



# **Projet destiné à la consultation relatif à l'arrêté fédéral concernant le nouveau régime financier 2021**

## **Rapport explicatif**

du 24 juin 2015

---

---

## Condensé

*Le nouveau régime financier 2021 (NRF 2021) entend pérenniser les deux principales sources de revenus de la Confédération, à savoir la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et l'impôt fédéral direct (IFD). La limitation dans le temps de la perception de la TVA et de l'IFD, programmée pour 2020, doit être abrogée. Cela devrait permettre à la Confédération de percevoir ces deux impôts de façon permanente. Le NRF 2021 a donc pour but d'assurer la continuité de la politique fiscale et non de réformer le système fiscal.*

### *Contenu du projet*

*Le NRF 2021 prévoit de supprimer la limitation dans le temps de la TVA et de l'IFD. Cela permettrait à la Confédération de percevoir ces deux impôts de façon permanente. Il convient à cette fin de supprimer l'art. 196, ch. 13 et 14, al. 1 des dispositions transitoires de la Constitution fédérale (Cst.). Ces amendements permettent de garantir de façon durable les deux principales sources de revenus de la Confédération.*

*La suppression de la limitation dans le temps offrirait certains avantages. En effet, limiter la perception de ces deux impôts dans le temps ne paraît plus plausible étant donné leur importance pour les finances fédérales. Les tâches de la Confédération ne pourraient plus être assumées si ces deux impôts n'étaient pas maintenus. En outre, dans le passé, aucun «blocage de réforme» n'a été constaté concernant ces deux impôts. Enfin, les réformes ne devraient plus d'être engagées à des moments arbitraires.*

*La limitation dans le temps n'est pas l'instrument idoine pour restreindre l'activité de l'Etat. Celle-ci peut être limitée par d'autres moyens, tels que le frein à l'endettement, l'ancrage dans la Constitution des taux plafonds de la TVA et de l'IFD, l'énumération exhaustive des impôts fédéraux dans la Constitution et la compensation de la progression à froid.*

*Outre la suppression de la limitation dans le temps de l'IFD et de la TVA, le projet prévoit également d'abroger une disposition transitoire concernant la perception de l'impôt sur la bière (art. 196, ch. 15, Cst.), qui est devenue caduque.*

*Etant donné que le projet implique une modification de la Constitution, il doit faire l'objet d'un référendum obligatoire.*

## Table des matières

<b>Condensé</b>	<b>2</b>
<b>1 Présentation du projet</b>	<b>4</b>
1.1 Contexte	4
1.1.1 Nécessité d’agir	4
1.1.2 Histoire et structure du régime financier	4
1.1.3 Le régime financier existant	7
1.1.3.1 Les recettes de la Confédération	7
1.1.3.2 Le système fiscal suisse en comparaison internationale	8
1.2 Nouvelle réglementation proposée	14
1.3 Justification et évaluation de la solution proposée	14
1.3.1 Suppression de la limitation dans le temps	14
1.3.2 Abrogation d’une disposition transitoire	17
1.3.3 Pas d’éléments de réforme supplémentaires	17
1.4 Délimitation d’avec d’autres projets de réforme	18
<b>2 Commentaires des nouvelles dispositions constitutionnelles</b>	<b>18</b>
<b>3 Conséquences</b>	<b>19</b>
3.1 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes	19
3.2 Conséquences économiques	19
<b>4 Relation avec le programme de la législature et avec les stratégies nationales du Conseil fédéral</b>	<b>19</b>
<b>5 Aspects juridiques</b>	<b>19</b>
5.1 Constitutionnalité	19
5.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse	19
5.3 Forme de l’acte normatif	20
 Annexe	 21

# Rapport explicatif

## 1 Présentation du projet

### 1.1 Contexte

Les principales sources de revenus de la Confédération – l'IFD et la TVA – sont limitées à fin 2020. C'est la raison pour laquelle le NRF 2021 doit supprimer les dispositions constitutionnelles en question et doter les finances fédérales d'une nouvelle base constitutionnelle en ce qui concerne les recettes pour la période postérieure à 2020.

L'art. 196, ch. 15, Cst. contient une disposition transitoire concernant la perception de l'impôt sur la bière qui est devenue caduque suite à l'entrée en vigueur de la loi du 6 octobre 2006 sur l'imposition de la bière<sup>1</sup>.

#### 1.1.1 Nécessité d'agir

L'IFD et la TVA ne peuvent plus être prélevés à partir de 2021 si la Cst. n'est pas modifiée. Le NRF 2021 plaide pour le maintien du statu quo en matière de politique fiscale et requiert uniquement la suppression de la limitation dans le temps de la TVA et de l'IFD ainsi que la mise à jour de la Cst. Dans le cadre de cette dernière, il est possible de supprimer les dispositions transitoires caduques. En supprimant la limitation dans le temps de la TVA et de l'IFD, la Confédération peut percevoir ces deux impôts de façon permanente à partir de 2021. Le présent projet ne vise pas à réformer le système fiscal.

#### 1.1.2 Histoire et structure du régime financier

##### *Origine du régime financier et de la limitation dans le temps de la TVA et de l'IFD*

Avant la Première Guerre mondiale, la Confédération tirait ses recettes presque exclusivement des droits de douane. Le premier impôt direct au niveau fédéral fut l'impôt de guerre institué au cours de la Première Guerre mondiale. Il fut approuvé à une grande majorité lors de la votation du 6 juin 1915 et perçu une seule fois (1916/1917).

En 1918 déjà, il y eut une tentative visant à introduire de façon durable un impôt général sur le revenu et un impôt complémentaire sur la fortune. L'initiative populaire du parti socialiste fut cependant rejetée. Le peuple approuva, par contre, la perception d'un impôt de guerre extraordinaire (1921-1932).

Suite à la crise économique mondiale, une contribution fédérale de crise fut perçue dès 1934. L'assemblée fédérale a recouru à cette fin à un arrêté fédéral urgent, qui constitue un droit de nécessité contraire aux dispositions constitutionnelles. Cet arrêté était limité à 1937, mais fut prorogé à deux reprises: dans un premier temps, par le Parlement (jusqu'en 1938) et ensuite par le peuple. C'est sur cette base que le Parlement promulgua, le 30 septembre 1938, l'arrêté fédéral assurant l'application

<sup>1</sup> RO 2007 2895

du régime transitoire des finances fédérales (régime financier 1939-1941), qui reprenait en substance le droit fiscal de nécessité en vigueur jusque là.

En 1940, le Conseil fédéral, se fondant sur les pouvoirs extraordinaires qui lui avaient été conférés, introduisit à nouveau un impôt de guerre, l'impôt dit pour la défense nationale. Il prorogea simultanément le régime financier 1939-1941 jusqu'à fin 1945, puis, dans un deuxième temps, jusqu'en 1949. L'impôt sur le chiffre d'affaires fut instauré en 1941. L'impôt pour la défense nationale et l'impôt sur le chiffre d'affaires furent maintenus après la Deuxième Guerre mondiale.

Ce n'est que lors de la votation du 11 mai 1958 que les diverses sources de revenus de la Confédération, basées initialement sur le droit de nécessité, furent ancrées dans la Constitution. Ce régime financier constitutionnel avait fait l'objet de longs débats depuis la Première Guerre mondiale. Etant donné la forte opposition à l'égard de la suppression de la limitation dans le temps de l'impôt pour la défense nationale et de l'impôt sur le chiffre d'affaires, la compétence de la Confédération de percevoir ces impôts a été limitée dans le temps et plafonnée par des taux maximaux. Le régime financier entra en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1959.

En 1982, l'impôt pour la défense nationale reçut le nom d'impôt fédéral direct (IFD). En 1995, l'impôt sur le chiffre d'affaires fut remplacé par la TVA.

Depuis 1959, il y eut plusieurs tentatives visant à supprimer la limitation dans le temps prévue par la Constitution pour la perception des deux principales sources de revenus de la Confédération. A trois reprises toutefois, les arrêtés fédéraux correspondants furent rejetés lors des votations: le 12 juin 1977, le 20 mai 1979 et le 2 juin 1991. Depuis, la suppression de la limitation dans le temps n'a plus été soumise à votation.

### *Origine de l'actuel régime financier 2007*

Le 9 décembre 2002<sup>2</sup>, le Conseil fédéral a approuvé le message relatif au nouveau régime financier (NRF). Le projet comportait la suppression de la limitation dans le temps de la perception de l'IFD et de la TVA et proposait également de supprimer le taux spécial prévu dans le cadre de la TVA pour les prestations du secteur de l'hébergement. La mise à jour de la Cst. incluait

- la suppression de l'impôt sur le capital des personnes morales, ce dernier ayant déjà été abrogé dans la loi;
- l'adaptation du taux plafond de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales, qui était de 9,8 %, au taux en vigueur de 8,5 %;
- l'affectation de 5 % du produit non affecté de la TVA pour la réduction temporaire des primes de l'assurance-maladie en faveur des classes de revenus inférieures. Cette affectation de ressources était déjà réglée précédemment dans les dispositions transitoires.

Il était déjà ressorti clairement de la procédure de consultation que la suppression de la limitation dans le temps de la TVA et de l'IFD ainsi que l'abrogation du taux

<sup>2</sup> FF 2003 1422

spécial de la TVA pour les prestations du secteur de l'hébergement se heurteraient à de vives oppositions. Ceci s'est confirmé lors des débats parlementaires, au cours desquels le Conseil des Etats a décidé de maintenir la limitation dans le temps de la TVA et de l'IFD et de proroger l'application du taux spécial de la TVA jusqu'après 2007. Enfin, contrairement au Conseil fédéral, qui voulait inscrire la réduction des primes de l'assurance-maladie dans les dispositions transitoires, le Conseil des Etats proposait de les inscrire dans le droit permanent. Le Conseil national a, pour l'essentiel, suivi les recommandations du Conseil des Etats.

Lors de la votation finale du 19 mars 2004, l'arrêté fédéral relatif au NRF 2007 (02.078) approuvé comportait les lignes directrices suivantes:

- TVA/IFD: la perception de la TVA et de l'IFD reste limitée dans le temps et est prorogée jusqu'à fin 2020.
- Impôt sur le bénéfice (IFD): le bénéfice net des personnes morales est soumis à un taux plafond de 8,5 %.
- Impôt sur le capital (IFD): l'impôt sur le capital et les réserves des personnes morales est abrogé.
- TVA: la Cst. reprend les taux normal et réduit, respectivement en tant que taux maximum et taux minimum.
- TVA: pour l'imposition des prestations du secteur de l'hébergement, le législateur peut fixer un taux qui se situe entre le taux réduit et le taux normal.
- TVA: 5 % du produit non affecté de la taxe sont utilisés pour réduire les primes de l'assurance-maladie en faveur des classes de revenus inférieures, à moins que la loi n'attribue ce montant à une autre utilisation en faveur de ces classes de revenus.

Lors de la votation populaire du 28 novembre 2004, le NRF a été accepté par 73,8 % des votants et par presque tous les cantons. Le NRF ainsi que la prolongation du taux spécial de la TVA pour les prestations du secteur de l'hébergement (05.428) sont entrés en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2007.

### *Structure de base du régime financier*

Le régime financier est décrit au troisième chapitre de la Cst. Il comprend les art. 126 à 135 et peut être subdivisé en plusieurs parties:

- **Gestion des finances (art. 126 Cst.):** L'art. 126 Cst. stipule que les dépenses et les recettes de la Confédération doivent être équilibrées à terme. Des déficits sont autorisés à court terme, mais les dépenses supplémentaires doivent être compensées les années suivantes. Le frein à l'endettement, décidé par votation et par l'Assemblée fédérale en 2001, repose sur une réglementation en matière de dépenses, selon laquelle les dépenses de la Confédération doivent correspondre aux recettes attendues. Les détails du frein à l'endettement sont réglés dans la loi sur les finances.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Art. 13 à 18 LFC; RS 611.0

- **Principes régissant l'imposition (art. 127 et 129 Cst.):** En vertu de l'art. 127, al. 2, Cst., l'imposition doit respecter les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique. L'art. 129 Cst. règle l'harmonisation formelle de la perception des impôts directs.
- **Impôts et droits de douane de la confédération (art. 128, 130 à 133 et 196 à 197 Cst.):** Ces articles contiennent une énumération exhaustive des impôts fédéraux et des droits de douane (art. 128 et 130 à 133 Cst.) ainsi que les dispositions transitoires relatives aux divers impôts (art. 196 et 197 Cst.). Les dispositions transitoires règlent entre autres la limitation dans le temps de la TVA (art. 196, ch. 14, al. 1, Cst.) et de l'IFD (art. 196, ch. 13, Cst.).
- **Ordre fédéral (art. 134 et 135 Cst.):** L'art. 134 Cst. définit les compétences en matière d'imposition des cantons. L'art. 135 Cst. concerne la péréquation financière. En tenant compte des particularités topographiques et sociodémographiques, la péréquation financière a pour but de réduire les disparités entre cantons en ce qui concerne la capacité financière, de garantir aux cantons une dotation minimale en ressources financières et de maintenir la compétitivité fiscale des cantons sans porter atteinte aux incitations à générer des recettes.

### 1.1.3 Le régime financier existant

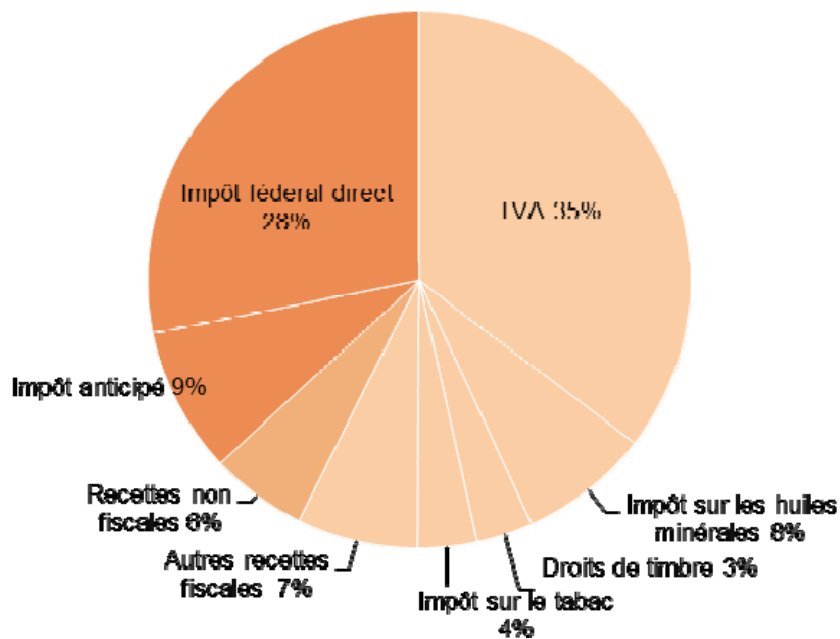
#### 1.1.3.1 Les recettes de la Confédération

La marge de manœuvre de la Confédération en matière fiscale est très limitée, car elle n'est habilitée à prélever que les impôts expressément prévus par la Constitution. Le droit exclusif de la Confédération de prélever des impôts concerne principalement une partie des impôts indirects. En matière d'impôts sur le revenu et le bénéfice, la souveraineté fiscale est exercée aussi bien par la Confédération que par les cantons et les communes.

L'importance des impôts perçus par la Confédération varie fortement. L'IFD et la TVA sont les principales sources de revenus de la Confédération (figure 1). Dans les dispositions transitoires de la Constitution, la compétence de la Confédération relative à la perception de ces deux impôts est limitée à 2020. Compte tenu de leur importance fiscale, il est exclu de remettre en question la perception de ces deux impôts.

Outre la limitation dans le temps de la perception de ces deux impôts, la Confédération doit respecter d'autres restrictions, étant donné que la Constitution prévoit également des taux plafonds pour l'IFD et la TVA. Les premiers s'élèvent à maximum 11,5 % du revenu imposable des personnes physiques (art. 128, ch. 1a, Cst) et à 8,5 % du bénéfice net des personnes morales (art. 128, ch. 1b, Cst). Jusqu'au 31 décembre 2017, le taux normal de la TVA s'élève à 8 % (art. 130, ch. 1 et art. 196, ch. 3, al. 2, let. e et ch. 14, al. 2, let. a, Cst; art. 25, al. 1 de la loi sur la TVA, RS 641.20).

Figure 1: Répartition des recettes de la Confédération en 2014



Source: DFF

### 1.1.3.2 Le système fiscal suisse en comparaison internationale

#### *La structure fédéraliste*

Comparé à bon nombre d'autres Etats, le système fiscal suisse se caractérise par une forte décentralisation due au fédéralisme. La Confédération et les cantons et communes se partagent le droit de prélever des impôts sur le revenu des personnes physiques ainsi que sur le bénéfice net des personnes morales. La Confédération ne peut pas percevoir d'autres impôts que ceux qui sont expressément prévus dans la Constitution.

La structure fédéraliste entraîne une forte décentralisation des recettes fiscales étant donné que tant les cantons que les communes sont habilités à percevoir des impôts. Dans les pays ayant une structure plutôt centralisée, comme la France, le niveau des entités fédérées est par contre insignifiant (cf. figure 2). A première vue, le système fiscal suisse semble très proche du système allemand en ce qui concerne la décentralisation. L'Allemagne se caractérise toutefois par un système hétérogène en matière de TVA, d'impôt sur le revenu et sur le bénéfice, qui limite fortement la compétence des niveaux subordonnés de l'Etat d'édicter des actes législatifs dans le domaine fiscal.<sup>4</sup> En Suisse par contre, les cantons et communes disposent de compétences non seulement au niveau de la fixation des recettes, mais également au niveau législatif. La grande autonomie des cantons et communes en ce qui concerne les dépenses va de pair avec une compétence législative permettant de fixer le niveau des

<sup>4</sup> Les Länder allemands n'ont le droit de fixer des taux d'imposition que dans le cas des droits de mutation; les compétences législatives des communes allemandes se limitent essentiellement à l'impôt sur les entreprises et à l'impôt foncier.

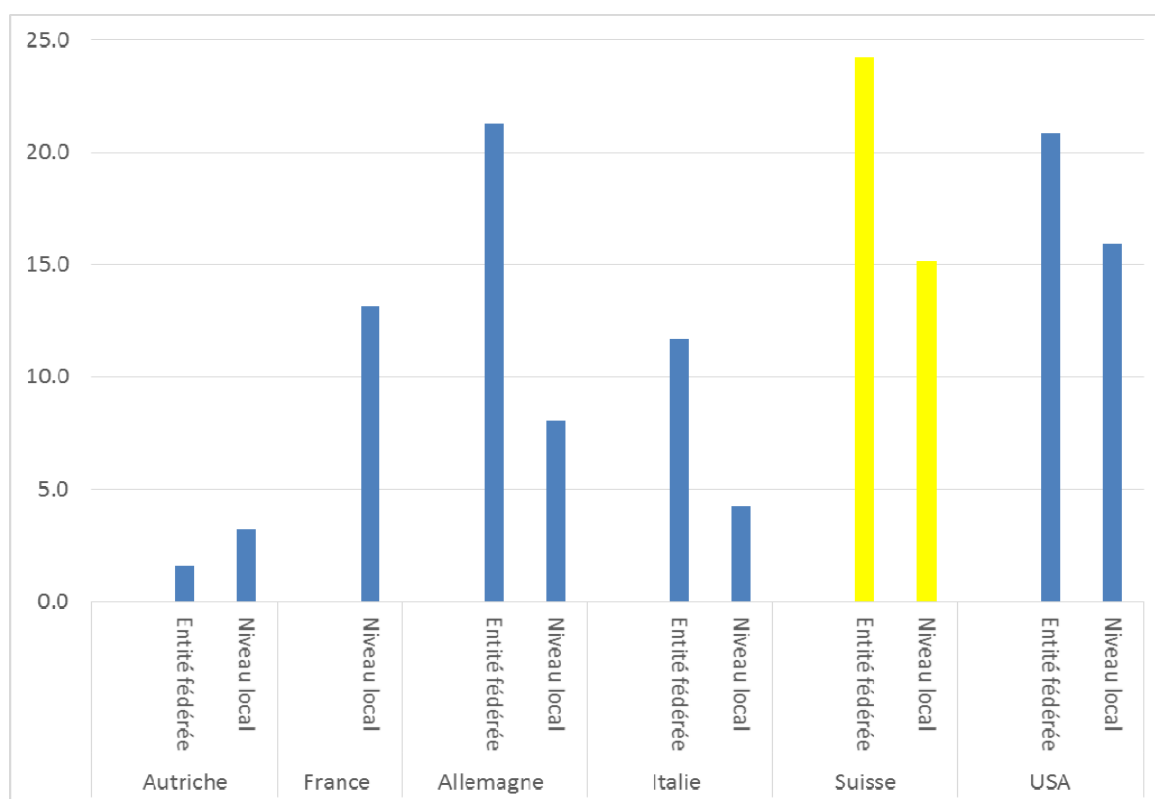


recettes. La Suisse se caractérise dès lors par une autonomie équivalente en matière de recettes et de dépenses.

Les cantons se servent de cette autonomie pour prélever des impôts directs ou d'autres taxes, dans la mesure où celles-ci ne sont pas réservées à la Confédération. Les compétences des communes en matière de perception d'impôts sont régies par les constitutions cantonales correspondantes. Concernant l'impôt sur le revenu et sur le bénéfice, la Confédération partage ses compétences fiscales avec les cantons et les communes. L'IFD, qui est perçu tant sur les bénéfices des personnes morales que sur le revenu des personnes physiques, revient à la Confédération, avec une quote-part pour les cantons qui se monte actuellement à 17 % des recettes. Le produit de la TVA revient par contre intégralement à la Confédération.

La grande autonomie fiscale dont jouissent les cantons et communes peut donner lieu à une concurrence fiscale visant à attirer les contribuables «mobiles». Dans le système fédéral, l'IFD constitue toutefois un instrument efficace de correction, étant donné qu'il ne frappe pas les contribuables à faible revenu et qu'il présente un tarif dont la progressivité est importante. Au vu de ces caractéristiques de l'IFD et en dépit de la forte concurrence fiscale qui règne en Suisse, les contribuables qui jouissent d'une capacité économique importante participent davantage au financement de l'Etat.

Figure 2: Décentralisation fiscale dans certains pays de l'OCDE en pourcentage de l'ensemble des recettes fiscales



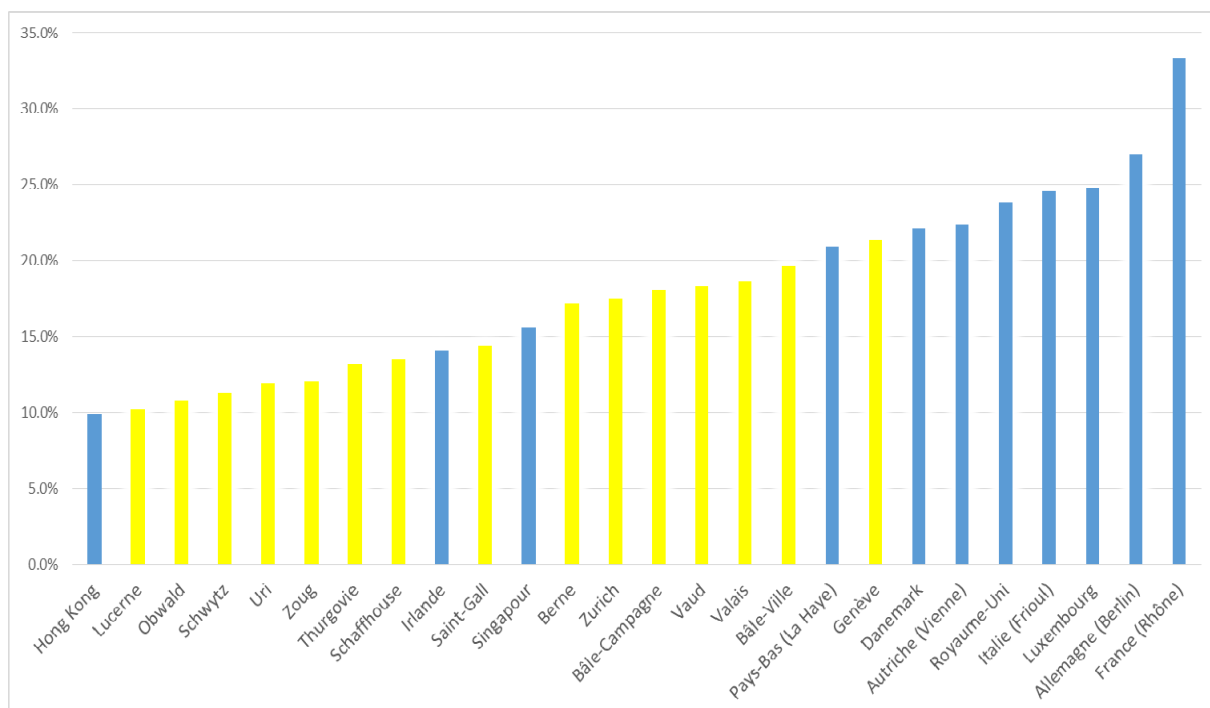
Source: OCDE

## Impôt sur le bénéfice

La figure 3 illustre la charge fiscale moyenne effective de l'impôt sur le bénéfice pour l'année 2013 dans 15 cantons et 11 pays en incluant tous les niveaux institutionnels.<sup>5</sup> En ce qui concerne l'impôt sur le bénéfice, certains cantons sont attractifs en comparaison internationale, et des cantons qui appliquent un taux d'imposition élevé se trouvent même dans la moyenne internationale. Comparativement, les bénéfices des personnes morales sont, dans l'ensemble, imposés de façon modérée en Suisse.

Dans la figure 3, il n'a pas été tenu compte du fait que de nombreux pays, dont la Suisse, appliquent des taux d'imposition relativement peu élevés à certaines activités mobiles des groupes. La loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales en vue de renforcer la compétitivité du site entrepreneurial suisse (Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III) a pour objectif d'abolir ces régimes fiscaux. Dans le cadre de la mise en œuvre de la loi, il y a toutefois lieu de créer un nouvel environnement attractif sur le plan fiscal pour les activités mobiles des groupes. L'objectif visant à renforcer l'attrait économique de la Suisse est lié à l'acceptation par la communauté internationale des mesures de la réforme et à leur rendement financier.

Figure 3: Taux d'imposition moyens effectifs de l'impôt sur le bénéfice appliqués en 2013 dans certains cantons et pays



Source: BAK Basel / Centre européen de recherche économique

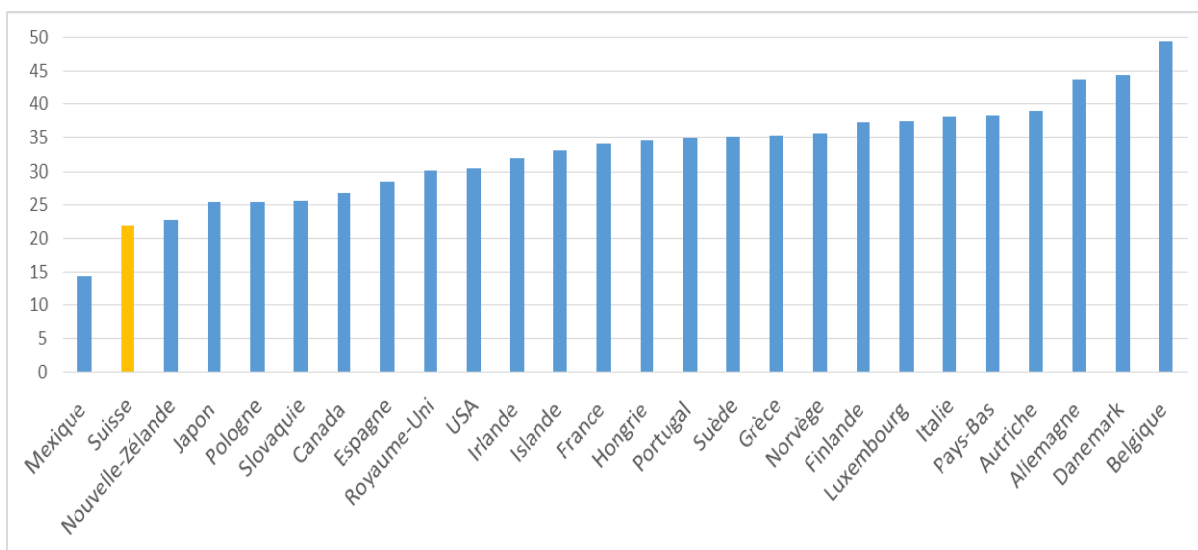
<sup>5</sup> Contrairement aux taux d'imposition statutaires, l'assiette de l'impôt est également prise en considération dans le calcul des taux d'imposition moyens effectifs. Ces derniers permettent ainsi d'avoir un aperçu plus détaillé de la charge fiscale des personnes morales par rapport à une simple comparaison des taux d'imposition statutaires.

## Personnes physiques

En ce qui concerne les personnes physiques, la Suisse se trouve également dans le groupe de tête en comparaison internationale. La charge fiscale représentée à la figure 4 fait état de la situation d'un travailleur célibataire du canton de Zurich qui gagne 167 % du salaire moyen, et prend en considération non seulement l'impôt sur le revenu mais également les cotisations du travailleur à l'AVS et l'AC.

Il y a toutefois lieu de mentionner que les primes d'assurance-maladie ainsi que les dépenses faites dans le cadre du deuxième pilier ne sont pas prises en considération dans les données relatives à la charge fiscale moyenne, alors que dans la majorité des pays de l'OCDE, ces cotisations sont incluses dans les données. Même si on tenait compte de ces deux valeurs, la charge fiscale d'un travailleur de Zurich ayant un salaire plus élevé que la moyenne serait toujours inférieure à la moyenne des autres pays de l'OCDE. Pour un travailleur ayant un salaire supérieur à la moyenne, la charge fiscale est la plus lourde en Autriche, en Allemagne, au Danemark et en Belgique. En Suisse, les taux d'imposition plafonds ne s'appliquent par contre que sur les très hauts revenus.

Figure 4: Charge fiscale d'un célibataire en 2013 (167 % du salaire moyen; en pourcentage du salaire brut)



Source: OCDE

Ceci vaut également pour un couple marié avec deux enfants disposant d'un seul revenu se situant dans la moyenne. Ce n'est que pour les travailleurs à très haut revenu (gagnant par ex. plus de 500 000 francs) que la situation est plus nuancée. Alors que dans les cantons dont le niveau d'imposition est faible la charge fiscale est encore bien inférieure à la moyenne, la charge fiscale dans les cantons qui appliquent le taux plafond de l'impôt sur le revenu correspond à la charge fiscale du

groupe des pays de l'OCDE qui appliquent des taux d'imposition comparativement élevés aux travailleurs.<sup>6</sup>

Ce phénomène découle principalement de deux facteurs: d'une part, le taux d'imposition plafond des revenus dans certains cantons est supérieur à la moyenne, ce qui signifie que la charge fiscale marginale pour les hauts revenus est élevée. D'autre part, le calcul des cotisations sociales n'est pas plafonné en Suisse<sup>7</sup>, ce qui engendre une charge pour les travailleurs ayant un revenu nettement supérieur à la moyenne, alors que ces derniers ne peuvent toutefois pas tirer pleinement avantage des prestations de la sécurité sociale.

### *Structure fiscale*

La figure 5 illustre la répartition des recettes issues de l'impôt à la consommation, des cotisations aux assurances sociales ainsi que du revenu des travailleurs, des bénéficiaires et du revenu du capital par rapport à l'ensemble des impôts. En Suisse, la part des cotisations aux assurances sociales représente une composante des recettes faiblement moins importante que dans les pays d'Europe centrale (Autriche, Allemagne, Italie et France), qui se financent davantage par le biais de ces cotisations. La part des recettes provenant de l'impôt à la consommation est, quant à elle, considérablement moins élevée, ce qui est principalement dû aux taux d'imposition relativement faibles dans le domaine de la TVA. Inversement, les recettes issues de l'impôt sur le revenu ainsi que de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales sont plus importantes en Suisse. Il n'y a qu'aux USA que le poids de ces composantes de recettes est comparable à celui enregistré en Suisse.

En ce qui concerne les incitations en faveur de l'épargne, de la formation et des investissements, un régime fiscal qui donne plus de poids aux impôts sur la consommation est plus adapté qu'un système basé sur l'impôt sur le revenu. Par contre, pour ce qui est des incitations à travailler, il n'est pas certain qu'un système basé sur l'impôt sur le revenu soit plus favorable qu'un système basé sur l'impôt à la consommation. Sous l'angle de la répartition, une plus forte pondération des impôts basés sur le revenu donne toutefois de bien meilleurs résultats, étant donné que ces impôts ont un effet progressif plus marqué.

Les recettes provenant de la taxation du sol (par ex. impôt foncier), de la fortune et du transfert de patrimoine (par ex. impôt sur les successions, droits de mutation) ne sont pas représentées à la figure 5. En comparaison avec les autres pays indiqués, les impôts liés à la fortune sont assez importants en Suisse (les impôts de ce type ne sont toutefois perçus que par les cantons et les communes; en 2012, les recettes issues des impôts liés à la fortune représentent 7,1 % des recettes fiscales). Il n'y a qu'aux USA et en France que cette catégorie d'impôts est plus importante. Dans ces deux pays toutefois, l'impôt foncier est le principal générateur de recettes, alors

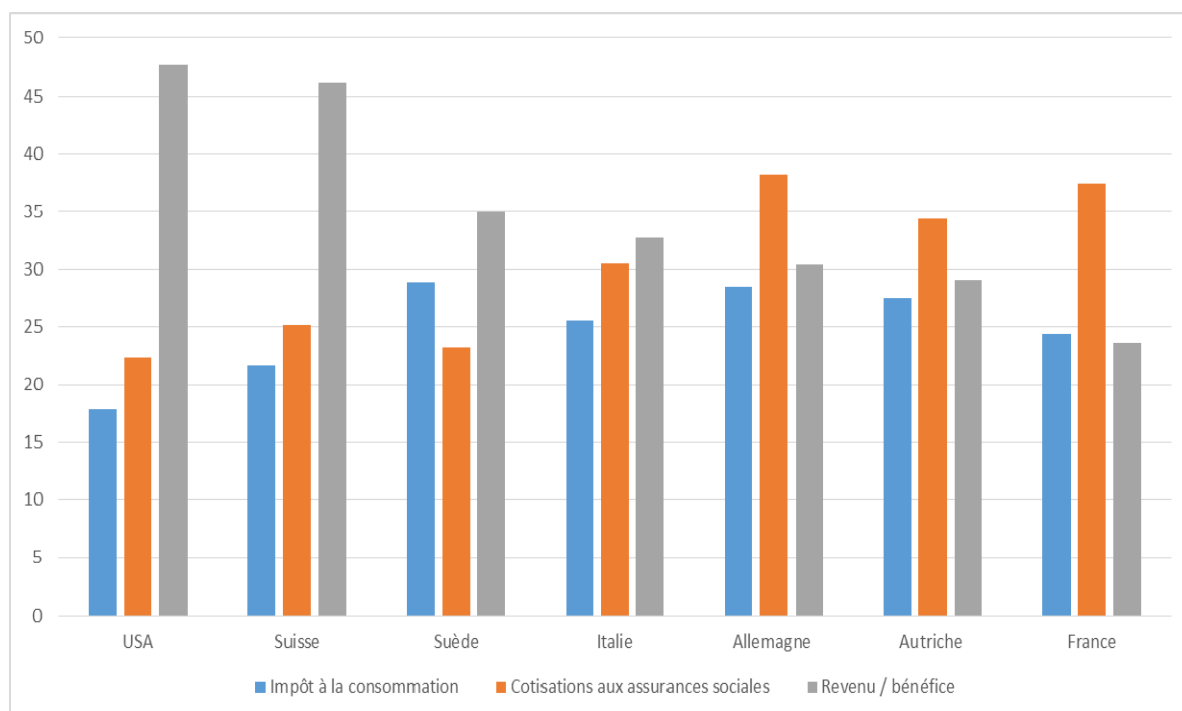
<sup>6</sup> L'imposition forfaitaire constitue toutefois un instrument permettant de corriger ce désavantage lié au lieu d'implantation, du moins en ce qui concerne la concurrence touchant les personnes (étrangères) fortunées.

<sup>7</sup> Il n'y a pas de salaire plafond pour le calcul des cotisations sociales que ce soit pour l'AVS ou l'AC. La perception de l'allocation de chômage est fixée à 70 % du gain assuré (2015: 126 000 francs) et, en 2015, la rente AVS maximale s'élève à 28 200 francs (couples: 42 300 francs).

qu'en Suisse, l'impôt sur la fortune prélevé par les cantons et les communes joue un rôle important avec un produit supérieur à 5 milliards de francs. Ceci est remarquable en ce sens qu'abstraction faite de la France, de la Norvège et de l'Espagne, aucun autre pays européen ne génère plus de recettes issues de l'impôt sur la fortune.

Sur le plan de l'égalité de traitement, un impôt général sur la fortune est plus adapté qu'un impôt foncier car il s'applique, s'il est parfaitement conçu, à toutes les formes de patrimoine. Compte tenu des réflexions théoriques sur l'impôt optimal et au vu de l'évaluation trop faible du patrimoine immobilier, l'existence d'un impôt foncier se justifie tout à fait. Contrairement à un impôt sur le revenu, l'impôt sur la fortune frappe le produit escompté. Plus le rendement réalisé sur le patrimoine sera élevé, plus la charge fiscale effective d'un impôt sur la fortune sera faible. En revanche, un impôt sur le revenu frappe le rendement réel. A la différence de l'impôt sur la fortune, un impôt sur le revenu ne déploie pas d'effet régressif sur le rendement réalisé. Si on utilise le revenu comme indicateur de la capacité économique, l'impôt sur le revenu est conforme au principe de la capacité économique alors qu'un impôt sur la fortune – vu qu'il s'applique au rendement escompté – ne satisfait au principe de la capacité économique que dans la mesure où on considère la fortune comme un indicateur autonome de la capacité économique.

*Figure 5: Structure fiscale dans certains pays de l'OCDE en 2012 (en pourcentage des recettes fiscales)*



Source : OCDE

## *Conclusion*

Au final, on constate que:

- La Suisse se caractérise par une forte décentralisation qui, contrairement à certains autres Etats fédéraux, va également de pair avec des pouvoirs législatifs importants pour les trois niveaux étatiques.
- La grande autonomie fiscale dont jouissent les cantons et les communes suscite une concurrence fiscale pour attirer les contribuables «mobiles». L'IFD joue à cet égard le rôle d'un instrument de correction, étant donné qu'il veille à ce que les contribuables qui disposent d'une capacité économique considérable participent dans une mesure appropriée au financement de l'Etat.
- Par rapport aux autres pays de l'OCDE, la charge fiscale des personnes physiques et des personnes morales est généralement inférieure à la moyenne.
- Pour les travailleurs qui ont un revenu élevé, la situation est plus différenciée étant donné que, selon le canton de domicile, la charge fiscale peut également être supérieure à la moyenne.
- Bien que l'imposition du revenu des personnes physiques et du bénéfice des personnes morales soit comparativement plus faible, le produit de ces impôts par rapport au PIB est significatif.
- L'imposition des bases fiscales immobilières, de la fortune et du transfert de patrimoine contribue de façon significative au financement des cantons et communes.

## **1.2 Nouvelle réglementation proposée**

Le NRF 2021 doit permettre de pérenniser les deux principales sources de revenus de la Confédération, à savoir la TVA et l'IFD. C'est pourquoi il convient d'abroger la limitation dans le temps de la perception de la TVA et de l'IFD, programmée pour 2020. Ceci devrait permettre à la Confédération de percevoir ces deux impôts de façon permanente. Le NRF 2021 a donc pour but d'assurer la continuité de la politique fiscale et non de réformer le système fiscal.

Outre la suppression de la limitation dans le temps de l'IFD et de la TVA, le projet prévoit également d'abroger une disposition transitoire concernant la perception de l'impôt sur la bière (art. 196, ch. 15, Cst.), qui est devenue caduque.

## **1.3 Justification et évaluation de la solution proposée**

### **1.3.1 Suppression de la limitation dans le temps**

Depuis l'instauration de la TVA et de l'IFD, la limitation dans le temps de leur perception a été reconduite systématiquement (cf. 1.1.2). La Suisse n'est pas la seule à prévoir une telle limitation pour des lois ou des dispositions constitutionnelles.

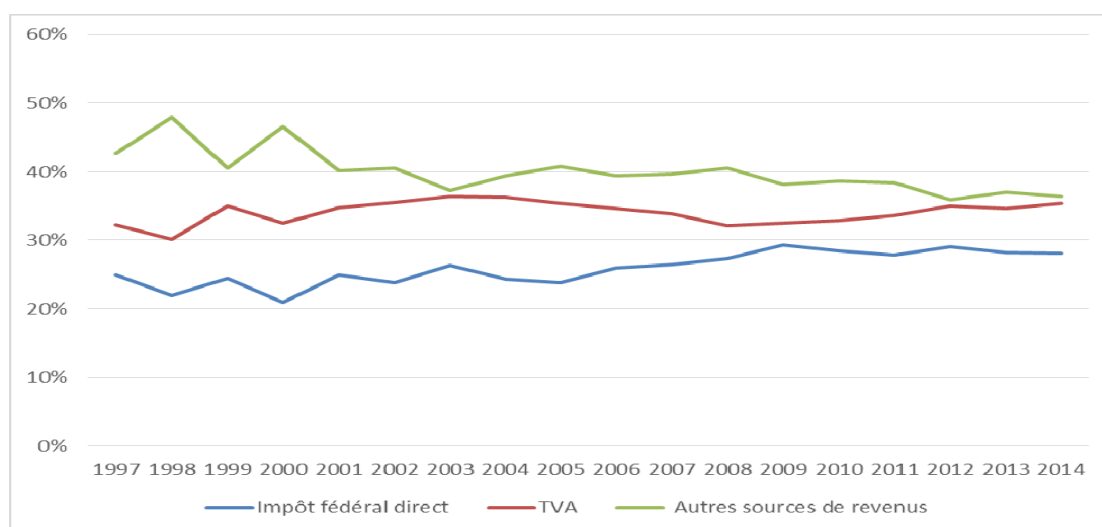
Aux yeux de leurs partisans, les clauses de caducité présentent les avantages suivants:

1. elles permettent de réagir à des contextes budgétaires inhabituels mais temporaires;
2. elles augmentent le taux d'approbation lorsque l'intérêt net d'une mesure n'est pas évident ou qu'il fait débat;
3. elles ont tendance à entraîner une inversion du fardeau de la preuve en obligeant les partisans de l'impôt à en exposer les avantages nets;
4. elles peuvent contribuer à favoriser la réduction des formalités administratives.

Ces arguments justifient mal la volonté d'inscrire la limitation dans le temps de la TVA et de l'IFD dans la Constitution. La TVA a été instaurée en 1995 pour remplacer l'impôt sur le chiffre d'affaires en vigueur depuis 1941, et l'IFD en 1983 pour remplacer l'impôt pour la défense nationale (cf. 1.1.2), lequel avait succédé à la contribution de crise, ou plus exactement à l'impôt de guerre, prélevé pour la première fois en 1916.

**Il n'est pas judicieux de limiter la perception dans le temps du fait de l'importance des recettes:** alors qu'il était normal de prévoir une limitation au moment de l'instauration – rien que le nom d'impôt «de guerre» indique qu'il ne peut s'agir d'un prélèvement obligatoire durable – les points 2 et 3 ne suffisent plus à justifier le maintien de cette limitation. Car la TVA comme l'IFD revêtent une importance capitale pour le budget de la Confédération (cf. 1.1.3.1). C'était déjà le cas il y a une vingtaine d'années. Depuis lors, la part de ces deux impôts dans les recettes ordinaires de la Confédération est passée d'un peu plus de 55 % en 1997 à près de 64 % en 2014, l'IFD représentant environ 28 % de ces recettes, la TVA quelque 35 % (cf. figure 6). Si l'on veut maintenir l'ampleur actuelle des tâches de la Confédération, il est impensable de les supprimer.

*Figure 6: Evolution de l'IFD et de la TVA en pourcentage des recettes de la Confédération*



Source: Administration fédérale des finances

**L'affectation des impôts est souvent définie à long terme:** les recettes de la TVA sont elles aussi partiellement affectées. Tout d'abord, sont employés sans limitation de durée:

- au financement de l'AVS: 1 point du taux de TVA normal, 0,3 point du taux réduit et (jusqu'en 2017) 0,5 point du taux spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement (art. 130, al. 2 et 3, Cst. et art. 25, al. 4, LTVA);
- au financement des grands projets ferroviaires: 0,1 point (art 196, ch. 3, al. 2, let. e, Cst.), les recettes étant versées au fonds d'infrastructure financière;
- à la réduction des primes de l'assurance-maladie: 5 % du produit non affecté de la taxe (art. 130, al. 4, Cst.).

Par suite de l'acceptation, le 9 février 2014, du projet de financement et d'aménagement de l'infrastructure ferroviaire (FAIF), 0,1 point de pourcentage du produit de la TVA sera par ailleurs réservé au fonds d'infrastructure ferroviaire de 2018 à 2030. Ensuite, le taux normal de la TVA est relevé de 0,4 point, le taux réduit de 0,1 point et le taux spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement de 0,2 point de 2011 à 2017, pour garantir le financement de l'assurance-invalidité (art. 196, ch. 14, al. 2, Cst.). Et enfin, dans son message concernant la réforme de la prévoyance vieillesse 2020<sup>8</sup>, le Conseil fédéral s'est déclaré disposé à combler une lacune de financement prévisible de l'AVS en recourant notamment à un relèvement proportionnel de durée illimitée de la TVA de 1,5 point (échelonné dans le temps). La première augmentation, de 1 point, devrait avoir lieu d'ici à 2019, et la seconde, de 0,5 point, d'ici à 2027.

L'addition des nombreuses affectations de la TVA et le poids financier des deux impôts rend leur abandon purement et simplement impossible. Il perturberait en effet la symétrie de la politique financière, en opposant à des dépenses à long terme des recettes à court terme. Cela affecterait non seulement la Confédération mais aussi les cantons, à qui reviennent actuellement 17 % des recettes de l'IFD. Si la troisième réforme de l'imposition des entreprises aboutit, cette part des cantons devrait passer à 20,5 % conformément au projet du Conseil fédéral mis en consultation.

**Des réformes fiscales rares et engagées arbitrairement:** plutôt que d'inciter au remplacement des deux impôts, les arguments 2 et 3 pourraient aussi entraîner l'obligation, pour le législateur, d'envisager une réforme de ces prélèvements à l'approche de leur date d'expiration. Si tel est l'objectif de la limitation dans le temps, les réformes seraient engagées à un moment arbitraire. La période de validité des impôts étant supérieure à dix ans, l'horizon fixé pour envisager une réforme serait bien trop éloigné. En plus d'être rares et arbitraires, les projets de réforme seraient engagés au même moment pour deux impôts aussi complexes qu'importants. La multitude des détails à régler pour l'un et pour l'autre dans un même projet accroîtrait sensiblement la complexité d'une réforme.

**Les clauses de caducité ne réduisent en rien la charge administrative:** présenter les clauses de caducité comme un facteur d'allègement de la charge administrative (pt 4) n'a rien de convainquant. Elles tendent en effet à mobiliser régulièrement des

<sup>8</sup> FF 2015 1



ressources en vue de la préparation et de l'exécution du processus législatif. La charge administrative s'en trouve donc plutôt alourdie, quoique dans des proportions raisonnables.

**Pas de panne de réforme en vue:** de nombreux exemples récents montrent que ni l'un ni l'autre impôt n'est menacé par une quelconque panne de réforme (cf. annexe). Bien que le changement de statut fiscal ne soit pas une fin en soi, les nombreuses mesures prises montrent que le droit fiscal subit des ajustements lorsque c'est nécessaire, et qu'il est donc en principe inutile d'amorcer un débat sur différents impôts en les limitant dans le temps. Une telle limitation ne permet pas en effet de clarifier des aspects spécifiques d'un impôt puisqu'elle focalise l'attention sur l'utilité de l'impôt en question. La limitation dans le temps peut être un moyen de sonder l'opinion sur l'approbation ou le rejet d'un impôt. Si le prélèvement d'un impôt est hors de question, l'assortir d'un délai d'expiration n'est pas le moyen idéal pour modifier un système fiscal dans le cadre imposé.

**Il existe des mécanismes plus efficaces pour limiter l'activité de l'Etat:** le principal argument en faveur d'une limitation consiste à dire qu'il est utile, sur le plan démocratique, de remettre régulièrement en question le régime financier ou plus exactement le système fiscal, afin de modérer si nécessaire les ardeurs dépensières de l'Etat. Or il existe en Suisse des mécanismes tels que le frein à l'endettement, les taux plafonds de l'IFD et de la TVA inscrits dans la Constitution, la liste exhaustive des compétences fiscales de la Confédération également inscrite dans la Constitution, la compensation automatique de la progression à froid et la concurrence fiscale, qui sont bien plus efficaces à cet égard que des clauses de caducité. L'efficacité de ces mécanismes est d'ailleurs démontrée par un comparatif international, car une imposition relativement faible des revenus des personnes physiques et des bénéficiaires des personnes morales va de pair avec l'importance relative du produit de ces impôts (cf. 1.1.3.2). On ne constate par conséquent aucune surimposition, et la grande autonomie fiscale des trois niveaux de l'Etat contribue à réfréner toute évolution dans ce sens.

### 1.3.2 Abrogation d'une disposition transitoire

L'art. 196, ch. 15, Cst. prévoit qu'un impôt sur la bière doit être prélevé selon le droit en vigueur jusqu'à l'adoption d'une nouvelle loi fédérale (initialement un «dans un arrêté pris en vertu des pouvoirs extraordinaires»). Depuis l'entrée en vigueur de la loi sur l'imposition de la bière (cf. 1.1), les dispositions transitoires de la Constitution fédérale sont devenues caduques.

### 1.3.3 Pas d'éléments de réforme supplémentaires

L'histoire des finances fédérales montre que les modifications du régime financier ne passent pas facilement le cap des votations populaires. De nombreux projets ont échoué, le dernier en 1991 (cf. 1.1.2). Même si les raisons ayant conduit au rejet des différents projets étaient différentes à chaque fois, il y a quelques leçons à tirer du passé.

Plus les modifications envisagées sont nombreuses, plus leurs conséquences sont difficiles à évaluer. Le NRF 2021 contient un nombre restreint de nouveautés: c'est

un avantage. Y intégrer des projets de réforme spécifiques et en partie indépendants les uns des autres compliquerait nettement le processus de législation et de concertation et favoriserait le rejet du projet. Un projet limité à l'essentiel, gage de transparence, a d'autant plus de chances d'être approuvé par le peuple et les cantons.

L'actuel projet de NRF 2021 tient compte de ces aspects. Les modifications n'impliquent ni hausse d'impôts ni nouvelle répartition de la charge fiscale. Elles prévoient exclusivement la suppression de la limitation dans le temps de l'IFD et de la TVA, ainsi que l'abrogation d'une disposition transitoire. Elles ne manquent pas pour autant d'ambition, car tant le Parlement que le peuple et les cantons ont manifesté par le passé leur scepticisme à l'égard de cette suppression. Le Conseil fédéral, en revanche, la prévoyait déjà dans son message relatif au NRF 2002, et manifeste par là la constance de ses opinions.

#### **1.4 Délimitation d'avec d'autres projets de réforme**

Le NRF 2021 implique une modification de la Constitution au sujet de l'IFD et de la TVA. Il convient de le distinguer des projets de réforme fiscale n'impliquant ou n'ayant impliqué aucune modification de la Constitution (cf. annexe). Il se distingue aussi de ces projets de réforme en ce qu'il n'entraîne aucune modification matérielle du droit fiscal. Contrairement à eux, il ne vise à modifier ni la base de calcul ni le barème des impôts concernés. Son approbation n'affecterait donc en rien allocation et répartition. Le NRF 2021 ne modifie que le but fiscal en pérennisant les recettes de l'IFD et de la TVA. Il ne présente donc ni avantages ni inconvénients pour les différents groupes de population, puisqu'il vise avant tout le maintien du système fiscal, et non sa modification.

## **2 Commentaires des nouvelles dispositions constitutionnelles**

### *Impôt fédéral direct*

Le NRF 2021 prévoit la pérennisation de l'IFD, ce qui implique la suppression de l'art. 196, ch. 13, des dispositions transitoires de la Cst. Cette suppression aura pour effet d'habiliter la Confédération à percevoir l'IFD de façon permanente.

### *Taxe sur la valeur ajoutée*

Il faut aussi supprimer l'art. 196, ch. 14, al. 1, des dispositions transitoires de la Cst. Cette suppression aura pour effet d'habiliter la Confédération à percevoir la TVA de façon permanente.

### *Impôt sur la bière*

La loi du 6 octobre 2006 sur l'imposition de la bière étant entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2007 (cf. 1.1), l'art. 196, ch. 15, Cst. est devenu caduc et peut donc être supprimé.

### **3 Conséquences**

#### **3.1 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes**

Supprimer la limitation dans le temps de l'IFD et de la TVA n'aura aucune conséquence financière ni pour la Confédération ni pour les cantons ni pour les communes. Son seul effet sera de pérenniser le régime fiscal actuel.

#### **3.2 Conséquences économiques**

Supprimer la limitation dans le temps des principales sources de revenus de la Confédération n'aura aucune conséquence économique.

### **4 Relation avec le programme de la législature et avec les stratégies nationales du Conseil fédéral**

Le projet n'est annoncé ni dans le message du 25 janvier 2012 sur le programme de la législature ni dans l'arrêté fédéral du 15 juin 2012 sur le programme de la législature. Le déclencheur immédiat de la révision de la Constitution réside dans la limitation dans le temps des deux principales sources de revenus de la Confédération. Dans son message sur le programme de la législature 2011-2015, le Conseil fédéral confirme qu'il aspire à une place économique attrayante et concurrentielle, qui se signale par un budget fédéral sain et des institutions étatiques efficaces. Pérenniser les deux principales sources de revenus de la Confédération ne s'oppose en rien à ces objectifs et contribue, du côté des recettes, à satisfaire aux exigences du frein à l'endettement, selon lesquelles les dépenses ne doivent pas excéder les recettes au cours d'un cycle conjoncturel donné.

### **5 Aspects juridiques**

#### **5.1 Constitutionnalité**

La Constitution détermine, sur la base du principe fédératif (art. 3 Cst., souveraineté des cantons), quelles sortes d'impôts la Confédération peut percevoir et quels principes doivent être respectés en l'occurrence. Le maintien de la perception de l'IFD et de la TVA permet de pérenniser les principales sources de revenus de la Confédération et ainsi de les doter d'une nouvelle base constitutionnelle.

#### **5.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse**

La Suisse n'étant pas membre de l'UE, le droit fiscal européen n'exerce aucune influence directe sur sa législation fiscale ni sur la limitation dans le temps des deux principales sources de revenus de la Confédération, objet du projet. C'est vrai pour l'IFD comme pour la TVA. La Suisse n'ayant pas adopté la directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de TVA<sup>9</sup> applicable dans l'UE, celle-ci n'a aucune validité sur son territoire. La Suisse reste maîtresse de sa législation en matière de TVA. Les accords bilatéraux entre la Suisse et l'UE ne touchent à la TVA que dans le cadre de l'assistance administrative et de l'entraide judiciaire. Par

<sup>9</sup> JO L 347, du 11.12.2006, p. 1

ailleurs, les impôts directs n'ont pas de base légale propre dans l'UE. Supprimer la limitation dans le temps de l'IFD et de la TVA ne contredit donc aucune obligation internationale.

### **5.3 Forme de l'acte normatif**

La mise en œuvre du NRF 2021 nécessite une révision partielle de la Constitution. L'Assemblée fédérale soumet les modifications de la Constitution au vote du peuple et des cantons sous la forme d'un arrêté fédéral (art. 23 de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement<sup>10</sup>). Le texte correspondant est soumis au référendum (art. 140, al. 1, let. a, Cst.).

<sup>10</sup> RS 171.0

## Annexe

De nombreux exemples récents montrent que ni l'IFD ni la TVA n'est menacé par une quelconque panne de réforme. Bien au contraire: plusieurs projets de réforme récents ont entraîné des modifications de la base de calcul et / ou du barème fiscal. Le tableau 1 donne un aperçu des principales réformes envisagées, mises en œuvre ou avortées depuis l'instauration du NRF en 2007.

*Tableau 1: Projets de réforme de l'IFD et de la TVA envisagés, mis en œuvre ou avortés depuis 2007*

<b>Projets législatifs importants mis en œuvre depuis 2007</b>	
<b>IFD</b>	<b>TVA</b>
1 <sup>er</sup> janvier 2008: entrée en vigueur des mesures immédiates portant sur l'imposition des couples mariés (hausse de la déduction pour couple marié à deux revenus et instauration d'une déduction pour couple marié, notamment)	
1 <sup>er</sup> janvier 2009: entrée en vigueur de pans importants de la deuxième réforme de l'imposition des entreprises (RIE II; imposition partielle des dividendes provenant de participations qualifiées et possibilité d'imputer l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital, notamment)	
	1 <sup>er</sup> janvier 2010: entrée en vigueur de la loi sur la TVA (partie A de la réforme de la TVA), qui visait principalement à alléger, au moyen de nombreuses modifications techniques, la charge administrative et fiscale pesant sur les entreprises assujetties.
1 <sup>er</sup> janvier 2011: entrée en vigueur d'autres parties de la RIE II (imposition des bénéfices de liquidation et principe de l'apport en capital, par ex.)	
1 <sup>er</sup> janvier 2011: entrée en vigueur de la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants (qui prévoit notamment une déduction de 10 100 francs maximum par enfant pour la garde assurée par des tiers, la majoration de la déduction pour enfants de 4700 à 6400 francs et le barème parental).	1 <sup>er</sup> janvier 2011: entrée en vigueur d'une majoration limitée dans le temps des taux d'imposition en faveur de l'AI. D'ici à la fin 2017, le taux normal est de 8 %, le taux réduit de 2,5 % et le taux spécial pour les prestations d'hébergement de 3,8 %.
1 <sup>er</sup> janvier 2013: entrée en vigueur de la loi	

fédérale régissant l'imposition des participations de collaborateur (elle prévoit notamment l'imposition des participations de collaborateur non négociables ou non cotées en bourse au moment de l'exercice des options)	
1 <sup>er</sup> janvier 2014: entrée en vigueur de la loi fédérale sur la mise à jour formelle de l'imposition dans le temps des impôts directs sur les personnes physiques	1 <sup>er</sup> janvier 2014: reconduction du taux spécial pour les prestations d'hébergement pour 4 ans, jusqu'à la fin 2017
<b>Projets avortés depuis 2007 (sélection)</b>	
<b>IFD</b>	<b>TVA</b>
28 novembre 2010: rejet par le peuple et les cantons de l'initiative pour des impôts équitables	
	21 décembre 2011: renvoi par le Conseil national du modèle du taux unique avec le moins d'exceptions possible, prévu dans la partie B de la réforme de la TVA, au Conseil fédéral, à charge pour lui d'élaborer un modèle à deux taux
24 novembre 2013: rejet par le peuple et les cantons de l'initiative populaire «Initiative pour les familles: déductions fiscales aussi pour les parents qui gardent eux-mêmes leurs enfants»	23 septembre 2013: refus du Parlement d'entrer en matière sur le projet du modèle à deux taux
	28 septembre 2014: rejet par 71,5 % des votants et par tous les cantons de l'initiative «Stop à la TVA discriminatoire pour la restauration!»
8 mars 2015: rejet de l'initiative populaire «Aider les familles! Pour des allocations pour enfant et des allocations de formation professionnelle exonérées de l'impôt»	8 mars 2015: rejet de l'initiative populaire «Remplacer la TVA par une taxe sur l'énergie»
<b>Projets importants envisagés au-delà de 2015</b>	
<b>IFD</b>	<b>TVA</b>
Troisième réforme de l'imposition des entreprises (suppression du statut fiscal spécial des entreprises et instauration d'une licence box, notamment)	25 février 2015: approbation par le Conseil fédéral du message concernant la révision partielle de la loi sur la TVA. Objectif principal: éliminer les désavantages subis par les entreprises suisses par rapport à leurs concurrentes étrangères du fait de la TVA.
Le Conseil fédéral recommande l'acceptation de l'initiative populaire «Pour le couple et la	1 <sup>er</sup> janvier 2018: relèvement jusqu'au 31 décembre 2030 des taux de TVA de

famille - Non à la pénalisation du mariage».	0,1 point de pourcentage pour garantir le financement de l'infrastructure ferroviaire
	Dans son message du 19 novembre 2014, le Conseil fédéral prévoit des relèvements proportionnels des taux de TVA de 1 point de pourcentage à l'entrée en vigueur de la réforme Prévoyance vieillesse 2020 et de 0,5 point supplémentaire à l'horizon 2027.