboursement de l'excédent (cf. détails dans le rapport, ch. 4.2, p. 87 à 89 et ch. 4.4.3, p. 91 et 92, ainsi qu'au ch. 661 du présent message).

668 b. Facturation

Le droit à la déduction de l'impôt préalable devra, en principe, être prouvé au moyen de factures indiquant clairement le montant de l'impôt. C'est pourquoi le contribuable aura légalement le droit d'exiger du fournisseur de la marchandise ou de la prestation soumise à l'impôt une facture mentionnant séparément l'impôt (rapport, ch. 4.3.1, p. 89).

668 c. Transfert de l'impôt

Comme nous l'avons dit, le transfert de l'impôt devra être apparent s'il s'agit de livraisons ou de prestations à des contribuables. Lors de livraisons ou de prestations à un consommateur final, la commission a recommandé de maintenir l'interdiction actuelle du transfert séparé. Toutefois, pour permettre au contribuable d'apporter également la preuve de la charge antérieure dans les cas d'achat dans le commerce de détail, il y aura lieu d'autoriser le fournisseur à déclarer dans ses factures ou quittances, établies avec impôt inclus, le taux auquel celui-ci a été calculé (rapport, ch. 4.3.1 à 3, p. 89 et 90).

Ce qui est déterminant dans la réglementation proposée, c'est que le déroulement des ventes et prestations de services est simplifié et que le consommateur voit clairement quel sera le montant total de sa dépense. Ce but est atteint par la règle prévue, selon laquelle le contribuable ne peut faire connaître aux particuliers, dans ses offres de livraisons ou de prestations, que le prix avec impôt inclus. Par conséquent il est tenu de publier, dans ses listes ou autres indications de prix (p. ex. affichages en vitrine ou sur la marchandise) combien coûte, impôt compris, la marchandise ou la prestation.

En revanche, l'exploitant non contribuable ne devra pas donner d'indications sur l'impôt (rapport, ch. 4.3.4, p. 90).

668 d. Décompte d'impôt

Mode de décompte: il convient d'adopter la règle selon laquelle le contribuable aura l'obligation de déclarer à l'administration les *livraisons et les prestations fournies pendant la période de décompte*; d'autre part, il aura la faculté de déduire les impôts que les fournisseurs lui auront facturés durant la même période (*décompte d'après les contre-prestations convenues*). Dans ce cas, le moment où les contre-prestations pour livraisons et prestations exécutées sont encaissées et les prestations de tiers payées, n'est pas déterminant (rapport, ch. 2.3.2.3, p. 25 et 26 et p. 105, ad ch. 1, let. a et b du schéma de décompte).

Pour certaines catégories de contribuables, en particulier pour les petites entreprises, il peut apparaître plus simple de déterminer le chiffre d'affaires et l'impôt préalable en indiquant les paiements reçus et effectués. C'est pourquoi, le *mode de décompte d'après les contre-prestations recues* devra être autorisé sous certaines conditions.

Si l'on imposait les livraisons et les prestations après le paiement, mais que l'on déduise l'impôt préalable une fois la facture reçue (déduction de l'impôt

préalable avant le paiement de l'impôt), le fisc pourrait subir des pertes d'intérêt. Afin d'empêcher que celles-ci soient excessives, il est justifié de soumettre à certaines conditions l'autorisation de procéder au décompte d'après les contre-prestations reçues.

En ce qui concerne la *période de décompte*, on pourra s'en tenir, comme actuellement, au trimestre civil.

S'il le faut, certains systèmes forfaitaires avec rectification dans le dernier décompte de l'année, faciliteront l'établissement des décomptes trimestriels (rapport, ch. 4.4.1, p. 91 et ch. 6.3 *b*, p. 115 et 116). En revanche, les contribuables dont l'impôt préalable dépasse régulièrement l'impôt dû sur leurs chiffres d'affaires (cela concerne en premier lieu les entreprises exportatrices), auront intérêt à ce que l'excédent leur soit remboursé le plus rapidement possible (rapport, ch. 4.4.3, p. 91 et 92). On pourra leur accorder, à certaines conditions, des périodes de décompte plus courtes.

Comme jusqu'ici, le *délai de remise des décomptes et de paiement* sera de 30 jours après l'expiration du trimestre. Il ne faudrait pas donner suite au désir exprimé dans certains avis lors de la procédure de consultation, qui voudraient que ce délai soit prolongé; il pourrait facilement s'ensuivre des chevauchements avec la période ultérieure. Le contribuable, qui établit sa comptabilité de façon adéquate, a, en règle générale, la possibilité de remettre ses décomptes dans les 30 jours. Si, exceptionnellement, il n'y parvenait pas, il devrait à tout le moins acquitter dans le délai un impôt calculé approximativement. Comme sous le régime actuel, le retard dans le paiement entraînera un intérêt moratoire.

Un délai convenable a également été prévu pour le remboursement de l'excédent d'une charge antérieure. Si la bonification est effectuée tardivement, il est envisagé de verser un intérêt d'indemnisation au taux de l'intérêt de retard.

669 Importation de marchandises et acquisition de prestations en provenance de l'étranger

669 a. Importation de marchandises

De même que les livraisons de marchandises sont soumises à l'impôt à tous les stades de leur fabrication et de leur distribution, de même leur *importation doit être imposée* en principe, que l'importateur soit ou non contribuable au sens du chiffre 665. L'utilisation réservée à la marchandise sur territoire suisse est, elle aussi, sans importance.

Il n'y a lieu de prévoir des *exceptions* à l'imposition que dans la mesure où elles sont commandées par des exigences de technique douanière, des conventions et traités internationaux ou des droits de faveur reposant sur des coutumes établies de longue durée. Il s'agit de:

- marchandises en petites quantités, de valeur insignifiante ou qui ne seraient frappées que d'un impôt minime;
- certains cas de trafic de marchandises admises en franchise de douane au sens de l'article 14 de la loi sur les douanes, par exemple, les marchandises

destinées à l'usage des missions diplomatiques et de certains de leurs membres; les effets de voyage, les trousseaux, les cadeaux de mariage et de fiançailles, les biens provenant d'héritages, etc., les échantillons sans valeur, les objets d'art destinés à être exposés en public, certains produits agricoles en provenance de la zone frontalière étrangère;

- réimportation de marchandises ayant été exportées sous passavant;
- réimportation de marchandises de retour d'origine suisse, en tant qu'elles n'ont pas été exonérées de l'impôt du fait de l'exportation. Dans ce cas, l'exonération a lieu par la voie du remboursement.

Si une marchandise n'était pas dédouanée en vue de la libre circulation sur territoire suisse, par exemple dans le trafic de perfectionnement et de réparation actifs, la dette fiscale ne prendrait naissance que sous condition. Elle s'éteindrait lors de la radiation de l'acquit intérimaire de dédouanement (passavant, acquit-à-caution), radiation opérée à la réexportation de la marchandise (rapport, ch. 4.1.2.2 b, p. 81 et 82).

C'est l'*administration des douanes* qui prélèvera l'impôt à l'importation, *en principe sur la valeur* de la marchandise au moment où elle sera importée. Plusieurs avis exprimés lors de la procédure de consultation ont fait valoir qu'il en résulterait, pour les entreprises commerciales et industrielles, une immobilisation de capitaux correspondant au montant de l'impôt payé à l'importation, durant le laps de temps s'écoulant entre l'importation et la déduction de l'impôt préalable dans le décompte périodique avec l'administration des contributions. Afin d'éviter d'importantes immobilisations de ce genre, il faudra examiner la possibilité d'accorder certaines facilités. Il sera par exemple possible de prévoir un délai de paiement de l'impôt ou, alors, l'administration pourra *permettre* à des contribuables qui remplissent des conditions précises (un grand nombre d'importations, valeur élevée des marchandises importées, comptabilité et décomptes fiscaux dignes de foi, solvabilité) de déclarer l'impôt sur les importations dans leurs *décomptes périodiques établis à l'intention de l'administration des contributions*.

669 b. Acquisition de prestations en provenance de l'étranger

Afin d'éviter que des distorsions en matière de concurrence ne se produisent entre les entreprises indigènes et étrangères, il faudra aussi imposer les prestations énumérées sous chiffre 663 (p. ex. les brevets, les résultats de recherches, les plans d'architectes, les prestations publicitaires) lorsqu'elles proviennent de l'étranger. C'est l'administration des contributions qui prélèvera l'impôt auprès du destinataire indigène. Si celui-ci utilise la prestation pour une activité soumise à l'impôt, il pourra opérer la déduction de cet impôt (ch. 668 a). En revanche, si l'acquéreur de la prestation n'est pas contribuable pour ses transactions sur territoire suisse (p. ex. le cas d'une entreprise non contribuable), ses acquisitions de prestations de l'étranger ne devront, pour des raisons d'ordre administratif, être imposées que si elles dépassent un certain montant.

67 Réglementation transitoire lors du changement de système

Stocks de marchandises destinées à la revente ou à être utilisées comme *matières premières* dans la fabrication professionnelle de marchandises ou l'exécution professionnelle de constructions: Si l'exploitant devenu contribuable en vertu du nouveau droit n'était pas assujéti comme grossiste au sens de l'actuel impôt sur le chiffre d'affaires, ses stocks de marchandises commerciales et de matières premières, ainsi que de produits finis ou semi-fabriqués seraient grevés de l'impôt transféré par ses fournisseurs. Il pourra le porter dans son décompte adressé à l'administration (rapport, ch. 4.5.2, p. 92) comme c'est actuellement le cas, en principe, lors de l'assujétissement en qualité de grossiste.

Mais on ne saurait admettre que le contribuable déduise l'impôt – bonifié à ses fournisseurs lors de l'acquisition ou de la fabrication – qui grève toutes les *autres marchandises, installations* et constructions en sa possession au moment du changement de système: il en résulterait une charge insupportable pour les finances fédérales; en outre, il serait très difficile de déterminer le montant d'impôt sur le chiffre d'affaires qui les charge, comme aussi d'apprécier la diminution de valeur intervenue jusqu'au moment du changement de système (rapport, ch. 4.5.3, p. 93).

Selon le chiffre 668 a, la possibilité existera de mettre en compte l'impôt préalable grevant les acquisitions effectuées après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. En principe, cela vaudra également pour les achats de *biens d'investissement*.

Toutefois, cette réglementation pourrait avoir certains effets secondaires; dès que le nouveau régime légal sera connu, on retardera le plus possible l'acquisition de biens d'investissement jusqu'à son entrée en vigueur. Or, cela pourrait, selon la situation économique, provoquer des perturbations très défavorables. C'est pourquoi nous devons avoir la compétence de réduire, s'il le faut, pendant une période restreinte qui suivra le changement de système, la déduction de l'impôt préalable grevant les biens d'investissement, de sorte que de telles acquisitions soient encore frappées d'un impôt préalable, moins élevé cependant, que celui qui est prévu par le système actuel (rapport, ch. 4.5.4 et 4.5.5, p. 93 et 94).

Adaptation des prix convenus auparavant: Lorsque le prix d'une marchandise ou d'une prestation a été convenu avant le changement de système, mais que la livraison ou la prestation de services n'a lieu qu'ensuite et que l'imposition se fait selon le nouveau droit, le contribuable devra pouvoir faire valoir contre l'acquéreur une prétention de droit civil afin d'obtenir en sus le montant représentant la différence entre l'impôt calculé selon les anciennes dispositions et l'impôt dû selon le nouveau droit. Mais cela ne vaudra toutefois que si aucune convention ne s'y oppose expressément. La même réglementation a été adoptée lors de chaque augmentation des taux de l'impôt sur le chiffre d'affaires (cf. les ACF modifiant celui qui institue un impôt sur le chiffre d'affaires du 28 juin 1971, 4 juillet 1973 et 2 juillet 1975, et dans chaque texte sous chiffre II, 3^e al. ou 4^e al.; RO 1971 940, 1973 1061, 1975 1211).

Au moment de calculer la différence d'impôt (p. ex. nouveau taux de 10% au lieu du taux actuel de 5,6%, ou de 3% au lieu de 0%), il faudra prendre garde à une éventuelle diminution de la charge antérieure.

Certaines mesures accessoires devant permettre d'éviter une hausse de prix injustifiée sont proposées dans le rapport de la commission pour le cas où la situation économique existant au moment du changement de système les rendrait nécessaires (rapport, ch. 4.5.6, p. 94 et 95). Lors de la procédure de consultation, plusieurs associations, plus spécialement celles des consommateurs, ont également exigé que de telles mesures soient appliquées.

L'arrêté fédéral sur la surveillance des prix du 19 décembre 1975 (RO 1975 2552) donne au Conseil fédéral la compétence de prendre les mesures nécessaires en matière de surveillance et d'affichage des prix. Si le nouvel impôt devait entrer en vigueur le 1^{er} octobre 1977, la durée du régime de la surveillance des prix (prévue jusqu'au 31 décembre 1978) serait suffisante. Mais comme cet arrêté fédéral doit être soumis au vote du peuple et des cantons, il s'agirait, en cas de refus, de prévoir l'insertion dans la disposition transitoire de la constitution concernant l'impôt sur le chiffre d'affaires, d'un article qui puisse le remplacer.

68 Comparaison du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires avec l'ancien et avec les TVA étrangères

681 Comparaison avec l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires

Jusqu'à maintenant, l'impôt ne grevait que les transactions et l'importation de marchandises, ainsi que l'exécution de travaux professionnels sur des marchandises, des constructions et des terrains, tout en étant assorti d'une liste franche étendue qui limitait fortement son objet. Selon la nouvelle réglementation, l'impôt frappe aussi les marchandises de la liste franche actuelle, mais à vrai dire au taux réduit pour une part importante d'entre elles. De plus, certaines prestations de services seront soumises à l'impôt.

Elargir l'assiette de l'impôt revient forcément à accroître le nombre des contribuables; cet accroissement est toutefois limité en raison de la réglementation spéciale s'appliquant à l'agriculture, ainsi que de l'exonération des petites entreprises et de celles dont l'avantage fiscal sera minime. Grâce à cette extension de l'assujettissement et au fait que l'impôt englobe aussi le commerce de détail, il sera possible de remplacer l'ancienne gradation des taux par un taux unique, ce qui facilitera grandement la détermination de l'impôt.

Au lieu de prélever tout l'impôt chez le dernier contribuable de la chaîne des transactions, on le percevra à tous les stades (paiement fractionné).

La taxe occulte, qui résulte sous le régime actuel de l'imposition des biens d'investissement et des moyens d'exploitation mis en œuvre pour la production et la distribution, disparaîtra pour les marchandises et prestations de services imposables, car la déduction de l'impôt préalable sera autorisée sur tous les

moyens auxiliaires de la production et de la distribution. Cette modification, liée au régime de l'assujettissement s'étendant au commerce de détail, garantira la neutralité de l'impôt en matière de concurrence, tant sur le marché intérieur qu'à l'égard des produits provenant de l'étranger.

682 Comparaison avec les TVA à l'étranger

La réorganisation proposée correspond dans une large mesure aux systèmes de TVA institués dans les pays de la CEE après de longues recherches. Les différences qui existent résident moins dans les principes que dans certains détails.

A l'étranger, l'agriculture et la sylviculture sont totalement ou partiellement soumises à l'impôt. Quant au système que nous proposons, il est aménagé de telle sorte que la quasi-totalité des agriculteurs continuent d'être exemptés de l'assujettissement.

Pour éviter que le nombre des contribuables ne s'accroisse davantage, nous n'avons pas tenu compte de nombreux genres de prestations (pseudo-franchise) qui, à l'étranger, sont imposables.

Dans les pays connaissant plus de deux taux (la France, la Belgique et l'Irlande ont quatre taux, de même qu'en principe l'Italie, qui provisoirement en a même cinq, le Luxembourg, trois) les complications qui en résultent sont la cause de plaintes. Il serait souhaitable de ne prévoir qu'un taux unique (comme en Norvège ou en Suède); cependant, si l'on veut tenir compte des ménages à budget modeste et appliquer une réglementation spéciale à l'agriculture, il est indispensable de prévoir un taux réduit pour certaines marchandises. La République fédérale d'Allemagne, les Pays-Bas et l'Autriche ont également deux taux.

En bref, les taux suivants sont en vigueur à l'étranger:

Etat	Taux normal		Autres taux		
	en % de la contre-prestation, sans le montant de l'impôt				
Allemagne, République fédérale	11	5,5			
Belgique	18	6	14	25	
Danemark	15				
France	20	7	17,6	33 ¹ / ₃	
Grande-Bretagne	8	0		25	
Irlande	20	0	10	35	40
Italie	12	3 ¹ / ₂	6	18	30
Luxembourg	10	5	2		
Pays-Bas	16	4			
Norvège	20				
Autriche	18	8			
Suède	17,65				

¹) seulement provisoire

7 La nouvelle base constitutionnelle de l'impôt fédéral direct

71 Considérations de principe

Depuis 1915, les impôts directs ne sont plus perçus seulement par les cantons et les communes, mais également par la Confédération. Sans doute, celle-ci a-t-elle renoncé, dès 1959, à imposer la fortune des personnes physiques. Mais, pour le surplus, on en est resté à un régime sous lequel le revenu des personnes physiques, de même que le bénéfice et le capital ou la fortune des personnes morales sont imposés par chacune des trois collectivités souveraines en matière fiscale (système dit de la superposition).

Au cours des dernières décennies, de nombreuses propositions visant à introduire un nouveau partage des sources fiscales entre la Confédération et les cantons ont été présentées. Selon l'une d'elles, la Confédération aurait dû être exclue purement et simplement du domaine des impôts directs, en vertu du précepte: les impôts indirects à la Confédération, les impôts directs aux cantons et communes, sous réserve d'éventuelles contributions financières en faveur de la Confédération (contingents d'argent des cantons). A l'extrême opposé, une autre solution visait à conférer à la Confédération la compétence exclusive de lever les impôts directs et à faire participer les cantons et les communes, de manière équitable, au rendement de ceux-ci (impôt fédéral général). Selon d'autres propositions encore, les impôts directs auraient dû être partagés entre la Confédération et les cantons soit d'après les objets imposables ou les sujets de l'imposition, soit d'après le genre d'impôt:

- Le partage selon les objets imposables aurait consisté, par exemple, à conférer exclusivement à la Confédération la compétence d'imposer les revenus de capitaux et aux cantons et aux communes celle d'imposer les revenus restants et la fortune (impôt fédéral sur les revenus de capitaux).
- En cas de partage d'après les sujets de l'imposition, les personnes physiques auraient été imposées par les cantons et les communes, alors que les personnes morales l'auraient été par la Confédération (impôt fédéral dû par les personnes morales IPM).
- Partagés selon le critère du genre d'impôt, les domaines fiscaux auraient été délimités comme il suit: les cantons auraient conservé intégralement la compétence de procéder à l'imposition courante du revenu et de la fortune, alors que la Confédération se serait vu attribuer le droit de lever l'impôt sur la fortune en cas d'héritage (impôt fédéral sur les successions et sur la masse successorale).

On a enfin examiné comment un impôt fédéral direct concurrent pourrait être structuré pour que l'empiétement de la Confédération dans le domaine fiscal traditionnel des cantons et des communes soit aussi discret que possible. Outre l'impôt pour la défense nationale, les possibilités suivantes ont été envisagées:

- un impôt fédéral dû par les personnes morales superposé aux impôts cantonaux et communaux existants sur le revenu et sur la fortune, avec renonciation à toute imposition des personnes physiques par la Confédération;
- un impôt fédéral dû par les personnes morales, complété par un impôt sur les revenus élevés du travail des personnes physiques;
- des centimes additionnels fédéraux majorant les impôts cantonaux directs (surtaxes);
- un impôt général sur le rendement, perçu par la Confédération comme complément des impôts cantonaux et communaux sur le revenu et sur la fortune.

Après avoir été examinées de manière approfondie par le Conseil fédéral et le Parlement, ces propositions furent finalement toutes rejetées (cf. notamment les messages du Conseil fédéral concernant de nouvelles dispositions constitutionnelles sur le régime financier de la Confédération du 22 janvier 1948, FF 1948 I 329 et du 1^{er} février 1957, FF 1957 I 525). Dans le dernier des messages précités, le Conseil fédéral dut constater ce qui suit: «L'idée de remplacer l'actuel impôt fédéral pour la défense nationale par un impôt fédéral direct conçu de manière à limiter la concurrence entre la Confédération, les cantons et les communes dans le domaine des impôts directs ne peut se réaliser. A l'avenir non plus, on ne peut donc éviter la perception d'un impôt fédéral direct, réglé d'après ses propres nécessités, à côté des impôts cantonaux et communaux sur le revenu et sur la fortune» (tirage à part, p. 88; FF 1957 I 612).

Il s'agit de tenir compte de ces conclusions dès lors qu'on entend se déterminer sur les propositions actuelles visant à mettre sur pied un nouveau régime fondamental des compétences de la Confédération, des cantons et des communes dans le domaine des impôts directs.

L'initiative populaire en faveur d'une imposition plus équitable et de l'abolition des privilèges fiscaux, déposée par l'Alliance des Indépendants le 19 mars 1974, a notamment relancé l'idée d'un impôt fédéral général. Dans notre message du 9 décembre 1974 (FF 1975 I 273), nous avons exposé les raisons qui nous ont amené à proposer au Parlement le rejet d'un nouveau régime conçu de cette manière. Vos conseils se sont ralliés à ces conclusions à de fortes majorités. Lors de la votation populaire du 21 mars 1976, l'initiative a été rejetée.

Une autre solution de nouveau partage des compétences consisterait à instituer un impôt fédéral dû par les personnes morales (IPM), comme le prévoit l'initiative pour l'impôt sur la richesse du Parti socialiste suisse (cf. notre message du 24 mars 1976). Selon ce principe, le partage actuel de la souveraineté fiscale entre la Confédération, les cantons et les communes serait partiellement modifié. La Confédération s'assurerait l'imposition des personnes morales, en tout cas de celles qui relèvent du droit commercial alors qu'en ce qui concerne les personnes physiques, le système actuel de la superposition serait maintenu. En compensation de la perte du droit d'imposer les personnes

morales, les cantons devraient recevoir au moins les deux tiers du produit de l'impôt fédéral direct, soit une part sensiblement plus élevée que celle qui leur revient à l'heure actuelle (30%).

L'impôt fédéral dû par les personnes morales tel qu'il est prévu par l'initiative pour l'imposition de la richesse présenterait incontestablement une série d'avantages. Il permettrait une imposition uniforme des personnes morales, quant au fond et quant à la forme, innovation que l'on ne saurait qu'approuver sachant qu'elle répondrait à l'exigence de la neutralité de l'impôt sur le plan de la concurrence et de la localisation des entreprises. La concurrence que se font les cantons en matière d'imposition des personnes morales, qui se traduit surtout par l'octroi d'allègements fiscaux aux entreprises venant s'installer sur leur territoire ainsi qu'aux sociétés holding et de domicile et qui soulève des critiques toujours plus vives aussi bien en Suisse qu'à l'étranger, serait supprimée. Les mesures propres à influencer sur la situation conjoncturelle pourraient être appliquées avec plus d'efficacité, notamment par des prescriptions uniformes sur les amortissements et les provisions des personnes morales. Le système actuel de la superposition serait maintenu sans changement en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques.

Les modifications apportées au régime actuel n'iraient toutefois pas sans de sérieux inconvénients. Comparativement à la réglementation actuelle, l'impôt fédéral direct gagnerait en importance alors que, généralement, on souhaite plutôt que l'intervention de la Confédération dans le domaine de l'imposition directe aille en diminuant. Du point de vue fédéraliste, on observera que l'introduction de l'IPM porterait atteinte de manière non négligeable à l'autonomie fiscale des cantons et entraînerait une modification de toutes leurs lois fiscales. On s'écarterait partiellement de la conception de l'harmonisation fiscale élaborée par la Conférence des directeurs cantonaux des finances et par une commission du Conseil national, conception qui est fondée sur le maintien du système actuel de la superposition et qui, sur ce point, a emporté la presque totale adhésion des gouvernements cantonaux, des partis politiques et des associations économiques consultés dans le cadre de la procédure de consultation entamée en 1974 (cf. ch. 81). En outre, il n'est pas facile de trouver une solution satisfaisante pour régler le partage de la part du produit de l'IPM revenant aux cantons.

Les avantages et les inconvénients d'un impôt fédéral dû par les personnes morales, tel qu'il ressort de l'initiative pour l'imposition de la richesse, doivent être comparés aux avantages et inconvénients qui résulteraient du maintien – sans changements notables – du système actuel de la superposition. Cette dernière variante a l'avantage d'être familière au citoyen, ce qui, en raison des profondes innovations qui sont par ailleurs proposées dans ce message (nouvel impôt sur le chiffre d'affaires, harmonisation fiscale) est important en prévision de la votation. Les résultats des travaux préparatoires, déjà très avancés, qui ont été entrepris en vue de l'harmonisation fiscale (disposition constitutionnelle, législation d'exécution; cf. ch. 8) peuvent être repris sans plus étant donné

qu'ils reposent sur la même conception. Le fait que les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes se superposent et constituent ainsi un système compliqué pourrait être présenté comme un inconvénient. L'uniformisation des principes de l'imposition vers laquelle on tend dans le cadre de l'harmonisation fiscale amoindrit sensiblement le poids de cette objection.

La comparaison des deux solutions montre que le maintien du principe de la superposition présente des avantages qui en compensent largement les inconvénients. Cette manière de voir est partagée par le Groupe de travail chargé de préparer la révision totale de la constitution fédérale (cf. rapport final 1973, p. 414 et 415). Aussi estimons-nous qu'il faut s'en tenir en principe à la réglementation actuelle.

72 Structure actuelle de l'impôt fédéral direct

Selon le droit constitutionnel en vigueur (art. 41^{ter}, 1^{er} et 5^e al., cst.), l'impôt fédéral direct sur le revenu des personnes physiques ainsi que sur le rendement net, le capital et les réserves des personnes morales est perçu par les cantons pour le compte de la Confédération. Les cantons participent au produit de l'impôt à raison de trois dixièmes dont un sixième au moins doit être affecté à la péréquation financière intercantonale. L'impôt est limité dans le temps (1^{er} al.) et quant à ses taux maxima (5^e al.). Lors de la fixation des tarifs, il doit être tenu compte, de façon appropriée, de la charge constituée par les impôts directs des cantons et des communes. Les effets de la progression à froid sur l'impôt frappant le revenu des personnes physiques doivent être compensés périodiquement. Le soin de régler les modalités de l'impôt fédéral direct est laissé à la législation; en vertu de l'article 8 des dispositions transitoires de la constitution, l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale (RS 642.11) demeure applicable jusqu'à l'entrée en vigueur d'une loi fédérale ad hoc.

73 Innovations sur le plan constitutionnel

731 Systématique et suppression de la limitation dans le temps

Comme nous l'avons exposé sous chiffre 51, l'article 41^{ter} de la constitution est réservé exclusivement au nouvel impôt sur le chiffre d'affaires et à d'éventuels impôts spéciaux sur la consommation. Il s'agit en conséquence de donner à l'impôt fédéral direct une nouvelle base constitutionnelle sous la forme d'un nouvel article 41^{quater}.

La réglementation transitoire relative à l'impôt fédéral direct conserve en revanche sa place dans le cadre de l'article 8 des dispositions transitoires de la constitution. Il y a lieu de relever que la dénomination «impôt pour la défense nationale» subsistera jusqu'au moment où l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale (RS 642.11) sera remplacé par une loi fédérale sur l'impôt fédéral direct.

Jusqu'à présent, la compétence de la Confédération de percevoir un impôt fédéral direct a toujours été limitée; selon le droit en vigueur, cette limite est fixée à la fin de 1982 (cf. art. 41^{ter}, 1^{er} al., 2^e phrase, cst.). Pour les raisons exposées sous chiffre 51, il y a lieu de renoncer à toute limitation.

732 Augmentation des parts cantonales au produit de l'impôt fédéral direct

Lors des procédures de consultation sur l'harmonisation fiscale (1974) et sur le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires (1975), de nombreux avis ont demandé que la péréquation financière intercantonale fasse l'objet d'une nouvelle réglementation; il y aurait lieu d'augmenter la participation des cantons au produit de l'impôt fédéral direct, éventuellement en transformant celui-ci en un pur impôt de péréquation.

La participation des cantons au produit de l'impôt fédéral direct (impôt pour la défense nationale) s'élève, depuis 1943, à 30 pour cent; depuis 1959, un sixième de ce pourcentage (un sixième au moins depuis 1971) doit être affecté à la péréquation financière intercantonale (art. 41^{ter}, 5^e al., let. b, 2^e phrase, cst.).

La question de la participation des cantons aux recettes de la Confédération (droits de timbre, impôt pour la défense nationale, taxe d'exemption du service militaire, bénéfice net de la Banque nationale) a déjà été débattue quant à son principe dans les messages du 22 janvier 1948 et du 1^{er} février 1957 relatifs à une nouvelle réglementation du régime financier de la Confédération (cf. FF 1948 I 547 s., 1957 I 625 s.; tirages à part. p. 219 s. et 101 s.). A cette époque toutefois, le Conseil fédéral avait été saisi de demandes qui visaient à réduire les parts cantonales. Des critiques faisaient valoir que les participations avaient atteint un ordre de grandeur qui n'était plus guère conciliable avec le principe de l'autonomie financière des cantons et avec celui de la claire délimitation des attributions fiscales; on remarquait qu'elles pouvaient, en outre, placer les cantons dans une dépendance financière malsaine à l'égard de la Confédération et les amener à négliger leurs propres sources fiscales; du point de vue politique enfin, ces participations n'étaient pas à l'abri de toute critique, car elles permettaient aux cantons de se procurer des ressources financières en ignorant le droit des citoyens d'être consultés. Après examen de ces objections, le Conseil fédéral en arriva cependant à la conclusion qu'il fallait maintenir cette participation des cantons, en tout cas en ce qui concerne l'impôt pour la défense nationale. Comme celui-ci est fixé et perçu par les cantons il est en effet important de les intéresser aussi à son rendement; la suppression des parts des cantons les obligerait, en outre, dans une large mesure, à modifier profondément leur législation fiscale, modification à laquelle la Confédération ne devrait pas souscrire. Dans son message du 1^{er} février 1957, le Conseil fédéral a toutefois proposé de consacrer un sixième des recettes à la péréquation financière entre les cantons.

Actuellement, l'augmentation de la part des cantons au produit de l'impôt fédéral direct est précisément motivée par la nécessité de prévoir une nouvelle réglementation de la péréquation financière intercantonale. Il s'impose en effet de développer cette péréquation. Il s'agit là, en particulier, d'une contribution accrue à une certaine égalisation des charges sur le plan fédéral, que divers milieux ont souhaitée dans la perspective de l'harmonisation fiscale. D'autre part, on ne saurait perdre de vue que la situation actuelle des finances de la Confédération l'oblige à continuer à s'assurer les recettes provenant de l'impôt fédéral direct. Même le développement de l'impôt sur le chiffre d'affaires n'y changera rien en principe. Il apparaît ainsi d'emblée qu'une majoration des parts cantonales n'entre pas en ligne de compte pour le moment. Toutefois, étant donné qu'une nouvelle répartition des tâches entre la Confédération et les cantons est envisagée (cf. ch. 4) et que celle-ci pourrait, dans une certaine mesure, alléger la charge de la Confédération, il est indiqué de créer déjà la base constitutionnelle qui permettra une augmentation de la part des cantons aux recettes de l'impôt fédéral direct. On peut le faire simplement en prévoyant, dans la disposition constitutionnelle (art. 41^{quater}), une participation des cantons «d'au moins» trois dixièmes.

74 Imposition des personnes physiques

741 Objet de l'impôt

Comme jusqu'ici, l'impôt ne devra être perçu que sur le revenu. Il y a lieu de rejeter les demandes formulées dans quelques avis lors de la procédure de consultation entamée en 1974 au sujet de l'harmonisation fiscale, tendant à ce que l'imposition de la fortune par la Confédération soit de nouveau instituée. Les raisons qui ont amené la Confédération à renoncer dès 1959 à l'imposition de la fortune sont encore valables (cf. message du 1^{er} février 1957 concernant de nouvelles dispositions constitutionnelles sur le régime financier de la Confédération, tiré à part p. 88, FF 1957 I 612). Une extension de l'impôt fédéral direct par le biais de la réintroduction de l'imposition de la fortune entre d'autant moins en ligne de compte que de larges milieux – les avis reçus à la suite des procédures de consultation concernant l'harmonisation fiscale et le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires en font foi – espèrent que le développement de l'impôt sur le chiffre d'affaires entraînera des allègements sur le plan de l'impôt fédéral direct. L'initiative pour l'impôt sur la richesse ne prévoit pas non plus l'imposition de la fortune des personnes physiques par la Confédération.

742 Charge

742.1 Objectifs et moyens

Comme on l'a mentionné sous chiffre 53, il y a lieu d'accorder des allègements, en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques, aux catégories de contribuables ayant des revenus faibles ou moyens.

Depuis 1971, l'article 41^{ter}, 5^e alinéa, lettre *c*, de la constitution consacre le principe selon lequel les effets de la progression à froid doivent être compensés périodiquement (cf. AF du 11 mars 1971 concernant la prorogation du régime financier de la Confédération, RO 1971 907). On veut éviter ainsi que la structure du barème voulue par le législateur ne soit modifiée au détriment des revenus faibles et moyens sous l'effet du renchérissement. On peut estimer à environ 50 pour cent le renchérissement enregistré du début de 1971 à la fin 1976. En ce qui concerne l'impôt fédéral direct (IDN), il n'a été tenu compte de cette évolution qu'une seule fois: le barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques a été étiré de 10 pour cent avec effet le 1^{er} janvier 1973 (LF du 21 mars 1973 concernant l'augmentation de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de l'impôt pour la défense nationale et la compensation des effets de la progression à froid, RO 1973 1058). La situation financière de la Confédération étant devenue de plus en plus critique, on a renoncé par la suite à compenser les effets de la progression à froid. La déduction sur le montant de l'impôt (70 fr. au maximum) accordée aux personnes mariées par l'arrêté fédéral du 31 janvier 1975 concernant l'augmentation des recettes fiscales dès 1976 (RO 1975 II 1206) est une solution de fortune. Il est donc encore plus urgent, à l'heure actuelle, de prévoir des mesures permettant de compenser davantage les effets de la progression à froid.

Cette compensation peut être opérée par un étirement du tarif et par une augmentation des montants en francs des déductions accordées sur le revenu. Lors de l'élaboration du présent projet, on s'est toutefois demandé si, au lieu d'étirer le barème, il ne serait pas préférable d'en élaborer un nouveau. Le barème actuel est fondé sur le régime financier de 1971 (AF du 11 mars 1971, RO 1971 907). Il a été inséré à l'article 8, 3^e alinéa, lettre *b*, des dispositions transitoires de la constitution (tarif 100%), mais réduit de 5 pour cent à la lettre *f* de cette même disposition (tarif 95%). Par l'arrêté fédéral et la loi fédérale du 21 mars 1973 (RO 1973 1064 et 1058), la réduction a été supprimée et les taux de l'impôt ont été majorés de 10 pour cent (barème 110%) avec effet à partir de la période fiscale 1973/74. En sus de ces multiples corrections du tarif, qui, en fait, équivalent presque à l'élaboration d'un nouveau barème, certains demandent un dégrèvement réel des bas revenus et une augmentation de la charge fiscale frappant les revenus élevés. A notre avis, il faudrait tenir compte de ces requêtes – formulées principalement dans l'initiative pour l'impôt sur la richesse – tout en restant cependant dans des limites raisonnables. Nous nous sommes décidés en conséquence à établir un nouveau barème.

742.2 Majoration du montant franc d'impôt

Selon le droit en vigueur (AF du 31 janvier 1975, RO 1975 II 1206) l'assujettissement débute à partir d'un revenu imposable de 9700 francs. Pour les personnes mariées, il commence au niveau d'un revenu de 12 200 francs, compte tenu d'une déduction sociale de 2500 francs; en outre, un rabais de 20 pour cent est accordé sur le montant de l'impôt au titre de la réglementation transitoire, de sorte que l'assujettissement des personnes mariées commence effectivement à 12 700 francs.

Afin d'atteindre l'objectif précité (ch. 742.I), à savoir un dégrèvement réel des bas revenus, nous proposons de majorer le montant franc d'impôt en le portant de 9700 francs à 25 000 francs. Si l'on se base sur les données de la 15^e période de l'IDN (années fiscales 1969/70), on constate qu'un tel décalage du début de l'assujettissement et l'application de déductions sociales majorées selon notre proposition (cf. ch. 742.4) auraient pour effet d'exempter en chiffre rond 1,3 million de contribuables ou le 80 pour cent de tous les contribuables ayant un revenu de 9700 francs et plus, de tout impôt fédéral direct (IDN); pour la 16^e période (années fiscales 1971/72, résultats provisoires) le nombre de contribuables exemptés de l'impôt s'élèverait à environ 80 pour cent également. Il y a lieu de préciser qu'à la suite de l'expansion économique, de nouveaux contribuables sont venus grossir les rangs des assujettis à l'impôt pour la défense nationale; par ailleurs, de nombreux contribuables ont accédé aux classes de revenu dépassant 25 000 francs. On peut estimer en tout cas que décaler le début de l'assujettissement, comme cela est proposé, aurait pour effet, dès 1977, de libérer de tout impôt pour la défense nationale les deux tiers (estimation) de l'ensemble des contribuables actuels.

742.3 *Augmentation du taux maximum*

Dans le cadre du régime financier de 1971 (AF du 11 mars 1971, RO 1971 907), le taux maximum de l'impôt sur le revenu a été porté de 7,2 à 9,5 pour cent (art. 41^{ter}, 5^e al., let. c). En vertu de la clause de flexibilité figurant dans cette même disposition (« Ces taux peuvent être réduits ou augmentés d'un dixième au plus »), ce taux maximum de 9,5 pour cent a été réduit de 5 pour cent pour les années fiscales 1971/72 par la voie des dispositions transitoires de la constitution (art. 8, 3^e al., let. f); il a ainsi été ramené à 9,025 pour cent. En vertu de l'arrêt fédéral et de la loi fédérale du 21 mars 1973 (RO 1973 1064 et 1058), cette réduction a été rapportée et le taux maximum porté de 10 à 10,45 pour cent, avec effet pour les deux mesures pour la période fiscale 1973/74. Depuis 1975, il s'élève à 11,5 pour cent; il n'est pas possible, selon le droit en vigueur de procéder à une nouvelle majoration étant donné que la clause de flexibilité a été supprimée (AF du 31 janvier 1975 concernant l'augmentation des recettes fiscales dès 1976, RO 1975 II 1206).

Il est justifié de fixer les taux maxima de l'impôt fédéral direct dans la constitution de manière à délimiter l'importance qu'il doit avoir par rapport aux impôts directs des cantons et des communes perçus concurremment. Le nouvel article 41^{quater} doit en conséquence faire état, lui aussi, d'un taux maximum s'appliquant à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ainsi que de taux maxima pour les impôts sur le bénéfice et le capital des personnes morales.

Pour atteindre les objectifs décrits ci-dessus (ch. 742.I) il faut grever plus fortement les hauts revenus, à savoir augmenter le taux maximum. Cependant, une certaine retenue s'impose en l'occurrence, d'une part parce qu'en peu d'années le taux maximum a été majoré de près de 60 pour cent (de 7,2% à fin 1970, il a passé à 11,5% dès 1975), d'autre part parce qu'il s'agit de tenir compte

de la charge fiscale frappant les hauts revenus au titre des impôts cantonaux et communaux, ces derniers ayant été eux-mêmes très fortement augmentés ces derniers temps notamment à la suite du lancement d'initiatives cantonales en vue d'impôts sur la richesse. L'adoption d'un taux maximum correspondant à la charge minimale la plus élevée prévue par l'initiative pour l'impôt sur la richesse, à savoir 14 pour cent, apparaît comme une limite qui, pour l'heure, ne devrait pas être dépassée. Cependant, en prévision de revirements de situation toujours possibles, en particulier dans le domaine des finances fédérales, il y a lieu de réinsérer dans le texte constitutionnel une clause de flexibilité, qui permettrait de majorer le taux maximum d'un dixième au plus par la voie législative.

742.4 *Accroissement des déductions sociales*

Les déductions revêtant la forme de montants fixes (déductions sociales) ont été fixées lors de la mise sur pied du régime financier de 1971 (AF du 11 mars 1971, RO 1971 907) avec effet à partir de la période fiscale 1973/74. En voici le détail (art. 8, 3^e al., let. b, ch. 1, disp. trans. cst.):

- pour les primes d'assurance et les intérêts de capitaux d'épargne: au total 2000 francs (art. 22, 1^{er} al., let. h, AIN);
- pour le revenu du travail de l'épouse: 2000 francs (art. 22, 1^{er} al., let. i, AIN);
- pour les personnes mariées: 2500 francs (art. 25, 1^{er} al., let. a, AIN);
- pour les enfants et les personnes nécessiteuses, dans chaque cas: 1200 francs (art. 25, 1^{er} al., let. b et c, AIN).

Comme nous l'avons exposé sous ch. 742.1, l'augmentation des déductions sociales est, à l'instar de l'étirement du barème, un des moyens permettant de compenser les effets de la progression à froid. Il convient de faire preuve de mesure dans l'utilisation de ce moyen. En effet, l'augmentation des déductions prévues en matière d'impôt fédéral direct (impôt pour la défense nationale) incite souvent les contribuables à demander des allègements semblables sur le plan des impôts cantonaux et communaux. Or, les cantons et les communes auraient beaucoup plus de difficulté à satisfaire de telles demandes que la Confédération, les impôts directs des collectivités cantonales et communales ayant une très grande importance pour leurs finances. Nous fondant sur ces considérations, nous proposons de n'augmenter les déductions sociales que de 20 pour cent en chiffre rond. A l'article 8 des dispositions transitoires de la constitution, il y a lieu de faire état, par conséquent, des déductions sociales suivantes:

- | | |
|---|-------------|
| - pour les personnes mariées: | 3000 francs |
| - pour les enfants et les personnes nécessiteuses, dans chaque cas: | 1500 francs |
| - pour les primes d'assurances et les intérêts de capitaux d'épargne: | 2500 francs |
| - pour le revenu du travail de l'épouse: | 2500 francs |

Afin que ces déductions sociales augmentées puissent être appliquées pour la 19^e période de l'impôt pour la défense nationale commençant le 1^{er} janvier

1977, il est indispensable que la votation populaire concernant ce projet ait lieu au début du mois de mars 1977 et, partant, que la votation finale des Chambres fédérales intervienne encore durant la session de décembre 1976 (cf. ch. 54 ci-dessus).

742.5 Nouveau tarif

Les considérations exposées sous chiffre 742.1 montrent qu'il est indiqué d'élaborer un nouveau barème correspondant au nouveau droit applicable dès 1977 en matière d'IDN (art. 8, disp. trans., cst.). On entend ainsi ne pas préjuger l'aménagement du barème de la future loi sur l'impôt fédéral direct, qui devra le plus tôt possible prendre le relais de l'arrêté fédéral concernant l'IDN.

Le barème part d'un revenu imposable de 25 000 francs, ce qui représente, par rapport au droit en vigueur (9700 fr. pour les contribuables célibataires), une augmentation du montant franc d'impôt de 15 300 francs (cf. ch. 742.2). Le tarif s'accroît progressivement jusqu'au taux de 14 pour cent (actuellement 13,2 %) applicable au palier supérieur. La progression n'est pas interrompue, comme c'est le cas actuellement, lorsqu'une charge maximum est atteinte (11,5 %), mais se poursuit au taux du dernier palier. La charge maximum de 14 pour cent n'est ainsi pratiquement jamais atteinte.

742.6 Comparaison des charges fiscales

Dorénavant, tous les revenus inférieurs à 25 000 francs seront exemptés de l'impôt; par rapport au droit en vigueur, l'allègement est ainsi de 100 pour cent. Pour déterminer le revenu imposable, il faut, en outre, tenir compte des déductions sociales (cf. ch. 742.4), de sorte que l'assujettissement débute à un niveau plus élevé selon la situation personnelle de chaque contribuable. Si l'on compare le droit en vigueur, on obtient le tableau ci-après:

Début de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu ^{1) 2)}

Contribuable	Selon le droit	Selon la proposition
	en vigueur	du Conseil fédéral
	Fr.	Fr.
Célibataire	10 800	27 500
Marié, sans revenu du travail de l'épouse:		
– sans enfants	14 200	30 500
– avec 2 enfants	16 800	33 500
– avec 4 enfants	19 500	36 500
Marié, avec revenu du travail de l'épouse:		
– sans enfants	16 400	33 000
– avec 2 enfants	19 000	36 000
– avec 4 enfants	21 500	39 000

¹⁾ Revenu après défalcation des cotisations AVS et des déductions pour frais professionnels.

²⁾ Défalcatons prises en considération: déduction pour primes d'assurances et intérêts de capitaux d'épargne (hypothèse pour le droit en vigueur: 10 % pour un revenu inférieur à 20 000 fr.), déductions pour personnes mariées, pour enfants et pour le produit du travail de l'épouse.

Comparativement au droit en vigueur, l'allégement est important, selon les cas, même pour les revenus dépassant le montant franc d'impôt. Cet allégement va tout d'abord au-delà de la compensation des effets de la progression à froid, puis diminue au fur et à mesure que les revenus croissent; ce n'est qu'au niveau de revenus se situant entre 140 000 et 200 000 francs que la charge fiscale est plus élevée.

Pour un contribuable marié ayant deux enfants mais sans produit du travail de l'épouse, les *diminutions de la charge fiscale*, par rapport au droit en vigueur, sont, par exemple, les suivantes:

Revenu de 33 500 francs	80,63 %
Revenu de 40 000 francs	68,30 %
Revenu de 60 000 francs	29,80 %
Revenu de 80 000 francs	11,91 %
Revenu de 100 000 francs	6,65 %
Revenu de 150 000 francs	1,07 %

L'augmentation de la charge fiscale s'élève à:

Revenu de 200 000 francs	1,44 %
Revenu de 300 000 francs	3,35 %
Revenu de 500 000 francs	7,72 %
Revenu de 1 million de francs	14,78 %

Pour plus de détails et d'autres exemples, nous renvoyons aux tableaux 1 et suivants, insérés après le chiffre 742.7.

Pour un revenu allant jusqu'à 100 000 francs, la charge prévue par l'initiative pour l'impôt sur la richesse (droit transitoire) serait, sous réserve de la compensation des effets de la progression à froid, la même que celle que prévoit le droit en vigueur. Toutefois, pour les parties de revenu dépassant 100 000 francs, l'impôt supplémentaire de 10 pour cent (art. 8, 3^e al., let. b, ch. 2, 1^{re} phrase, disp. trans. cst.) entraînerait des augmentations extrêmement fortes de la charge fiscale. Il est vrai que cet impôt supplémentaire ne peut aller au-delà d'un certain plafond que détermine la charge afférente aux impôts cantonaux et communaux (2^e phrase de la disposition précitée), mais cette limitation ne deviendra probablement pas effective dans tous les cantons. Si l'impôt supplémentaire entier est perçu, un contribuable marié ayant deux enfants, sans produit du travail de l'épouse, supportera, au titre de l'impôt fédéral direct, la charge fiscale suivante (entre parenthèses: charge selon le droit en vigueur):

Revenu de 250 000 francs	15,86 % (10,14 %)
Revenu de 500 000 francs	19,19 % (11,33 %)
Revenu de 1 million de francs	20,34 % (11,41 %)

Pour plus de détails et d'autres exemples consulter les tableaux 1 et suivants insérés après le ch. 742.7.

742.7 Effets sur le rendement

Les effets de notre proposition sur le rendement de l'impôt sur le revenu dû par les personnes physiques font l'objet du tableau ci-après (rendement des années 1978/79 par classe de revenu imposable, structure des revenus d'après la statistique de l'IDN, 15^e période):

Revenu	Selon le droit en vigueur	Selon le tarif proposé	Diminution de rendement (—) Augmentation de rendement (+) en millions de fr.
Fr.	en millions de fr.	en millions de fr.	
à 25 000	220	—	— 220
25 000 à 50 000	270	100	— 170
50 000 à 100 000	355	300	— 55
100 000 à 130 000	160	155	— 5
130 000 et plus	900	950	+ 50
	1905	1505	— 400

Les allégements atteindraient ainsi 450 millions de francs en chiffre rond, tandis que la charge supplémentaire serait de 50 millions de francs.

Impôt pour la défense nationale dû par les personnes physiques

Tab. 1

Charges fiscales comparées d'un contribuable célibataire

Revenu ¹⁾	Droit en vigueur ²⁾		Tarif proposé ³⁾		Initiative du PSS (impôt fédéral direct) ³⁾				
					Art. 8 disp.trans.est. ^{*)}		Art. 41 ^{summe} est. (tarif normal)		
	Fr.	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
10 800	22.—	0,20	—	—	— comme sous le régime en vigueur —	— comme sous le régime en vigueur —	—	—	
15 000	63.80	0,43	—	—			—	—	
20 000	113.30	0,57	—	—			—	—	
25 000	190.30	0,76	—	—			—	—	
27 500	272.80	0,99	50.—	0,18			—	—	
30 000	355.30	1,18	75.—	0,25			—	—	
40 000	685.30	1,71	325.—	0,81			—	—	
42 600	840.40	1,97	406.—	0,95			—	10.—	0,02
50 000	1 328.80	2,66	850.—	1,70			—	750.—	1,50
60 000	2 054.80	3,42	1 600.—	2,67			—	1 750.—	2,92
70 000	2 934.80	4,19	2 550.—	3,64			—	2 750.—	3,93
80 000	3 957.80	4,95	3 550.—	4,44			—	3 750.—	4,69
90 000	5 057.80	5,62	4 700.—	5,22			—	4 750.—	5,28
100 000	6 256.80	6,26	5 900.—	5,90			—	5 750.—	5,75
150 000	12 856.80	8,57	12 850.—	8,57			(17 656.80)	(11,77)	12 650.—
200 000	19 456.80	9,73	19 850.—	9,92	(29 256.80)	(14,63)	19 650.—	9,82	
250 000	26 056.80	10,42	26 850.—	10,74	(40 856.80)	(16,34)	27 125.—	10,85	
300 000	32 656.80	10,89	33 850.—	11,28	(52 456.80)	(17,49)	34 625.—	11,54	
400 000	45 770.—	11,44	47 850.—	11,96	(75 570.—)	(18,89)	49 625.—	12,41	
500 000	57 270.—	11,45	61 850.—	12,37	(97 070.—)	(19,41)	64 625.—	12,92	
1 000 000	114 770.—	11,48	131 850.—	13,18	(204 570.—)	(20,46)	139 625.—	13,96	

1) Revenu après défalcation des déductions pour les cotisations AVS et pour les frais professionnels, mais avant défalcation de la déduction pour primes d'assurance et intérêts de capitaux d'épargne.

2) Défalcation prise en considération: déduction pour primes d'assurance et intérêts de capitaux d'épargne (hypothèse: 10% du revenu).

*) Sur les parts de revenu dépassant 100 000 fr., un impôt supplémentaire de 10% est perçu. Cet impôt supplémentaire tombe ou est réduit dans la mesure où le total des impôts cantonaux et communaux en vigueur atteint la charge minimum calculée aux taux prévus par le nouvel article constitutionnel.

Impôt pour la défense nationale dû par les personnes physiques

Tab. Ia

1466

Augmentation (+) ou diminution (—) de la charge fiscale par rapport au droit en vigueur
Contribuable célibataire

Revenu ¹⁾	Tarif proposé		Initiative du PSS (impôt fédéral direct)			
			Art. 8 disp.trans.est.		Art. 41 ^{quater} est. (tarif normal)	
	Fr.	Fr.	%	Fr.	%	Fr.
1	2	3	4	5	6	7
10 800	— 22.—	—100,00			— 22.—	—100,00
15 000	— 63.80	—100,00	charge égale à celle que prévoit le régime en vigueur	charge égale à celle que prévoit le régime en vigueur	— 63.80	—100,00
20 000	— 113.30	—100,00			— 113.30	—100,00
25 000	— 190.30	—100,00			— 190.30	—100,00
27 500	— 222.80	— 81,67			— 272.80	—100,00
30 000	— 280.30	— 78,89			— 355.30	—100,00
40 000	— 360.30	— 52,58			— 685.30	—100,00
42 600	— 434.40	— 51,69			— 830.40	— 98,81
50 000	— 478.80	— 36,03			— 578.80	— 43,56
60 000	— 454.80	— 22,13			— 304.80	— 14,83
70 000	— 384.80	— 13,11			— 184.80	— 6,30
80 000	— 407.80	— 10,30	— 207.80	— 5,25		
90 000	— 357.80	— 7,07	— 307.80	— 6,09		
100 000	— 356.80	— 5,70	— 506.80	— 8,10		
150 000	— 6.80	— 0,05	+ (4 800.—)	+ (37,33)	— 206.80	— 1,61
200 000	+ 393.20	+ 2,02	+ (9 800.—)	+ (50,37)	+ 193.20	+ 0,99
250 000	+ 793.20	+ 3,04	+ (14 800.—)	+ (56,80)	+ 1 068.20	+ 4,10
300 000	+ 1 193.20	+ 3,65	+ (19 800.—)	+ (60,63)	+ 1 968.20	+ 6,03
400 000	+ 2 080.—	+ 4,54	+ (29 800.—)	+ (65,11)	+ 3 855.—	+ 8,42
500 000	+ 4 580.—	+ 8,00	+ (39 800.—)	+ (69,50)	+ 7 355.—	+ 12,84
1 000 000	+ 17 080.—	+ 14,88	+ (89 800.—)	+ (78,24)	+ 24 855.—	+ 21,66

¹⁾ Revenu après déduction des cotisations AVS et des frais professionnels.

Charges fiscales comparées d'un contribuable marié sans enfants, produit du travail de l'épouse non compris

Revenu ¹⁾	Droit en vigueur ²⁾		Tarif proposé ²⁾		Initiative du PSS (impôt fédéral direct) ³⁾					
					Art. 8 disp.trans.est.*)		Art. 41 ^{novel} est. (tarif normal)			
	Fr.	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%	
1	2	3	4	5	6	7	8	9		
14 200	22.—	0,15	—	—	— comme sous le régime en vigueur —	— comme sous le régime en vigueur —	—	—		
15 000	29.—	0,19	—	—			—	—		
20 000	68.60	0,34	—	—			—	—		
25 000	112.60	0,45	—	—			—	—		
30 000	225.50	0,75	—	—			—	—		
30 500	240.35	0,79	50.—	0,16			—	—		
40 000	532.80	1,33	235.—	0,59			—	—		
45 600	803.40	1,76	406.—	0,89			—	10.—	0,02	
50 000	1 093.80	2,19	670.—	1,34			—	450.—	0,90	
60 000	1 764.80	2,94	1 360.—	2,27			—	1 450.—	2,42	
70 000	2 644.80	3,78	2 250.—	3,21	(17 006.80)	(11,34)	2 450.—	3,50		
80 000	3 612.80	4,52	3 250.—	4,06			3 450.—	4,31		
90 000	4 712.80	5,24	4 340.—	4,82			4 450.—	4,94		
100 000	5 856.80	5,86	5 540.—	5,54			5 450.—	5,45		
150 000	12 456.80	8,30	12 430.—	8,29			12 230.—	8,15		
200 000	19 056.80	9,53	19 430.—	9,72			(28 606.80)	(14,30)	19 230.—	9,62
250 000	25 656.80	10,26	26 430.—	10,57			(40 206.80)	(16,08)	26 675.—	10,67
300 000	32 256.80	10,75	33 430.—	11,14			(51 806.80)	(17,27)	34 175.—	11,39
400 000	45 412.50	11,35	47 430.—	11,86			(74 962.50)	(18,74)	49 175.—	12,29
500 000	56 912.50	11,38	61 430.—	12,29			(96 462.50)	(19,29)	64 175.—	12,84
1 000 000	114 412.50	11,44	131 430.—	13,14	(203 962.50)	(20,40)	139 175.—	13,92		

¹⁾ Revenu après défalcation des déductions pour les cotisations AVS et pour les frais professionnels, mais avant défalcation des déductions pour personnes mariées et pour primes d'assurance et intérêts de capitaux d'épargne.

²⁾ Défalcations prises en considération: déductions pour personnes mariées et pour primes d'assurance et intérêts de capitaux d'épargne.

^{*)} Sur les parts de revenu dépassant 100 000 fr., un impôt supplémentaire de 10% est perçu. Cet impôt supplémentaire tombe ou est réduit dans la mesure où le total des impôts cantonaux et communaux en vigueur atteint la charge minimum calculée aux taux prévus par le nouvel article constitutionnel.

Impôt pour la défense nationale dû par les personnes physiques

Tab. 2a

1468

Augmentation (+) ou diminution (—) de la charge fiscale par rapport au droit en vigueur
Contribuable marié sans enfants, produit de travail de l'épouse non compris

Revenu ¹⁾	Tarif proposé		Initiative du PSS (impôt fédéral direct)			
			Art. 8 disp.trans.est.		Art. 41 ^{quater} est. (tarif normal)	
	Fr.	Fr.	%	Fr.	%	Fr.
1	2	3	4	5	6	7
14 200	— 22.—	—100,00			— 22.—	—100,00
15 000	— 29.—	—100,00			— 29.—	—100,00
20 000	— 68.60	—100,00			— 68.60	—100,00
25 000	— 112.60	—100,00			— 112.60	—100,00
30 000	— 225.50	—100,00			— 225.50	—100,00
30 500	— 190.35	— 79,20			— 240.35	—100,00
40 000	— 297.80	— 55,89			— 532.80	—100,00
45 600	— 397.40	— 49,46			— 793.40	— 98,76
50 000	— 423.80	— 38,75			— 643.80	— 58,86
60 000	— 404.80	— 22,94			— 314.80	— 17,84
70 000	— 394.80	— 14,93			— 194.80	— 7,37
80 000	— 362.80	— 10,04			— 162.80	— 4,51
90 000	— 372.80	— 7,91			— 262.80	— 5,58
100 000	— 316.80	— 5,41			— 406.80	— 6,95
150 000	— 26.80	— 0,22	+ (4 550.—)	+ (36,53)	— 226.80	— 1,82
200 000	+ 373.20	+ 1,96	+ (9 550.—)	+ (50,11)	+ 173.20	+ 0,91
250 000	+ 773.20	+ 3,01	+ (14 550.—)	+ (56,71)	+ 1 018.20	+ 3,97
300 000	+ 1 173.20	+ 3,64	+ (19 550.—)	+ (60,61)	+ 1 918.20	+ 5,95
400 000	+ 2 017.50	+ 4,44	+ (29 550.—)	+ (65,07)	+ 3 762.50	+ 8,29
500 000	+ 4 517.50	+ 7,94	+ (39 550.—)	+ (69,49)	+ 7 262.50	+ 12,76
1 000 000	+ 17 017.50	+ 14,87	+ (89 550.—)	+ (78,27)	+ 24 762.50	+ 21,64

¹⁾ Revenu après déduction des cotisations AVS et des frais professionnels.

Charges fiscales comparées d'un contribuable marié sans enfants, produit du travail de l'épouse compris

Revenu ¹⁾	Droit en vigueur ²⁾		Tarif proposé ²⁾		Initiative du PSS (impôt fédéral direct) ²⁾				
					Art. 8 disp.trans.est.*)		Art. 41 ^{quater} est. (tarif normal)		
	Fr.	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
16 400	22.—	0,13	—	—	— comme sous le régime en vigueur —	— comme sous le régime en vigueur —	—	—	
20 000	51.—	0,26	—	—			—	—	
25 000	95.—	0,38	—	—			—	—	
30 000	166.10	0,55	—	—			—	—	
33 000	255.20	0,77	50.—	0,15			—	—	
40 000	469.95	1,17	160.—	0,40			—	—	
48 100	836.40	1,74	406.—	0,84			—	10.—	0,02
50 000	961.80	1,92	520.—	1,04			—	200.—	0,40
60 000	1 621.80	2,70	1 160.—	1,93			—	1 200.—	2,00
70 000	2 468.80	3,53	2 000.—	2,86			—	2 200.—	3,14
80 000	3 392.80	4,24	3 000.—	3,75	—	3 200.—	4,00		
90 000	4 492.80	4,99	4 040.—	4,49	—	4 200.—	4,67		
100 000	5 592.80	5,59	5 240.—	5,24	—	5 200.—	5,20		
150 000	12 192.80	8,13	12 080.—	8,05	(16 542.80)	(11,03)	11 880.—	7,92	
200 000	18 792.80	9,40	19 080.—	9,54	(28 142.80)	(14,07)	18 880.—	9,44	
250 000	25 392.80	10,16	26 080.—	10,43	(39 742.80)	(15,90)	26 300.—	10,52	
300 000	31 992.80	10,66	33 080.—	11,03	(51 342.80)	(17,11)	33 800.—	11,27	
400 000	45 182.50	11,30	47 080.—	11,77	(74 532.50)	(18,63)	48 800.—	12,20	
500 000	56 682.50	11,34	61 080.—	12,22	(96 032.50)	(19,21)	63 800.—	12,76	
1 000 000	114 182.50	11,42	131 080.—	13,11	(203 532.50)	(20,35)	138 800.—	13,88	

¹⁾ Revenu après déduction des déductions pour les cotisations AVS et les frais professionnels, mais avant déduction des déductions pour personnes mariées et pour primes d'assurance et intérêts de capitaux d'épargne, ainsi que pour le produit du travail de l'épouse.

²⁾ Déductions prises en considération: déductions pour personnes mariées, pour primes d'assurance et intérêts de capitaux d'épargne, ainsi que pour le produit du travail de l'épouse.

* Sur les parts de revenu dépassant 100 000 fr., un impôt supplémentaire de 10% est perçu. Cet impôt supplémentaire tombe ou est réduit dans la mesure où le total des impôts cantonaux et communaux en vigueur atteint la charge minimum calculée aux taux prévus par le nouvel article constitutionnel.

Impôt pour la défense nationale dû par les personnes physiques

Tab. 3a

1470

Augmentation (+) ou diminution (—) de la charge fiscale par rapport au droit en vigueur
Contribuable marié sans enfants, produit du travail de l'épouse compris

Revenu ¹⁾	Tarif proposé		Initiative du PSS (impôt fédéral direct)			
			Art. 8 disp.trans.est.		Art. 41 ^{quater} est. (tarif normal)	
	Fr.	Fr.	%	Fr.	%	Fr.
1	2	3	4	5	6	7
16 400	— 22.—	—100,00	charge égale à celle que prévoit le régime en vigueur	—	— 22.—	—100,00
20 000	— 51.—	—100,00			— 51.—	—100,00
25 000	— 95.—	—100,00			— 95.—	—100,00
30 000	— 166.10	—100,00			— 166.10	—100,00
33 000	— 205.20	— 80,41			— 255.20	—100,00
40 000	— 309.95	— 65,95			— 469.95	—100,00
48 100	— 430.40	— 51,46			— 826.40	— 98,80
50 000	— 441.80	— 45,93			— 761.80	— 79,21
60 000	— 461.80	— 28,47			— 421.80	— 26,01
70 000	— 468.80	— 18,99			— 268.80	— 10,89
80 000	— 392.80	— 11,58	— 192.80	— 5,68		
90 000	— 452.80	— 10,08	— 292.80	— 6,52		
100 000	— 352.80	— 6,31	— 392.80	— 7,02		
150 000	— 112.80	— 0,93	+ (4 350.—)	+ (35,68)	— 312.80	— 2,57
200 000	+ 287.20	+ 1,53	+ (9 350.—)	+ (49,75)	+ 87.20	+ 0,46
250 000	+ 687.20	+ 2,71	+ (14 350.—)	+ (56,51)	+ 907.20	+ 3,57
300 000	+ 1 087.20	+ 3,40	+ (19 350.—)	+ (60,48)	+ 1 807.20	+ 5,65
400 000	+ 1 897.50	+ 4,20	+ (29 350.—)	+ (64,96)	+ 3 617.50	+ 8,01
500 000	+ 4 397.50	+ 7,76	+ (39 350.—)	+ (69,42)	+ 7 117.50	+ 12,56
1 000 000	+ 16 897.50	+ 14,80	+ (89 350.—)	+ (78,25)	+ 24 617.50	+ 21,56

¹⁾ Revenu après déduction des cotisations AVS et des frais professionnels.

Impôt pour la défense nationale dû par les personnes physiques

Tab. 4

Charges fiscales comparées d'un contribuable marié ayant 2 enfants, produit du travail de l'épouse non compris

Revenu ¹⁾	Droit en vigueur ²⁾		Tarif proposé ²⁾		Initiative du PSS (impôt fédéral direct) ³⁾					
					Art. 8 disp.trans.est. ⁴⁾		Art. 41 ^{quater} est. (tarif normal)			
	Fr.	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%	
1	2	3	4	5	6	7	8	9		
16 800	22.—	0,13	—	—	—comme sous le régime en vigueur—	—comme sous le régime en vigueur—	—	—		
20 000	47.50	0,24	—	—			—	—		
25 000	91.50	0,37	—	—			—	—		
30 000	154.85	0,52	—	—			—	—		
33 500	258.15	0,77	50.—	0,15			—	—		
40 000	457.40	1,14	145.—	0,36			—	—		
48 600	843.—	1,73	406.—	0,84			—	10.—	0,02	
50 000	935.40	1,87	490.—	0,98			—	150.—	0,30	
60 000	1 595.40	2,66	1 120.—	1,87			—	1 150.—	1,92	
70 000	2 433.60	3,48	1 950.—	2,79			—	2 150.—	3,07	
80 000	3 348.80	4,19	2 950.—	3,69			—	3 150.—	3,94	
90 000	4 448.80	4,94	3 980.—	4,42			—	4 150.—	4,61	
100 000	5 548.80	5,55	5 180.—	5,18			—	5 150.—	5,15	
150 000	12 140.—	8,09	12 010.—	8,01			(16 450.—)	(10,97)	11 810.—	7,87
200 000	18 740.—	9,37	19 010.—	9,50			(28 050.—)	(14,02)	18 810.—	9,40
250 000	25 340.—	10,14	26 010.—	10,40	(39 650.—)	(15,86)	26 225.—	10,49		
300 000	31 940.—	10,65	33 010.—	11,00	(51 250.—)	(17,08)	33 725.—	11,24		
400 000	45 136.50	11,28	47 010.—	11,75	(74 446.50)	(18,61)	48 725.—	12,18		
500 000	56 636.50	11,33	61 010.—	12,20	(95 946.50)	(19,19)	63 725.—	12,74		
1 000 000	114 136.50	11,41	131 010.—	13,10	(203 446.50)	(20,34)	138 725.—	13,87		

1) Revenu après défalcation des déductions pour les cotisations AVS et les frais professionnels, mais avant défalcation des déductions pour personnes mariées, pour enfants, ainsi que pour primes d'assurance et intérêts de capitaux d'épargne.

2) Défalcatons prises en considération: déductions pour personnes mariées, pour enfants, ainsi que pour primes d'assurance et intérêts de capitaux d'épargne.

3) Sur les parts de revenu dépassant 100 000 fr., un impôt supplémentaire de 10% est perçu. Cet impôt supplémentaire tombe ou est réduit dans la mesure où le total des impôts cantonaux et communaux en vigueur atteint la charge minimum calculée aux taux prévus par le nouvel article constitutionnel.

Impôt pour la défense nationale dû par les personnes physiques

Tab. 4a

Augmentation (+) ou diminution (—) de la charge fiscale par rapport au droit en vigueur
 Contribuable marié avec 2 enfants, produit du travail de l'épouse non compris

Revenu ¹⁾	Tarif proposé		Initiative du PSS (impôt fédéral direct)			
			Art. 8 disp.trans.cst.		Art. 41 ^{novel} cst. (tarif normal)	
	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%
1	2	3	4	5	6	7
16 800	— 22.—	—100,00	charge égale à celle que prévoit le régime en vigueur	charge égale à celle que prévoit le régime en vigueur	— 22.—	—100,00
20 000	— 47.50	—100,00			— 47.50	—100,00
25 000	— 91.50	—100,00			— 91.50	—100,00
30 000	— 154.85	—100,00			— 154.85	—100,00
33 500	— 208.15	— 80,63			— 258.15	—100,00
40 000	— 312.40	— 68,30			— 457.40	—100,00
48 600	— 437.—	— 51,84			— 833.—	— 98,81
50 000	— 445.40	— 47,62			— 785.40	— 83,96
60 000	— 475.40	— 29,80			— 445.40	— 27,92
70 000	— 483.60	— 19,87			— 283.60	— 11,65
80 000	— 398.80	— 11,91			— 198.80	— 5,94
90 000	— 468.80	— 10,54			— 298.80	— 6,72
100 000	— 368.80	— 6,65			— 398.80	— 7,19
150 000	— 130.—	— 1,07			+ (4 310.—)	+ (35,50)
200 000	+ 270.—	+ 1,44	+ (9 310.—)	+ (49,68)	+ 70.—	+ 0,37
250 000	+ 670.—	+ 2,64	+ (14 310.—)	+ (56,47)	+ 885.—	+ 3,49
300 000	+ 1 070.—	+ 3,35	+ (19 310.—)	+ (60,46)	+ 1 785.—	+ 5,59
400 000	+ 1 873.50	+ 4,15	+ (29 310.—)	+ (64,94)	+ 3 588.50	+ 7,95
500 000	+ 4 373.50	+ 7,72	+ (39 310.—)	+ (69,41)	+ 7 088.50	+ 12,52
1 000 000	+ 16 873.50	+ 14,78	+ (89 310.—)	+ (78,25)	+ 24 588.50	+ 21,54

¹⁾ Revenu après déduction des cotisations AVS et des frais professionnels.

Impôt pour la défense nationale dû par les personnes physiques

Tab. 5

Charges fiscales comparées d'un contribuable marié ayant 2 enfants, produit du travail de l'épouse compris

Revenu ¹⁾	Droit en vigueur ²⁾		Tarif proposé ²⁾		Initiative du PSS (impôt fédéral direct) ³⁾				
					Art. 8 disp.trans.est. ³⁾		Art. 41 ^{quater} est. (tarif normal)		
	Fr.	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
19 000	22.—	0,12	—	—	comme sous le régime en vigueur —	comme sous le régime en vigueur —	—	—	
20 000	29.90	0,15	—	—			—	—	
25 000	73.90	0,30	—	—			—	—	
30 000	117.90	0,39	—	—			—	—	
36 000	273.—	0,76	50.—	0,14			—	—	
40 000	394.70	0,99	90.—	0,22			—	—	
50 000	803.40	1,61	370.—	0,74			—	—	
51 100	876.—	1,71	406.—	0,79			—	10.—	0,02
60 000	1 463.40	2,44	940.—	1,57			—	900.—	1,50
70 000	2 257.60	3,23	1 720.—	2,46			—	1 900.—	2,71
80 000	3 137.60	3,92	2 700.—	3,38	—	2 900.—	3,62		
90 000	4 228.80	4,70	3 700.—	4,11	—	3 900.—	4,33		
100 000	5 328.80	5,33	4 880.—	4,88	—	4 900.—	4,90		
150 000	11 876.—	7,92	11 660.—	7,77	(15 986.—)	(10,66)	11 460.—	7,64	
200 000	18 476.—	9,24	18 660.—	9,33	(27 586.—)	(13,79)	18 460.—	9,23	
250 000	25 076.—	10,03	25 660.—	10,26	(39 186.—)	(15,67)	25 850.—	10,34	
300 000	31 676.—	10,56	32 660.—	10,89	(50 786.—)	(16,93)	33 350.—	11,12	
400 000	44 876.—	11,22	46 660.—	11,66	(73 986.—)	(18,50)	48 350.—	12,09	
500 000	56 406.50	11,28	60 660.—	12,13	(95 516.50)	(19,10)	63 350.—	12,67	
1 000 000	113 906.50	11,39	130 660.—	13,07	(203 016.50)	(20,30)	138 350.—	13,84	

1) Revenu après défalcation des déductions pour les cotisations AVS et pour frais professionnels, mais avant défalcation des déductions pour personnes mariées, pour enfants, pour primes d'assurance et intérêts de capitaux d'épargne, ainsi que pour le produit du travail de l'épouse.

2) Défalcatons prises en considération: déductions pour personnes mariées, pour enfants, pour primes d'assurances et intérêts de capitaux d'épargne, ainsi que pour le produit du travail de l'épouse.

3) Sur les parts de revenu dépassant 100 000 fr., un impôt supplémentaire de 10% est perçu. Cet impôt supplémentaire tombe ou est réduit dans la mesure où le total des impôts cantonaux et communaux en vigueur atteint la charge minimum calculée aux taux prévus par le nouvel article constitutionnel.

Impôt pour la défense nationale dû par les personnes physiques

Tab. 5a

1474

Augmentation (+) ou diminution (—) de la charge fiscale par rapport au droit en vigueur
Contribuable marié ayant 2 enfants, produit du travail de l'épouse compris

Revenu ¹⁾	Tarif proposé		Initiative du PSS (impôt fédéral direct)			
			Art. 8 disp.trans.cst.		Art. 41 ^{quater} cst. (tarif normal)	
	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%
1	2	3	4	5	6	7
19 000	— 22.—	—100,00	charge égale à celle que prévoit le régime en vigueur	charge égale à celle que prévoit le régime en vigueur	— 22.—	—100,00
20 000	— 29.90	—100,00			— 29.90	—100,00
25 000	— 73.90	—100,00			— 73.90	—100,00
30 000	— 117.90	—100,00			— 117.90	—100,00
36 000	— 223.—	— 81,68			— 273.—	—100,00
40 000	— 304.70	— 77,20			— 394.70	—100,00
50 000	— 433.40	— 53,95			— 803.40	—100,00
51 100	— 470.—	— 53,65			— 866.—	— 98,86
60 000	— 523.40	— 35,77			— 563.40	— 38,50
70 000	— 537.60	— 23,81			— 357.60	— 15,84
80 000	— 437.60	— 13,95	— 237.60	— 7,57		
90 000	— 528.80	— 12,50	— 328.80	— 7,78		
100 000	— 448.80	— 8,42	— 428.80	— 8,05		
150 000	— 216.—	— 1,82	+ (4 110.—)	+ (34,61)	— 416.—	— 3,50
200 000	+ 184.—	+ 1,00	+ (9 110.—)	+ (49,31)	— 16.—	— 0,09
250 000	+ 584.—	+ 2,33	+ (14 110.—)	+ (56,27)	+ 774.—	+ 3,09
300 000	+ 984.—	+ 3,11	+ (19 110.—)	+ (60,33)	+ 1 674.—	+ 5,28
400 000	+ 1 784.—	+ 3,98	+ (29 110.—)	+ (64,87)	+ 3 474.—	+ 7,74
500 000	+ 4 253.50	+ 7,54	+ (39 110.—)	+ (69,34)	+ 6 943.50	+ 12,31
1 000 000	+ 16 753.50	+ 14,71	+ (89 110.—)	+ (78,23)	+ 24 443.50	+ 21,46

¹⁾ Revenu après déduction des cotisations AVS et des frais professionnels.

Charges fiscales comparées d'un contribuable marié ayant 4 enfants, produit du travail de l'épouse non compris

Revenu ¹⁾	Droit en vigueur ²⁾		Tarif proposé ²⁾		Initiative du PSS (impôt fédéral direct) ²⁾					
					Art. 8 disp.trans.est.*)		Art. 41 ^{quater} est. (tarif normal)			
	Fr.	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%	
1	2	3	4	5	6	7	8	9		
19 500	22.—	0,11	—	—	— comme sous le régime en vigueur —	— comme sous le régime en vigueur —	—	—		
20 000	26.40	0,13	—	—			—	—		
25 000	70.40	0,28	—	—			—	—		
30 000	114.40	0,38	—	—			—	—		
36 500	276.—	0,76	50.—	0,14			—	—		
40 000	382.15	0,96	85.—	0,21			—	—		
50 000	777.—	1,55	355.—	0,71			—	—		
51 600	882.60	1,71	406.—	0,79			—	10.—	0,02	
60 000	1 437.—	2,40	910.—	1,52			—	850.—	1,42	
70 000	2 222.40	3,17	1 680.—	2,40			—	1 850.—	2,64	
80 000	3 102.40	3,88	2 650.—	3,31			—	2 850.—	3,56	
90 000	4 184.80	4,65	3 650.—	4,06			—	3 850.—	4,28	
100 000	5 284.80	5,28	4 820.—	4,82			—	4 850.—	4,85	
150 000	11 823.20	7,88	11 590.—	7,73			(15 893.20)	(10,60)	11 390.—	7,59
200 000	18 423.20	9,21	18 590.—	9,30			(27 493.20)	(13,75)	18 390.—	9,20
250 000	25 023.20	10,01	25 590.—	10,24			(39 093.20)	(15,64)	25 775.—	10,31
300 000	31 623.20	10,54	32 590.—	10,86			(50 693.20)	(16,90)	33 275.—	11,09
400 000	44 823.20	11,21	46 590.—	11,65			(73 893.20)	(18,47)	48 275.—	12,07
500 000	56 360.50	11,27	60 590.—	12,12			(95 430.50)	(19,09)	63 275.—	12,66
1 000 000	113 860.50	11,39	130 590.—	13,06			(202 930.50)	(20,29)	138 275.—	13,83

1) Revenu après défalcation des déductions pour les cotisations AVS et pour frais professionnels, mais avant défalcation des déductions pour personnes mariées, pour enfants, ainsi que pour primes d'assurance et intérêts de capitaux d'épargne.

2) Défalcatons prises en considération: déductions pour personnes mariées, pour enfants, ainsi que pour primes d'assurance et intérêts de capitaux d'épargne.

*) Sur les parts de revenu dépassant 100 000 fr., un impôt supplémentaire de 10% est perçu. Cet impôt supplémentaire tombe ou est réduit dans la mesure où le total des impôts cantonaux et communaux en vigueur atteint la charge minimum calculée aux taux prévus par le nouvel article constitutionnel.

Impôt pour la défense nationale dû par les personnes physiques

Tab. 6a

Augmentation (+) ou diminution (—) de la charge fiscale par rapport au droit en vigueur
Contribuables mariés ayant 4 enfants, produit du travail de l'épouse non compris

Revenu ¹⁾	Tarif proposé.		Initiative du PSS (impôt fédéral direct)			
			Art. 8 disp.trans.cst.		Art. 41 ^{quater} cst. (tarif normal)	
	Ft.	Fr.	%	Fr.	%	Fr.
1	2	3	4	5	6	7
19 500	— 22.—	—100,00			— 22.—	—100,00
20 000	— 26.40	—100,00			— 26.40	—100,00
25 000	— 70.40	—100,00			— 70.40	—100,00
30 000	— 114.40	—100,00			— 114.40	—100,00
36 000	— 226.—	— 81,88			— 276.—	—100,00
40 000	— 297.15	— 77,76			— 382.15	—100,00
50 000	— 422.—	— 54,31			— 777.—	—100,00
51 600	— 476.60	— 54,00			— 872.60	— 98,87
60 000	— 527.—	— 36,67			— 587.—	— 40,85
70 000	— 542.40	— 24,41			— 372.40	— 16,76
80 000	— 452.40	— 14,58			— 252.40	— 8,14
90 000	— 534.80	— 12,78			— 334.80	— 8,00
100 000	— 464.80	— 8,80			— 434.80	— 8,23
150 000	— 233.20	— 1,97			— 433.20	— 3,66
200 000	+ 166.80	+ 0,91			— 33.20	— 0,18
250 000	+ 566.80	+ 2,27			+ 751.80	+ 3,00
300 000	+ 966.80	+ 3,06			+ 1 651.80	+ 5,22
400 000	+ 1 766.80	+ 3,94			+ 3 451.80	+ 7,70
500 000	+ 4 229.50	+ 7,50			+ 6 914.50	+ 12,27
1 000 000	+ 16 729.50	+ 14,69			+ 24 414.50	+ 21,44

1) Revenu après déduction des cotisations AVS et des frais professionnels.

Impôt pour la défense nationale dû par les personnes physiques

Tab. 7

Charges fiscales comparées d'un contribuable marié ayant 4 enfants, produit du travail de l'épouse compris

Revenu ¹⁾	Droit en vigueur ²⁾		Tarif proposé ²⁾		Initiative du PSS (impôt fédéral direct) ²⁾			
					Art. 8 disp.trans.est. ³⁾		Art. 41 ^{quater} est. (tarif normal)	
	Fr.	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%	Fr.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
21 500	22.—	0,10	—	—	—	—	—	—
25 000	52.80	0,21	—	—	—	—	—	—
30 000	96.80	0,32	—	—	—	—	—	—
39 000	290.85	0,75	50.—	0,13	—	—	—	—
40 000	320.55	0,80	60.—	0,15	—	—	—	—
50 000	645.—	1,29	280.—	0,56	—	—	—	—
54 100	915.60	1,69	406.—	0,75	—	—	10.—	0,02
60 000	1 305.—	2,18	760.—	1,27	—	—	600.—	1,00
70 000	2 046.40	2,92	1 480.—	2,11	—	—	1 600.—	2,29
80 000	2 926.40	3,66	2 400.—	3,00	—	—	2 600.—	3,25
90 000	3 964.80	4,41	3 400.—	3,78	—	—	3 600.—	4,00
100 000	5 064.80	5,06	4 520.—	4,52	—	—	4 600.—	4,60
150 000	11 559.20	7,71	11 240.—	7,49	(15 429.20)	(10,29)	11 040.—	7,36
200 000	18 159.20	9,08	18 240.—	9,12	(27 029.20)	(13,51)	18 040.—	9,02
250 000	24 759.20	9,90	25 240.—	10,10	(38 629.20)	(15,45)	25 400.—	10,16
300 000	31 359.20	10,45	32 240.—	10,75	(50 229.20)	(16,74)	32 900.—	10,97
400 000	44 559.20	11,14	46 240.—	11,56	(73 429.20)	(18,36)	47 900.—	11,98
500 000	56 130.50	11,23	60 240.—	12,05	(95 000.50)	(19,00)	62 900.—	12,58
1 000 000	113 630.50	11,36	130 240.—	13,02	(202 500.50)	(20,25)	137 900.—	13,79

1) Revenu après défalcation des déductions pour les cotisations AVS et pour frais professionnels, mais avant défalcation des déductions pour personnes mariées, pour enfants, pour primes d'assurance et intérêts de capitaux d'épargne, ainsi que pour le produit du travail de l'épouse.

2) Défalcations prises en considération: déductions pour personnes mariées, pour enfants, pour primes d'assurance et intérêts de capitaux d'épargne, ainsi que pour le produit du travail de l'épouse.

*) Sur les parts de revenu dépassant 100 000 fr., un impôt supplémentaire de 10% est perçu. Cet impôt supplémentaire tombe ou est réduit dans la mesure où le total des impôts cantonaux et communaux en vigueur atteint la charge minimum calculée aux taux prévus par le nouvel article constitutionnel.

Impôt pour la défense nationale dû par les personnes physiques

Tab. 7a

1478

Augmentation (+) ou diminution (—) de la charge fiscale par rapport au droit en vigueur
Contribuable marié ayant 4 enfants, produit du travail de l'épouse compris

Revenu ¹⁾	Tarif proposé		Initiative du PSS (impôt fédéral direct)			
			Art. 8 disp.trans.cst.		Art. 41 ^{supplémentaire} cst. (tarif normal)	
	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%
1	2	3	4	5	6	7
21 500	— 22.—	—100,00			— 22.—	—100,00
25 000	— 52.80	—100,00			— 52.80	—100,00
30 000	— 96.80	—100,00			— 96.80	—100,00
39 000	— 240.85	— 82,81			— 240.85	—100,00
40 000	— 260.55	— 81,28			— 320.55	—100,00
50 000	— 365.—	— 56,59			— 645.—	—100,00
54 100	— 509.60	— 55,66			— 905.60	— 98,91
60 000	— 545.—	— 41,76			— 705.—	— 54,02
70 000	— 566.40	— 27,68			— 446.40	— 21,81
80 000	— 526.40	— 17,99			— 326.40	— 11,15
90 000	— 564.80	— 14,25			— 364.80	— 9,20
100 000	— 544.80	— 10,76			— 464.80	— 9,18
150 000	— 319.20	— 2,76			— 519.20	— 4,49
200 000	+ 80.80	+ 0,44	+ (3 870.—)	+ (33,48)	+ 119.20	+ 0,66
250 000	+ 480.80	+ 1,94	+ (8 870.—)	+ (48,85)	+ 640.80	+ 2,59
300 000	+ 880.80	+ 2,81	+ (13 870.—)	+ (56,02)	+ 1 540.80	+ 4,91
400 000	+ 1 680.80	+ 3,77	+ (18 870.—)	+ (60,17)	+ 3 340.80	+ 7,50
500 000	+ 4 109.50	+ 7,32	+ (28 870.—)	+ (64,79)	+ 6 769.50	+ 12,06
1 000 000	+ 16 609.50	+ 14,62	+ (38 870.—)	+ (69,25)	+ 24 269.50	+ 21,36
			+ (88 870.—)	+ (78,21)		

¹⁾ Revenu après déduction des cotisations AVS et des frais professionnels.

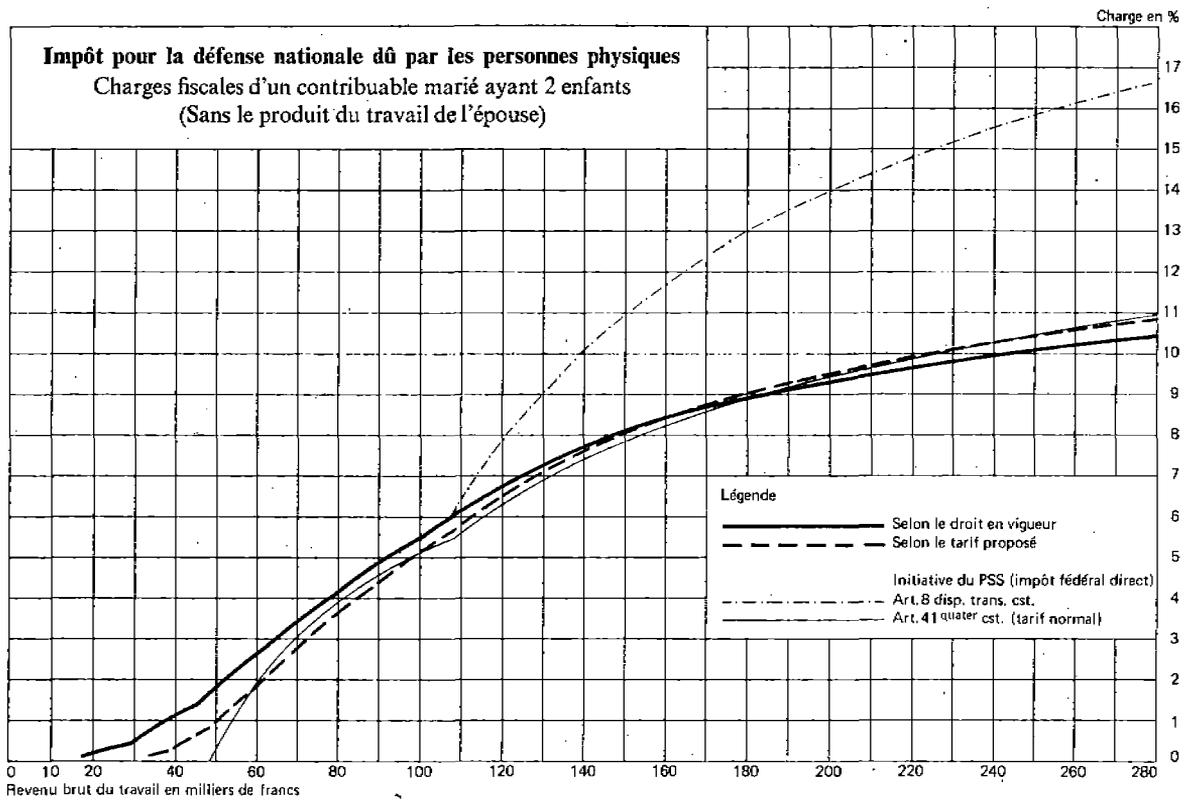
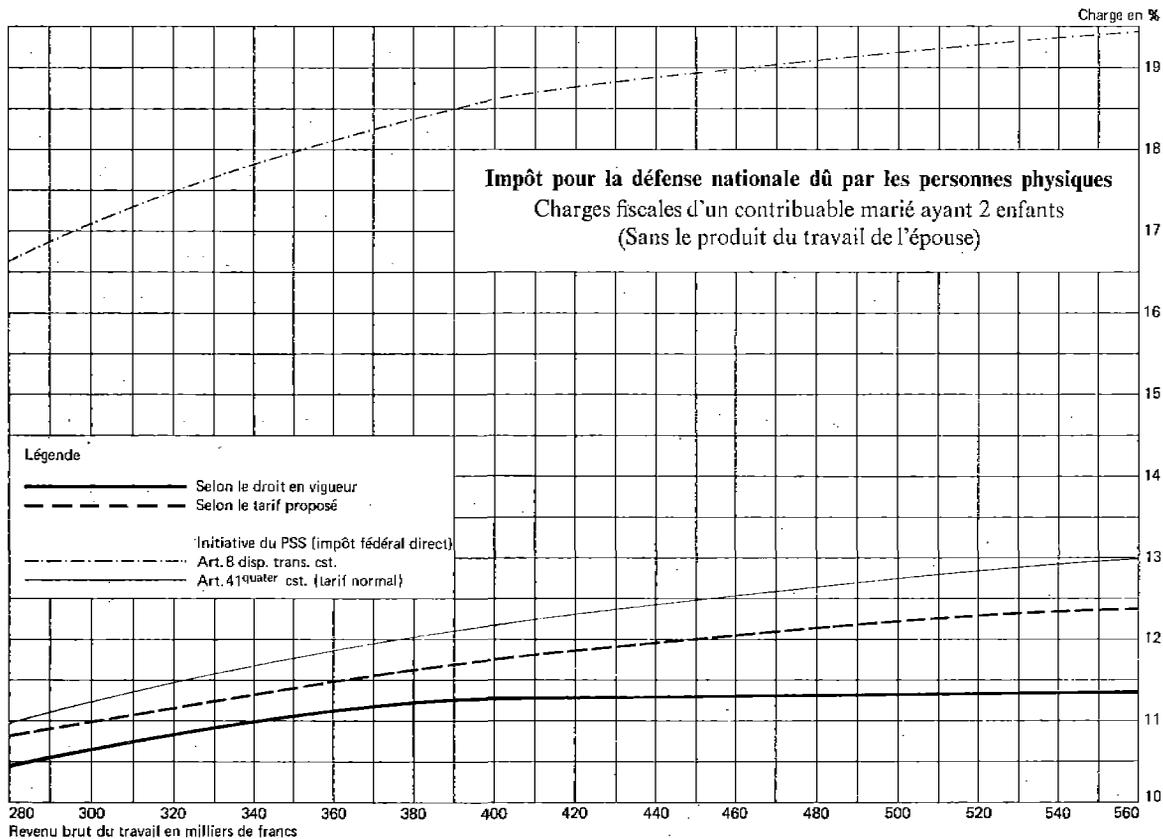


Tableau 8



75 Imposition des personnes morales

751 Objet de l'impôt

Les termes de «rendement net» utilisés jusqu'ici à l'article 41^{ter} de la constitution doivent être remplacés par le mot «bénéfice»; cela est plus conforme à la terminologie utilisée en matière d'économie d'entreprise et dans le domaine comptable. Ce changement ne modifie rien quant au fond. Outre l'impôt sur le bénéfice, on continuera à percevoir un impôt sur le capital et les réserves. Personne n'a demandé la suppression de l'impôt sur le capital et elle n'est pas discutée.

752 Charge

752.1 Objectifs et moyens

Alors qu'en matière d'imposition des personnes physiques, l'article 41^{ter}, 5^e alinéa, lettre c, de la constitution prévoit l'application du principe de la compensation des effets de la progression à froid, un allègement généralisé de la charge fiscale ne s'impose pas en ce qui concerne les personnes morales. Mais nous renonçons aussi à leur demander un effort fiscal supplémentaire étant donné que les taux de l'impôt frappant les personnes morales ont été majorés plusieurs fois ces dernières années. Il paraît indiqué, cependant, de procéder à un certain réaménagement de la charge fiscale, en particulier en réduisant l'impôt sur les bénéfices des entreprises à faible rendement et en renforçant la progression en vue d'imposer plus fortement les entreprises qui obtiennent un rendement élevé. La charge supplémentaire ne devrait toutefois pas outrepasser certaines limites. Il s'agit de tenir compte notamment du fait que les bénéfices des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives sont doublement imposés, à savoir une première fois auprès de l'entreprise qui les réalise et une deuxième fois au moment où ils sont distribués aux porteurs des droits de participation (double imposition économique). Si la charge fiscale devait être trop élevée, il faudrait prendre des mesures en vue de tempérer les effets de la double imposition économique. Il importe également de tenir compte des charges fiscales afférentes aux impôts cantonaux.

752.2 Majoration des taux maximums

Selon le régime financier de 1971, le taux maximum de l'impôt sur le rendement net (impôt sur le bénéfice) a été fixé à 8 pour cent (art. 41^{ter}). Toutefois, il a été réduit de 5 pour cent en vertu des dispositions transitoires et ramené ainsi à 7,6 pour cent (art. 8, 3^e al., let. f, selon AF du 11 mars 1971, RO 1971 907); pour la période fiscale 1973/74 il a été porté à 8,8 pour cent (AF et LF du 21 mars 1973, RO 1973 1058 et 1064). Depuis 1975, il s'élève à 9,8 pour cent (AF du 31 janvier 1975, art. 41^{ter}, 5^e al., let. c, RO 1975 II 1206).

Pour l'impôt complémentaire sur le capital et les réserves (impôt sur le capital), l'article 41^{ter} du régime financier de 1971 à 1982 faisait état d'un taux maximum de 0,75 pour mille. Selon les textes législatifs précités, il s'est élevé effectivement à 0,7125 pour mille durant les années fiscales 1971/72 et à 0,825 pour mille durant les années fiscales 1973/74. Depuis 1975, le taux maximum de l'impôt sur le capital de 0,825 pour mille figure aussi à l'article 41^{ter} de la constitution.

Nous proposons de fixer le taux maximum de l'impôt sur les bénéfices de l'article 41^{ter} à 11,5 pour cent, sous réserve d'une majoration ultérieure d'un dixième au maximum (clause de flexibilité); il s'élèverait alors à 12,65 pour cent. L'impôt sur le capital doit conserver sa caractéristique: il ne peut être qu'un impôt complémentaire. A l'article 41^{quater}, le taux maximum actuel de 0,825 pour mille (taux actuel) est ramené à 0,75 pour mille – ce qui correspond au régime financier de 1971 – sous réserve d'une majoration ultérieure d'un dixième au maximum par la voie législative (clause de flexibilité).

752.3 *Aménagement du tarif*

Selon le droit en vigueur (art. 8 disp. trans. cst.), l'impôt sur le rendement net des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est calculé sur la base d'un tarif à trois paliers prévoyant un impôt de base proportionnel et deux surtaxes qui sont fonction du rendement. Les taux s'élevant à l'heure actuelle à 3,63 pour cent pour l'impôt de base, et à 3,63 pour cent ou à 4,84 pour cent pour la première et la deuxième surtaxe (cf. art. 57 AIN). Les autres personnes morales sont imposées en principe d'après le tarif applicable au revenu des personnes physiques. Il est perçu, en outre, un impôt complémentaire proportionnel sur le capital et les réserves des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives et sur la fortune nette des autres personnes morales; le taux de l'impôt s'élève dans les deux cas à 0,825 pour mille.

Comme pour l'impôt sur le revenu, on renonce à un nouvel aménagement fondamental du tarif de l'impôt sur le rendement net (p. ex. introduction d'un tarif à deux paliers ou d'un taux unitaire) afin de ne pas préjuger la future législation sur l'impôt fédéral direct. En revanche, on propose de modifier les taux en pour-cent de chacun des paliers de manière à porter l'impôt de base à 3,5 pour cent et les deux surtaxes à 4 pour cent chacune. Il en résulte un dégrèvement de la plupart des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives. En outre, à l'instar de ce qui a été prévu en ce qui concerne le tarif qui serait applicable aux personnes physiques, la progression n'est pas interrompue lorsqu'un rendement donné est atteint; elle continue, au contraire, jusqu'au moment où le nouveau taux maximum est atteint pour un rendement croissant à l'infini.

La structure proportionnelle de l'impôt sur le capital est maintenue. En raison de l'effet dégressif de cet impôt, son taux est ramené à 0,75 pour mille.

752.4 Charges fiscales comparées

Les effets du tarif proposé sur la charge fiscale et par rapport au droit en vigueur ressortent du tableau 9, inséré après le chiffre 752.5 (comparaison de charges fiscales d'une société anonyme au capital de 1 million de francs). Des données fournies par ce tableau, il ressort notamment que la charge fiscale des classes de rendement de 1 jusqu'à 29 pour cent est inférieure à la charge calculée selon le droit en vigueur, à l'exception toutefois des classes de rendement de 7 et 8 pour cent qui accusent des charges supplémentaires minimales. Des charges fiscales plus élevées n'apparaissent qu'à partir des rendements dépassant 29 pour cent et elles demeurent dans des limites modestes. On ne peut conclure dans ce sens en ce qui concerne l'initiative pour l'impôt sur la richesse (art. 8 disp. trans. cst.), car celle-ci prévoit, jusqu'à l'entrée en vigueur de l'impôt fédéral dû par les personnes morales (impôt uniforme selon l'art. 41^{quater}), une augmentation des taux actuels de 50 pour cent. Il est vrai que les comparaisons entre les chiffres se rapportant à l'initiative pour l'impôt sur la richesse (droit transitoire) et ceux qui concernent le droit en vigueur ou le tarif proposé par le Conseil fédéral ne peuvent être interprétées de manière absolue dès lors que le supplément de 50 pour cent prévu par l'initiative peut être réduit en fonction de la charge fiscale totale afférente aux impôts de la Confédération, des cantons et des communes.

752.5 Effets sur le rendement

Le tableau ci-après montre quels sont les effets de notre proposition sur le rendement de l'IDN des personnes morales (rendement des années 1978/79):

	Droit en vigueur	Tarif proposé	Diminution de rendement (---) Augmentation du rendement (+)
	mio de fr.	mio de fr.	mio de fr.
<i>Impôt sur le rendement net</i>	1570	1585	+ 15
<i>Impôt sur le capital</i>	175	160	--- 15
	1745	1745	0

Alors que le rendement de l'imposition des personnes morales reste le même, on constate, pour la période de perception 1978/1979, une diminution de rendement de 400 millions de francs en ce qui concerne les personnes physiques (cf. ch. 742.7), à savoir 120 millions pour les cantons (30 %) et 280 millions pour la Confédération.

Impôt pour la défense nationale dû par les personnes morales

Tab. 9

Charges fiscales comparées d'une société anonyme au capital de 1 million de francs

1484

Rentabilité	Rendement imposable	Impôt pour la défense nationale sur le rendement net						Impôt pour la défense nationale sur le capital		
		Droit en vigueur		Tarif proposé		Initiative du PSS ^{*)} (impôt fédéral direct) Art. 8 disp.trans.est.		Droit en vigueur	Tarif proposé	Initiative du PSS ^{*)} (impôt fédéral direct) Art. 8 disp. trans.est.
		Fr.	% ¹⁾	Fr.	% ¹⁾	Fr.	% ¹⁾	Fr.	Fr.	Fr.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	10 000	363.—	3,63	350.—	3,50	(544,50)	(5,44)	825.—	750.—	(1 237,50)
2	20 000	726.—	3,63	700.—	3,50	(1 089.—)	(5,44)	825.—	750.—	(1 237,50)
3	30 000	1 089.—	3,63	1 050.—	3,50	(1 633,50)	(5,44)	825.—	750.—	(1 237,50)
4	40 000	1 452.—	3,63	1 400.—	3,50	(2 178.—)	(5,44)	825.—	750.—	(1 237,50)
5	50 000	2 178.—	4,36	2 150.—	4,30	(3 267.—)	(6,53)	825.—	750.—	(1 237,50)
6	60 000	2 904.—	4,84	2 900.—	4,83	(4 356.—)	(7,26)	825.—	750.—	(1 237,50)
7	70 000	3 630.—	5,19	3 650.—	5,21	(5 445.—)	(7,78)	825.—	750.—	(1 237,50)
8	80 000	4 356.—	5,44	4 400.—	5,50	(6 534.—)	(8,17)	825.—	750.—	(1 237,50)
9	90 000	5 566.—	6,18	5 550.—	6,17	(8 349.—)	(9,28)	825.—	750.—	(1 237,50)
10	100 000	6 776.—	6,78	6 700.—	6,70	(10 164.—)	(10,16)	825.—	750.—	(1 237,50)
12	120 000	9 196.—	7,66	9 000.—	7,50	(13 794.—)	(11,50)	825.—	750.—	(1 237,50)
14	140 000	11 616.—	8,30	11 300.—	8,07	(17 424.—)	(12,45)	825.—	750.—	(1 237,50)
16	160 000	14 036.—	8,77	13 600.—	8,50	(21 054.—)	(13,16)	825.—	750.—	(1 237,50)
18	180 000	16 456.—	9,14	15 900.—	8,83	(24 684.—)	(13,71)	825.—	750.—	(1 237,50)
20	200 000	18 876.—	9,44	18 200.—	9,10	(28 314.—)	(14,16)	825.—	750.—	(1 237,50)
23,15	231 500	22 687.—	9,80	21 822,50	9,43	(34 030,50)	(14,70)	825.—	750.—	(1 237,50)
25	250 000	24 500.—	9,80	23 950.—	9,58	(36 750.—)	(14,70)	825.—	750.—	(1 237,50)
30	300 000	29 400.—	9,80	29 700.—	9,90	(44 100.—)	(14,70)	825.—	750.—	(1 237,50)
35	350 000	34 300.—	9,80	35 450.—	10,13	(51 450.—)	(14,70)	825.—	750.—	(1 237,50)
40	400 000	39 200.—	9,80	41 200.—	10,30	(58 800.—)	(14,70)	825.—	750.—	(1 237,50)
45	450 000	44 100.—	9,80	46 950.—	10,43	(66 150.—)	(14,70)	825.—	750.—	(1 237,50)
50	500 000	49 000.—	9,80	52 700.—	10,54	(73 500.—)	(14,70)	825.—	750.—	(1 237,50)
100	1 000 000	98 000.—	9,80	110 200.—	11,02	(147 000.—)	(14,70)	825.—	750.—	(1 237,50)

¹⁾ En pour-cent du rendement imposable.

^{*)} Un supplément de 50% est perçu sur les impôts frappant le rendement net, le capital et les réserves. Ce supplément est réduit dans la mesure où les impôts correspondants de la Confédération, des cantons et des communes dépassent ensemble 30% du rendement net ou 0,8% du capital et des réserves, calculés conformément aux dispositions en vigueur.

753 Impôt minimum

Dans son rapport de 1955¹⁾, la commission d'experts chargée d'examiner la motion Piller est arrivée à la conclusion que l'imposition du bénéfice net et du capital propre n'était pas le moyen approprié d'imposer, d'après leur situation réelle, les entreprises qui ne cherchent pas à réaliser un bénéfice (p. 144 s.). Elle en a déduit que, pour toutes les personnes morales, il fallait prévoir un impôt minimum subsidiaire perçu sur le chiffre d'affaires dépassant un certain montant et sur l'ensemble du capital investi dans l'entreprise. Depuis lors, onze cantons ont introduit un impôt de ce type, qui est perçu sur les objets suivants (facteurs de remplacement):

- sur les recettes brutes exclusivement: Fribourg et Valais;
- sur les recettes brutes ou sur la propriété foncière si l'impôt perçu sur celle-ci atteint un montant supérieur à l'impôt calculé sur les recettes brutes: Appenzell Rh.-Ext., Appenzell Rh.-Int., Unterwald-le-Bas, Saint-Gall, Thurgovie;
- sur les recettes brutes et le capital investi: Vaud.

Il s'agit là toujours d'impôts subsidiaires qui, autrement dit, ne sont dus que si les impôts ordinaires sur le bénéfice et le capital n'atteignent pas le montant de l'impôt minimum. Dans deux arrêts, le Tribunal fédéral a considéré que des impôts minimaux sur les recettes brutes et sur les immeubles de personnes morales en principe étaient admissibles et qu'ils ne violaient pas le principe de l'interdiction de la double imposition inséré à l'article 46, 2^e alinéa, de la constitution fédérale (cf. arrêts des 11 mars et 16 septembre 1970 concernant l'impôt minimum thurgovien, ATF 96 I 65 et 560).

L'institution, sur le plan fédéral également, d'un impôt minimum sur le chiffre d'affaires et, le cas échéant, sur le capital investi des personnes morales constitue une revendication déjà ancienne des milieux de l'artisanat. Toutefois, cette exigence a toujours été énergiquement combattue par des milieux socialistes et par l'Alliance des indépendants, ainsi que par des organisations économiques proches de ces partis. En 1957, le Conseil national a admis que la disposition constitutionnelle énonçant le principe selon lequel «les personnes morales, quelle que soit leur forme juridique, doivent être imposées, selon leur capacité économique, d'une manière aussi égale que possible» (à l'heure actuelle, art. 41^{ter}, 5^e al., let. a, 2^e phrase, cst.) ne saurait être interprétée en ce sens que la Confédération pourrait introduire, dans le cadre de l'IDN, un impôt minimum fondé sur des facteurs de remplacement (cf. BSt. de l'Assemblée fédérale, CN, 1957, p. 579 à 583). Des propositions visant à compléter la disposition citée

¹⁾ «Le problème de l'imposition égale et juste des entreprises», rapport présenté le 14 février 1955 au Département fédéral des finances et des douanes par la commission d'experts chargée d'étudier les possibilités d'une imposition égale et juste des entreprises, quelle que soit leur forme juridique.

par l'insertion d'une compétence habilitant la Confédération à introduire un impôt minimum furent discutées de manière approfondie au Conseil national, en 1970 et 1974, mais rejetées chaque fois à une forte majorité (cf. BO de l'Assemblée fédérale, CN, 1970, p. 182 à 188, 1974, p. 976 à 979).

Les constatations faites par les cantons qui avaient introduit un impôt minimum ont été analysées scientifiquement il y a peu (Peter Adrian Müller, *Eine Minimalsteuer für juristische Personen insbesondere unter Berücksichtigung finanz- und wirtschaftspolitischer Aspekte*, thèse, Berne, 1974). Les conclusions de l'auteur touchant l'impôt minimum sur le chiffre d'affaires et sur le capital investi, ne sont ni franchement positives ni franchement négatives. Il est vrai qu'il exprime l'avis que l'impôt minimum «est une expérience largement réussie»; l'auteur estime que cet impôt permet d'imposer de manière adéquate les sociétés anonymes et les sociétés coopératives qui ont le caractère d'entreprises ne cherchant pas à réaliser un bénéfice (p. 225); il ajoute toutefois que le problème de l'imposition des entreprises ne cherchant pas à réaliser un bénéfice ne saurait être tranché de manière satisfaisante du point de vue purement scientifique. C'est également le cas de la question suivante: le chiffre d'affaires est-il un critère approprié pour mesurer la capacité économique? On ne peut pas davantage donner une réponse définitive à une autre question: peut-on, au moyen de l'impôt minimum, faire un pas de plus en direction du but visé, à savoir (trad.) «faire en sorte que tous les groupes, à proportion de leur capacité économique, contribuent de manière équitable, à la satisfaction des besoins» (p. 222). Du point de vue fiscal, l'auteur fait observer que «les rendements des impôts minimums revêtent une importance à ce point minime pour les collectivités cantonales et communales, que leur disparition n'entraînerait pas de pertes de recettes graves pour leurs finances» (p. 194).

Etant donné que, jusqu'ici, toutes les propositions tendant à l'institution d'un impôt minimum fédéral ont été rejetées par le Parlement et que l'étude précitée n'apporte pas de preuves convaincantes qu'un tel impôt serait utile, voire nécessaire, nous renonçons à vous proposer d'insérer dans l'article constitutionnel sur l'impôt fédéral direct une disposition visant à attribuer une compétence y relative à la Confédération.

76 Innovations prévues dans le domaine de la législation

761 Loi sur l'impôt fédéral direct

En 1959, la Confédération s'est vu attribuer par la voie constitutionnelle (art. 41^{ter}, 6^e al., cst.) la tâche de remplacer l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale adopté en vertu des pouvoirs extraordinaires conférés au Conseil fédéral durant la dernière guerre mondiale (ACF du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale - AIN), par une loi édictée selon la procédure législative ordinaire. Une commission d'experts constituée à cet effet en 1964 (commission Bühlmann) a remis au Départe-

ment fédéral des finances et des douanes, en novembre 1970, un projet de loi sur l'impôt fédéral direct ainsi qu'un rapport explicatif. Comme il paraissait nécessaire d'harmoniser ce projet de loi avec le projet de loi-modèle, que la commission Ritschard créée par la Conférence des directeurs cantonaux des finances était en train d'élaborer, on renonça à entamer une procédure de consultation sur le premier de ces projets. Le chef du Département fédéral des finances et des douanes et le président de la Conférence des directeurs cantonaux des finances confièrent cette tâche de coordination à une commission spéciale (commission de coordination) formée de membres des commissions Bühlmann et Ritschard. Cette commission acheva ses travaux au mois d'août 1973; les résultats obtenus lui permirent de mettre sur pied un projet de loi sur les impôts directs des cantons et des communes qui, quant à son contenu et à sa systématique, va plus loin que le projet de loi-modèle de la commission Ritschard. Elle a en outre élaboré un projet de loi sur l'impôt fédéral direct dont le texte et la structure ont autant que possible été harmonisés, quant au fond, avec le premier projet cité. Ce nouveau projet de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct a fait l'objet d'une procédure de consultation en 1974. A cette occasion, les cantons, les partis politiques et les organisations intéressées furent également consultés sur le projet de texte d'une disposition constitutionnelle sur l'harmonisation fiscale et sur le projet de loi-modèle régissant l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (cf. ch. 825). Le projet de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct est actuellement revu par la commission de coordination, à la lumière des résultats de la procédure de consultation.

Les avis exprimés lors de cette procédure de consultation demandaient presque tous que la loi sur l'impôt fédéral direct soit édictée en même temps que la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes. Cette demande pourra être satisfaite si, en instituant le nouveau régime constitutionnel de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de l'impôt fédéral direct, on donne en même temps à la Confédération la compétence d'harmoniser les impôts dans les limites tracées au chiffre 8.

Les dispositions transitoires de la constitution doivent mentionner les dispositions de l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale qui demeureront applicables jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi sur l'impôt fédéral direct (art. 8, disp. trans. est.; ch. 731). Certaines modifications doivent notamment être prévues en ce qui concerne la compensation des effets de la progression à froid (cf. ch. 742 et 752). Il faut en revanche maintenir provisoirement la dénomination d'«impôt pour la défense nationale»; en effet, son remplacement par les termes d'«impôt fédéral direct» exigerait une réimpression complète de l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale ainsi que de tous les autres textes s'y rapportant; il faudrait aussi modifier toutes les formules, les dénominations officielles des services de la Confédération et des cantons, les en-têtes et adresses, etc. Ces changements n'iraient pas sans causer des travaux et des frais très importants, qui ne seraient guère justifiables et indisposeraient le citoyen.

762 Loi sur la prévoyance professionnelle

Dans son message du 19 décembre 1975, le Conseil fédéral a présenté à l'Assemblée fédérale un projet de loi sur la prévoyance professionnelle, vieillesse, survivants et invalidité (LPP; FF 1976 I 117). Ce projet contient aussi des dispositions fiscales fondées sur l'article 34^{quater}, 5^e alinéa, de la constitution. Ces dispositions (art. 76 à 79) concernent aussi bien l'impôt fédéral direct que les impôts cantonaux et communaux. La disposition la plus importante en matière d'impôt fédéral direct est celle qui prévoit que les cotisations aux institutions de prévoyance peuvent être déduites intégralement du revenu; quant aux prestations correspondantes de ces institutions de prévoyance, elles sont soumises sans restriction à l'impôt sur le revenu. En matière d'impôt pour la défense nationale, les cotisations à des caisses de retraite ou à des institutions de prévoyance semblables ne sont, en vertu du droit en vigueur, déductibles que dans une mesure limitée (art. 22, 1^{er} al., let. h, AIN), alors que les prestations servies par les institutions sont imposées différemment selon les montants que le bénéficiaire a lui-même affectés à leur financement (art. 21^{bis} AIN). Si les dispositions de droit fiscal contenues dans la LPP entrent en force dans la forme proposée, les dispositions correspondantes de l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale devront être adaptées au nouveau droit.

763 Loi instituant des mesures propres à lutter plus efficacement contre la fraude fiscale au titre de l'impôt fédéral direct

Dans son message du 8 janvier 1975 à l'appui de mesures propres à améliorer les finances de la Confédération (FF 1975 I 336), le Conseil fédéral a proposé (ch. 44 et annexe 10) de mettre en œuvre également des mesures propres à lutter plus efficacement contre la fraude fiscale au titre de l'impôt fédéral direct. Au chiffre I, le projet de loi prévoit une extension de l'obligation de collaborer du contribuable et des tiers dans la procédure de taxation (modifications et complément des art. 89 et 90 AIN), ainsi qu'un renforcement des sanctions pénales en cas de fraude fiscale et d'escroquerie à l'inventaire (art. 130^{bis} et 133^{bis} [nouveaux]). Le chiffre II contient des dispositions sur la formation et l'affectation d'organes d'enquête spéciaux de la Confédération.

Lors de la session extraordinaire de janvier 1975, les Chambres fédérales ont décidé de disjoindre le projet n° 10 du train de mesures proposées en vue d'améliorer les finances de la Confédération et de le traiter selon la procédure ordinaire. Une commission du Conseil des Etats l'a discuté au cours de trois séances. Le Conseil des Etats a suivi le 17 mars 1976 les propositions de sa commission et a adopté le projet de loi qui devra encore être traité par le Conseil national.

8 Harmonisation fiscale

81 Situation initiale

Dans l'Etat fédéral suisse, la souveraineté fiscale originelle appartient, dans le cadre des dispositions constitutionnelles, aussi bien aux cantons qu'à la Confédération. Dans le domaine des impôts directs, ce sont les cantons qui ont légiféré en premier lieu. Les disparités d'origine historique qu'accusent les structures des diverses législations fiscales cantonales se sont atténuées par la suite sous l'effet de la législation que la Confédération a édictée en ce domaine dès 1915 (en particulier la contribution fédérale de crise de 1934 à 1940 et l'impôt pour la défense nationale dès 1941). Ces disparités n'en sont pas moins encore fort accusées à l'heure actuelle. Alors que la mobilité des contribuables et que l'imbrication des activités économiques va en s'accroissant sur le plan intercantonal, on dénonce toujours plus vivement ce que ces disparités ont de suranné. Aussi réclame-t-on de manière de plus en plus pressante, notamment depuis le milieu des années soixante, que les impôts suisses sur le revenu et sur la fortune soient harmonisés.

Les premiers efforts concrets entrepris en matière d'harmonisation fiscale l'ont été par les cantons. En 1968, la Conférence des directeurs cantonaux des finances a donné mandat à un groupe de travail (commission Ritschard) d'élaborer une loi-modèle sur les impôts directs des cantons et des communes ainsi que le texte d'un concordat intercantonal visant à uniformiser les impôts cantonaux sur le revenu et sur la fortune. Cette commission a achevé ses travaux en automne 1972.

Lors d'une séance de travail tenue les 14 et 15 juin 1973, la Conférence des directeurs cantonaux des finances a approuvé, en principe, la loi-modèle élaborée par la commission Ritschard et a recommandé de l'utiliser comme base de travail pour la poursuite des travaux en vue de l'harmonisation fiscale entre les cantons, pour la révision des lois fiscales cantonales et pour l'adoption d'une loi sur l'impôt fédéral direct. S'agissant de l'harmonisation fiscale, la commission en est arrivée à la conclusion qu'un concordat intercantonal ne suffirait pas à la réaliser. C'est pourquoi elle recommanda de créer, sous certaines conditions, une compétence fédérale limitée qui permettrait à la Confédération d'édicter la législation de base (assujettissement, objet de l'impôt, calcul de l'impôt dans le temps, procédure et droit pénal fiscal). Dans la mesure où la Confédération ne légiférerait pas, il appartiendrait aux cantons d'harmoniser leur législation fiscale par la conclusion de concordats intercantonaux. En même temps qu'elle approuvait le transfert de compétence précité à la Confédération, la Conférence des directeurs cantonaux des finances a demandé qu'on crée simultanément la base constitutionnelle permettant de réaliser l'harmonisation fiscale, de développer les impôts sur la consommation (taxe sur la valeur ajoutée), d'augmenter la participation des cantons au produit de l'impôt fédéral direct (de transformer éventuellement celui-ci en un impôt de péréquation

financière) et de procéder aux premiers aménagements importants en vue de la nouvelle répartition des tâches entre la Confédération et les cantons. De l'avis de la commission, l'harmonisation fiscale ne peut être qu'un volet d'une réforme complète du système fiscal, du régime financier et de la péréquation financière.

Sur le plan fédéral, de nombreuses interventions concrètes ont également été faites en faveur de l'harmonisation des principes régissant l'imposition. Lors des délibérations sur le projet du Conseil fédéral du 10 septembre 1969 modifiant le régime financier de la Confédération, le Conseil national décida tout d'abord, à une faible majorité de 69 voix contre 65, d'introduire dans la constitution fédérale un article 41^{quater} autorisant la Confédération à réaliser l'harmonisation fiscale. Au cours de la procédure d'élimination des divergences, les conseils se mirent d'accord pour déposer deux motions de même teneur. Elles nous invitaient à présenter un projet de disposition constitutionnelle donnant à la Confédération la compétence d'édicter des prescriptions en vue de l'harmonisation des impôts sur le revenu et sur la fortune perçus par la Confédération, les cantons et les communes (BO Assemblée fédérale, session d'été 1970, CN, p. 357, CE, p. 163). D'autres interventions parlementaires allant dans ce sens furent présentées en 1969 par le conseiller national Conzett et le conseiller aux Etats Herzog et, en 1972, par le conseiller national Letsch et le conseiller aux Etats Luder.

Le 17 mars 1971, le conseiller national Otto Stich déposa une initiative individuelle. Aux termes de celle-ci, le Conseil fédéral doit être autorisé, en vertu d'un nouvel article 42^{quinquies} de la constitution, à encourager l'harmonisation fiscale entre les cantons en édictant des «prescriptions sur l'assujettissement objectif et subjectif à l'impôt ainsi que sur la procédure». Selon cette initiative, l'imposition des holdings et des sociétés de domicile pourra, en outre, être réglée de manière uniforme par la voie de la législation fédérale.

Au cours de la session d'été de 1971, le Conseil national a désigné une commission chargée d'examiner cette initiative individuelle. Par la suite, l'initiative individuelle déposée le 14 décembre 1973 par le conseiller national Butty lui fut également transmise. Celle-ci demande l'insertion d'un nouvel article 41^{quater} dans la constitution et contient pour l'essentiel les propositions suivantes:

- il y a lieu d'introduire un impôt fédéral général pour les personnes physiques;
- les personnes morales sont imposées, comme jusqu'ici, par la Confédération, les cantons et les communes;
- la péréquation financière fondée sur le rendement de l'impôt fédéral direct doit faire l'objet d'une nouvelle réglementation selon laquelle un quart seulement du produit de cet impôt reviendrait à la Confédération, en tant que ses autres ressources ne couvriraient pas ses dépenses, le reste devant être partagé entre les cantons à proportion du chiffre de leur population résidente constaté par le dernier recensement fédéral;

- chaque canton peut percevoir des centimes additionnels dont le produit lui revient; les cantons conservent la compétence exclusive de légiférer dans le domaine des impôts communaux.

La commission du Conseil national chargée d'examiner les initiatives individuelles Stich et Butty déposa son rapport provisoire le 29 janvier 1974; à la majorité, elle proposa de créer une compétence fédérale en vue de l'harmonisation fiscale au sens des propositions de la Conférence des directeurs cantonaux des finances. Le contre-projet soumis aux gouvernements cantonaux, aux partis politiques et aux associations économiques intéressées, dans le cadre d'une procédure de consultation introduite en 1974, rencontra une large approbation alors que les deux initiatives individuelles ne réunirent que peu d'avis favorables. La commission prit connaissance des résultats de cette consultation sur la base d'un rapport récapitulatif du 30 novembre 1974 de l'Administration fédérale des contributions et apporta quelques amendements de détail à son contre-projet. Lors de son ultime séance du 17 mars 1975, elle déposa son rapport définitif; il contient les propositions suivantes à l'intention des conseils législatifs:

La majorité de la commission propose de rejeter les initiatives Stich et Butty et d'entrer en matière sur le projet d'article constitutionnel suivant:

Article 42^{quintuies} (nouveau)

¹ La Confédération, avec la collaboration des cantons, s'emploie à harmoniser les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes.

² A cet effet, elle établit, par la voie législative, des règles de base de la législation des cantons et des communes sur l'assujettissement à l'impôt, l'objet et le calcul des impôts dans le temps, le droit de procédure ainsi que le droit pénal et en contrôle l'observation. La fixation des tarifs, des taux et des montants exonérés d'impôt demeure réservée aux cantons.

³ Un recours de droit administratif peut être interjeté au Tribunal fédéral contre des décisions cantonales relatives à l'application de la législation de base de la Confédération.

⁴ Lorsqu'elle édictera la législation de base des impôts directs des cantons et des communes et la législation sur l'impôt fédéral direct, la Confédération tiendra compte des efforts entrepris par les cantons en vue de l'harmonisation fiscale. Les cantons disposeront d'un délai approprié pour adapter leurs propres législations fiscales.

⁵ Les cantons participent à l'élaboration des lois fédérales».

Une première minorité de la commission propose d'entrer en matière sur l'initiative Stich et de rejeter la proposition de la majorité ainsi que l'initiative Butty.

Une deuxième minorité de la commission propose d'entrer en matière sur l'initiative Butty et de rejeter les propositions de la majorité ainsi que l'initiative Stich.

Conformément à l'article 21^{septies} de la loi sur les rapports entre les conseils, le rapport de la commission nous a été transmis pour avis. Ce rapport a été publié dans la *Feuille fédérale* (1975 II 1764).

82 Avis du Conseil fédéral

821 La question de principe de la création d'une compétence fédérale en vue de l'harmonisation fiscale

Toutes les propositions citées au chiffre 81 tendent à réaliser l'harmonisation fiscale en créant une compétence constitutionnelle fédérale. Une autre solution consisterait à conclure un concordat intercantonal en vertu de l'article 7 de la constitution fédérale. La Conférence des directeurs cantonaux des finances a tout d'abord approuvé cette solution; lors de ses séances des 14 et 15 juin 1973, elle s'en distança en faisant valoir que cette solution n'offrirait guère de chances de succès, du moins en ce qui concerne les impôts directs.

L'opportunité et l'urgence de réaliser une certaine harmonisation du droit fiscal en suisse et de créer à cet effet une compétence fédérale sont presque unanimement reconnues à l'heure actuelle; la procédure de consultation (ch. 81) l'a fait également ressortir. Aussi n'est-il pas nécessaire de fournir de nouvelles justifications. L'initiative pour l'impôt sur la richesse contient, elle aussi, à l'article 41^{quater} de la constitution, une disposition relative à l'harmonisation fiscale (2^e al.), disposition qui correspond largement à celle qu'a proposée la majorité de la commission du Conseil national (cf. ch. 81).

Les avis divergent toutefois quant à savoir jusqu'où doit aller la compétence fédérale. Il s'agit d'examiner ce point plus en détail.

822 Objet de l'harmonisation fiscale

La question qui se pose est la suivante: la Confédération doit-elle avoir la compétence d'harmoniser tous les impôts (initiative Stich) ou seulement les impôts directs (initiative Butty et contre-projet de la commission du Conseil national)?

Comme l'ont montré les résultats de la procédure de consultation dont il est question sous chiffre 81, l'opinion la plus largement représentée est que la compétence fédérale doit se limiter à l'harmonisation des impôts directs, ce terme désignant les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques ainsi que les impôts sur le bénéfice (rendement net) et le capital ou la fortune des personnes morales. Il s'agit là des principales sources de recettes des cantons et des communes et, en même temps, d'une source de revenu importante pour la Confédération. La superposition de 25 régimes fiscaux cantonaux, qui accusent entre eux et par rapport à l'impôt fédéral direct des disparités

parfois importantes, appelle impérativement une réglementation uniforme. En revanche, les impôts sur les successions et les donations, par exemple, présentent relativement moins d'intérêt de ce point de vue, de sorte qu'il n'est pas justifié de les harmoniser par la voie du droit fédéral. L'harmonisation de ce genre d'impôts, qui ne sont pas perçus par la Confédération, peut en effet être réservée au concordat intercantonal. En ce qui concerne les impôts sur la consommation en revanche, la Confédération jouit d'une quasi-exclusivité; du moment qu'il lui incombe à elle seule d'établir la réglementation y relative, en particulier dans le domaine de l'impôt sur le chiffre d'affaires, celle-ci n'entre pas en concurrence avec le droit cantonal et le problème de l'harmonisation ne se pose pas. Nous estimons par conséquent qu'il n'est pas absolument nécessaire de prévoir une compétence d'harmonisation qui irait au-delà des impôts directs dans le sens de ce qui a été exposé.

823 Etendue de l'harmonisation fiscale

La proposition de la commission ne prévoit que la réglementation uniforme des principes de l'imposition (harmonisation formelle) et exclut expressément l'institution d'une charge fiscale uniforme (harmonisation matérielle). L'initiative Stich part en principe du même point de vue (cf. à ce propos les explications accompagnant le rapport de la commission), sauf en ce qui concerne l'imposition des sociétés holding et de domicile qui «peut être réglementée de manière uniforme par la législation fédérale»; dans ce domaine limité, on tend donc également à réaliser une certaine harmonisation matérielle. Sur le point en question, l'initiative Butty va finalement beaucoup plus loin que les deux autres propositions, en ce sens qu'elle préconise, pour les personnes physiques, une réglementation fédérale complète et exclusive (impôt fédéral général) assortie de dispositions réglant le partage du rendement entre la Confédération et les cantons.

Comme nous l'avons exposé dans notre message du 9 décembre 1974 sur l'initiative populaire en faveur d'une imposition plus équitable et de l'abolition des privilèges fiscaux (initiative de l'Alliance des Indépendants), le passage au système de l'impôt fédéral général créerait d'énormes difficultés et conduirait à s'écarter par trop de la conception fédéraliste qui prévaut de nos jours dans l'ordre fiscal suisse (bas de la page 16, FF 1975 I 288). Les débats sur cette initiative aux Chambres fédérales et l'issue négative de la votation populaire du 21 mars 1976 ont confirmé le bien-fondé de ce point de vue. L'initiative Butty va certes moins loin en ce sens qu'elle n'assujettit pas les personnes morales à l'impôt fédéral général et les exclut même de l'harmonisation fiscale. Les réserves exprimées à propos de l'initiative de l'Alliance des Indépendants peuvent être reprises en ce qui concerne l'initiative Butty. Aussi cette initiative a-t-elle été rejetée à peu près unanimement lors de la procédure de consultation de 1974 (cf. rapport de l'Administration fédérale des contributions du 30 novembre 1974 joint au rapport de la commission). Le rapport de la commission expose pour quelles raisons il y a lieu de craindre les atteintes que

l'initiative Butty porterait à la souveraineté des cantons en matière financière. Nous nous rallions à ces considérations.

En ce qui concerne la question traitée ici, l'initiative Stich, à son 1^{er} alinéa, ne va pas plus loin que la contreproposition de la commission du Conseil national. Si l'initiative ne prévoit pas, il est vrai, expressément la réserve que les barèmes, les taux de l'impôt et les montants exonérés doivent être fixés par les cantons, elle le fait implicitement (cf. les explications figurant dans l'annexe du rapport de la commission). L'initiative prévoit, en revanche, une imposition uniforme des sociétés holding et de domicile par la législation fédérale (2^e al.). Il y a lieu, cependant, de renoncer à insérer dans le texte constitutionnel une disposition spéciale réglant l'imposition d'une catégorie déterminée de personnes morales. La question du traitement fiscal des sociétés holding et de domicile qui actuellement jouissent encore d'un statut fiscal privilégié dans la plupart des cantons doit être réglée, ainsi que le rapport de la commission l'expose avec pertinence, par la législation fédérale d'exécution que prévoit l'article relatif à l'harmonisation.

Nous partageons l'avis de la majorité de la commission du Conseil national ainsi que l'opinion généralement exprimée lors de la procédure de consultation, à savoir que l'harmonisation fiscale doit, en tout cas dans un premier temps, se limiter à l'harmonisation des principes de l'imposition. Dans la mesure où les initiatives Stich et Butty vont au-delà de cette limite, elles doivent être rejetées. L'*égalisation de la charge fiscale* demeure certes un objectif vers lequel il faut tendre, mais elle ne doit pas être réalisée par des barèmes et des montants francs d'impôt fixés de manière uniforme. Une telle solution porterait atteinte à la souveraineté cantonale en matière financière; en outre, elle ne permettrait que partiellement d'égaliser la charge fiscale étant donné que les besoins financiers des cantons et des communes sont très différents, ainsi que le font ressortir les considérations touchant l'initiative de l'Alliance des Indépendants et l'initiative pour l'impôt sur la richesse. En conséquence, le barème uniforme fixé selon le droit fédéral devrait, de toute manière, être complété par des centimes additionnels cantonaux et communaux; l'égalisation de la charge fiscale ne serait pas atteinte. Compte tenu de la structure fédérative de notre pays, il serait préférable de réaliser l'égalisation visée en améliorant la péréquation financière intercantonale, ce qui suppose, toutefois, une harmonisation préalable des principes de l'imposition; ce n'est en effet qu'au moment où tous les cantons percevraient les mêmes impôts selon les mêmes principes qu'il serait possible de faire des comparaisons valables et, par conséquent, de déterminer les disparités de la capacité financière des cantons sur des bases suffisamment sûres.

824 Réalisation de l'harmonisation fiscale

Selon le 2^e alinéa du projet de la commission du Conseil national, la Confédération édicte «des règles de base de la législation des cantons et des communes». Cela signifie qu'en vue de réaliser l'harmonisation fiscale, on aurait

recours à des règles normatives indirectes: La Confédération donne mandat aux législateurs cantonaux de légiférer, en ce qui concerne les impôts directs, dans un certain sens. Selon le 4^e alinéa, un délai approprié leur est accordé pour qu'ils puissent adapter leurs législations fiscales. La loi fédérale n'a pas d'effets juridiques directs pour les contribuables; ce n'est qu'au stade de la loi fiscale cantonale correspondante que ces contribuables seront directement concernés.

En revanche, tant l'initiative Stich que l'initiative pour l'impôt sur la richesse demandent que la Confédération édicte «des dispositions uniformes»; celles-ci ne sont pas destinées aux législateurs cantonaux et communaux; elles s'appliquent directement à la perception d'impôts qu'elles règlent elles-mêmes (règle normative directe).

Si l'on a recours à la méthode normative indirecte, la compétence législative formelle des cantons ne subit nulle restriction, ce qui doit être apprécié positivement du point de vue fédéraliste. Cette solution implique, il est vrai, l'application d'une procédure législative relativement compliquée: la mise sur pied d'une loi-cadre fédérale doit, en effet, être suivie d'autres procédures législatives sur le plan cantonal et, partiellement, au niveau des communes. De plus, on court un risque: il est à craindre que certains cantons ne légifèrent pas en conformité du droit fédéral et dans les délais requis. En revanche, le recours à la méthode normative directe présente l'avantage de permettre d'atteindre par des voies plus simples le but recherché, à savoir l'établissement de principes d'imposition plus uniformes. On ne saurait nier toutefois que l'application de cette méthode entraînerait la suppression, dans une large mesure, de la compétence législative des cantons en matière d'impôts directs.

Pour des raisons tenant à la structure fédérative de notre Etat, nous estimons qu'il y a lieu de donner la préférence à la méthode normative indirecte. Il ne faudrait pas, toutefois, qu'il en résulte des lacunes dans le domaine de l'harmonisation fiscale. Il faudra donc introduire dans la loi-cadre une règle établissant que ses dispositions – ou, le cas échéant, par analogie, celles de la loi sur l'impôt fédéral direct – s'appliqueraient directement à la taxation des impôts cantonaux dans la mesure où, à l'échéance d'un délai qui reste à fixer, le droit cantonal en disposerait autrement. C'est dans ce sens que nous vous proposons d'approuver la conception que propose la majorité de la commission en matière d'harmonisation fiscale.

825 Inclusion de l'impôt fédéral direct dans le processus d'harmonisation fiscale

Tant le texte proposé par la commission du Conseil national (1^{er} al.) que la disposition relative à l'harmonisation contenue dans l'initiative pour l'impôt sur la richesse (art. 41^{quater}, 2^e al.) visent à inclure l'impôt fédéral direct dans le processus d'harmonisation; dans les deux cas, en effet, on a utilisé les termes «harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes». L'initiative Stich ne parle en revanche que d'une «harmonisation fiscale entre les cantons».

Si la Confédération édicte des règles uniformes s'appliquant aux impôts directs cantonaux et communaux, il paraît aller de soi qu'elle s'en tienne elle-même à ces règles en ce qui concerne son propre impôt direct, dans la mesure où les dispositions constitutionnelles y relatives le permettent. Il paraît utile, cependant, d'insérer cette obligation de la Confédération en termes exprès dans la disposition relative à l'harmonisation fiscale.

Il convient de souligner, au demeurant, que la commission d'experts chargée des travaux préparatoires touchant l'établissement de législations aussi concordantes que possible pour les impôts directs des cantons et des communes, d'une part, et pour l'impôt fédéral direct, d'autre part, a pratiquement terminé sa tâche. Quant à la commission de coordination en matière d'harmonisation fiscale, constituée par le Département fédéral des finances et des douanes, de concert avec la Conférence des directeurs cantonaux des finances, elle a élaboré un projet de loi sur les impôts directs des cantons et des communes (loi-modèle) et un projet d'une loi fédérale sur l'impôt fédéral direct. Ces projets, accompagnés de propositions relatives à une disposition constitutionnelle, citées sous chiffre 81, ont été soumis en 1974, à une procédure de consultation des cantons, des partis politiques et des organisations économiques intéressées. La commission de coordination est en train de remanier ses projets de lois pour tenir compte des résultats de cette procédure de consultation. Elle prépare, en outre, un projet de loi fédérale concernant l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (loi-cadre).

826 Collaboration des cantons

Le texte constitutionnel proposé par la commission du Conseil national prévoit aux 1^{er} et 5^e alinéas le droit des cantons de participer à l'élaboration de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes et de la loi sur l'impôt fédéral direct. On ne trouve pas de disposition semblable dans l'initiative Stich ni dans l'initiative pour l'impôt sur la richesse. Selon la proposition de la commission du Conseil national (4^e al.), la Confédération, de plus, «tiendra compte des efforts entrepris par les cantons en vue de l'harmonisation fiscale»; une disposition similaire figure également dans l'initiative pour l'impôt sur la richesse.

Il est naturel et raisonnable qu'au stade de l'élaboration de la législation en vue de l'harmonisation fiscale, la Confédération tienne compte des travaux préparatoires des cantons, en particulier de ceux de la commission de coordination précitée; ces travaux reposent sur un consensus largement partagé par les cantons; on ne devrait pas s'en écarter sans nécessité. Par la force des choses, il ne pourra s'agir toutefois que de tenir compte de manière appropriée, et non pas de manière absolue, des travaux préparatoires entrepris par les cantons.

Il n'est pas facile de discerner d'emblée la nature du droit de collaboration spéciale des cantons énoncé au 5^e alinéa du projet de la commission du

Conseil national; il n'en est pas question dans le rapport de la commission. On vise probablement par là l'institutionnalisation de la commission de coordination, autrement dit la constitution d'un collège comprenant des experts fiscaux de la Confédération, des cantons et de l'économie. Ce collège aurait pour tâche d'élaborer la législation relative à l'harmonisation et, lors de modifications ultérieures, il prêterait sa collaboration, selon les circonstances, soit aux fins d'entreprendre des travaux préparatoires soit d'assister le législateur fédéral de ses conseils. Nous pourrions nous rallier à un droit de collaboration limité de la sorte, qui s'exercerait au stade préparlementaire. Pour le surplus, il est d'avis que les possibilités dont les cantons disposent déjà pour influencer sur la législation fédérale – même dans le domaine dont il est question – suffisent à leur permettre de faire valoir leurs intérêts. Parmi ces possibilités, les plus importantes sont le droit d'être entendu dans le cadre de la procédure législative préparlementaire (procédure de consultation), l'influence sur la procédure législative parlementaire par le truchement du Conseil des Etats et le référendum des cantons au sens des articles 89, 2^e alinéa, et 89^{bis}, 2^e alinéa, de la constitution. Le Conseil fédéral est d'avis qu'il n'est pas nécessaire de développer le droit de collaboration des cantons au-delà de ce cadre.

827 Harmonisation de la jurisprudence

Selon le 3^e alinéa de la proposition de la commission du Conseil national, la voie du recours de droit administratif au Tribunal fédéral est ouverte contre des décisions cantonales relatives à l'application de la législation de base de la Confédération. Selon le rapport de la commission, cela doit permettre d'assurer l'uniformisation de la jurisprudence parce que ce sera toujours la même autorité qui décidera en dernier lieu.

Du point de vue de l'harmonisation fiscale, il importe effectivement que les cantons légifèrent non seulement de manière conforme au droit fédéral, mais aussi que l'application des lois harmonisées puisse être réexaminée librement par le Tribunal fédéral. Toutefois, pour ce faire, il n'est pas nécessaire de prévoir une disposition constitutionnelle spéciale car, selon le 2^e alinéa, la procédure relève aussi de la compétence fédérale en matière d'harmonisation fiscale. En vertu de cette disposition, l'harmonisation de la jurisprudence relative à la législation d'exécution peut être assurée sans qu'il soit nécessaire d'instituer une base constitutionnelle supplémentaire. En conséquence on peut renoncer au 3^e alinéa de la proposition de la commission du Conseil national.

828 Place de l'article relatif à l'harmonisation dans la constitution

L'initiative Stich et la proposition de la commission du Conseil national prévoient un nouvel article 42^{quinquies}. Cette solution paraît satisfaisante et objective étant donné que l'article 42^{quater} qui prescrit l'interdiction de conclure des arrangements fiscaux a déjà, dans un certain sens, le caractère d'une disposition visant l'harmonisation fiscale.

829 Conclusions et propositions

Il ressort des considérations qui précèdent que nous rejettons aussi bien l'initiative Stîch que l'initiative Butty. Nous nous rallions en principe au contre-projet de la commission du Conseil national (avec les réserves mentionnées aux chiffres 824 et 826 ci-dessus) mais proposons de biffer le 3^e alinéa (cf. ch. 827).

83 Législation d'exécution

831 Travaux préliminaires

Après avoir créé une compétence fédérale en vue de l'harmonisation fiscale, il s'agira d'édicter des lois d'exécution, à savoir une loi fédérale sur l'impôt fédéral direct ainsi qu'une loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (loi-cadre).

Comme nous l'avons exposé sous ch. 825, la commission d'experts est en train d'achever les travaux préparatoires y relatifs. Nous serons donc en mesure, dans un délai relativement bref après l'acceptation de l'article sur l'harmonisation par le peuple et les cantons, de soumettre aux conseils législatifs un rapport et une proposition touchant les lois d'exécution.

832 Innovations relatives à l'impôt fédéral direct

Le projet de la commission de coordination en vue d'une loi sur l'impôt fédéral direct prévoit surtout des innovations dans les domaines suivants:

- calcul de l'impôt dans le temps;
- imposition des personnes physiques: traitement fiscal des gains en capital, en particulier dans le domaine de la fortune mobilière privée, traitement fiscal de la prévoyance, imposition de la famille;
- imposition des personnes morales: aménagement du tarif;
- impôt à la source; pour certaines catégories de contribuables (travailleurs étrangers, certaines personnes morales et physiques assujetties de manière limitée);
- droit pénal fiscal.

833 La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (loi-cadre)

Le projet de la commission de coordination relatif à cette loi-cadre a, pour l'essentiel, le même objet que le projet de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, à l'exception toutefois des dispositions relatives à la charge fiscale (tarifs, importance des montants exonérés et des déductions sociales) et à l'organisation des autorités. Sur certains points, il prévoit la possibilité, pour le législateur cantonal, de choisir entre plusieurs solutions. La loi-cadre contient en

outre des dispositions qui ne figurent pas dans la loi sur l'impôt fédéral direct, dispositions qui s'appliquent notamment à l'impôt sur les gains immobiliers, à l'impôt sur la fortune des personnes physiques ainsi qu'aux rapports inter-cantonaux.

9 Commentaire du projet de modification constitutionnelle

91 Arrêté fédéral réformant le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de l'impôt fédéral direct

911 Chiffre I: Dispositions constitutionnelles

Article 41^{ter}

L'article 41^{ter} est la base constitutionnelle de l'imposition générale du chiffre d'affaires et de l'impôt de consommation spécial sur les carburants.

1^{er} alinéa:

La *lettre a* définit ce qui peut faire l'objet de l'impôt sur le chiffre d'affaires: les transactions portant sur des marchandises et prestations de services, ainsi que l'importation. La compétence en matière d'imposition est limitée par un taux maximal (10 %), assorti d'une marge de flexibilité d'un dixième (cf. ch. 651). La *lettre b* reprend le contenu de l'actuel article 41^{ter}, 4^e alinéa, *lettre a*, concernant l'impôt de consommation spécial sur les carburants.

Le 2^e alinéa est repris de la disposition correspondante du droit en vigueur.

Le 3^e alinéa dispose, comme l'alinéa 6 actuel, que la législation fédérale réglera l'exécution du présent article (cf. ch. 651).

Article 41^{quater}

L'article 41^{quater} constitue la nouvelle base constitutionnelle de l'impôt fédéral direct; celle-ci est actuellement établie à l'article 41^{ter}, qui règle également le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires et celui des impôts de consommation spéciaux (cf. ch. 731).

Le 1^{er} alinéa définit, à l'instar de l'actuel 5^e alinéa, *lettre a*, 1^{re} phrase, de l'article 41^{ter}, le champ d'application à raison des personnes et des matières assujetties à l'impôt direct. Le terme de «bénéfice» remplace celui de rendement net; cela ne change rien quant au fond (cf. ch. 751). On renonce à la limitation dans le temps de l'impôt fédéral direct (art. 41^{ter}, 1^{er} al., 2^e phrase, du droit actuel) et de l'impôt sur le chiffre d'affaires (cf. ch. 731).

Le 2^e alinéa correspond à l'actuel article 41^{ter}, 5^e alinéa, *lettre b*. Une modification y est toutefois apportée; la nouvelle disposition prévoit que: trois dixièmes «au moins» du produit brut de l'impôt fédéral direct sont attribués aux cantons (cf. ch. 732).

Le 3^e alinéa concerne l'imposition des personnes physiques. Le montant franc d'impôt est porté de 9700 francs (jusqu'ici art. 41^{ter}, 5^e al., let. c) à 25 000 francs (let. a, cf. ch. 742.2). On renonce à mentionner le montant franc d'impôt pour les personnes mariées car une exonération supplémentaire pour personnes mariées est spécialement prévue sous forme de déduction (art. 8, disp. trans. cst., resp. loi d'exécution de l'art. 41^{quater}). Le taux maximum passe de 11,5 pour cent à 14 pour cent; on prévoit en outre une marge de flexibilité d'un dixième (let. b; cf. ch. 742.3). La lettre c reprend le principe de la compensation périodique des effets de la progression à froid (jusqu'ici art. 41^{ter}, 5^e al., dernière phrase; cf. ch. 742.1)

Le 4^e alinéa règle l'imposition des personnes morales. La lettre a reprend le texte de l'actuel article 41^{ter}, 5^e alinéa, lettre a, 2^e phrase; on ne peut inférer de cette disposition la compétence pour la Confédération de percevoir un impôt minimum (cf. ch. 753). A la lettre b, le taux maximum de l'impôt sur le bénéfice est porté de 9,8 pour cent à 11,5 pour cent et le taux maximum de l'impôt sur le capital est ramené de 0,825 pour mille à 0,75 pour mille; cette disposition prévoit en outre une marge de flexibilité d'un dixième (cf. ch. 752.2).

Les 5^e et 6^e alinéas correspondent en tout point aux dispositions du 5^e alinéa, lettre c, 1^{re} phrase, et du 6^e alinéa de l'actuel article 41^{ter}.

912 Chiffre II: Dispositions transitoires de la constitution

Article 8

Le 1^{er} alinéa prescrit que le droit régissant l'impôt pour la défense nationale à fin décembre 1976 est prorogé sans modification, dans la mesure où les 2^e et 3^e alinéas ne prévoient pas expressément d'autres dispositions. Des modifications ultérieures par la voie de la législation fédérale, au sens de l'article 41^{quater} de la constitution, sont réservées. La dénomination «impôt pour la défense nationale» est maintenue jusqu'à l'entrée en vigueur de la future loi sur l'impôt fédéral direct (cf. ch. 761).

Au 2^e alinéa, il ne reste donc à fixer que ce qui est nouveau en matière d'imposition des personnes physiques, à savoir les déductions sociales, plus élevées (let. a; cf. ch. 742.4) et le barème (let. b; cf. ch. 742.5).

Le 3^e alinéa contient les innovations correspondantes qui sont proposées en matière d'imposition des personnes morales, à savoir les nouveaux taux du barème à trois paliers applicable pour l'impôt sur le rendement net des sociétés à base de capitaux et les sociétés coopératives (let. a; cf. ch. 752.3) ainsi que le taux de l'impôt sur le capital de ces sociétés et de l'impôt sur la fortune des autres personnes morales (let. c; cf. ch. 752.2). La lettre b, qui prescrit que les autres personnes morales paient l'impôt sur le revenu d'après les dispositions s'appliquant aux personnes physiques n'innove pas, à vrai dire, par rapport au droit en vigueur; cela n'est mentionné que par souci de précision.

Le 4^e alinéa charge le Conseil fédéral d'adapter l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale aux modifications prévues aux 2^e et 3^e alinéas.

Article 9

L'article 9 régit le passage de l'ancien au nouvel impôt sur le chiffre d'affaires, ainsi que les mesures y relatives s'appliquant aux impôts de consommation spéciaux sur la bière, les carburants et les tabacs manufacturés.

Le 1^{er} alinéa prolonge la validité des dispositions actuelles s'appliquant à l'impôt sur le chiffre d'affaires et à la charge totale grevant la bière (qui comprend l'impôt sur la bière, les droits de douane supplémentaires sur les matières premières pour la brasserie et sur la bière, ainsi que l'impôt sur le chiffre d'affaires) en l'état du 31 décembre 1976 et jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions d'exécution qui seront édictées par le Conseil fédéral après l'institution du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires; cette entrée en vigueur est prévue pour le 1^{er} octobre 1977 (cf. ch. 54).

Le 2^e alinéa donne mandat au Conseil fédéral d'édicter, à la place du législateur ordinaire, les dispositions d'exécution concernant le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires, pour une période transitoire de six ans au plus (ch. 652).

Cette délégation législative s'étend à l'adoption de toutes les dispositions nécessaires au prélèvement de l'impôt, comme par exemple la réglementation du champ d'application à raison de la matière et du lieu, de l'assujettissement (principe; exceptions; début et fin; inscription et radiation; succession, représentation et responsabilité fiscales), du calcul de l'impôt, de la naissance de la dette fiscale, de la déclaration et du paiement de l'impôt, de la comptabilité et du contrôle de l'impôt, de l'obligation de renseigner, de la procédure de décision et des voies de droit, des dispositions pénales et du droit transitoire.

Dans le délai de six ans, ces dispositions devront être remplacées par une loi d'exécution au sens de l'article 41^{ter}, 3^e alinéa.

Le 3^e alinéa contient les principes qui lient le Conseil fédéral dans l'établissement des dispositions d'exécution.

La lettre a dispose que sont contribuables les exploitants effectuant sur territoire suisse des transactions du genre de celles qui sont énumérées exhaustivement aux chiffres 1 à 11, et soumet ces transactions à l'impôt. L'énumération des transactions imposables correspond aux points de l'exposé figurant sous chiffres 663 a à 663 k.

La lettre b soumet à l'impôt l'importation de marchandises et l'acquisition de prestations en provenance de l'étranger (cf. ch. 669).

La lettre c indique les exceptions à l'assujettissement commentées sous chiffres 662 a à 662 c et 665 a).

La lettre d désigne les transactions exonérées de l'impôt, à savoir:

1. L'exportation de marchandises et les prestations destinées à l'étranger (cf. ch. 666) et

2. Les prestations de service que doit désigner le Conseil fédéral et qui vont de pair avec l'exportation et le transit des marchandises. Il s'agit avant tout des transports de biens et des prestations des maisons d'expédition dans le trafic d'exportation et de transit (cf. rapport, ch. 4.1.3.2.2 *b*, p. 85).

La *lettre e* fixe les taux d'impôt (10 % pour le taux normal, 3 % pour le taux réduit) et le champ d'application du taux réduit (cf. ch. 667 *a* à 667 *c*).

La *lettre f*, 1^{re} phrase, désigne, ainsi que le fait le droit actuel, la contre-prestation comme base de calcul de l'impôt et, là où il n'en existerait pas (p. ex. en cas de consommation particulière), de même que lors de l'importation, c'est la valeur de la marchandise ou de la prestation qui servira de base (cf. ch. 667 *d*). Les 2^e et 3^e phrases traitent du commerce d'automobiles d'occasion (cf. ch. 667 *e*).

La *lettre g* contient les principes applicables à la déduction de l'impôt préalable (cf. ch. 668*a*).

La *lettre h* consacre le principe de la période de décompte trimestrielle (cf. ch. 668*d*).

La *lettre i*, *chiffre 1*, permet moyennant autorisation, l'assujettissement volontaire et le paiement volontaire de l'impôt sur des transactions non imposables, comme nous l'avons exposé sous *chiffre 665 b*. Elle donne également la possibilité d'exonérer le transport de personnes dans le trafic aérien international, de Suisse à destination de l'étranger et vice-versa (cf. ch. 664 *f*).

Le *chiffre 2*, donne au Conseil fédéral l'autorisation générale d'ordonner des simplifications dans des limites définies. En vertu de cette disposition, il pourra par exemple, assimiler aux agriculteurs les fromageries, les pêcheurs et les piscicultures et autoriser, en conséquence, les acquéreurs contribuables de leurs produits à déduire l'impôt préalable au sens de la *lettre g*, 2^e phrase.

Le 4^e *alinéa* charge le Conseil fédéral de régler le passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à sa nouvelle forme. Il s'agit, selon les explications données sous *chiffre 67 de*:

- l'autorisation de déduire l'impôt grevant les stocks de marchandises commerciales et de matières premières et de
- l'adaptation des prix préalablement convenus à l'impôt dû en vertu du nouveau droit; de plus, ce mandat s'étend, selon

la *lettre a*, à la limitation temporaire de la déduction de l'impôt préalable sur les biens d'investissement si la situation économique devait l'exiger et, d'après

la *lettre b*, à l'adoption de prescriptions sur la surveillance et l'affichage des prix, si l'arrêté fédéral du 19 décembre 1975 sur la surveillance des prix (RO 1975 2552) était rejeté en votation populaire.

Le 5^e alinéa règle les modifications des arrêtés concernant les impôts de consommation spéciaux sur la bière, les carburants et les tabacs manufacturés, qu'exigera le passage au nouvel impôt sur le chiffre d'affaires.

Lettre a: la disposition concernant les droits de douane supplémentaires sur les matières premières pour la brasserie et sur la bière sera abrogée en relation avec la suppression de l'impôt sur la bière (cf. ch. 651 et 667 f).

Lettre b: A la différence de ce que prévoit la réglementation spéciale de l'article 2 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 août 1972 concernant la taxe supplémentaire sur les carburants (RS 632.112.711), savoir que l'impôt sur le chiffre d'affaires n'est pas perçu sur cette taxe supplémentaire, celle-ci devra être comprise dans la contre-prestation déterminante pour le calcul de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Cette modification, ainsi que le reste du contenu de la lettre b, sont commentés sous chiffre 667 f).

La lettre c soustrait à l'application des dispositions de la loi sur l'imposition du tabac la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires sur les tabacs manufacturés; les motifs en sont également exposés sous chiffre 667 f.

Le 6^e alinéa charge le Conseil fédéral d'adapter au nouveau droit les arrêtés touchés par les modifications de l'alinéa 5. Il s'agit

- du tarif général des douanes (RS 632.10), en raison de la suppression de la taxe douanière supplémentaire sur les matières premières pour la brasserie et sur la bière, et
- de l'article 2 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 août 1972 concernant la taxe supplémentaire sur les carburants (RS 632.112.711), ainsi que
- des articles 2 et 21 de la loi fédérale du 21 mars 1969 sur l'imposition du tabac (RS 641.31), où il faut rayer l'expression «impôt sur le chiffre d'affaires».

Pour le reste, le Conseil fédéral doit régler, dans ces domaines, le passage de l'ancien au nouveau droit.

Le 7^e alinéa contient l'assurance (cf. ch. 667 f) que l'impôt sur le tabac en vigueur ne sera pas majoré pendant les trois années qui suivront l'entrée en vigueur du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires.

913 Chiffre III: Entrée en vigueur des dispositions constitutionnelles

L'entrée en vigueur des dispositions constitutionnelles modifiées est prévue pour le 1^{er} janvier 1977, à savoir le jour où débute la nouvelle période de taxation de deux ans relative à l'impôt fédéral direct (impôt pour la défense nationale). En revanche, les dispositions d'exécution que nous édicterons en ce qui concerne le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires devraient entrer en vigueur le 1^{er} octobre 1977 (cf. ch. 54).

914 Chiffre IV: Votation du peuple et des cantons

Les modifications des dispositions constitutionnelles doivent être soumises à la votation du peuple et des cantons en vertu de l'article 123 de la constitution.

92 Disposition constitutionnelle concernant l'harmonisation fiscale

Article 42^{quinqutes}

Le 1^{er} alinéa charge la Confédération de réaliser l'harmonisation fiscale. Si celle-ci se limite aux impôts directs (cf. ch. 822), elle s'étend aux impôts directs des trois collectivités souveraines (cf. ch. 825).

Le 2^e alinéa définit l'étendue de l'harmonisation fiscale (cf. ch. 823). La compétence fédérale doit être limitée à l'harmonisation formelle (1^{re} phrase), à l'exclusion de l'harmonisation quant au fond (2^e phrase). Il découle en outre de la 1^{re} phrase qu'une loi fédérale établissant indirectement des règles de droit normatif (loi-cadre) doit être édictée aux fins de réaliser l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (cf. ch. 824).

Le 3^e alinéa a valeur de disposition transitoire. D'une part, il faudra tenir compte, lors de l'élaboration de la législation d'exécution, des travaux préparatoires des cantons, en particulier de ceux de la commission de coordination pour l'harmonisation fiscale (1^{re} phrase, cf. ch. 825 et 831); d'autre part, les cantons devront adapter leurs lois fiscales à la loi-cadre fédérale, dans un délai approprié (2^e phrase, cf. ch. 824).

Le 4^e alinéa assure aux cantons le droit de participer à l'élaboration des lois fédérales, dans le cadre de la procédure législative préparatoire, non seulement pour l'établissement du premier acte législatif mais aussi lors de modifications ultérieures de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct et de la loi fédérale concernant l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (loi-cadre, cf. ch. 826).

10 Effets sur l'état du personnel et conséquences financières

Aujourd'hui, l'administration de l'impôt sur le chiffre d'affaires doit s'accommoder d'un effectif de quelque 310 personnes pour un nombre de contribuables d'environ 88 000 (en raison de constantes difficultés d'engagement et du blocage du personnel). Cet effectif est insuffisant. C'est au premier chef le service externe qui, avec le nombre actuel de ses spécialistes, ne peut opérer suffisamment de contrôles dans les entreprises des contribuables.

Le passage au nouvel impôt sur le chiffre d'affaires portera le nombre des contribuables à environ 150 000, soit une augmentation de quelque 70 pour cent. Cet accroissement n'exigera pas une augmentation de personnel proportionnellement aussi importante. En 1973 et 1974, les coûts en salaires et places de travail de 310 personnes, qui variaient entre 20 et 22 millions de francs, représentaient à peu près le 0,7 pour cent du rendement de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Rapportés au rendement prévu de l'impôt, les frais résultant de l'augmentation de l'effectif du personnel qu'exigera inévitablement l'application du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires, seront inférieurs aux frais actuels.

Les modifications apportées au régime de l'impôt fédéral direct (impôt de défense nationale) et l'harmonisation fiscale projetée n'entraîneront aucun besoin de personnel supplémentaire pour l'Administration fédérale des contributions.

11 Aspects économiques des mesures fiscales

11.1 Répercussion sur les prix

L'institution d'un nouvel impôt sur le chiffre d'affaires à un taux normal de 10 pour cent entraînera une augmentation des prix qu'il ne faut pas confondre avec une hausse inflationniste due à une perte du pouvoir d'achat de la monnaie. En effet, les biens et services grevés ne deviendront pas plus chers parce que la monnaie perdra de sa valeur mais parce qu'ils seront frappés d'un impôt plus lourd.

L'impôt sur le chiffre d'affaires selon le principe de la valeur ajoutée, tel qu'il est proposé, remplace l'impôt sur le chiffre d'affaires des grossistes et compense les pertes de recettes douanières. Ses effets sur les prix sont différents. Certains éléments, les services en particulier, seront nouvellement imposés; d'autres étaient déjà soumis à l'impôt actuel sur le chiffre d'affaires. Il s'ensuivra un mouvement différencié des prix. Dans l'ensemble, le nouvel impôt entraînera une plus lourde charge que l'impôt sur le chiffre d'affaires des grossistes. Les quelque 3,5 milliards de recettes supplémentaires, dont une fraction non négligeable compense les pertes douanières, se traduiront par une hausse des prix difficilement quantifiable puisqu'elle varie selon l'évolution des conditions économiques.

La charge supplémentaire imposée aux ménages privés qui résulterait du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires à un taux normal de 10 pour cent ne peut être calculée exactement en raison des effets de la «taxe occulte». Selon le droit actuel, la charge moyenne que supporte un ménage est d'environ 2,7 pour cent. Selon notre proposition, la charge totale se montera, à long terme, à 5 pour cent au plus. Les ménages disposant de revenus modestes et les familles nombreuses seront moins imposés du fait que les produits alimentaires ne seront grevés que d'un taux réduit (3 %); en effet, une part relativement grande de la consommation de ces catégories de la population bénéficiera du taux réduit.

En outre, il faut aussi tenir compte, en appréciant la charge résultant de l'imposition de la consommation, que la réduction progressive des droits de douane a également eu des répercussions favorables sur le budget des consommateurs.

En portant un jugement sur les mesures fiscales proposées, il ne faut pas, non plus, perdre de vue que les revenus inférieurs à 25 000 francs seront exonérés de l'impôt fédéral direct et que les revenus moyens supérieurs à cette

limite bénéficieront d'allègements sensibles. C'est ainsi que, sur la diminution de recettes de 400 millions de francs résultant de l'ensemble de ces allègements, 390 millions concerneront les revenus inférieurs à 50 000 francs (cf. ch. 742.7).

11.2 Conjoncture et entrée en vigueur du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires

Il est probable que le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires influera sur la demande de sorte que la consommation pourrait en être légèrement freinée. L'ampleur de ces effets dépendra notamment de la situation conjoncturelle. Au demeurant, le comportement des consommateurs n'est pas toujours régi par des éléments rationnels.

Le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires selon le principe de la valeur ajoutée créera pour les *exportations* et, indirectement, pour l'économie en général, une situation plus favorable du fait de la disparition de la «taxe occulte».

En ce qui concerne les *investissements*, toute prévision est très difficile. Par rapport à l'impôt sur le chiffre d'affaires des grossistes, le système d'imposition selon la valeur ajoutée entraînera un allègement des coûts d'investissement puisque les entreprises contribuables pourront déduire l'impôt frappant leurs achats. En outre, les investissements pourront bénéficier de la stabilisation de l'endettement de la Confédération, qui exercera des effets positifs sur les taux d'intérêt.

Dans ces conditions, on peut s'attendre à des fluctuations momentanées de la demande lors de l'institution du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires. La perspective du prélèvement de cet impôt à un taux de 10 pour cent pourra créer une plus forte demande de certains biens de consommation, qui diminuera de nouveau après l'entrée en vigueur de l'impôt. Certains exploitants pourraient être tentés d'anticiper la hausse des prix, notamment dans le cas d'une «vague d'achats», d'où l'importance de la surveillance des prix dont il est question sous chiffre 67.

La mise en vigueur d'un impôt modifié dans son système et dans sa quotité est une entreprise de longue haleine, notamment à cause des procédures institutionnelles. Il est, par conséquent, impossible de prévoir avec exactitude la situation conjoncturelle au moment de l'entrée en vigueur de l'impôt. Aussi l'aménagement fiscal doit-il se faire selon des exigences économiques générales et fondamentales plutôt qu'en fonction d'une situation économique momentanée. A cet égard, il importe essentiellement de couvrir à long terme les dépenses courantes par des recettes ordinaires. On doit néanmoins se demander quels effets aura le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires lors de son introduction selon que l'économie sera en récession ou en croissance. Le meilleur moment serait évidemment celui d'une croissance accompagnée d'une évolution stable des prix. Mais comme il n'est pas loisible de choisir l'époque où l'impôt entrera

en vigueur, toute appréciation objective doit se fonder sur une pondération des effets économiques qu'exerce l'introduction du nouvel impôt – même en cas de récession – et les répercussions du même ordre si des mesures de remplacement devaient être prises à la place de cet impôt.

11.3 Effets économiques de mesures éventuelles de remplacement

On peut, de manière hypothétique, envisager trois sortes de mesures de remplacement, applicables séparément ou conjointement :

La Confédération pourrait obtenir les recettes dont elle a besoin en prélevant un autre impôt ou, par exemple, en aménageant l'impôt sur le chiffre d'affaires des grossistes. Dans le premier cas, il ne pourrait s'agir que d'une augmentation de l'impôt fédéral direct ou des cotisations sociales. Une telle hausse accentuerait encore le déséquilibre croissant du régime fiscal actuel aux dépens des charges sur le revenu. Ces augmentations contribueraient également à renchérir nos produits, diminuant ainsi la capacité de concurrence de nos exportations sans que des mécanismes de remboursement puissent atténuer de tels effets comme le permettrait le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires. Quant à une augmentation de l'impôt sur le chiffre d'affaires des grossistes, elle aggraverait les inconvénients techniques et économiques de cet impôt (distorsions des conditions de concurrence, «taxe occulte» et renchérissement des exportations [cf. ch. 622 et 623]).

La Confédération pourrait se résigner à d'amples déficits financés par un *endettement* accru ou par le recours à la *planche à billets*.

Une telle politique porterait atteinte aux intérêts de l'économie dans son ensemble. En plus de l'accroissement du service de la dette, l'appel au marché des capitaux se ferait dans des proportions dangereuses, compromettant les besoins du secteur privé, poussant à la hausse des taux d'intérêt et rendant plus attractive notre monnaie pour les capitaux étrangers. Une politique monétaire expansionniste visant à freiner la hausse des taux d'intérêt créerait pour sa part des pressions inflationnistes marquées.

La Confédération n'aura pas la possibilité de compenser le manque à gagner par une *réduction* correspondante des *dépenses*. Une telle réduction ne pourrait, dans sa quasi-totalité, porter que sur les transferts à des tiers (65 % des dépenses fédérales). Il y aurait par conséquent simplement déplacement des problèmes à d'autres niveaux (cantons, communes, institutions sociales, etc.). La Confédération devrait, en outre, diminuer de façon draconienne sa contribution à l'animation de l'économie.

En conclusion, il apparaît nettement qu'aucune solution de rechange excluant le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires n'est concevable et applicable sans inconvénients économiques majeurs.

12 Classement de motions et postulats

Les projets constitutionnels faisant l'objet du présent rapport donnent suite aux motions et postulats ci-après qui peuvent donc être classés:

- 1959 P 7709 Législation d'exécution du régime financier
(N 6. 3. 59, Widmer)
- 1969 P 10104 Impôt fédéral sur les personnes morales
(N 13. 3. 69, Weber Max)
- 1969 M 10203 Politique fiscale (N 12. 6. 69, Conzett; E 17. 6. 69)
- 1969 M 10241 Coordination des politiques fiscales
(E 17. 6. 69, Herzog; N 12. 6. 69)
- 1969 P 10250 Réformes des finances fédérales
(N 10. 6. 69, Eisenring)
- 1970 M ad 10360 Harmonisation fiscale (N 11. 6. 70, commission pour la modification du régime des finances fédérales; E 2. 6. 70)
- 1972 P 11237 Impôts fédéraux (N 4. 10. 72, Weber-Altendorf)
- 1972 M 11243 Taxe sur la valeur ajoutée. Base constitutionnelle
(N 6. 6. 72, Eisenring; E 5. 10. 72)
- 1972 P 11416 Sous-enchère fiscale entre les cantons
(N 4. 12. 72, Rüttimann)
- 1973 P 11407 Régime financier et fiscal de la Confédération
(E 7. 3. 73, Luder)
- 1973 P 11394 Régime financier et fiscal de la Confédération
(N 19. 3. 73, Letsch)
- 1973 M 10874 Réforme de la fiscalité (N 19. 3. 73, Biel)
- 1973 M 11798 Assujettissement des artistes à l'impôt sur le chiffre d'affaires (N 3. 12. 73, Junod; E 13. 12. 73)
- 1973 M 11800 Assujettissement des artistes à l'impôt sur le chiffre d'affaires (E 13. 12. 73, Girardin Lise; N 3. 12. 73)
- 1974 P 11950 Impôt sur les services (N 5. 12. 74, Oehen)
- 1975 M ad 75022 Réforme du régime financier et fiscal. Principes
(N 19. 6. 75, commission des finances; E 1. 10. 75)
- 1975 P 75485 Aménagement de l'impôt sur le chiffre d'affaires
(déposé le 3. 12. 75, Fischer-Berne)

13 Remarques finales et proposition

Nous savons bien que le passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires actuel à un impôt sur le chiffre d'affaires selon le principe de la valeur ajoutée est une opération qui n'est pas simple à réaliser. Toutefois, la situation à laquelle doivent faire face les finances de la Confédération nous contraignent à franchir ce pas. Il est vrai que le problème aurait été plus simple à résoudre si, dans un premier temps, il avait été possible de passer au nouveau système d'imposition du chiffre d'affaires, sans majorer la charge fiscale. Cette solution est malheureusement inapplicable si l'on veut que la Confédération dispose des ressources

indispensables à l'accomplissement des tâches qui lui incombent, et que la relation entre l'imposition de la consommation et l'imposition du revenu et de la fortune ne continue pas à évoluer dans un sens défavorable, causant un nouveau déplacement de la charge fiscale vers les impôts directs. Nous aurions souhaité, en outre, que l'impôt sur le chiffre d'affaires selon le principe de la valeur ajoutée pût être introduit selon la procédure normale (établissement de la base constitutionnelle suivi de l'adoption de la législation d'exécution). Toutefois, sur ces points importants, force nous est de nous incliner devant les faits: la situation actuelle des finances de la Confédération de même que l'évolution qui se dessine pour le proche avenir sont telles qu'on ne saurait envisager d'y faire face sans adapter le droit fiscal de la Confédération aux exigences actuelles.

Ainsi que nous l'avons exposé, la charge fiscale frappant la consommation s'est, depuis quelque temps, accrue de manière nettement plus faible que celle qui frappe le revenu et la fortune. Rapportées aux chiffres du budget de 1976, les recettes fiscales totales de la Confédération ont plus que doublé depuis 1969, le rythme de croissance des dépenses s'étant aussi fortement accéléré. En revanche, les recettes provenant de l'imposition de la consommation sont loin de s'être accrues à la même cadence: elles n'ont pas doublé – il s'en faut de beaucoup – tandis que les recettes provenant de l'imposition du revenu et de la fortune ont plus que triplé. Au vu de cette évolution, on peut donc conclure qu'un impôt sur le chiffre d'affaires selon le principe de la valeur ajoutée qui produirait des recettes d'un même ordre de grandeur que celles de l'impôt actuel n'atteindrait pas son but. Or l'Etat social moderne doit faire face à des tâches sociales toujours plus importantes et accroître sans cesse ses prestations dans d'autres domaines également; les problèmes auxquels il doit faire face sont tels qu'il ne peut espérer les résoudre sans disposer de nouvelles ressources. L'institution du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires a en tout premier lieu pour but d'assainir l'assise des finances fédérales et de donner à la Confédération les moyens d'accomplir les tâches actuelles et futures. Il n'est pas possible d'assurer un développement prospère du pays sans s'appuyer sur des finances saines.

Compte tenu de ces considérations, nous vous proposons d'approuver les deux projets d'arrêtés ci-joints, à savoir l'arrêté réformant le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de l'impôt fédéral direct, ainsi que l'arrêté fédéral concernant l'harmonisation fiscale.

Nous saisissons cette occasion de vous présenter, Monsieur le Président, Mesdames et Messieurs, les assurances de notre haute considération.

Berne, le 24 mars 1976

Au nom du Conseil fédéral suisse:
Le président de la Confédération,
Gnägi
Le chancelier de la Confédération,
Huber

Arrêté fédéral
réformant le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires
et de l'impôt fédéral direct

L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,

vu le message du Conseil fédéral du 24 mars 1976¹⁾,

arrête:

I

La constitution est modifiée comme il suit:

Art. 41^{ter}

¹ La Confédération peut en outre percevoir:

- a. Un impôt sur les transactions en marchandises et les prestations, ainsi que sur les importations. L'impôt s'élève à 10 pour cent au plus de la contre-prestation; ce taux peut être augmenté d'un dixième;
- b. Un impôt de consommation spécial sur les transactions et l'importation d'huiles brutes de pétrole et de gaz naturel, de produits résultant de leur traitement, ainsi que des carburants pour moteurs qui proviennent d'autres matières. L'article 36^{ter} s'applique par analogie au produit des impôts sur les carburants pour moteurs.

² Les chiffres d'affaires que la Confédération frappe d'un impôt selon le 1^{er} alinéa, ou qu'elle déclare exonérés, ne peuvent être soumis par les cantons et les communes à un impôt du même genre.

³ La législation fédérale réglera l'exécution du présent article.

Art. 41^{quater} (nouveau)

¹ La Confédération peut en outre percevoir un impôt fédéral direct sur:

- a. Le revenu des personnes physiques;
- b. Le bénéfice, le capital et les réserves des personnes morales.

² L'impôt fédéral direct est perçu par les cantons pour le compte de la Confédération. Trois dixièmes au moins du produit brut de l'impôt sont attribués aux cantons; un sixième au moins du montant revenant aux cantons doit être affecté à la péréquation financière intercantonale.

³ L'impôt dû sur le revenu des personnes physiques est établi selon les règles suivantes:

- a. L'assujettissement commence aussitôt que le revenu net atteint 25 000 francs;
- b. L'impôt s'élève au plus à 14 pour cent. Le taux peut être augmenté d'un dixième au plus;
- c. Les effets de la progression à froid sont compensés périodiquement.

⁴ L'impôt dû sur le bénéfice, le capital et les réserves par des personnes morales est établi selon les règles suivantes:

- a. Les personnes morales, quelle que soit leur forme juridique, sont imposées, selon leur capacité économique, d'une manière aussi égale que possible;
- b. L'impôt s'élève au plus à 11,5 pour cent du bénéfice et à 0,75 pour mille au plus du capital et des réserves. Ces taux peuvent être augmentés d'un dixième au plus.

⁵ Lors de l'établissement des barèmes selon les 3^e et 4^e alinéas, il sera tenu compte d'une manière appropriée de la charge fiscale qui résulte des impôts directs perçus par les cantons et les communes.

⁶ La législation fédérale réglera l'exécution du présent article.

II

Les dispositions transitoires de la constitution sont modifiées comme il suit:

Art. 8

¹ Sous réserve de la législation fédérale prévue par l'article 41^{quater} (impôt fédéral direct), les dispositions applicables le 31 décembre 1976 à l'impôt pour la défense nationale restent en vigueur compte tenu des modifications suivantes:

² L'impôt dû sur le revenu des personnes physiques est établi selon les règles suivantes:

- a. Les déductions s'élèvent:
 - pour les personnes mariées, à 3000 francs;
 - pour chaque enfant, à 1500 francs;
 - pour chaque personne nécessiteuse, à 1500 francs;
 - pour primes d'assurances et intérêts de capitaux d'épargne, au total, à 2500 francs;

pour le produit du travail de l'épouse, à 2500 francs;

b. L'impôt pour une année s'éleve:

jusqu'à 24 999 francs de revenu, à	0 franc;
pour 25 000 francs de revenu à	50 francs
et, par 100 francs de revenu en sus,	1 franc de plus;
pour 30 000 francs de revenu, à	100 francs
et, par 100 francs de revenu en sus,	3 francs de plus;
pour 40 000 francs de revenu, à	400 francs
et, par 100 francs de revenu en sus,	6 francs de plus;
pour 50 000 francs de revenu, à	1000 francs
et, par 100 francs de revenu en sus,	8 francs de plus;
pour 60 000 francs de revenu, à	1800 francs
et, par 100 francs de revenu en sus,	10 francs de plus;
pour 80 000 francs de revenu, à	3800 francs
et, par 100 francs de revenu en sus,	12 francs de plus;
pour 100 000 francs de revenu, à	6200 francs
et, par 100 francs de revenu en sus,	14 francs de plus.

³ L'impôt dû par les personnes morales est établi selon les règles suivantes:

a. Les sociétés à base de capitaux et les sociétés coopératives paient sur le rendement net:

un impôt de base de 3,5 pour cent;

une surtaxe de 4 pour cent sur la partie du rendement net qui excède un rendement de 4 pour cent ou, si le capital et les réserves sont inférieurs à 50 000 francs, sur la partie du rendement net qui excède 2000 francs;

une autre surtaxe de 4 pour cent sur la partie du rendement net qui excède un rendement de 8 pour cent ou, si le capital et les réserves sont inférieurs à 50 000 francs, sur la partie du rendement net qui excède 4000 francs;

b. Les autres personnes morales paient l'impôt sur le revenu d'après les dispositions s'appliquant aux personnes physiques;

c. L'impôt sur le capital et les réserves des sociétés à base de capitaux et des sociétés coopératives, ainsi que sur la fortune des autres personnes morales, s'éleve à 0,75 pour mille.

⁴ Le Conseil fédéral adapte son arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale aux modifications apportées par les 2^e et 3^e alinéas.

Art. 9

¹ Les dispositions régissant l'impôt sur le chiffre d'affaires et la charge totale sur la bière, en vigueur le 31 décembre 1976, restent applicables jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions d'exécution édictées par le Conseil fédéral conformément aux alinéas 2 à 4.

² En dérogation à l'article 41^{ter}, 3^e alinéa, le Conseil fédéral édicte les dispositions d'exécution relatives à l'impôt sur le chiffre d'affaires conformément à l'article 41^{ter}, 1^{er} alinéa, lettre *a*. Dans un laps de temps de six ans, ces dispositions seront remplacées par la loi d'exécution prévue à l'article 41^{ter}, 3^e alinéa.

³ Les dispositions d'exécution du Conseil fédéral obéiront aux principes suivants:

- a.* Sont contribuables les exploitants effectuant sur territoire suisse les transactions énumérées ci-après (consommation particulière comprise):
 1. Transactions portant sur des marchandises, y compris l'énergie, à l'exception de l'eau en conduites;
 2. Travaux professionnels exécutés sur des marchandises, des constructions et des terrains, à l'exception de la culture du sol aux fins de la production naturelle;
 3. Cession, contre rémunération, de marchandises ou d'installations d'exploitation fixes, pour l'usage ou la jouissance de ces biens;
 4. Transport et stockage de marchandises, ainsi que prestations de maisons d'expédition;
 5. Cession ou remise, en vue de leur utilisation, de brevets, marques, échantillons, modèles et autres biens immatériels analogues (à l'exception des droits d'auteur sur les œuvres littéraires et artistiques);
 6. Mesures, mensurations, enquêtes, travaux de recherche et de développement en vue de la fabrication de marchandises, de la construction d'ouvrages ou de la création de biens immatériels visés sous chiffre 5;
 7. Travaux d'architectes et d'ingénieurs;
 8. Mise à disposition de main-d'œuvre pour des activités soumises à l'impôt;
 9. Prestations des hôtels et restaurants;
 10. Prestations des coiffeurs et des esthéticiens;
 11. Prestations en matière de publicité ou d'information sans but publicitaire.
- b.* Sont en outre imposables les importations de marchandises et les acquisitions en provenance de l'étranger de prestations de services visées sous lettre *a*.
- c.* Sont exemptés de l'assujettissement pour les transactions faites sur territoire suisse:
 1. Les exploitants réalisant, selon la lettre *a*, un chiffre d'affaires annuel de 300 000 francs au plus, à la condition qu'après déduction de l'impôt préalable, le montant d'impôt restant ne dépasse pas régulièrement 2500 francs par année, ainsi que les exploitants dont le chiffre d'affaires annuel n'est pas supérieur à 30 000 francs;

2. Les agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et viticulteurs livrant exclusivement des produits agricoles, forestiers, horticoles ou viticoles tirés de leur propre exploitation, mais non les vigneronns vinifiant eux-mêmes leur vendange; les marchands de bétail;
3. Les vétérinaires et les cliniques pour animaux pour leurs auscultations, traitements et soins;
4. Les artistes-peintres et les sculpteurs pour les œuvres qu'ils créent eux-mêmes.

d. Sont exonérées de l'impôt:

1. L'exportation de marchandises et les prestations destinées à l'étranger, aux conditions fixées par le Conseil fédéral;
2. Les prestations de services que le Conseil fédéral désignera et qui vont de pair avec l'exportation et le transit de marchandises.

e. L'impôt s'élève:

1. A 3 pour cent sur les transactions et l'importation de produits comestibles et boissons, à l'exclusion des boissons alcooliques, de bétail, volailles et poissons, de céréales, de semences, tubercules et oignons à planter, plantes vivantes, plants, greffons, ainsi que de fleurs coupées et rameaux, même en bouquets, couronnes et articles semblables, de fourrages, acides pour l'ensilage, litières, engrais et préparations pour la protection des plantes, de médicaments, de journaux, revues et livres;
2. A 10 pour cent sur les transactions et l'importation d'autres marchandises ainsi que sur les autres prestations soumises à l'impôt.

f. L'impôt se calcule sur la contre-prestation sans l'impôt dû sur la transaction et, lorsqu'il n'y a pas de contre-prestation, ou qu'il s'agit d'importations, sur la valeur de la marchandise ou de la prestation.

Dans le commerce d'automobiles d'occasion, l'impôt peut se calculer sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat. Le Conseil fédéral fixe les modalités.

g. Le contribuable peut, dans son décompte, déduire à titre d'impôt préalable:

1. L'impôt que lui ont transféré d'autres contribuables et
2. L'impôt payé lors de l'importation de marchandises ou pour l'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger,

s'il destine les marchandises, constructions, terrains ou prestations grevés de cet impôt à des transactions faites en Suisse ou à l'étranger selon la lettre *a.*

Si le contribuable destine aux mêmes fins les produits agricoles, sylvicoles, horticoles ou viticoles qu'il a acquis d'exploitants non contribuables du genre de ceux qui sont mentionnés sous lettre *c*, chiffre 2, il peut déduire $\frac{3}{103}$ du prix à titre d'impôt préalable.

h. La période de décompte de l'impôt et de la déduction de l'impôt préalable est, en règle générale, le trimestre civil.

i. Le Conseil fédéral peut :

1. Autoriser, dans certains cas, l'assujettissement volontaire ou le paiement volontaire de l'impôt pour d'autres transactions que celles qui sont mentionnées sous lettre *a*, avec droit à la déduction de l'impôt préalable, aux fins d'éviter ainsi d'importantes distorsions sur le plan de la concurrence ou de faciliter considérablement au contribuable la détermination de l'impôt;
2. Ordonner des simplifications, s'il n'en résulte pas des surplus ou des pertes importantes d'impôt, des distorsions notables des conditions de concurrence ou si le décompte d'impôt n'est pas exagérément compliqué pour d'autres contribuables.

⁴ Le Conseil fédéral règle le passage de l'impôt actuel sur le chiffre d'affaires au nouveau régime. Il peut aussi :

- a.* Limiter durant une période restreinte à compter de l'entrée en vigueur du nouveau régime, la déduction de l'impôt préalable grevant les biens d'investissement;
- b.* Edicter des prescriptions sur la surveillance et l'affichage des prix.

⁵ Les modifications suivantes apportées à d'autres réglementations entrent en vigueur en même temps que les dispositions d'exécution régissant l'impôt sur le chiffre d'affaires :

- a.* Les droits de douane supplémentaires sur les matières premières pour la brasserie et sur la bière sont supprimés;
- b.* Les droits de douane supplémentaires sur les carburants destinés au financement des routes nationales doivent être compris dans la contre-prestation sur laquelle se fonde le calcul de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Pour compenser le surcroît de charge grevant les carburants qui en résulterait, le Conseil fédéral peut réduire les droits de douane supplémentaires et affecter au financement des routes nationales une part équitable du produit de l'impôt sur le chiffre d'affaires provenant de l'imposition de ces droits supplémentaires;
- c.* La perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires grevant les tabacs manufacturés sera réglée selon les dispositions d'exécution édictées en vertu des alinéas 2 à 4.

⁶ Le Conseil fédéral adapte au nouveau régime les arrêtés touchés par les modifications visées à l'alinéa 5.

7 L'impôt sur le tabac demeure en l'état du 31 décembre 1976 pendant trois ans dès l'entrée en vigueur des dispositions d'exécution du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires.

III

Les dispositions mentionnées sous chiffres I et II entrent en vigueur le 1^{er} janvier 1977.

IV

Le présent arrêté est soumis au vote du peuple et des cantons.

Arrêté fédéral concernant l'harmonisation fiscale

L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,

après examen de deux initiatives parlementaires;
vu le rapport du 17 mars 1975¹⁾ d'une commission du Conseil national;
vu le message du Conseil fédéral du 24 mars 1976²⁾,

arrête:

I

La constitution est modifiée comme il suit:

Art. 42^{quinqutes} (nouveau)

¹ La Confédération s'emploie, avec la collaboration des cantons, à harmoniser les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes.

² A cet effet, elle établit par la voie législative, pour la législation des cantons et des communes, les principes régissant l'assujettissement à l'impôt, l'objet et le calcul des impôts dans le temps, la procédure et le droit pénal en matière fiscale; elle en contrôle l'observation. La fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés d'impôt est du ressort des cantons.

³ En édictant la législation de base relative aux impôts directs des cantons et des communes et la législation sur l'impôt fédéral direct, la Confédération tiendra compte des efforts entrepris par les cantons en vue de l'harmonisation fiscale. Les cantons disposeront d'un délai convenable pour adapter leurs législations fiscales.

⁴ Les cantons participent à l'élaboration des lois fédérales.

II

Le présent arrêté est soumis au vote du peuple et des cantons.

¹⁾ FF 1975 II 1764

²⁾ FF 1976 1392

Message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant le nouveau régime constitutionnel des finances et des impôts de la Confédération (Du 24 mars 1976)

In	Bundesblatt
Dans	Feuille fédérale
In	Foglio federale
Jahr	1976
Année	
Anno	
Band	1
Volume	
Volume	
Heft	17
Cahier	
Numero	
Geschäftsnummer	76.024
Numéro d'affaire	
Numero dell'oggetto	
Datum	03.05.1976
Date	
Data	
Seite	1392-1517
Page	
Pagina	
Ref. No	10 101 484

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv digitalisiert.

Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses.

Il documento è stato digitalizzato dell'Archivio federale svizzero.