

Message**à l'appui d'un projet d'arrêté fédéral instituant un nouveau régime financier et d'un projet modifiant la loi sur les droits de timbre**

du 5 juin 1989

Messieurs les Présidents, Mesdames et Messieurs,

Nous avons l'honneur de soumettre à votre approbation un projet d'arrêté fédéral instituant un nouveau régime financier et un projet modifiant la loi sur les droits de timbre. Les deux projets étant étroitement liés au plan de la politique financière, nous avons jugé opportun de vous les présenter en un seul et unique message.

Nous vous proposons par la même occasion de classer les interventions parlementaires ci-après:

- 1979 P 78.540 Droit de timbre (N 27. 9. 79, Eisenring)
- 1981 M (I) Imposition du chiffre d'affaires. Révision
ad 80.088 (N 16. 3. 81, Commission du Conseil national; E 3. 6. 81)
- 1983 P 83.353 Régime financier (E 7. 6. 83, Muheim)
- 1983 P 83.471 Compensation de la progression à froid
(E 23. 6. 83; N 29. 9. 83, Aubert)
- 1984 M Encouragement fiscal du capital-risque
ad 83.048 (E 21. 6. 84; N 27. 9. 84, Commission du Conseil des Etats)
- 1984 P 83.948 Droit de timbre d'émission. Réduction (N 22. 6. 84, Schüle)
- 1985 P 85.309 Sauvegarde des forêts. Allégements fiscaux (N 17. 9. 85, Bonny)
- 1986 M 84.548 Droits de timbre. Modification de la loi
(N 17. 9. 85, Feigenwinter; E 13. 3. 86)
- 1986 M 85.496 Sauvegarde de la place financière suisse
(N 17. 12. 86, Groupe radical-démocratique; E 13. 3. 86)
- 1986 M 85.512 Sauvegarde de la place financière suisse
(E 13. 3. 86, Bürgi; N 17. 12. 86)
- 1987 P 87.393 IChA. Limite d'exonération (N 19. 6. 87, Stamm Walter)
- 1988 P 88.597 Institution de la TVA (N 16. 12. 88, Pini)
- 1988 P 86.184 Economies d'énergie. Suppression de l'IChA sur les investissements (E 11. 3. 87, Schmid; N 2. 3. 88)
- 1988 P 86.153 Economies d'énergie. Suppression de l'IChA sur les investissements (N 2. 3. 88, Schmidhalter-[Wick])

1988 M (IV) Nouveau régime financier
ad 88.001 (N 8. 6. 88, Commission du Conseil national; E 20. 6. 88)
1988 P 88.001 Nouveau régime financier (N 8. 6. 88, Groupe AdI/PEP)
1988 P (II) Nouveau régime financier
ad 88.001 (N 8. 6. 88, Commission du Conseil national)

Nous vous prions d'agréer, Messieurs les Présidents, Mesdames et Messieurs, les assurances de notre haute considération.

5 juin 1989

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Delamuraz

Le chancelier de la Confédération, Buser

Condensé

La réforme du régime financier proposée par le présent message est le fruit de travaux étendus et de longue haleine. Elle se fonde sur les résultats de la procédure de consultation qui s'est déroulée de novembre 1988 à mars 1989 et porte sur quatre variantes proposées dans le cadre d'un nouveau régime financier. Celui-ci tient également compte des nombreuses interventions parlementaires. En nous basant sur une vue d'ensemble de la situation et compte tenu du fait qu'à fin 1994 la Confédération se voit retirer la compétence de percevoir l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt fédéral direct, nous présentons suffisamment tôt un projet qui satisfait aux objectifs assignés à un régime financier moderne, et qui paraît politiquement réalisable. Les modifications envisagées au niveau constitutionnel et légal devraient en particulier atténuer les effets pervers du système fiscal au plan de la concurrence, renforcer la compétitivité internationale de notre économie, et garantir l'actuel équilibre budgétaire tout en respectant une redistribution équitable des charges fiscales entre les diverses couches sociales.

La modernisation en profondeur de l'impôt sur le chiffre d'affaires et la révision des droits de timbre constituent le noyau central de la réforme. Au niveau constitutionnel, il s'agit en outre de poser les bases nécessaires permettant de convertir les droits de douane fiscaux en impôts de consommation internes, d'abroger le caractère temporaire des deux impôts les plus productifs pour la Confédération, et de prévoir un nouveau mode de financement de l'AVS qui tienne compte des modifications de la pyramide des âges au sein de notre population. La réforme n'affecte en revanche pas l'impôt fédéral direct et la péréquation financière. Après six ans de délibérations parlementaires relatives à la nouvelle loi sur l'impôt fédéral direct, les travaux de révision touchent à leur fin et il serait inopportun de soumettre derechef au Parlement une nouvelle mouture de cet impôt.

Dans le cadre du nouveau régime financier qui vous est soumis, nous renonçons à proposer le passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la taxe sur la valeur ajoutée. En effet, les réformes envisagées éliminent les carences les plus graves de l'actuel impôt sur le chiffre d'affaires et créent ainsi les bases d'un impôt à la consommation moderne et largement neutre quant à ses effets au plan de la concurrence et du commerce extérieur. Les points essentiels de la modernisation de cet impôt résident dans la suppression de la taxe occulte pour les entreprises assujetties, dans l'élimination du système des taux à paliers entre le commerce de gros et de détail, ainsi que dans l'extension sélective de l'impôt sur le chiffre d'affaires aux prestations de services. Ainsi, notre impôt sur le chiffre d'affaires élargi s'adaptera sur des points essentiels aux normes en vigueur dans la Communauté européenne. Pour compenser les pertes de recettes dues à l'acquisition en franchise d'impôt des moyens d'exploitation et des biens d'investissement, il convient d'imposer les agents énergétiques jusqu'ici exonérés d'impôt et d'appliquer le taux normal à tous les travaux de construction. Pour que la compensation soit intégrale, mais aussi afin de favoriser les économies énergétiques, l'énergie de production doit également être imposée. Afin de réaliser aussi vite que possible la réforme de l'impôt sur le chiffre d'affaires, nous proposons une procédure législative abrégée. Le nouvel article constitutionnel sera assorti de dispositions

transitoires qui fixeront les principes du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires élargi et autoriseront, pour une période transitoire, le Conseil fédéral à édicter des dispositions d'exécution. Les dispositions constitutionnelles seront, quant à elles, suffisamment larges pour permettre d'autres réformes et, en particulier, de légiférer par simple modification de lois dans le cas d'un éventuel changement de système et de passage à la taxe sur la valeur ajoutée.

La réforme des droits de timbre vise à renforcer la compétitivité internationale de la place financière suisse. Par la suppression ou l'allègement des droits frappant les stocks commerciaux, les euro-émissions, les opérations «étranger/étranger» sur obligations et les papiers monétaires, nous cherchons à ajuster les conditions fiscales prévalant en Suisse à celles des places financières étrangères. Les pertes de recettes consécutives à cette mesure doivent être compensées dans le cadre de la révision de la loi sur les droits de timbre. Nous proposons en particulier un droit d'émission sur les obligations suisses, un droit de négociation sur les placements fiduciaires, ainsi qu'un droit de timbre sur les primes d'assurances-vie de la prévoyance individuelle privée.

Le nouveau régime financier s'en tient à la fixation dans la Constitution des taux maximaux de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de l'impôt fédéral direct. Le projet prévoit une compétence du législateur, qui peut être habilité à majorer dans une proportion limitée le taux de l'impôt sur le chiffre d'affaires dans le seul et unique cas où, pour des raisons démographiques, nous aurions des difficultés à financer les œuvres sociales de la Confédération. Cette compétence vise à répartir sur de plus larges couches de la population les charges supplémentaires de l'AVS plutôt que de les faire supporter exclusivement par la population active.

Le présent projet propose en outre d'abroger la durée de validité limitée, fixée par la Constitution, des deux impôts qui constituent les sources les plus importantes de recettes pour la Confédération, à savoir l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt fédéral direct. Il faut éviter que les réformes ultérieures de notre système fiscal soient obérées par des discussions périodiques relatives à la prorogation du régime financier actuel. Ces dernières décennies, la durée de validité limitée du régime financier a fait obstacle à la résolution des problèmes fondamentaux.

Les modifications constitutionnelles permettront en outre de créer la base légale nécessaire à la conversion des droits de douane fiscaux en impôts de consommation internes. Cette conversion n'exerce aucune incidence sur le budget, maintient les affectations actuelles au profit du trafic routier et tient compte des obligations à caractère international de la Confédération.

Message

1 Partie générale

11 Situation actuelle

La compétence conférée à la Confédération de percevoir l'impôt fédéral direct et l'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA) est, en vertu de la constitution (art. 41^{er}, 1^{er} al.), *limitée dans le temps*, à savoir jusqu'à la fin 1994. Les deux impôts fournissent à eux seuls plus de 50 pour cent de l'ensemble des recettes de la Confédération. Si celle-ci entend assurer le financement de ses tâches au-delà de 1994, il lui importe de réviser la disposition constitutionnelle. Il y a lieu par la même occasion de créer les bases constitutionnelles requises pour une *modernisation de l'IChA*, telle qu'elle a été demandée dans diverses interventions parlementaires, ainsi que pour la transformation des *droits de douane fiscaux* (dits aussi «droits fiscaux») en prélèvements internes sur la consommation. De manière à pouvoir faire face à l'impasse financière que pourrait traverser l'AVS, vers la fin du siècle du fait du vieillissement croissant de la population, il serait par ailleurs opportun de prévoir au niveau constitutionnel un autre mode de financement (supplément à l'impôt sur le chiffre d'affaires).

Divers milieux proposent par ailleurs des allègements fiscaux aux fins de renforcer la compétitivité de notre *place financière*. Les allègements prévus pour les transactions financières menacées d'être transférées sur des places étrangères ainsi que les mesures de compensation requises pour le maintien de l'équilibre budgétaire seront examinés dans le cadre plus général de la réforme des finances fédérales. C'est pourquoi nous vous soumettons nos propositions à l'appui d'une révision des droits de timbre conjointement avec les dispositions constitutionnelles afférentes au nouveau régime financier.

12 Résultats des travaux préliminaires

121 Les efforts déployés en vue d'une réforme de l'IChA

Dans son rapport du 13 mars 1972 à l'Assemblée fédérale concernant les *Grandes lignes de la politique gouvernementale durant la législature 1971-1975*¹⁾, le Conseil fédéral déclarait qu'il faudrait recourir à l'impôt sur le chiffre d'affaires dans une plus large mesure que ce ne fut le cas jusqu'alors, en vue de compenser la réduction des produits des droits de douane et faire face à l'accroissement des dépenses de la Confédération. Aussi estimait-il que la question de l'institution d'un impôt sur le chiffre d'affaires selon le *système de la taxe sur la valeur ajoutée* (TVA) se poserait plus tôt qu'on ne le prévoyait jusqu'alors. C'est pourquoi, poursuivait-il, l'économie et l'administration devraient examiner en étroite collaboration les possibilités d'aménagement d'un tel impôt.

Par la suite, le Conseil fédéral chargea, en avril 1972, le Département des finances et des douanes de constituer une commission d'experts composée de spécialistes

¹⁾ FF 1972 I 1021, en particulier 1075

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 taxe sur la valeur ajoutée, adapté aux conditions régnant en Suisse. Dans son rapport du 15 août 1974, la commission technique, présidée par l'ancien *conseiller aux Etats Willy Rohner*, remit ses recommandations au Département des finances et des douanes en vue d'introduire un impôt sur le chiffre d'affaires selon le système de l'impôt net à tous les stades, avec déduction de l'impôt préalable (système TVA). Dans son *message du 24 mars 1976* concernant le nouveau régime constitutionnel des finances et des impôts de la Confédération²⁾, le Conseil fédéral reprit les propositions de la commission technique. Les Chambres fédérales le suivirent par l'arrêté fédéral du 17 décembre 1976³⁾. Le changement de système mis à part, ce projet aurait d'abord supprimé la taxe occulte, assurant ainsi l'exonération générale de tous les chiffres d'affaires réalisés entre les entreprises contribuables. En outre, une gamme sélectionnée de prestations de services, entre autres également celles de l'hôtellerie et de la restauration, ainsi que des coiffeurs et des esthéticiens, aurait dû être soumise à l'impôt. De plus, les chiffres d'affaires de la plupart des marchandises figurant dans la liste franche (art.14, 1^{er} al., let. b, de l'ACF instituant un impôt sur le chiffre d'affaires, AChA) auraient été imposés à un taux réduit fixé à 3 pour cent. Quant aux chiffres d'affaires et à l'importation d'autres marchandises, ainsi que les autres prestations de services assujetties à l'impôt, ils auraient été soumis à un taux normal de 10 pour cent. Lors de la *votation du 12 juin 1977*, l'arrêté fédéral du 17 décembre 1976 a été rejeté par le peuple par 1 117 044 voix contre 760 830, et par 18 cantons et six demi-cantons contre un.

Un *second projet de taxe sur la valeur ajoutée*, assorti de taux d'impôt réduits (2,5 et 8%) selon l'arrêté fédéral du 15 décembre 1978⁴⁾, a subi le même sort. En effet, lors de la *votation fédérale du 20 mai 1979*, il a été rejeté par le peuple par 939 533 voix contre 496 882, et par tous les cantons. Un arrêté promulgué peu auparavant par le Conseil fédéral, prévoyant d'abaisser le taux normal à 7 pour cent et le taux réduit à 2 pour cent pendant une période d'introduction d'au moins deux ans, ne parvint pas non plus à entraîner un résultat positif lors des votations.

A l'occasion des délibérations des Chambres fédérales consacrées au *message du 8 décembre 1980* sur la prorogation du régime financier et l'amélioration des finances fédérales⁵⁾, la commission du Conseil national a décidé, dans sa séance du 2 février 1981, de présenter à ce dernier la motion suivante, en vue de la révision de l'impôt sur le chiffre d'affaires:

Le Conseil fédéral est chargé de présenter aux Chambres fédérales, le plus rapidement possible, une révision de l'imposition du chiffre d'affaires. Par celle-ci, il y aura lieu de corriger les inégalités structurelles du droit en vigueur (en particulier la taxe occulte), ainsi que d'atténuer les distorsions de concurrence défavorables à l'économie suisse.

²⁾ FF 1976 I 1392

³⁾ Arrêté fédéral du 17 décembre 1976 réformant le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de l'impôt fédéral direct, FF 1976 III 1553

⁴⁾ Message du 15 mars 1978 à l'appui de la réforme des finances fédérales, FF 1978 I 840; arrêté fédéral du 15 décembre 1978 réformant le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de l'impôt fédéral direct, FF 1978 II 1827

⁵⁾ FF 1981 I 20

Cette motion fut transmise le 16 mars 1981 par le Conseil national, et de même, le 3 juin 1981 par le Conseil des Etats.

Vu la motion susmentionnée, le Département des finances constitua, à la fin de la session de printemps 1981, une *commission d'étude* chargée d'examiner les modifications susceptibles d'être apportées au droit régissant l'impôt sur le chiffre d'affaires, et de consigner dans un rapport les résultats de ses études.

Cette commission d'étude, présidée par l'ancien *conseiller aux Etats Heimann*, tint plusieurs séances durant la période allant du 30 septembre 1981 au 19 janvier 1983. Des conférences et auditions eurent également lieu sur diverses questions, avec les représentants d'associations économiques intéressées et les autorités.

Le 19 janvier 1983, ladite commission remit au Département des finances son *Rapport final sur la réforme de l'impôt suisse sur le chiffre d'affaires*. Elle parvint à la conclusion que la révision indispensable de l'imposition du chiffre d'affaires, ainsi que les mesures nécessaires pour compenser les pertes de recettes, devraient être réalisées dans le cadre du droit constitutionnel en vigueur. C'est pourquoi elle renonça à proposer des modifications de la constitution. Elle estima surtout qu'il n'était pas indiqué de recommander un changement de système par le passage à la taxe sur la valeur ajoutée.

La *procédure de consultation*, qui a été effectuée sur la base du rapport final du 19 janvier 1983 de la commission d'étude Heimann, a montré clairement qu'il pourrait être possible de répondre dans une large mesure au souhait exprimé par l'économie, de voir la neutralité de concurrence de l'impôt actuel sur le chiffre d'affaires améliorée en adoptant les propositions de la commission d'étude Heimann. C'est pourquoi le projet que nous vous présentons par ce message reprend aussi les propositions de cette commission, là où cela s'avère possible et judicieux. En revanche, en ce qui concerne l'opportunité de certaines mesures de compensation proposées par la commission d'étude, les avis étaient si divergents que la compensation des pertes de recettes fiscales provoquées par ces propositions de réforme ne paraissait pas assurée. De plus, la commission d'étude n'a pas suffisamment tenu compte du fait que la suppression de la taxe occulte, sans inclure simultanément certaines prestations de services, provoquerait de nouvelles distorsions concurrentielles dans quelques secteurs de l'économie, par exemple dans le domaine du transport des marchandises. C'est pour ces raisons que, par décision du 3 décembre 1984, le Conseil fédéral renvoya l'affaire au Département fédéral des finances en lui demandant d'examiner une *réforme complète de l'IchA*. Le Département des finances chargea par la suite *Gottfried Bombach*⁶⁾, professeur à l'université de Bâle, d'étudier, sur la base d'un rapport de l'Administration fédérale des contributions, les conséquences financières et économiques d'une suppression de la taxe occulte. Pour autant que besoin, les considérations du rapport final de la commission d'étude Heimann, ainsi que celles de cet expert, seront abordées dans les pages qui suivent.

⁶⁾ Bombach Gottfried: Finanzielle und ökonomische Auswirkungen eines Abbaus der «taxe occulte», rapport d'expert du 14 septembre 1987.

122 La procédure de consultation de novembre 1988⁷⁾

122.1 Objectifs et variantes

Le Conseil fédéral a autorisé le 9 novembre 1988 le Département fédéral des finances à soumettre à l'avis des cantons, des partis politiques et des associations concernées quatre variantes du nouveau régime financier. La procédure de consultation s'est achevée le 15 mars 1989.

Le Conseil fédéral a assigné au nouveau régime financier les *objectifs* suivants: neutralité de la réforme qui doit être sans incidence sur le budget, amélioration du système fiscal visant à réduire les effets pervers au plan de la concurrence et à renforcer la compétitivité internationale de notre économie, répartition équitable des charges fiscales et contribution à la politique énergétique et de l'environnement. Les autres critères retenus pour le nouveau régime financier ont été les suivants: durabilité et souplesse, compatibilité et conformité avec les orientations européennes, rentabilité du mode de perception.

La consultation a porté sur *quatre variantes* de réforme de l'imposition du chiffre d'affaires (cf. tableau 1) ainsi que sur des propositions de révision de la loi fédérale sur les *droits de timbre* (LT). D'autres propositions soumises à consultation concernaient la *transformation des droits fiscaux en impôts de consommation internes*, la suppression dans la constitution du *caractère temporaire* de l'impôt fédéral direct et de l'impôt sur le chiffre d'affaires ainsi que le futur *financement de l'AVS*.

Les quatre variantes soumises à consultation prévoyaient toutes l'élimination de la *taxe occulte*. Elles se distinguaient en revanche quant à l'*imposition de l'énergie* et aux *mesures* proposées en vue de *compenser* les moins-values consécutives à la suppression de la taxe occulte. Les *variantes 1* (IChA modernisé et taxe sur l'énergie) et *3* (motion sur les Grandes lignes élargie), qui impliquaient des modifications de la constitution, permettaient d'aménager l'IChA en éliminant ses effets pervers au plan de la concurrence, en supprimant en particulier le *système des taux à paliers* entre les prix de gros et de détail et en y incorporant certaines *prestations de services*. La *variante 2*, qui était conforme à la motion IV sur les Grandes lignes de la politique gouvernementale (cf. ch. 131), se limitait à des modifications de lois et à la suppression de la taxe occulte assortie de différentes mesures visant à compenser les moins-values. En renonçant à modifier la constitution, elle excluait du même coup une plus ample modernisation de l'IChA. Quant à la *variante 4*, elle prévoyait une *taxe sur la valeur ajoutée* conforme à la 6^e directive de la Communauté européenne (CE) du 17 mai 1977 (cf. ch. 51).

⁷⁾ Cf. Rapport du Département fédéral des finances du 20 avril 1989, «Résultats de la procédure de consultation».

Tableau 1

Variante 1 Taxe sur l'énergie/ICHa modernisé	Variante 2 Motion sur les Grandes lignes	Variante 3 Motion sur les Grandes lignes élargie	Variante 4 Taxe sur la valeur ajoutée
Elimination de la taxe occulte Suppression de la gradation des taux applicables aux grossistes et aux détaillants Imposition de certaines prestations de services <i>bien définies</i> Taxe sur l'énergie calculée selon le pouvoir calorifique (ø 10%)	Elimination de la taxe occulte ICHa sur l'énergie Taux normal applicable aux branches de la construction Suppression de la liste franche	Elimination de la taxe occulte Suppression de la gradation des taux applicables aux grossistes et aux détaillants Imposition de certaines prestations de services <i>bien définies</i> ICHa sur l'énergie Taux normal applicable aux branches de la construction <i>Sous-variante 3a</i> Droits sur le mazout et le gaz <i>Sous-variante 3b</i> ICHa sur l'énergie frappant également les entreprises soumises à l'ICHa	Elimination de la taxe occulte Pas de différenciation des taux entre grossistes et détaillants Imposition de <i>toutes</i> les prestations de services Taxe sur la valeur ajoutée frappant les agents énergétiques Taux normal applicable aux branches de la construction

122.2 Avis exprimés sur les objectifs et les principaux éléments de la réforme

Les *objectifs assignés à la réforme du régime financier* ont pour la plupart été approuvés par les milieux consultés. Le postulat stipulant que la réforme doit être *neutre au niveau du budget* a rencontré une adhésion quasi-unanime. La priorité a été accordée à l'élimination des *distorsions de concurrence* et des *désavantages* qui en résultent pour les entreprises au niveau de leur *compétitivité internationale*. L'extension de l'impôt sur le chiffre d'affaires aux *prestations de services* n'est guère contestée même si les avis divergent quant à la nature des prestations à assujettir.

La *répartition la plus équitable possible des charges fiscales* entre les différentes classes sociales a suscité l'adhésion unanime de tous les milieux consultés, quoique l'interprétation de ce critère ait fait l'objet de divergences. Nombre d'interlocuteurs consultés ont été d'avis qu'il s'agissait là du rapport entre impôts directs et indirects. Alors que la majorité des milieux consultés préconisait un

renforcement de l'imposition indirecte et, parallèlement, un allègement de l'impôt direct, une minorité s'exprimait en faveur d'un accroissement des impôts à la consommation, accompagné d'un allègement de l'impôt direct pour les faibles revenus. La proposition du Conseil fédéral de fournir, par le biais du nouveau régime financier, une contribution à la *politique énergétique et de l'environnement* en instituant, en particulier, une taxe sur l'énergie calculée en fonction du pouvoir calorifique, a été rejetée par la plupart des milieux consultés. Pourtant, une forte minorité a néanmoins approuvé expressément que des objectifs d'économies d'énergie et de protection de l'environnement fassent partie intégrante du nouveau régime financier.

La *suppression dans la constitution du caractère temporaire* de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de l'impôt fédéral direct a souvent été subordonnée à une réforme de fond en comble du régime financier, c'est-à-dire à l'introduction de la TVA et à de substantiels allègements de l'impôt fédéral direct. Les partisans de la suppression sans condition du caractère temporaire de ces impôts constituaient une minorité. La proposition du Conseil fédéral de laisser dans la constitution les *taux maximaux* a été approuvée par quasiment tous les milieux qui estiment que seule cette solution est à même de stabiliser le taux de la fiscalité.

Quant au *financement de l'AVS*, il avait été prévu qu'en cas de difficultés dues à des raisons d'ordre démographique, le législateur serait habilité à majorer le taux de l'impôt sur le chiffre d'affaires de 1,3 unité de pourcentage au maximum et pour une période limitée. Les milieux consultés se sont divisés en deux camps d'importance à peu près égale, l'un acceptant et l'autre rejetant cette proposition.

La réforme des *droits de timbre* a été bien accueillie. Un grand nombre d'intéressés ont néanmoins été d'avis que la révision de la LT ne doit pas forcément être neutre au niveau budgétaire. Les pertes de recettes consécutives à la révision de cette loi devraient, selon eux, être partiellement compensées par un impôt général sur le chiffre d'affaires, englobant à la fois les marchandises et les prestations de services. L'imposition des placements fiduciaires et l'assujettissement des primes d'assurances-vie aux droits de timbre ont été accueillis avec scepticisme par la majorité des interlocuteurs consultés ou même carrément refusés. Une minorité a résolument exigé que des dégrèvements en faveur de la place financière suisse ne soient pas contrebalancés par des impôts à la consommation plus élevés.

La *conversion des droits de douane fiscaux* en impôts internes, sans incidence sur le budget, n'a pas été contestée, à condition toutefois que l'affectation de ces fonds reste ancrée dans la constitution. Une minorité a mis en question le projet de passer à l'imposition *ad valorem* des véhicules frappés de droits d'entrée.

122.3 Avis exprimés au sujet de la réforme de l'impôt sur le chiffre d'affaires

L'élimination de la taxe occulte a été approuvée sans réserve par la plupart des milieux consultés. Une minorité a néanmoins considéré que cette correction n'était pas urgente. Le fait d'élargir l'assujettissement à l'ICHa à titre volontaire a recueilli un écho favorable et permet à de nombreuses entreprises d'acquiescer en franchise d'impôt leurs bâtiments, installations et autres moyens de production.

La suppression du *système des taux à paliers* entre le commerce de gros et de détail a également fait de nombreux adeptes. De même, la proposition de soumettre l'ensemble des *prestations du secteur de la construction à un taux normal* (contre un taux réduit de l'ICHa jusqu'ici), a suscité une large approbation. A ce sujet, quelques milieux consultés isolés ont préconisé une *imposition des prestations offertes sur le marché et exécutées pour les besoins propres de l'entreprise*, surtout celles des centres d'entretien des cantons et des communes.

La grande majorité des milieux consultés s'est exprimée en faveur de *l'imposition de certaines prestations de services* alors que relativement peu de partisans de la taxe sur la valeur ajoutée ont plaidé en faveur d'un assujettissement à l'impôt de l'ensemble des prestations de services. Pour des motifs différents, les milieux consultés ont expressément demandé que certaines prestations de services soient exonérées d'impôt, celles notamment de l'hôtellerie et de la restauration ou des coiffeurs.

Nombreux ont été les partisans d'un *changement de système en faveur de la taxe sur la valeur ajoutée*, mais sous une forme qui s'écarte considérablement du modèle de la CE, en particulier pour ce qui a trait à l'imposition des prestations de services. Les avis ont également divergé quant aux délais de réalisation admis pour le passage à un nouveau système fiscal. Si certains milieux consultés ont plaidé en faveur d'un changement immédiat devant déjà intervenir au cours de l'actuelle réforme du régime financier, nombre d'entre eux ont pensé qu'il fallait encore attendre avant de franchir ce pas. De plus, les cantons, les associations patronales et quelques associations sectorielles ont lié l'introduction d'une taxe sur la valeur ajoutée à des allègements substantiels au titre de l'impôt fédéral direct.

L'assujettissement des agents énergétiques à un impôt sur le chiffre d'affaires élargi n'a guère soulevé de contestations. Le fait que les carburants et l'électricité soient à l'heure actuelle exonérés d'impôt est ressenti comme inéquitable et anachronique. En revanche, l'institution d'un impôt sur l'énergie à caractère incitatif est largement refusée. La *taxe sur l'énergie* a été le plus clairement rejetée, le système fiscal se prêtant mal, selon l'argument avancé, à la réalisation d'objectifs extra-fiscaux. De plus, cette taxe générerait une nouvelle taxe occulte. Une *majoration des droits de douane sur le mazout et le gaz* a été combattue avec un peu moins de virulence, mais les partisans du rejet de cette mesure de compensation l'ont également emporté, en émettant en particulier de sérieux doutes quant aux chances politiques de réussir à faire accepter une telle majoration. *L'ICHa sur l'énergie frappant les entreprises assujetties* a également été refusé. Néanmoins, cet impôt a été considéré comme une solution de compromis envisageable nettement mieux acceptée que la majoration des droits de douane sur le mazout et le gaz et la taxe sur l'énergie calculée en fonction du pouvoir calorifique.

122.4 Appréciation globale des différentes variantes

La variante 1 (ICHa modernisé et taxe sur l'énergie) n'a pas recueilli beaucoup de voix, à part celles du Parti socialiste et du canton de Berne et surtout celles des milieux favorables à la protection de l'environnement et à la sauvegarde de la nature. *La variante 2* (motion sur les Grandes lignes IV) n'a pas non plus réalisé un

bon résultat. Ses partisans ne l'envisageaient certes pas comme une solution idéale mais voyaient en elle un nouveau régime financier acceptable et facilement réalisable, ceci d'autant plus qu'elle permettait de concrétiser rapidement et sans risques un objectif majeur de la politique fiscale préconisée par ces milieux, à savoir l'élimination de l'imposition des investissements.

Beaucoup d'organes consultés se sont en principe déclarés favorables au modèle de réforme conforme à la *variante 3* (motion sur les Grandes lignes élargie) et ont choisi comme dénominateur commun l'ICHa modernisé incluant l'imposition des agents énergétiques et de certaines prestations de services. Mais la proposition d'imposer l'énergie en majorant les droits de douane sur le mazout et le gaz ou en étendant l'ICHa sur l'énergie aux entreprises assujetties a été contestée.

La *variante 4*, comme nous l'avons déjà mentionné, (taxe sur la valeur ajoutée) a été approuvée par de nombreux interlocuteurs consultés qui l'ont toutefois assortie de réserves ou de conditions supplémentaires. Le rapprochement optimal vers le grand marché intérieur européen en train de se constituer et un système fiscal qui est utilisé par de nombreux pays ont été les principaux arguments avancés par les partisans d'une adhésion à la TVA. Les opposants à cette variante ont en revanche objecté que la TVA était trop onéreuse sur le plan administratif, notamment pour les petites entreprises, et qu'elle avait peu de chances d'être acceptée en votation.

13 Interventions parlementaires

Les motions et postulats mentionnés ci-après peuvent être classés parce que le projet de nouveau régime financier de la Confédération et de révision de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre en a tenu compte dans une mesure permettant de considérer qu'on y a donné entièrement ou partiellement suite, ou qu'ils sont devenus sans objet.

131 Réforme de l'impôt sur le chiffre d'affaires

Ainsi qu'on l'a relevé au chiffre 121, la *motion I ad 80.088 de la commission du Conseil national* du 2 février 1981 «Régime financier. cst.» (N 16.3.81; E 3.6.81) demande une révision de l'imposition du chiffre d'affaires par laquelle il y aura lieu de corriger les inégalités structurelles du droit en vigueur, en particulier la taxe occulte, ainsi que d'atténuer les distorsions de concurrence défavorables à l'économie suisse. En raison des mesures de réforme proposées, on peut considérer que suite a été donnée à cette motion.

Le *postulat 83.353 Muheim* du 8 mars 1983 «Régime financier» (E 7.6.83) demande qu'on examine s'il ne serait pas indiqué d'élaborer un régime financier qui favorise la désimbrication des tâches de la Confédération et des cantons, et qui instaure un rapport judicieux entre la taxation directe ou indirecte, tout en tenant compte des limites à l'imposition des citoyens et de l'économie, le tout de manière à réaliser progressivement et en complément aux nécessaires programmes d'économie, l'équilibre du budget fédéral. Dans ce but, le Gouvernement est prié de présenter au Parlement et au peuple, un projet de révision constitutionnelle qui

supprime l'IchA et le remplace par un impôt général sur le chiffre d'affaires entraînant un minimum de tâches administratives. Une partie du produit de cet impôt doit être affectée au financement des prestations fédérales au titre des assurances sociales. De plus, l'impôt fédéral direct doit être abaissé pour être transformé progressivement en un impôt visant uniquement à la péréquation financière. En ce qui concerne l'impôt sur le chiffre d'affaires, le projet de loi proposé tient compte, pour l'essentiel, de ce postulat. Par contre, il faut renoncer à l'heure actuelle, pour différentes raisons, à une nouvelle réforme de l'impôt fédéral direct (cf. ch. 14).

Le *postulat 83.471 Aubert* du 20 juin 1983 «Compensation de la progression à froid» (E 23.6.83; N 29.9.83) demande au Conseil fédéral de faire sans retard des propositions au Parlement en vue de compenser, par une révision des dispositions fédérales sur la fiscalité indirecte (IchA, droits d'entrée), les conséquences financières de la compensation de la progression à froid. La compensation proposée étant déjà instituée, et la réforme suggérée par le Conseil fédéral ayant un effet neutre sur le plan budgétaire, une telle révision s'avère maintenant superflue.

Le *postulat 85.309 Bonny* du 4 février 1985 «Sauvegarde des forêts. Allègements fiscaux» (N 17.9.85) demande que soit étudiée la possibilité de favoriser l'exploitation des forêts et les soins cultureux à celles-ci, au moyen d'allègements fiscaux, notamment en ce qui concerne l'IchA. Comme c'est déjà le cas d'après le droit actuel, il est également prévu d'exempter à l'avenir de l'assujettissement, les sylviculteurs pour les transactions ayant pour objet les produits tirés de leur propre exploitation. De plus, le bois de feu doit rester dans la liste franche.

Le *postulat 87.393 Stamm* du 20 mars 1987 «IchA. Limite d'exonération» (N 19.6.87) demande d'élever le seuil de la franchise (limite minimum de chiffre d'affaires), de 35 000 francs annuellement jusqu'ici, à 60 000 francs pour les contribuables à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Le relèvement proposé de cette limite à 75 000 francs par an satisfait à ce postulat.

Les *postulats 86.153 Schmidhalter-(Wick)* du 15 décembre 1986 «Suppression de l'IchA sur les investissements permettant de faire des économies d'énergie» (N 2.3.88) et *86.184 Schmid* du 17 décembre 1986 «Suppression de l'IchA sur les investissements permettant de faire des économies d'énergie» (E 11.3.87; N 2.3.88) demandent l'exonération de l'impôt sur les investissements qui contribuent à épargner l'énergie. L'élimination proposée de la taxe occulte a pour effet de libérer de l'impôt les investissements des entreprises contribuables. Par contre, le dégrèvement des investissements d'autres entrepreneurs n'entre pas en ligne de compte dans le cadre d'un impôt sur le chiffre d'affaires.

La *motion IV ad 88.001 (motion sur les Grandes lignes IV)*, présentée par la commission du Conseil national le 19 avril 1988 «Nouveau régime financier» (N 8.6.88; E 20.6.88) à l'occasion des débats parlementaires sur le rapport du Conseil fédéral du 18 janvier 1988 sur le *programme de la législature 1987-1991*, demande la suppression de la taxe occulte et la compensation des pertes de recettes qui en résultent, en soumettant tous les agents énergétiques à l'IchA, en imposant toutes les prestations de la branche du bâtiment au taux normal, et en prenant d'autres

mesures dans le domaine de l'ICHA. Ces modifications sont réalisées par la réforme proposée ici. Pour qu'une révision de l'ICHA au sens de cette motion se révèle sans conséquence sur le plan financier, il faudrait soumettre à l'impôt le reste des marchandises figurant actuellement sur la *liste franche* (art. 14, al. 1^{er}, let. b, AChA). Pour l'essentiel en effet, le droit constitutionnel en vigueur, base légale de la perception de l'ICHA, n'ouvre la voie à aucun autre moyen compensatoire susceptible de procurer des recettes appréciables. Mais des raisons ressortissant à la politique sociale commandent d'écarter une telle mesure.

- Même si une réforme au sens de la motion sur les Grandes lignes IV n'exige aucune modification de la constitution, et qu'ainsi, elle pourrait être réalisée un peu plus rapidement, une votation de caractère constitutionnel devrait de toute manière avoir lieu quelque temps après en raison du fait que la *compétence de percevoir l'ICHA et l'impôt fédéral direct est limitée à fin 1994*. Dans l'hypothèse d'une réforme au sens de la motion, si néanmoins une opposition se manifestait à son encontre par le biais du référendum facultatif et que ce projet de loi fût alors repoussé, c'est également la route menant à une révision de la constitution – et par là, à la suppression de la taxe occulte – qui serait barrée pour un laps de temps plus ou moins long. De plus, la solution que propose la motion sur les Grandes lignes IV ne permet pas d'élargir l'assiette de l'impôt pour y inclure un choix de prestations de services. L'imposition unilatérale des marchandises, et l'exonération générale des prestations de services qu'aucun argument pertinent ne justifie, subsisteraient et contribueraient, vu la croissance relative du secteur des services, à une diminution des sources de recettes fiscales.

La *gradation des taux*, source de distorsions de concurrence, devrait être conservée également. La suppression de la liste franche et l'imposition dans une mesure réduite des marchandises qui y figurent actuellement impliqueraient même l'introduction de deux nouveaux taux, portant ainsi à quatre le nombre des taux applicables. Une réforme de cette sorte ne peut être qualifiée d'efficace et entraîne à sa suite une charge administrative supplémentaire. La *variante 2*, présentée dans le rapport du 9 novembre 1988 pour la procédure de consultation, qui correspond aux vœux exprimés dans la motion sur les Grandes lignes IV, n'a également rencontré qu'un faible écho dans la procédure de consultation elle-même.

Le *postulat II ad 88.001 de la commission du Conseil national* du 19 avril 1988 «Nouveau régime financier» (N 8.6.88) demande un rapport sur l'introduction d'une taxe sur la valeur ajoutée. Le *postulat 88.597 Pini* du 22 septembre 1988 «Institution de la TVA» (N 16.12.88) demande également une révision du droit fiscal en vigueur tendant à instituer la taxe sur la valeur ajoutée, en remplacement de l'ICHA. Il en va de même du *postulat ad 88.001 du groupe AdI/PEP* du 30 mai 1988 «Nouveau régime financier» (N 8.6.88) qui demande le remplacement de l'actuel ICHA par un impôt indirect fondé sur le principe de la taxe sur la valeur ajoutée. Le présent message donne les raisons pour lesquelles, après examen approfondi de la question, on a renoncé à changer de système et à passer à la TVA (cf. ch. 143.3 et 151.3). On peut donc considérer que suite a été donnée à ces trois postulats, et les classer.

Trois motions, qui ont été acceptées par le Conseil national et le Conseil des Etats, demandent que la LT soit modifiée en vue d'une amélioration des conditions fiscales de la place financière suisse. Il s'agit de la *motion Feigenwinter 84.548*, du 4 octobre 1984, «Droits de timbre. Modification de la loi», ainsi que des *motions Bürki 85.512* et du *Groupe radical-démocratique 85.496*, du 20 juin 1985, «Sauvegarde de la place financière suisse». La motion *Feigenwinter* demande la suppression, ou éventuellement la réduction du droit d'émission lors de la création d'un nouveau capital-risque par une société anonyme, l'exonération du droit de négociation des opérations d'intermédiaires portant sur des papiers monétaires ayant une durée ne dépassant pas trois mois et l'introduction d'un taux fixé au prorata de la durée pour les papiers monétaires de trois à douze mois, ainsi que l'exonération du droit de négociation des stocks d'obligations et de papiers monétaires appartenant à des commerçants de titres. Les *deux autres motions* exigent que soit appliquée aux papiers monétaires la solution prévue par la motion *Feigenwinter*. De plus, elles demandent que d'autres mesures soient prises, dans les domaines des opérations «étranger/étranger» et des stocks des commerçants de titres. D'autres allègements proposés avaient entre-temps déjà été réalisés (cf. ci-dessous).

A la suite de ces motions, le Conseil fédéral établit, le 7 mars 1986, à la demande de deux postulats (Belser et du Groupe socialiste), un *rapport concernant certains aspects fiscaux de la place financière suisse*. Dans ce rapport, le Conseil fédéral se déclara prêt à étudier les mesures qui permettraient de promouvoir la place financière suisse tout en sauvegardant l'équilibre des finances fédérales. A cet effet, une première série de mesures furent prises en octobre 1986: il s'agit de la suppression de l'*ICH A frappant le commerce de monnaies d'or et de l'or fin*, de la suppression de l'*impôt anticipé sur les intérêts des avoirs interbancaires* et de certains allègements concernant les *euro-émissions*.

Afin de mieux réaliser l'amélioration des conditions de concurrence sur la place financière suisse demandée par les trois motions précitées, le Conseil fédéral soumet, dans le présent message, un projet de révision de la LT. Il satisfait ainsi, dans une large mesure, aux demandes formulées par les auteurs des motions, allant parfois même au-delà des allègements exigés. D'autre part, il prévoit une *compensation intégrale des pertes de recettes* qui résultent des allègements proposés. Ainsi, l'équilibre des finances de la Confédération peut être sauvegardé, ce qui est un des buts de la réforme financière admis presque unanimement. Le Conseil fédéral n'a pas suivi les auteurs des motions en ce qui concerne le droit d'émission sur les droits de participation. Cette question n'est en effet pas en rapport direct avec la capacité concurrentielle de la place financière suisse. D'une manière générale, l'ensemble des mesures proposées, avec les compensations nécessaires, constitue une nette amélioration pour la place financière suisse; dès lors, les motions peuvent être considérées comme réalisées.

La *motion 83.048 de la Commission du Conseil des Etats*, du 21 juin 1984, «Promotion fiscale du capital-risque», demande qu'une promotion fiscale générale du capital-risque soit réalisée. Le Conseil fédéral ne prévoit aucune mesure à cet effet dans le cadre de la révision de la LT. En revanche, des allègements ont été

envisagés pour les sociétés de capitaux à l'occasion des délibérations en cours concernant la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct. On ne saurait accepter d'autres exigences si l'on veut sauvegarder l'équilibre des finances fédérales.

Le présent message permet de classer les *postulats Eisenring* 78.540, du 25 octobre 1978, «Droit de timbre» et *Schüle* 83.948, du 15 décembre 1983, «Droit de timbre d'émission». Le postulat *Eisenring* demande une révision de la législation sur les droits de timbre en vue de réaliser des conditions de concurrence qui soient égales à celles appliquées par les pays étrangers qui sont nos principaux concurrents. Le postulat *Schüle* exige que le Conseil fédéral examine, en particulier, la question d'une réduction du droit d'émission sur les droits de participation de 3 à 1 pour cent. En outre, les assainissements effectués en vue de maintenir l'exploitation d'une entreprise devraient être en principe exonérés du droit d'émission. Le Conseil fédéral estime toutefois qu'une réduction du droit d'émission ne s'impose pas. La pratique en vigueur permet de traiter les cas d'assainissement d'une manière très favorable, de sorte qu'il n'est pas nécessaire de prévoir des dispositions législatives à ce sujet.

14 Objectifs et conception du nouveau régime financier

141 Limitation aux impôts indirects

La procédure de consultation a certes confirmé en grande partie les *objectifs* que le Conseil fédéral s'était fixés, sans toutefois aboutir à des résultats précis et indiscutables concernant le *contenu et l'ampleur* d'un nouveau régime financier. Nous avons réuni les opinions et points de vue divergents pour en former un projet global politiquement réalisable et correspondant aux objectifs initiaux.

L'introduction d'un *impôt de consommation moderne* et le *réaménagement des droits de timbre* constituent les éléments prédominants du futur régime financier. Le Conseil fédéral se limite dès lors aux impôts indirects en excluant de la réforme l'*impôt fédéral direct*, qui fait l'objet d'un examen au Parlement depuis six ans. Du point de vue politique, il n'est pas opportun actuellement de présenter des propositions plus étendues. De toute manière, le rapport défavorable critiqué lors de la consultation entre impôts directs et impôts indirects s'améliorera quelque peu à l'avenir: un important manque à gagner reste en effet sans compensation aucune au titre de l'impôt fédéral direct. Rien que la déduction des cotisations de la prévoyance professionnelle ainsi que le «programme urgent» adopté pour les personnes physiques et les mesures prévues pour les personnes morales dans la nouvelle loi sur l'impôt fédéral direct entraîneront un allègement estimé à plus de 1 milliard de franc par an.

Les *délibérations parlementaires* en cours concernant la loi sur l'impôt fédéral direct (IFD) ont cependant aussi révélé combien la marge de manoeuvre pour accorder des allègements supplémentaires était étroite si des taux maximums sont fixés dans la constitution. Des mesures au niveau des revenus inférieurs se traduisent par un nombre accru d'exonérations fiscales sans pour autant modifier notablement la structure des recettes fédérales, alors que du fait de la progression, des dégrèvements dans la zone moyenne ou supérieure du tarif provoquent

rapidement d'importantes *pertes de recettes* dont profite seulement une couche relativement restreinte de la population.

Les partisans de tels allègements, voire d'une abolition de l'impôt fédéral direct n'ont pas été à même de suggérer, dans leur réponse à la consultation, d'autres solutions acceptables génératrices de recettes. Le relèvement des taux de l'ICHa proposé ici et là serait inéquitable du point de vue social et il compromettrait sérieusement l'ensemble du projet. La *péréquation financière* par le biais de l'IFD n'est par ailleurs pas contestée. D'aucuns exigent même de la renforcer. Les discussions actuelles concernant sa clé de répartition montrent toutefois combien il est malaisé de procéder à des adaptations ou des réformes dans ce domaine. Quoi qu'il en soit, il conviendrait de réexaminer également, en cas de suppression ou de réduction de l'IFD, la question des *indemnisations et des aides financières* ainsi que la péréquation financière indirecte qui en découle.

L'IFD produit par ailleurs un certain effet d'harmonisation qu'il faut se garder de sous-estimer eu égard aux grandes différences que présentent les impositions cantonales.

L'expérience enseigne, d'autre part, que toute réforme du régime financier comportant une augmentation des taux n'a pratiquement aucune chance d'être acceptée lors d'une votation populaire. Il en va quasiment de même pour une majoration des taux de l'ICHa, même si celle-ci était destinée à compenser des moins-values de recettes au titre de l'IFD. Ces raisons nous amènent à préconiser une *limitation de la réforme aux impôts indirects*.

142 Objectifs

Nos efforts portent essentiellement sur trois objectifs primordiaux: *améliorer la neutralité du système fiscal sur le plan de la concurrence et renforcer la compétitivité internationale* de l'économie suisse ainsi que sauvegarder désormais *l'équilibre budgétaire*. Il faut que le nouveau régime financier garantisse le financement des tâches de la Confédération au-delà de l'an 2000. Nous avons en outre veillé à une *redistribution socialement équitable* des charges fiscales.

Les impôts généraux sur le chiffre d'affaires ne devraient exercer *aucune incidence sur la concurrence*. S'ils comportent des éléments engendrant une distorsion de celle-ci, il en résulte une allocation non optimale des ressources du point de vue économique. Pour répondre à ce critère, il faudrait donc qu'une telle imposition soit aussi *extensive* que possible en frappant tant la consommation de marchandises que celle de services. Dans notre société axée sur les services, il n'est en effet plus justifié d'exempter de l'impôt les *prestations de services*, qui occupent une place toujours plus importante au sein de notre économie.

Vu la concurrence accrue que doit affronter l'économie suisse, un aménagement de l'impôt sur le chiffre d'affaires *exempt de toute incidence sur le commerce extérieur* revêt une importance croissante. Dans les échanges internationaux, on applique aujourd'hui le *principe du pays destinataire*. Les exportations sont dégre-vées de l'impôt à la frontière et les importations sont frappées de l'impôt sur le chiffre d'affaires en vigueur dans le pays destinataire. Pour sauvegarder la compétitivité en matière de prix de notre économie, il importe par conséquent

d'exonérer ses moyens de production de l'impôt sur le chiffre d'affaires, car les exportations ne peuvent être allégées que de l'impôt sur le chiffre d'affaires qui les frappent, mais non des *impôts préalables* (taxe occulte) dissimulés dans les prix. Aussi présentons-nous des propositions éliminant les facteurs de distorsion de concurrence au titre de l'IchA actuel et permettant sa transformation en un impôt de consommation moderne.

La *globalisation* croissante des *marchés financiers* observée ces dernières années, qui est essentiellement attribuable à l'utilisation de moyens informatiques et de télécommunication modernes et aux vastes déréglementations intervenues dans les principaux centres financiers de l'étranger, expose notre *place financière* à une concurrence renforcée. Afin de maintenir, voire d'améliorer la compétitivité internationale des banques suisses, nous proposons des allègements ponctuels sur les transactions financières qui risquent tout particulièrement d'émigrer. Le Conseil fédéral est convaincu que ces mesures, conjointement avec les efforts que devront prendre les milieux bancaires et boursiers directement concernés, fortifieront la place financière suisse en contribuant à un sain développement de celle-ci.

L'objectif d'une *réforme n'ayant* dans l'ensemble *aucune incidence sur le budget* n'est pas contesté non plus par les milieux consultés. Nous estimons que des finances fédérales saines sont une condition essentielle pour l'épanouissement de notre société et de l'économie suisse. Par réaction surtout à la période faste que connaissent actuellement les finances de la Confédération, d'importants allègements fiscaux ont récemment été décidés qui déploieront leur effet dès le début des années 90. Sur ces *moins-values de recettes* viennent se greffer des *projets d'infrastructure générateurs de nouvelles dépenses* et le *réaménagement d'importants groupes de tâches* qui constitueront une charge permanente considérable. Citons comme exemples RAIL 2000, la NLFA, la réforme de l'assurance-maladie, la 10^e révision de l'AVS ainsi que l'adaptation de notre politique agricole à l'évolution internationale (négociation du GATT) et aux impératifs de la protection de l'environnement. Il faut en outre s'attendre à des coûts supplémentaires dans les domaines – importants pour l'avenir – que sont la formation et la recherche ainsi que la politique de l'environnement. C'est pourquoi nous sommes de l'avis qu'il est inadmissible, sous l'angle de la politique financière, de procéder à des allègements fiscaux sans compensation équivalente.

A notre avis, les allègements exigés ne sont politiquement réalisables que si le manque à gagner peut être compensé *équitablement du point de vue social*. Il ne saurait donc être question de financer les moins-values au titre des droits de timbre par un relèvement des taux de l'IchA. La marge de manoeuvre qu'offre ce dernier impôt compte tenu des nécessités de redistribution est de toute manière déjà pleinement utilisée pour compenser les pertes de recettes dues à l'élimination de la taxe occulte.

143 Conception du nouveau régime financier

143.1 Principaux éléments de la réforme

La réforme du régime financier que nous vous soumettons par le présent message comporte les éléments différents ci-après:

- Le principal d'entre eux est la réforme de l'IchA. Nous prévoyons de transformer l'impôt sur le chiffre d'affaires actuel, générateur de certaines distorsions de concurrence, en un *impôt de consommation moderne* et de le compléter par une *imposition de l'énergie industrielle encourageant les économies d'énergie* (IchA sur l'énergie frappant également les entreprises contribuables). Le *chiffre 15* du présent message traite plus en détail des questions relatives à la réforme de l'IchA.
- Les propositions de réforme concernant les *droits de timbre* visent à renforcer la compétitivité internationale de la *place financière suisse*. Pour sauvegarder la neutralité budgétaire, il est prévu de compenser à l'intérieur de la révision de la loi sur les droits de timbre les pertes de recettes dues aux exonérations et aux allègements touchant certaines transactions financières particulièrement exposées au risque d'émigration (cf. ch. 17).
- Conformément aux engagements pris sur le plan international, les dispositions constitutionnelles que nous soumettons à votre approbation doivent en même temps créer les bases pour une conversion des *droits de douane fiscaux* en impôts de consommation internes. Les *affectations* existant dans le domaine du *trafic routier* sont conservées (cf. ch. 163).
- La fixation des *taux maximaux* dans la constitution pour l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt fédéral direct est maintenue. En guise de solution de rechange à une nouvelle augmentation des contributions en pour-cent du salaire, il est en revanche prévu – uniquement pour le *financement des dépenses accrues de l'AVS consécutives à l'évolution démographique* – d'introduire un *supplément à l'impôt sur le chiffre d'affaires* dont le montant et la durée seront limités (cf. ch. 161).
- Avec la modernisation envisagée de l'IchA et la réforme des droits de timbre ainsi que la conversion des droits de douane fiscaux en impôts internes, nous entendons *réaménager fondamentalement le régime financier*. Aussi semble-t-il que le moment est venu d'abroger la disposition constitutionnelle prévoyant de *limiter dans le temps* l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt fédéral direct. La Confédération ne saurait en effet renoncer à ces deux principales sources de recettes (cf. ch. 162).

143.2 Points particuliers concernant l'introduction d'un impôt de consommation moderne

La réforme des finances vise avant tout à éliminer autant que possible les défauts de l'IchA actuel et à créer un *impôt de consommation moderne qui ait un minimum d'incidences sur le commerce extérieur et la concurrence*. Le choix du mode de prélèvement importe peu pour cette dernière, qu'il s'agisse du système actuel à une seule phase ou du système de prélèvement net à toutes les phases (taxe sur la valeur ajoutée). Ce qui est par contre décisif, c'est le cercle des assujettis et l'objet fiscal. Cela indique d'ores et déjà que l'IchA modernisé ne se distingue pratiquement d'une taxe sur la valeur ajoutée que du point de vue de la technique fiscale et que ces deux impôts sont donc presque identiques quant aux effets qu'ils exercent sur l'économie.

La modernisation envisagée porte essentiellement sur *l'élimination de la taxe occulte* pour les contribuables et *l'échelonnement des taux* entre le commerce de gros et de détail, sur un *assujettissement des agents énergétiques à l'impôt sur le chiffre d'affaires* et son extension au *secteur des services* ainsi que sur l'introduction du *taux normal pour les chiffres d'affaires réalisés dans le secteur de la construction*. Ces mesures visent au premier chef à supprimer les distorsions de concurrence et les désavantages sur le plan de la compétitivité internationale. Leur but principal est de mettre sur un pied d'égalité avec leurs concurrents étrangers nos entreprises traitant sur les marchés indigène et d'exportation. Les mesures proposées simplifient en même temps le prélèvement de l'impôt dans le cadre d'un système éprouvé tout en maintenant dans des limites raisonnables le travail causé aux entreprises et à l'administration.

Pour ne pas fausser davantage les conditions de concurrence, il est prévu d'imposer certaines *prestations de services*. Nous renonçons par conséquent à frapper globalement d'un impôt l'ensemble du secteur tertiaire. Les exceptions proposées de l'assujettissement découlent en grande partie des objectifs de la réforme; dans le cas de l'hôtellerie, par exemple, on tient compte de la compétitivité de cette branche sur le plan international, et s'agissant des coiffeurs, on peut douter qu'un prélèvement soit encore rentable. En *supprimant l'échelonnement des taux* pour les grossistes et les détaillants, on élimine un autre élément de l'ICHa générateur de distorsions de concurrence. On n'envisage d'appliquer désormais qu'un *taux unique de 6,2 pour cent*. Une telle mesure suppose toutefois que les entreprises du commerce de détail au sens strict – qui ne sont pas actuellement soumises à l'impôt – y soit dorénavant assujetties. Enfin, il est proposé d'adapter la limite minimale du chiffre d'affaires à l'évolution de la situation économique.

Il faut cependant payer un prix élevé pour assurer l'achat en franchise d'impôt de moyens d'exploitation et de biens d'investissement. La taxe occulte s'est distinguée par sa courbe de recettes rapide au cours des dernières années, qu'il est difficile de remplacer par d'autres ressources. Aussi insistons-nous sur une *compensation intégrale* du manque à gagner. L'assujettissement des *prestations de services* y contribue à raison de quelque 500 millions. Le solde d'environ 1,25 milliard de francs est obtenu pour près de la moitié en *imposant les agents énergétiques, jusqu'ici exonérés* (560 mio. de fr.), et pour l'autre moitié par l'imposition au taux normal de l'ensemble des *chiffres d'affaires réalisés dans la construction* (535 mio. de fr.). Il reste à combler 130 millions au titre de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Nous estimons que l'imposition proposée de *l'énergie industrielle* est supportable. Les entreprises bénéficient d'un allègement global de quelque 1,7 milliard. Les avantages liés à l'abolition de la taxe occulte sont donc considérables et ne se trouvent pas amoindris notablement par l'extension de l'ICHa aux entreprises contribuables. Pour des raisons inhérentes à la politique de l'énergie et de l'environnement, une imposition de l'énergie industrielle nous paraît indiquée. La *suppression du taux spécial applicable à l'industrie de la construction* permet non seulement d'obtenir les recettes supplémentaires dont nous avons besoin. Elle élimine du même coup les multiples problèmes de partage dans le domaine de l'imposition des chiffres d'affaires réalisés dans le secteur de la construction, ce

qui satisfait au postulat d'un impôt sur le chiffre d'affaires moderne dont la perception soit aussi simple que possible.

143.3 Pourquoi ne pas envisager une taxe sur la valeur ajoutée?

En passant à la taxe sur la valeur ajoutée, notre pays signifierait sans doute aux Communautés européennes qu'il est prêt à faire un effort accru d'harmonisation, ce qui serait utile, avant tout du point de vue politique. Un *changement de la technique fiscale* ne serait toutefois profitable à cet égard que si nous aménagions la TVA conformément aux normes pratiquées dans la CE (cf. ch. 51). Une *TVA helvétisée* prévoyant de larges domaines d'exception dans les services n'apporterait *aucun gain du point de vue de la politique d'intégration*. Elle comporterait en outre un sérieux risque de refus en *votation populaire*, et créerait un *surcroît de travail administratif* considérable.

Les divers partisans d'une TVA se contredisent non seulement en ce qui concerne la date du passage à cet impôt, mais ils divergent également quant à leurs *intentions et leurs intérêts*. C'est pourquoi nous sommes persuadés que le changement de système (adoption de la TVA) comporte à l'heure actuelle un *risque trop grand de refus en votation populaire* au vu des résultats de la consultation. En effet, un nouveau vote négatif empêcherait l'introduction de la TVA durant des années, ce qui représenterait une lourde hypothèque sous l'angle de la politique d'intégration.

Un changement de système entraînerait ensuite un *surcroît de travail administratif* considérable, notamment pour les petites entreprises. Ce serait en contradiction avec les efforts tendant à réduire la densité normative que d'exiger de la part de l'économie d'abandonner au bénéfice d'un nouveau système un mode de décompte qui a fait ses preuves. Un tel changement créerait aussi de sérieuses complications pour l'administration, qui devrait se prémunir contre de nouvelles *possibilités de fraude*. Les habitudes sont en revanche bien prises avec l'IchA, qui finance par ailleurs environ 30 pour cent des dépenses totales de la Confédération tout en occasionnant relativement peu de travail.

Enfin, il n'y a aucune urgence de changer pour l'instant notre système d'impôt sur le chiffre d'affaires, ne serait-ce que pour le rendre *plus conforme aux pratiques de la CE*. L'adoption d'une taxe sur la valeur ajoutée ne serait indispensable que si nous adhérons à la Communauté ou si les contrôles aux frontières dans nos échanges avec elle étaient supprimés sous une autre forme de collaboration économique. Il n'est toutefois guère probable que ces deux éventualités se réalisent à plus ou moins brève échéance. Or l'objectif incontesté, qui est d'accorder à notre économie des chances égales sur les marchés indigène et d'exportation à celles de ses concurrents de la CE peut aussi bien être atteint avec un IchA modernisé tout en suscitant moins de charges administratives.

143.4 Procédure législative

Le Conseil fédéral aimerait réaliser dès que possible les mesures de réforme envisagées. Aussi propose-t-il une *procédure législative en une seule étape* dans le

domaine de *l'imposition du chiffre d'affaires*. Conjointement avec l'article constitutionnel, il est prévu d'inscrire les modalités de la nouvelle imposition des chiffres d'affaires dans les dispositions transitoires de la constitution et de les soumettre au vote du peuple et des cantons (justification cf. ch. 6). La révision de la loi fédérale sur les *droits de timbre* et la conversion des *droits de douane fiscaux* en impôts de consommation internes font l'objet d'une procédure législative ordinaire.

15 Les principales questions soulevées par la réforme de l'imposition du chiffre d'affaires

151 Choix du mode de perception

151.1 Caractéristiques des systèmes modernes d'imposition du chiffre d'affaires

Pour s'assurer un certain équilibre, les systèmes fiscaux des pays industriels de type occidental imposent le revenu de deux façons:

- lors de son acquisition, par le biais des *impôts sur le revenu et sur le bénéfice*,
- lorsqu'il est dépensé, par le biais d'un impôt général sur la consommation (*impôt sur le chiffre d'affaires*).

L'impôt général sur la consommation doit frapper celle-ci à l'intérieur du pays. Pour des raisons d'ordre pratique, on ne le perçoit pas directement auprès de millions de consommateurs, mais bien plutôt – selon diverses méthodes – à un ou plusieurs stades *antérieurs* à la consommation, soit chez des producteurs, des commerçants, des entreprises de services qui fournissent des biens et des services aux consommateurs.

Le mécanisme est simple: l'impôt qui doit frapper la consommation est versé au fisc par le vendeur. C'est le vendeur qui est *assujéti à l'impôt* et, à ce titre, il doit s'acquitter envers l'administration fiscale d'un certain pourcentage de ses recettes, c'est-à-dire de son chiffre d'affaires, d'où le nom donné à l'impôt général de consommation. Pour autant que les conditions du marché le permettent, le vendeur récupère cet impôt auprès de l'acheteur en augmentant d'autant son prix de vente, ce qui répond à la volonté du législateur d'imposer la consommation. C'est donc le consommateur qui doit supporter l'impôt. Sous l'angle de la rentabilité et du droit, un impôt moderne sur la consommation doit être *neutre dans ses effets sur la concurrence*, ne frapper effectivement que la consommation intérieure (*principe du pays de destination*), pouvoir être perçu à *peu de frais* et respecter le *principe d'égalité devant la loi*.

Pour que l'impôt puisse être transféré aisément, il ne doit tout d'abord *affecter la concurrence* ni sur le marché intérieur, ni sur les marchés extérieurs. Le mode de perception doit, dès lors, être tel qu'il n'empêche pas certaines entreprises de transférer l'impôt et qu'il n'accorde pas à d'autres un avantage fiscal. Le respect de la neutralité concurrentielle apparaît donc comme une exigence fondamentale d'un impôt moderne sur le chiffre d'affaires. Une telle neutralité ne peut être atteinte, toutefois, que pour autant que tous les biens économiques (marchandises et prestations de services) soient soumis à l'impôt: alors seulement, on ne peut se

rabattre sur des produits de remplacement francs d'impôt; alors seulement, le prix fait au consommateur se trouve grevé d'une charge fiscale proportionnellement équivalente, quelle que soit la voie par laquelle le bien acquis lui parvient.

Le trafic transfrontalier des marchandises et des prestations de services est régi, notamment dans le cadre du GATT, par le *principe du pays de destination*, principe selon lequel le consommateur est redevable de l'impôt dans le pays d'utilisation, au taux qui y est en vigueur. Il s'ensuit donc que l'Etat d'origine (pays exportateur) peut procéder à un dégrèvement fiscal et le pays importateur prélever son propre impôt. En conséquence, les exportations peuvent être exonérées, l'allègement requis à cet égard ne devant toutefois pas excéder la charge fiscale légalement supportée. A l'opposé, l'impôt perçu sur les importations ne sera pas supérieur à celui dont est grevé un produit indigène correspondant. D'où la nécessité d'un système de perception qui permette de calculer au plus près la charge afférente à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Un impôt moderne sur la consommation doit enfin pouvoir être perçu de *façon rationnelle*. Par rapport à son rendement, le coût de sa perception pour l'économie et l'administration doit être aussi faible que possible. Cet objectif exige le maximum de simplicité à l'égard des entreprises et de l'administration, et le moins possible de contribuables.

151.2 Méthodes de perception

On admet, sur le plan international, que deux méthodes, au choix, se prêtent à percevoir l'impôt sur le chiffre d'affaires:

- Un *système suspensif ou de paiement différé de l'impôt (système à un seul stade)*, selon lequel les livraisons entre contribuables se font en franchise d'impôt, celui-ci n'étant perçu que lorsque des contribuables font des livraisons à qui n'est pas contribuable. Des impôts à un seul stade de ce genre sont perçus, à l'heure actuelle, notamment aux Etats-Unis (par les Etats et par les collectivités locales), au Canada, en Australie et – encore que de façon limitée – en Suisse.
- Un *système de paiement fractionné de l'impôt (système multi-stades avec déduction de l'impôt préalable)*, selon lequel l'impôt est perçu auprès des contribuables à chaque échelon économique; le contribuable doit verser au fisc, à titre d'impôt, le montant de la différence entre l'impôt calculé sur ses recettes et l'impôt que ses fournisseurs lui ont calculé sur ses achats. Ce mode de perception est caractéristique de la *taxe sur la valeur ajoutée*, que les Communautés européennes ont adoptée comme système d'imposition de la consommation et que les pays membres des Communautés européennes appliquent aussi effectivement. De nombreux autres pays ont opté pour la TVA; pour ne citer que ceux d'entre eux qui sont membres de l'OCDE, il s'agit de l'Autriche, de la Finlande, de la Nouvelle-Zélande, de la Norvège, de la Suède et de la Turquie.

En théorie, les postulats de la neutralité concurrentielle et de l'imposition dans le pays de destination peuvent être réalisés pleinement selon l'une ou l'autre méthode de perception. Tel n'est le cas toutefois que lorsque la totalité des activités économiques est assujettie à l'impôt et lorsque tous les biens (marchandises et prestations de services) sont imposables. Un impôt sur le chiffre

d'affaires aussi étendu n'existe nulle part; dans les pays membres des Communautés européennes aussi, un certain nombre d'activités économiques se trouvent hors du champ de l'impôt pour des raisons d'intérêt général, mais aussi pour des raisons d'économie administrative.

151.3 Changement de système?

(cf. également ch. 143.3)

Comme nous l'avons exposé ci-devant, l'ICHA et la TVA constituent simplement deux modes différents de percevoir l'impôt général sur la consommation. A base d'imposition et à taux égaux, les deux méthodes permettent d'obtenir les mêmes recettes. Ainsi, la neutralité économique de l'impôt ne dépend pas de son mode de recouvrement, mais de l'ampleur de la base d'assujettissement, c'est-à-dire de qui est contribuable et pour quel objet.

L'une et l'autre méthode ont d'ailleurs leurs avantages et leurs inconvénients, dont nous ne relèverons que ceux qui nous paraissent déterminants pour le choix à faire.

Le système à un seul stade a pour avantage que les contribuables ne doivent acquitter l'impôt que lorsqu'il est acquis définitivement au fisc, c'est-à-dire en cas de ventes à des entreprises qui ne sont pas contribuables et aux consommateurs. En revanche, l'impôt n'est pas dû sur les transactions entre contribuables, à moins que celles-ci ne concernent des biens et services qu'un contribuable destine à son usage personnel.

Le propre de la TVA réside, lui, dans le paiement fractionné de l'impôt; toutes les entreprises doivent payer l'impôt sur leurs achats à leurs fournisseurs, qu'elles produisent pour l'exportation ou pour le marché intérieur, et celles d'entre elles qui sont contribuables peuvent imputer cet impôt sur celui qu'elles doivent acquitter sur leurs propres ventes (*déduction de la charge préalable*). Cela conduit à des flux et à des reflux financiers entre les contribuables et le fisc, quand bien même l'impôt n'est définitivement acquis au fisc, dans un système de TVA également, que lors de ventes sur le marché intérieur à des entreprises non contribuables et à des consommateurs. Les incidences de ces flux financiers sur la trésorerie des entreprises sont inégales selon que, en fin de compte, ces dernières sont débitrices ou au contraire, notamment en cas d'exportations importantes, créancières de l'impôt. Le système suspensif permet d'éviter ces inconvénients; cela nous paraît très important pour un pays dont l'économie est fortement tributaire de l'étranger, tant pour ses matières premières que pour ses débouchés.

Certes le paiement fractionné de l'impôt a pour lui de réduire le *risque d'insolvabilité* à une fraction de l'impôt total qui est dû, alors que dans le système suspensif qui caractérise l'ICHA, c'est l'impôt total qui est en jeu en cas d'insolvabilité du contribuable. C'est un risque qui n'est pas négligeable, mais nous estimons pouvoir le prendre, dans la mesure où le taux de l'impôt demeure modéré.

Par ailleurs, le droit qu'a le contribuable de récupérer l'impôt qu'il a payé sur ses achats recèle en soi le danger qu'il réclame, par l'établissement de *fausses factures*, le remboursement d'impôts sur des achats qui n'ont pas été effectués en réalité et l'on admet, dans les pays appliquant la TVA, que ce système conduit effective-

ment à des abus. Il est certes aussi possible, dans un système suspensif, que des entreprises non assujetties comme contribuables produisent de faux numéros d'enregistrement leur permettant de faire frauduleusement des transactions en franchise d'impôt, mais les expériences faites sous l'empire du droit actuel nous font juger ce risque moindre que celui de rembourser des montants d'impôts qui n'ont jamais été perçus.

151.4 Appréciation du système suisse actuel

L'IchA actuel est perçu selon le système à un seul stade, une méthode en soi tout à fait appropriée. S'il ne mérite néanmoins pas – comparé notamment aux systèmes en vigueur dans les pays européens qui nous entourent – la désignation d'impôt moderne sur la consommation, c'est principalement pour les raisons suivantes:

- Un véritable impôt de consommation conçu selon le *système à un seul stade* devrait permettre au contribuable de se procurer tous les biens et services destinés à son entreprise en franchise d'impôt, celui-ci n'étant perçu que lors de la livraison de marchandises ou de la prestation de services à qui n'est pas contribuable, c'est-à-dire principalement au dernier consommateur. Tel n'est pas le cas dans notre IchA. Actuellement en effet, seules les marchandises destinées à la revente et les matières premières destinées à la fabrication professionnelle de marchandises et à l'exécution professionnelle de constructions circulent en franchise d'impôt entre les contribuables. En revanche, les biens d'investissement et les moyens d'exploitation doivent être acquis avec la charge de l'impôt, ce qui provoque une «*taxe occulte*» (cf. ch. 152).
- Pour des *raisons d'économie administrative*, le *cercle des contribuables* est, dans le droit en vigueur, *relativement restreint*. Ne sont pas assujettis les détaillants qui ne font que revendre des produits finis neufs acquis comme tels à cette fin, de même que les producteurs de produits naturels (agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et viticulteurs), l'industrie hôtelière, ainsi que les autres entreprises de services (banques, assurances, services de santé, etc.), de même que les artistes-peintres et les sculpteurs pour les œuvres d'art qu'ils ont créées eux-mêmes. Vu l'étendue de ces exemptions, il a fallu tenir compte du fait que les grossistes ne vendent pas seulement directement à des consommateurs, mais qu'ils sont aussi les fournisseurs de revendeurs et fabricants qui ne sont pas assujettis à l'impôt (détaillants, hôteliers, restaurateurs, petits artisans, etc.). On y est parvenu en introduisant la *gradation des taux* que connaît le droit actuel (cf. ch. 153).

Bien que les particularités de l'impôt sur le chiffre d'affaires actuel en fassent un système efficace et très économique sur le plan de la perception, elles conduisent à des *distorsions de concurrence*, à des *inégalités de droit* et à des *cumuls d'impôt* qui pénalisent aussi bien les entreprises réalisant leurs chiffres d'affaires en Suisse que celles dont les produits sont exportés. Pour le contribuable lui-même, elles représentent une charge administrative supplémentaire car, en vue du traitement fiscal de ses acquisitions et de ses transactions, il doit notamment faire la distinction entre les matières premières franches d'impôt et les moyens d'exploitation imposables, de même qu'entre les livraisons en gros et celles au détail.

Selon les dispositions légales en vigueur, les entreprises assujetties à l'impôt en qualité de grossistes ont le droit de se procurer auprès d'autres grossistes, ou d'importer en franchise d'impôt contre remise de leur *déclaration de grossiste*, uniquement les marchandises qu'elles destinent à la revente (marchandises commerciales) et les matières premières (en particulier les matières brutes et les produits intermédiaires qui sont convertis en marchandises ou incorporés à une construction au terme du processus de fabrication, de même que l'énergie nécessaire à la fabrication). Ne bénéficient donc pas d'une telle exemption les biens d'investissement et moyens d'exploitation de tous genres (p. ex. les usines, machines, moyens de transport, outillages, installations de vente et équipements de bureau). En effet, vis-à-vis de ces moyens de production, les grossistes sont considérés, eux aussi, comme des consommateurs, c'est-à-dire qu'ils doivent se les procurer grevés de l'impôt, tout comme les entreprises non grossistes et les particuliers.

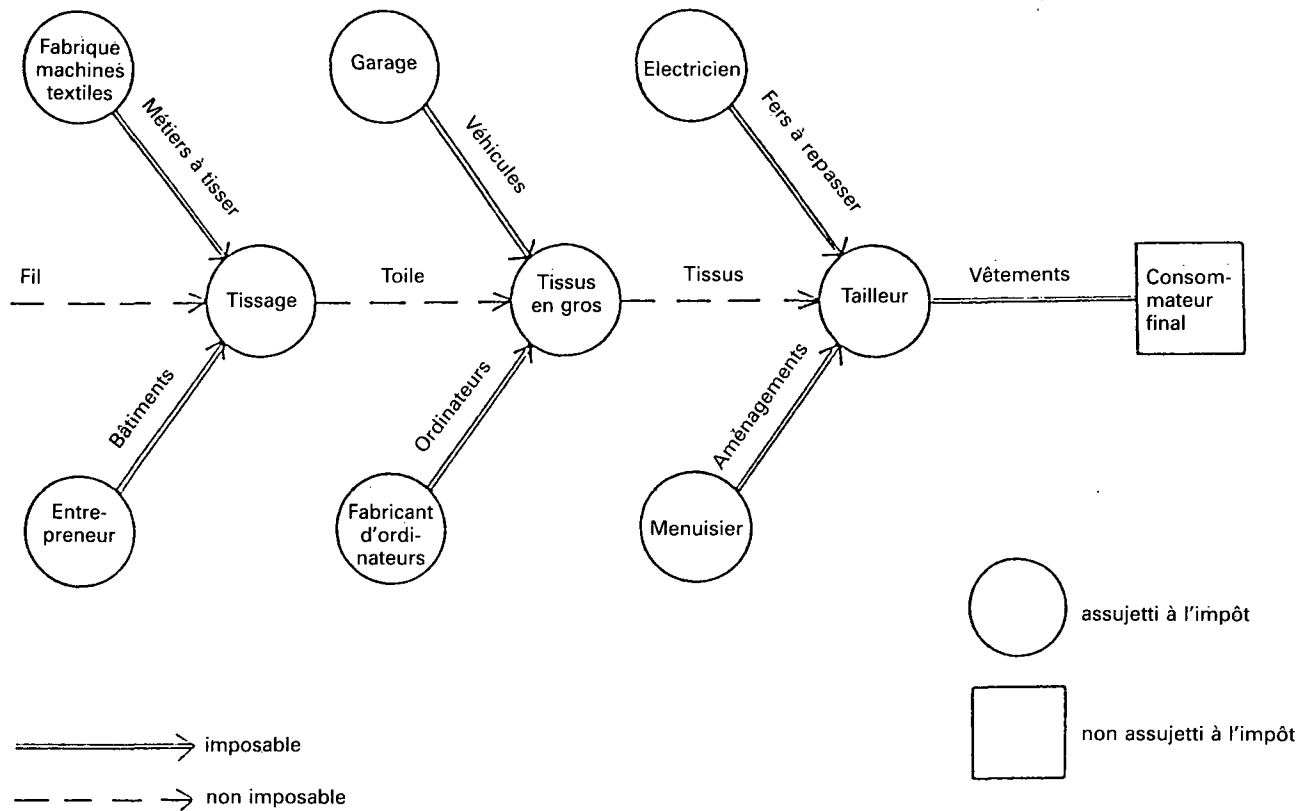
L'imposition des biens d'investissement et des moyens d'exploitation renchérit les coûts de production et de distribution en raison du fait que le grossiste, en calculant le prix de ses produits, tient compte non seulement des coûts proprement dits des équipements qu'il possède, mais en plus, de l'impôt sur le chiffre d'affaires dont ils sont grevés. Les marchandises et les travaux livrés par les grossistes sont ainsi chargés non seulement de l'impôt sur la livraison en cause, mais encore de l'impôt sur la part du coût des biens d'investissement et des moyens d'exploitation compris dans le prix de cette livraison. Cela conduit à une imposition cumulative (cf. tableau 2). Cette charge pèse également sur les marchandises non imposées. Si la marchandise livrée ou le travail immobilier exécuté constitue à nouveau pour l'acquéreur un bien d'investissement ou un moyen d'exploitation, il se produit encore une fois, à ce niveau, un cumul d'impôt. Cette charge indirecte, qui n'apparaît pas ouvertement, est appelée «*taxe occulte*».

Selon les études entreprises quant à l'ordre de grandeur de la taxe occulte, celle-ci représenterait de 1 à 2 pour cent du chiffre d'affaires. Pour les consommateurs, la charge réelle de l'impôt sur les biens produits en Suisse s'écarte donc d'autant des taux maximaux fixés par la constitution.

L'imposition des biens d'investissement et moyens d'exploitation entraîne en outre des *inégalités de charge*, selon que le contribuable se les procure auprès d'un tiers – ils sont alors soumis à l'impôt sur leur pleine valeur marchande – ou qu'il les fabrique lui-même, à titre professionnel ou non. Dans l'hypothèse d'une fabrication professionnelle⁸⁾, il doit acquitter l'impôt de consommation particulière sur leur pleine valeur. En cas de fabrication non professionnelle⁹⁾ il doit uniquement imposer le matériel utilisé à cet effet, sans égard aux autres frais, tels que les salaires notamment.

⁸⁾ Lorsque le grossiste fabrique des marchandises ou exécute des constructions du même genre également pour le compte d'autrui.

⁹⁾ Quand les marchandises fabriquées ou les constructions exécutées le sont exclusivement pour les besoins de son entreprise.



En tant qu'il frappe les investissements, l'impôt sur le chiffre d'affaires ne répond pas aux exigences d'un *impôt moderne sur la consommation*. L'imposition des biens d'investissement et moyens d'exploitation se traduit, en effet, même pour les grossistes, par des charges fiscales préalables différentes ou d'inégale importance et fausse par conséquent le jeu de la concurrence. Le marché intérieur n'est pas seul à en pâtir: les distorsions de concurrence affectent également le trafic international, donc les affaires d'import-export.

L'élimination de la taxe occulte constitue ainsi *l'objectif prioritaire de la réforme de l'impôt* sur le chiffre d'affaires. Un système moderne d'imposition de la consommation doit étendre la franchise d'impôt aux moyens de production que les entreprises contribuables utilisent pour réaliser des chiffres d'affaires soumis à l'impôt, y compris les exportations et les livraisons de marchandises de la liste franche. Le *tableau 3* montre les effets de la suppression de la taxe occulte. Par contre, les contribuables qui affectent des biens d'investissement et des moyens d'exploitation à des activités qui ne sont pas imposables continueraient dans cette mesure à supporter la taxe occulte, tout comme les entreprises qui ne sont pas assujetties à l'impôt.

153 **Suppression de la gradation des taux, assujettissement de certains commerces de détail et hausse du seuil d'imposition**

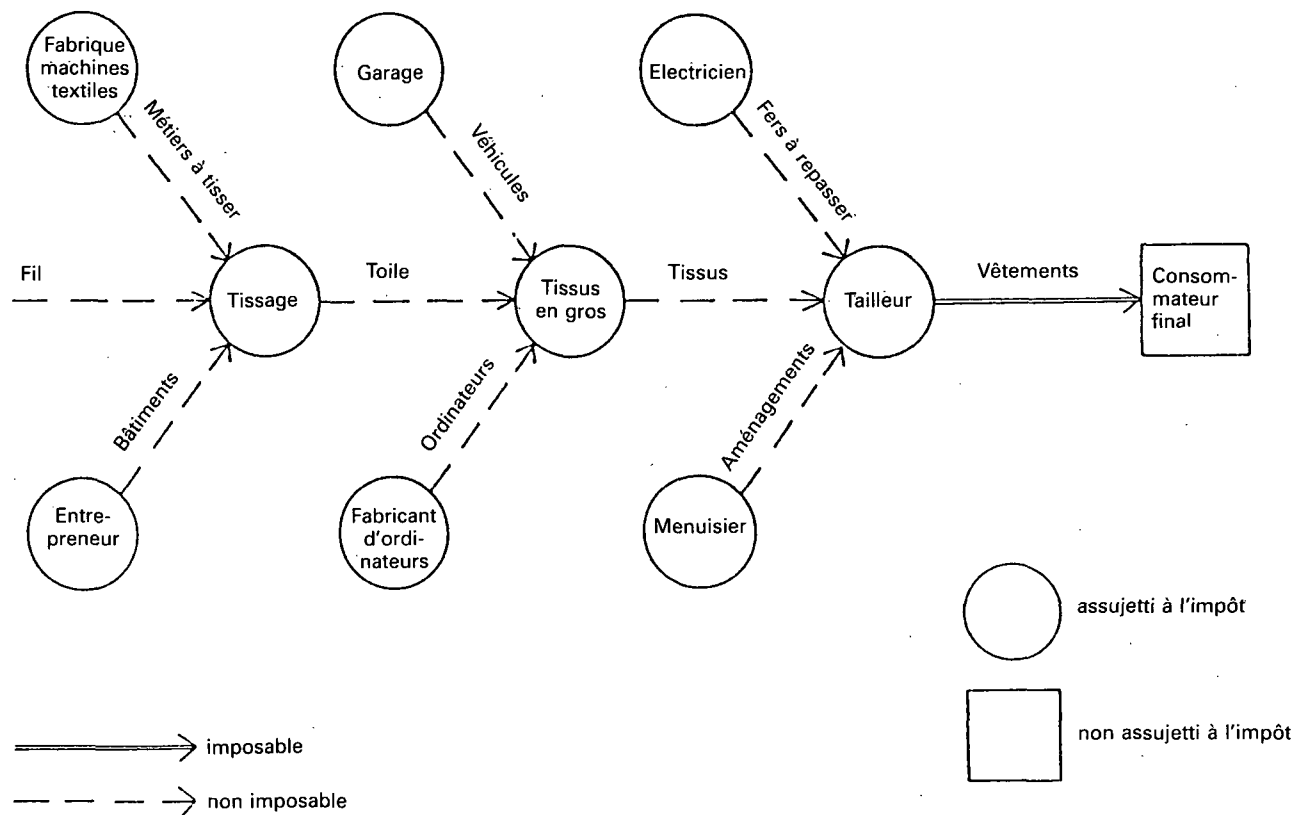
L'échelonnement des taux d'impôt, fixés actuellement à 6,2 pour cent pour les *livraisons au détail* et à 9,3 pour cent pour les *livraisons en gros*, tient compte du fait que, suivant le mode de distribution des marchandises, l'impôt est perçu tantôt au premier, tantôt au second stade. En effet, le dernier contribuable d'une chaîne de transactions livre tantôt à des revendeurs non soumis à l'assujettissement (détailants, hôteliers et restaurateurs, petits artisans), tantôt directement au consommateur. Pour que, par rapport au prix de détail, l'impôt perçu soit toujours à peu près équivalent, les chiffres d'affaires provenant de livraisons en gros doivent être imposés à un taux plus élevé que les ventes au détail. L'écart existant entre les deux taux montre que le législateur a posé le principe que le prix de détail est en moyenne de 50 pour cent plus élevé que le prix de gros. L'exemple donné ci-après permet de s'en convaincre:

Prix de gros en Fr.	Marge commerciale %	Prix de détail en Fr.	Impôt au taux de gros 9,3% en Fr.	Impôt au taux de détail 6,2% en Fr.	Différence
100.—	50	150.—	9.30	9.30	0

Le but d'une telle gradation des taux d'impôt est de permettre de ne pas assujettir à l'impôt le commerce de détail et de maintenir ainsi aussi bas que possible le nombre des entreprises contribuables, ce, en vue d'optimiser la rentabilité de la perception.

A cet avantage s'opposent toutefois de sérieux *inconvénients*:

- Dans de nombreux secteurs, les marges effectives diffèrent sensiblement de celle admise par le législateur; c'est pourquoi la gradation actuelle des taux



d'impôt ne permet que très imparfaitement de tenir compte de la différence de prix entre le stade de gros et celui du détail (cf. tableau 4). Lorsque les majorations dépassent ou n'atteignent pas 50 pour cent du prix de gros, il s'ensuit une *imposition inégale du prix de détail*. Dans certains secteurs de l'économie, ces inégalités peuvent provoquer des distorsions de concurrence, même lorsque les taux d'impôt sont peu élevés.

Tableau 4

Cas	Prix de gros en Fr.	Marge commerciale %	Prix de détail en Fr.	Impôt au taux de gros 9,3% en Fr.	Impôt au taux de détail 6,2% en Fr.	Différence en Fr.
I	100.—	100	200.—	9.30	12.40	+ 3.10
II	100.—	20	120.—	9.30	7.44	- 1.86

- Lorsque *sa marge* est nettement inférieure à 50 pour cent du prix de gros (Cas II), le détaillant non contribuable peut éviter l'imposition plus élevée, soit 9,3 pour cent sur le prix de gros, en optant pour un assujettissement volontaire à l'impôt. Une fois immatriculé, il pourra acquérir la marchandise en franchise d'impôt contre déclaration de grossiste et devra acquitter l'impôt au taux de 6,2 pour cent sur son prix de vente au détail.

En revanche, dans les branches où les *marges sont particulièrement élevées* (Cas I), la différence de charge qu'implique l'échelonnement des taux ne peut pas être aplanie, car on ne saurait assujettir à l'impôt en tant que grossiste un entrepreneur qui, en vertu de la loi, n'est pas contribuable, même si ce dernier est fiscalement favorisé et dispose ainsi d'un avantage concurrentiel par rapport aux contribuables.

- Au demeurant, l'application du système à deux taux n'est pas exempte de *difficultés* pour les contribuables et l'administration. Le défaut essentiel de ce système réside dans le fait que, pour distinguer entre les livraisons en gros et au détail, le fournisseur doit se fonder sur des faits existant non pas dans son entreprise, mais chez ses clients. En effet, selon les règles de l'AChA, est réputée livraison en gros la livraison de marchandises destinées à la revente ou à l'emploi comme matières premières dans la fabrication professionnelle de marchandises ou dans l'exécution professionnelle de constructions; dans tous les autres cas, il s'agit de livraisons au détail. La *qualification fiscale du genre de livraisons* dépend donc de la manière dont sont utilisées les marchandises chez l'acquéreur.
- Le système de la gradation des taux d'impôt est mis en défaut chaque fois que des revendeurs non contribuables (restaurateurs, cafetiers, détaillants) achètent des marchandises imposables, en particulier des boissons alcooliques, dans les *grands centres de distribution du commerce de détail et les discounts* ouverts à tout le monde; ils se comportent ainsi comme des consommateurs finals et payent les marchandises aux prix précisément prévus pour cette clientèle, prix qui ne comprennent qu'un impôt calculé au taux des livraisons au détail. Pourtant, du point de vue du droit fiscal, ces chiffres d'affaires correspondent à des livraisons en gros imposables à 9,3 pour cent, mais, pour des raisons pratiques, une

imposition conforme aux dispositions légales n'est que difficilement réalisable. En effet, celui qui, dans un magasin, acquiert au comptant des marchandises aux prix de vente au détail usuels de ce magasin, est considéré comme un consommateur final dont les achats sont soumis au taux des livraisons au détail; en pareil cas, on ne peut pas, pour déterminer l'imposition correcte, exiger des commerçants qu'ils s'enquière de l'utilisation que font de la marchandise les clients fréquentant anonymement leur magasin.

- Si certaines *prestations de services* venaient à être soumises à l'impôt, le maintien du système du double taux entraînerait des difficultés supplémentaires, car il ne se prête guère à l'imposition de ce genre de chiffres d'affaires. En effet, dans la plupart des cas, seul le taux de détail trouverait à s'appliquer et, lorsque l'acquéreur de la prestation de services la destine à la «revente», très souvent aucun impôt ne serait perçu, du fait que l'acquéreur serait un contribuable qui utiliserait cette prestation de services dans le cadre de son entreprise.

L'analyse des avantages et des inconvénients de la gradation des taux aboutit à postuler, dans le cadre d'une modernisation de l'impôt sur le chiffre d'affaires, l'abandon de ce système et l'adoption, en principe, d'un *seul taux d'imposition*. L'avantage prépondérant de la gradation des taux – l'exclusion des détaillants du cercle des contribuables – n'est pas suffisant pour contrebalancer tous les inconvénients qu'il comporte aujourd'hui. Cet avantage est en outre réduit du fait que les détaillants, exposés à une surimposition au taux de gros, requièrent de plus en plus fréquemment leur assujettissement volontaire, ce qui leur permet d'éviter le désavantage fiscal qu'ils auraient à supporter sans cela. On ne peut pas s'opposer en pareils cas à l'augmentation du nombre d'entreprises contribuables. Il importe de relever surtout qu'en raison de la suppression de l'imposition des moyens de production chez les contribuables, la gradation des taux perd de son sens, en ce qu'elle n'aurait plus d'effet que pour des livraisons faites à des entreprises non contribuables. L'introduction d'un taux unique permettrait, quant à elle, d'*importantes simplifications administratives*, tant pour les contribuables que pour l'administration. Cette mesure éliminerait en premier lieu les multiples problèmes d'interprétation que suscite la distinction entre livraisons en gros et livraisons au détail; les conditions de l'assujettissement en seraient de surcroît simplifiées.

Le taux unique à adopter et qui s'appliquera à l'ensemble des chiffres d'affaires doit être le *taux de détail actuel de 6,2 pour cent*. La suppression de l'échelonnement des taux exige naturellement qu'un certain nombre d'*entreprises du commerce de détail soient obligatoirement assujetties à l'impôt*. Si mince soit leur marge, les détaillants non soumis à l'impôt tirent en effet d'un taux unique des avantages fiscaux par rapport aux contribuables.

La question se pose donc de savoir si, dans le but de rationaliser la perception de l'impôt, la *limite générale du chiffre d'affaires minimum* qui aujourd'hui se monte à 35 000 francs par an convient aussi pour l'assujettissement de *ces entreprises* ou s'il faut la fixer à un *niveau plus élevé*. La réponse à cette question est fonction d'une estimation de l'avantage fiscal maximum qui peut être concédé aux entreprises qui ne dépassent pas cette nouvelle limite, sans que cela provoque de sensibles et donc inadmissibles perturbations des conditions normales de concurrence.

Au moment de l'introduction de l'impôt sur le chiffre d'affaires en 1941, la *limite de chiffre d'affaires annuel* qui détermine subjectivement l'assujettissement a été fixée à 35 000 francs. Cette limite s'étend à 46 667 francs pour les entrepreneurs qui réalisent exclusivement des *chiffres d'affaires en travaux immobiliers* imposables au taux spécial réduit, étant donné que ces chiffres d'affaires sont imposés en partie seulement. Actuellement, il ne doit plus y avoir qu'un nombre extrêmement restreint d'entreprises qui puissent s'en sortir avec un chiffre d'affaires annuel aussi faible. D'autre part, on remarquera que, depuis l'entrée en vigueur de l'arrêté instituant un impôt sur le chiffre d'affaires, les taux d'impôt ont passé progressivement de 2 à 6,2 pour cent pour les livraisons au détail et de 3 à 9,3 pour cent pour les livraisons en gros. Cette augmentation a pour conséquence que l'*avantage fiscal* exprimé en francs, qui est consenti à l'entreprise dont le chiffre d'affaires se situe encore légèrement en-dessous de la limite déterminant l'assujettissement, est considérablement plus grand aujourd'hui que par le passé. Dans les cas extrêmes, l'avantage fiscal dont bénéficie le non-contribuable par rapport à une entreprise qui ne dépasse que de peu la limite de 35 000 francs peut, calculé selon les taux actuels, avoisiner les 3000 francs (9,3 % de 35 000 francs). Un artisan qui n'effectue que des livraisons au détail et qui n'a pratiquement à faire aucun achat grevé de l'impôt (matières premières) pourra, quant à lui, obtenir un avantage fiscal d'à peu près 2000 francs au maximum (6,2 % de 35 000 francs), aussi longtemps que son chiffre d'affaires n'atteindra pas le niveau entraînant son assujettissement à l'impôt. Il faut évidemment prendre en considération le fait qu'en raison de la *dépréciation de la monnaie* intervenue depuis 1941, l'avantage fiscal exprimé en francs dans l'exemple ci-dessus représente un pouvoir d'achat notablement réduit. Il serait donc en tout cas nécessaire de prévoir un ajustement en raison du renchérissement.

Comme par le passé, on doit s'efforcer de tenir à l'écart de l'assujettissement les *petites entreprises* qui souvent ne disposent que d'une comptabilité sommaire et auxquelles les travaux administratifs devraient autant que possible être épargnés. *En relevant la limite du chiffre d'affaires déterminant d'une manière générale le début de l'assujettissement*, on pourrait libérer de l'obligation d'être contribuable un nombre plus important de petites entreprises. Pour définir à quel échelon s'arrêter, il faut mettre en balance les avantages que les petites entreprises retireraient d'une renonciation à l'assujettissement, d'une part, et les inconvénients en matière de concurrence que subiraient ceux qui ne dépasseraient que de peu la nouvelle limite de chiffre d'affaires et resteraient donc contribuables, d'autre part. Mais l'examen de ce problème ne peut se faire sans tenir compte des répercussions importantes engendrées par la *suppression de la taxe occulte*. En effet, contrairement aux entreprises contributives, les petites entreprises, qui ne seraient pas assujetties, continueraient à voir leurs biens d'investissement et leurs moyens d'exploitation frappés de l'impôt, ce qui diminuerait l'avantage fiscal dont elles pourraient bénéficier. Si l'on part ici de l'idée qu'un *avantage fiscal allant jusqu'à 4000 francs* en faveur des entreprises serait encore compatible avec le souci de préserver la *libre concurrence*, la *limite de chiffre d'affaires minimum* peut être portée, pour elles, à 75 000 francs par an.

La situation des *détaillants* est quelque peu différente, les achats de marchandises constituant en règle générale chez eux une charge importante. Divers calculs

prenant en considération différents chiffres d'affaires et marges de bénéfice ont montré qu'une limite de chiffre d'affaires minimum de 250 000 francs par année peut être fixée pour les entreprises du commerce de détail, sans que l'avantage fiscal de 4000 francs soit notablement dépassé. C'est pourquoi il faudrait prévoir pour les détaillants une *limite spéciale de chiffre d'affaires minimum plus élevée*, et ceci également dans l'intérêt d'une *perception rentable* de l'impôt.

154 Imposition des agents énergétiques

Aujourd'hui les agents énergétiques que sont le gaz, l'électricité ainsi que les combustibles solides et liquides figurent dans la liste des marchandises bénéficiant d'une exonération générale de l'impôt (liste franche).

Selon le droit actuel, seuls les carburants sont donc imposés dans le domaine de l'énergie; dans la mesure où ils sont considérés comme des matières premières pour la fabrication professionnelle de marchandises ou l'exécution professionnelle de constructions, ils peuvent cependant être acquis (comme livraisons en gros) par les grossistes en franchise d'impôt.

A l'heure actuelle, alors qu'il s'agit d'économiser l'énergie partout où cela est possible, il ne se justifie plus d'accorder, dans le cadre d'un impôt général sur le chiffre d'affaires, une franchise fiscale aussi étendue aux *agents énergétiques*. Nous sommes donc d'avis qu'ils doivent être *rayés de la liste franche*. Leur imposition doit être en outre conçue de telle sorte que les entreprises assujetties comme grossistes aient également à acquérir les agents énergétiques grevés de l'impôt.

Dans le souci d'éviter des cumuls d'impôts, il est néanmoins nécessaire d'*exonérer* d'impôt les livraisons d'énergie faites aux grossistes dans les circonstances suivantes:

- livraisons d'énergie en vue de la *revente* par des grossistes,
- livraisons d'énergie que des grossistes *transforment* en une autre forme d'énergie en vue de la revente,
- livraisons d'énergie que les grossistes utilisent à des *fins non énergétiques*; sont considérés comme agents énergétiques utilisés à des fins non énergétiques les matières solides, liquides ou gazeuses servant à la fabrication de produits, sans qu'à cette occasion leur potentiel énergétique immanent soit utilisé comme combustible ou carburant, par exemple utilisation de produits pétroliers comme matière première de base pour la fabrication de produits chimiques.

C'est pourquoi les contribuables doivent avoir la possibilité d'acquérir en franchise d'impôt contre déclaration de grossiste l'énergie qui, chez eux, sert aux fins énumérées ci-dessus.

Les livraisons d'énergie à toutes autres fins, telles que l'éclairage, le chauffage ou le fonctionnement de machines servant à la production, sont par contre aussi frappées d'impôt chez les contribuables grossistes. Sur le plan administratif, l'extension de l'IchA sur l'énergie aux contribuables ne pose pas de problèmes importants. Par rapport à l'IchA sur l'énergie selon le schéma proposé par la commission Heimann, elle devrait même diminuer les charges administratives, en particulier celles des entreprises de moyenne importance, la part de l'énergie utilisée à des fins privées n'ayant plus à être calculée séparément.

Pour des raisons ayant trait à la politique énergétique et à celle de l'environnement, mais également en vue d'une perception rationnelle de l'impôt, il convient toutefois de faire bénéficier d'une exonération générale de l'impôt les nouvelles *énergies renouvelables*, en particulier l'énergie solaire, l'énergie ambiante, l'énergie géothermique, le biogaz et les autres biomasses, l'énergie éolienne comme aussi le bois de feu. C'est pourquoi elles figurent dans la liste franche.¹⁰⁾

Par contre, les livraisons d'énergie sous forme de chaleur provenant d'installations de chauffage à distance, notamment la chaleur dégagée par les centrales nucléaires et les usines d'incinération des ordures en activité, doivent être soumises à l'impôt. L'exonération de la chaleur de récupération employée pour le chauffage à distance aurait inévitablement pour conséquence une certaine distorsion des conditions de concurrence, étant donné la vive compétition qui règne sur le marché de la chaleur utilisée pour le chauffage.

Des considérations tenant au coût de la perception et à la politique énergétique militent également en faveur d'un régime d'exemption dans le cas de l'électricité provenant des *petites usines hydro-électriques*. Ces installations produisent une énergie indigène renouvelable en respectant au plus haut point l'environnement et le plus souvent sans porter atteinte au paysage. Afin de promouvoir l'implantation des petites usines hydro-électriques, nous prévoyons de les libérer de l'assujettissement. A cet effet, le critère de délimitation, par analogie avec les dispositions prises dans les autres cas, sera fondé sur leur chiffre d'affaires. En prenant pour base une puissance de 0,3 mégawatt au maximum, la limite minimum de chiffre d'affaires entraînant l'assujettissement des petites usines hydro-électriques devrait être fixée à environ 200 000 francs par an.

155 Etendue de la liste franche

Différentes marchandises énumérées exhaustivement bénéficient d'une exonération générale de l'impôt. Cette *liste franche*, qui figure à l'article 14, 1^{er} alinéa, lettre b, AChA, comprend depuis le 1^{er} janvier 1959 les catégories de 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 arrangements similaires,
- fourrages, acides pour l'ensilage, litières, engrais et préparations pour la protection des plantes,
- médicaments,
- journaux, revues et livres.

¹⁰⁾ Cf. art. 9, 2^e al., let. d, ch. 4 disp. trans. cst.

L'imposition des agents énergétiques – à l'exception du bois de feu et des nouvelles énergies renouvelables (cf. ch. 154) – dans le cadre de l'impôt général sur le chiffre d'affaires a tout d'abord pour effet d'éliminer de cette liste le gaz, l'électricité et les combustibles.

Les autres postes de la liste franche demeurent par contre en principe inchangés (cf. ch. 232, art. 9, 2^e, let. d, ch. 4, disp., trans. cst.). Bien qu'une liste de marchandises bénéficiant de l'exonération générale de l'impôt puisse engendrer des inégalités et poser des problèmes de délimitation dans le cadre d'un système d'impôt général sur la consommation, elle libère de l'impôt toute une gamme de biens nécessaires à la satisfaction des besoins vitaux de la population – parmi lesquels en particulier les produits comestibles et les boissons non alcooliques. Cela favorise les milieux modestes qui doivent consacrer une part importante de leur revenu à l'achat de telles marchandises. C'est pourquoi, actuellement encore, une liste franche a une grande *portée socio-politique*. Indirectement, elle contribue en outre à la réalisation du principe d'une imposition selon la *capacité économique*. La suppression intégrale de la liste franche se heurterait en conséquence à une forte résistance.

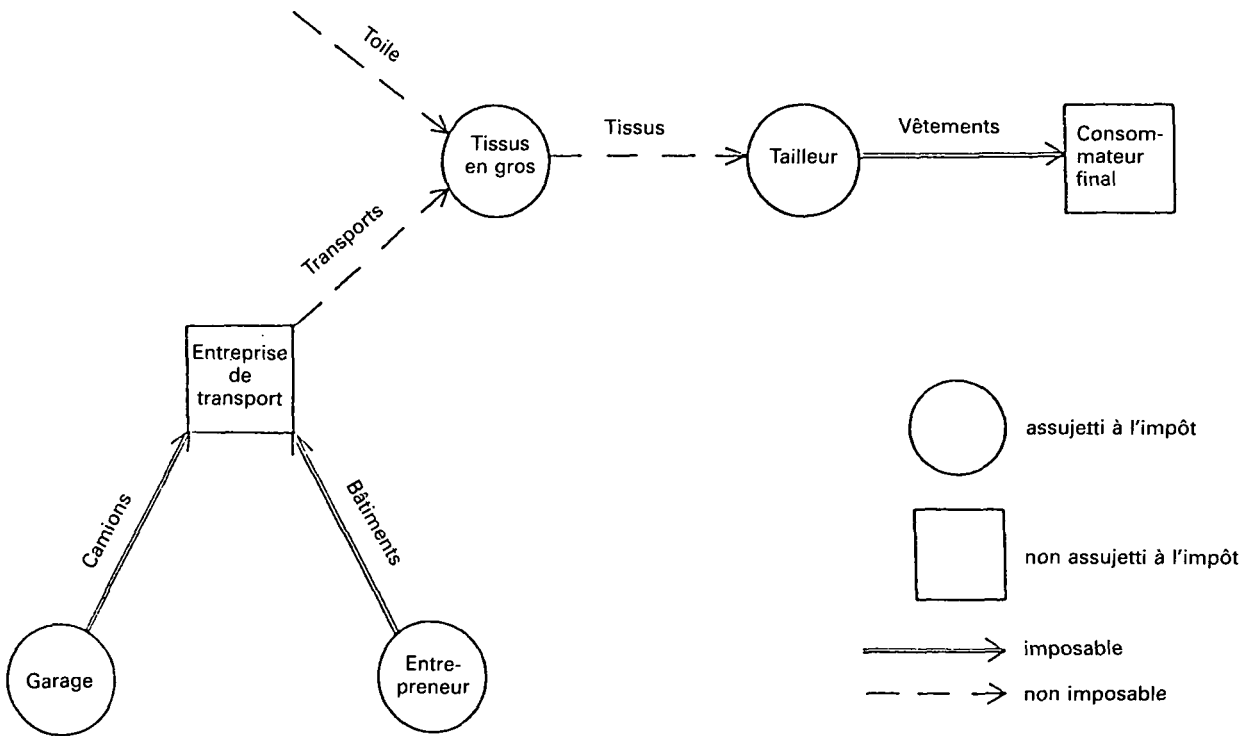
156 Imposition de prestations de services

La suppression de la taxe occulte selon les modalités exposées au chiffre 152 ci-dessus confère à une catégorie d'entreprises, les contribuables, la franchise d'impôt sur tous les biens d'investissement et moyens d'exploitation.

Le fait de ne pas imposer certaines prestations entraîne une pseudo-franchise d'impôt: vu que celui qui fournit de telles prestations n'est pas contribuable en ce qui les concerne, il n'est pas en droit d'acquérir en franchise d'impôt les biens qu'il utilise dans l'exercice de l'activité non imposée. Dans cette mesure, les prestations non imposées conservent leur charge d'impôt (cf. tableau 5). Pour obtenir une *véritable franchise* d'impôt, le fournisseur doit être contribuable. Alors seulement, il est en droit d'acquérir en franchise d'impôt les biens utilisés en vue de transactions franches d'impôt.

Si l'on n'impose pas certaines prestations (pseudo-franchise), la charge de l'impôt ne se trouve atténuée que lorsque ces prestations sont fournies directement au consommateur, car l'impôt que celui-ci doit supporter se limite alors à celui qui a frappé les achats opérés par le fournisseur des prestations. En revanche, lorsqu'une prestation est fournie à un contribuable, il se produit un cumul d'impôts: l'impôt qui a frappé les achats du fournisseur – non contribuable – de la prestation s'ajoute à celui qui frappe les transactions opérées ensuite par le destinataire – contribuable – de cette prestation. On ne peut éviter un cumul d'impôt que dans la mesure où, dans une chaîne de transactions, toutes les prestations fournies par les différentes entreprises, jusqu'à la dernière, sont soumises à l'impôt; c'est alors seulement que chaque entreprise a effectivement la possibilité d'obtenir l'ensemble de ses investissements et de ses moyens d'exploitation en franchise d'impôt.

Pour supprimer des *inégalités dans la charge de l'impôt*, néfastes à la concurrence, et pour éviter des *cumuls d'impôt*, il y a lieu de soumettre à l'impôt les services



suivants, ou, dans des cas déterminés, d'en admettre l'imposition à titre volontaire. Une telle extension de l'objet de l'impôt contribue également à assurer des rentrées d'impôt supplémentaires.

156.1 Transport de marchandises, stockage de marchandises et prestations des maisons d'expédition

Le *transport de marchandises* est un *élément du coût* de leur fabrication et de leur distribution. Il s'agit d'une prestation de services qui, la plupart du temps, est fournie à des contribuables. Pour éviter un cumul de l'imposition, il est donc nécessaire de soumettre le transport de marchandises à l'impôt car, de cette manière, les entreprises de transport sont mises à même d'acquérir leurs biens d'investissement et leurs moyens d'exploitation en franchise d'impôt (cf. tableau 6).

De plus, l'imposition du transport de marchandises permet d'éviter des *distorsions de concurrence* qui, sans cela, seraient inévitables, par exemple l'inégalité de la charge fiscale entre des marchandises que le fournisseur transporte lui-même chez l'acquéreur et des marchandises qu'il fait transporter par une entreprise de transport non contribuable. Outre les prestations de transport, il y a également lieu de frapper de l'impôt le *stockage de marchandises*, ainsi que les autres prestations fournies par les maisons d'expédition, en raison du fait qu'elles sont le plus souvent exécutées pour des contribuables, de sorte que leur non-imposition conduirait aussi à un cumul d'impôt et à des distorsions sur le plan de la concurrence.

156.2 Travaux d'architectes et d'ingénieurs, prestations des entreprises générales de construction

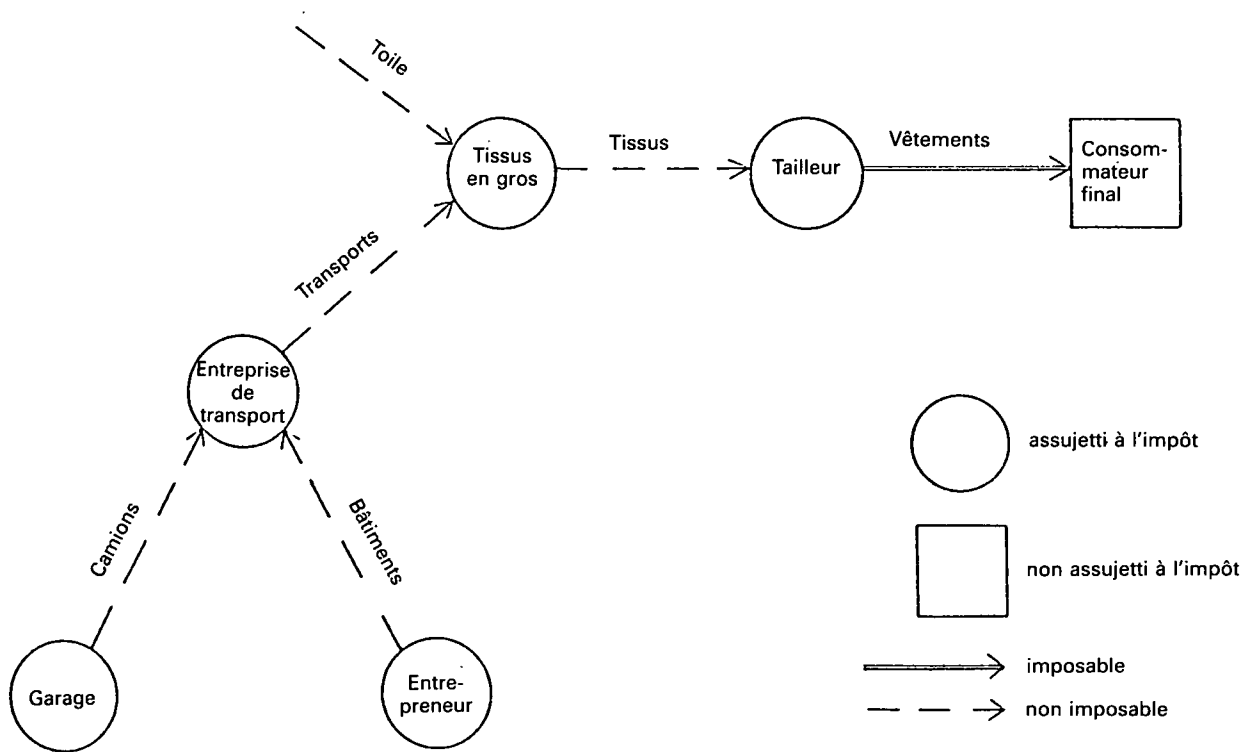
Les travaux des architectes et des ingénieurs doivent être également soumis à l'impôt, cela en vue d'éliminer les inégalités de la charge fiscale et d'améliorer ainsi la *neutralité concurrentielle* de l'impôt. En effet, les entreprises du bâtiment qui sont contribuables doivent imposer intégralement – en tant que partie de la contre-prestation – les honoraires d'architectes ou d'ingénieurs compris dans le *prix de la construction*, alors que ces honoraires ne sont pas frappés de l'impôt si celui qui a fourni la prestation en cause est un architecte ou un ingénieur indépendant qui a conclu le contrat directement avec le maître de l'ouvrage.

Pour des raisons de concurrence, l'imposition des travaux d'architectes et d'ingénieurs entraîne l'assujettissement *des entreprises générales* de construction car sinon, on va le voir, les entreprises de construction et les architectes contribuables se trouveraient désavantagés.

En effet, la fonction d'entreprise générale peut être aussi remplie par une entreprise qui n'effectue elle-même aucun travail. Selon les dispositions actuelles de l'AChA, ces entreprises générales ne sont pas contribuables. Si cette réglementation restait inchangée, les entreprises générales qui confient tous leurs travaux immobiliers à des entreprises tierces, et ne sont ainsi pas assujetties à l'impôt, jouiraient d'un avantage vis-à-vis de leurs concurrentes qui exécutent

Imposition des prestations de services avec élimination de la taxe occulte dans le cas des transports de marchandises

Tableau 6



elles-mêmes certains travaux. Ces dernières sont, en règle générale, des entreprises de construction contribuables qui remplissent également la fonction d'entreprise générale. Ces entreprises doivent déclarer l'ensemble de leur chiffre d'affaires, alors que les entreprises générales non-contribuables n'ont à supporter l'impôt que sur les prestations des *sous-traitants*, des ingénieurs et des architectes, sans devoir imposer leurs propres prestations. Eu égard aux exigences de la libre concurrence, il s'avère dès lors nécessaire d'assujettir désormais à l'impôt aussi les entreprises générales de construction jusqu'alors non-contribuables. Il convient de relever à ce propos que celles des entreprises générales de construction qui, outre les prestations qu'elles fournissent en tant que telles, exécutent également pour des tiers des travaux d'architectes et d'ingénieurs à titre de prestations indépendantes, seraient déjà assujetties à l'impôt pour cette raison. L'assujettissement des entreprises générales de construction s'impose aussi pour éliminer la taxe occulte de tous les chiffres d'affaires réalisés dans le secteur des travaux immobiliers, ce qui implique de libérer également de l'impôt les achats des entreprises générales de construction.

156.3 Prestations dans le domaine de la publicité

Une grande partie de ces prestations est fournie à des clients contribuables (dépenses publicitaires, p. ex. en relation avec la distribution de marchandises et la construction d'immeubles). Etant donné cette forte proportion, l'imposition des prestations dans le domaine de la publicité permet d'empêcher, chez les contribuables, un cumul d'impôt perturbant le libre jeu de la concurrence.

L'assujettissement de ces prestations à l'impôt a en effet pour conséquence d'une part, d'exempter globalement de la charge fiscale les biens d'investissement et les moyens d'exploitation acquis par les entreprises du secteur de la publicité; d'autre part, l'impôt sur les prestations dispensées dans ce domaine est supprimé chaque fois qu'elles sont fournies – et c'est très souvent le cas – à des bénéficiaires contribuables.

156.4 Location de marchandises

La mise à disposition d'une marchandise à titre onéreux doit être traitée, du point de vue fiscal, comme l'aliénation d'une marchandise ou la livraison de marchandises fabriquées en vertu d'un contrat d'entreprise, et par conséquent, elle doit être incluse dans l'objet de l'impôt. De ce fait, les contribuables peuvent se procurer sans la charge de l'impôt les marchandises qu'ils utilisent comme moyen de production dans leurs activités imposables, indépendamment du fait qu'ils en acquièrent la propriété ou qu'ils se contentent de les louer. Si l'objet de l'impôt est élargi dans ce sens, les loueurs, d'une part, voient leurs achats et les locataires, d'autre part, peuvent prétendre obtenir en franchise d'impôt la mise à disposition des marchandises louées, dans la mesure où ils les utilisent pour une activité soumise à l'impôt. Cette extension de l'assiette n'englobe que les marchandises, mais non les biens immobiliers, par exemple les habitations (cf. toutefois la possibilité de l'imposition facultative selon le ch. 156.6).

156.5 Mise à disposition de main-d'œuvre

La mise à disposition de main-d'œuvre pour exercer une activité soumise à l'impôt doit être imposée afin, d'une part, d'éviter qu'on puisse soustraire ce travail à l'impôt par le biais d'une simple mise à disposition de main-d'œuvre et, d'autre part, de n'avoir plus à distinguer, ce qui est souvent difficile, entre la mise à disposition de personnel et l'exécution de travaux en vertu d'un contrat d'entreprise.

156.6 Imposition facultative de certaines prestations

L'introduction de cette faculté dans la loi doit permettre de soumettre volontairement à l'impôt certaines prestations effectuées entre entreprises contribuable, afin d'éviter des cumuls d'impôt. Dans cet ordre d'idée, les prestations suivantes entrent notamment en considération:

- *Prestations dans le domaine du traitement électronique de l'information*: Selon le droit en vigueur, seuls sont imposables dans ce secteur les chiffres d'affaires que l'on peut qualifier de livraisons de marchandises. Pour cela il faut, soit qu'ils aient eux-mêmes pour objet des livraisons de marchandises, soit qu'ils se rapportent à une prestation qui n'est pas imposable lorsqu'elle est exécutée seule pour elle-même, mais qui se trouve frappée de l'impôt si elle est liée à une livraison de marchandises. C'est le cas, par exemple, des conseils et des prestations portant sur des problèmes d'organisation, qui sont dispensés en relation avec la livraison de hardware.

L'assujettissement des autres prestations, qui actuellement ne sont pas soumises à l'impôt dans ce secteur de l'économie, permettrait certes de résoudre de nombreux problèmes de délimitation. Cependant, au cas où l'objet de l'impôt serait étendu aussi largement, on devrait se demander si, pour assurer l'égalité de traitement, les conseils dispensés dans des domaines voisins ne devraient pas être également soumis à l'impôt. En outre, l'imposition générale des prestations dans le domaine du traitement de l'information poserait des problèmes partout où des travaux, en soi non imposables, sont exécutés pour des tiers par le moyen du traitement électronique des données, comme c'est souvent le cas, par exemple, pour la tenue de comptabilités.

Pour ces raisons, il convient de ne pas assujettir obligatoirement à l'impôt les prestations qui sont fournies en relation avec le traitement de l'information et qui ne valent pas livraisons de marchandises, notamment les conseils, les analyses, les travaux de programmation, l'exécution de calculs, la tenue de comptabilités, mais d'en autoriser *l'imposition à titre volontaire*. Une telle solution donne la possibilité aux entrepreneurs qui fournissent de telles prestations d'acquiescer en franchise d'impôt les biens d'investissement et les moyens d'exploitation mis en œuvre à cette fin, ce qui a pour effet de supprimer la taxe occulte dans ce domaine. De plus, les entreprises qui utilisent ces prestations dans le cadre de leurs activités imposables peuvent alors les obtenir en franchise d'impôt.

- *Aliénation et location d'immeubles ou de parties d'immeubles*: Le contribuable qui fait construire un bâtiment à usage de fabrique ou de bureaux pour

l'exercice d'une activité imposable peut acquérir en franchise d'impôt tous les travaux immobiliers nécessaires à cette construction. Si, par contre, il ne se décide qu'à louer les locaux convenant à son activité, il n'a pas possibilité de se libérer de l'impôt pour les dépenses qui en résultent. Il peut en découler un cumul d'impôt faussant considérablement le libre jeu de la concurrence. Afin d'éviter de pareilles *inégalités de charges fiscales*, il convient d'accorder la faculté d'imposer à titre volontaire la location de bâtiments ou de parties de ceux-ci, par exemple quelques étages d'un immeuble. De cette façon, une société immobilière (de même qu'une entreprise de construction) qui fait construire un immeuble pour son propre compte en vue de le louer à des fabricants ou à des commerçants contribuables, peut se faire assujettir en ce qui concerne ce genre de transactions. Ainsi le loueur jouit de la franchise d'impôt pour les travaux de construction, et il en va de même du locataire contribuable pour ses dépenses de location.

Le même problème se pose en cas d'aliénation d'immeubles ou de parties de ceux-ci. Aussi, sous certaines conditions, la vente de biens-fonds doit-elle pouvoir être imposée volontairement.

157 Imposition des travaux immobiliers

Selon les dispositions en vigueur on distingue, relativement à la charge fiscale dont ils sont grevés, deux catégories de travaux immobiliers. Les différents travaux de construction énumérés dans l'annexe de l'ACHA (notamment terrassements, maçonnerie, constructions, ferblanterie, serrurerie, plâtrerie, peinture, menuiserie, vitrerie, installations électriques et sanitaires, chauffage) ne sont imposables qu'à raison des trois quarts de la contre-prestation, s'il s'agit de livraisons, et des trois quarts de leur valeur, s'il s'agit de consommation particulière; cela correspond à l'imposition de la totalité du chiffre d'affaires à un *taux spécial* fixé à 4,65 pour cent actuellement. Les autres chiffres d'affaires en travaux immobiliers sont imposés au taux normal de détail, actuellement 6,2 pour cent. Avant toute chose, *l'imposition de tous les travaux immobiliers au taux normal constitue une des mesures essentielles destinées à compenser le manque à gagner résultant de l'élimination de la taxe occulte*. La suppression du taux spécial permet en outre de réaliser des simplifications importantes de la perception, en ce qu'elle rend superflues les nombreuses *délimitations* inhérentes au droit actuel.

Seront ainsi frappés d'une charge fiscale plus élevée tous les travaux de construction pour des entreprises non contribuables, pour des ménages privés et pour des collectivités publiques. En revanche, ceux qui seront exécutés pour des contribuables représenteront pour eux des dépenses d'investissement; du fait de l'élimination de la taxe occulte, ils seront dorénavant francs d'impôt.

D'après le droit actuel, les prestations de caractère imposable qu'un grossiste exécute pour les besoins de sa propre entreprise ne sont imposées que si elles ont un caractère professionnel, ce qui est le cas lorsque le grossiste exécute aussi de telles prestations, dans une certaine mesure, pour des tiers à titre onéreux. Si cette condition est remplie, les prestations faites par une entreprise pour ses *propres besoins* sont, elles aussi, imposées pour leur pleine valeur (consommation parti-

culière). Il en va différemment des grossistes qui exécutent des prestations de caractère imposable mais ne le font pas professionnellement, comme aussi des entreprises privées et des collectivités publiques non assujetties à l'impôt: dans ces cas, les prestations à soi-même ne sont pas imposées, mais les matières premières nécessaires à leur exécution doivent être acquises avec la charge de l'impôt.

S'agissant d'entreprises non contribuables, des *prestations à soi-même de caractère imposable* sont faites, par exemple, par les centres d'entretien des cantons et des communes (travaux de construction et d'entretien de toutes sortes), par les entreprises de transports publics et privées, par les hôpitaux, les banques, les compagnies d'assurances, etc., c'est-à-dire surtout par les grandes entreprises du secteur des services, qui disposent à cet effet du personnel, de l'organisation et des installations techniques nécessaires. A part les travaux immobiliers, il s'agit surtout de travaux les plus divers de réparation, d'entretien et de nettoyage, ainsi que de la fabrication d'imprimés.

La *commission d'étude Heimann* pour la révision de l'imposition du chiffre d'affaires est d'avis que quiconque fait soi-même des travaux relevant typiquement des arts et métiers, devrait être traité, dans le cadre de l'impôt sur le chiffre d'affaires, de la même façon que celui qui confie de tels travaux à des tiers. En vue d'améliorer la rentabilité concurrentielle, la commission d'étude proposa de soumettre à l'impôt les prestations à soi-même de caractère imposable exécutées par des *entreprises non contribuables et par des collectivités publiques*, lorsque leur valeur est supérieure à 500 000 francs par année. Lors de la procédure de consultation relative au rapport final du 19 janvier 1983 de la commission d'étude pour la révision de l'imposition du chiffre d'affaires, cette recommandation s'est heurtée à une forte résistance, notamment de la part des gouvernements cantonaux.

Vu la controverse suscitée par cette mesure, le Conseil fédéral a renoncé dans le rapport du 9 novembre 1988 pour la procédure de consultation, à présenter à l'examen une nouvelle proposition sur ce point. Différents participants à cette consultation, en particulier les milieux de la construction, demandent à nouveau que soit en tout cas introduit un assujettissement spécial frappant les travaux de caractère immobilier – le cas échéant uniquement ceux qui conduisent à une plus-value – exécutés par les *centres d'entretien des cantons et des communes*. Selon leur opinion, ce serait le moyen de supprimer le handicap qui actuellement pénalise l'économie privée, sur le plan de la concurrence.

Les partisans de cette imposition escomptent en outre que, ce faisant, les entreprises du secteur tertiaire et tout particulièrement l'Etat se rendront mieux compte des coûts effectifs des prestations qu'ils exécutent pour eux-mêmes, lorsqu'ils choisissent cette façon de faire au lieu de confier les travaux à un tiers contribuable.

On objectera à cela que souvent, ce ne sont pas les dépenses en soi, mais d'autres considérations, par exemple l'absolue nécessité de maintenir un *service de piquet* ou la volonté de *garder secrètes des informations*, qui incitent l'Etat à se charger lui-même de certains travaux. Dans tous ces cas, une imposition des prestations à soi-même ne pourrait rien changer à la situation actuelle.

Si, comme le proposent divers milieux, l'imposition des prestations à soi-même offertes sur le marché devait être limitée aux travaux immobiliers effectués par les centres d'entretien des cantons et des communes, et par les entreprises de l'économie privée ou, de manière plus restrictive encore aux prestations exécutées pour elles-mêmes par les seules collectivités publiques, une telle proposition devrait être rejetée en raison déjà du principe de l'égalité devant la loi, mais aussi pour des raisons d'économie administrative.

C'est pourquoi il convient de renoncer à une telle imposition.

16 Autres éléments du nouveau régime financier

161 Supplément prélevé sur l'impôt sur le chiffre d'affaires élargi en vue de financer l'AVS

Les perspectives d'évolution de la pyramide des âges de notre population montrent que le rapport entre les cotisants et les rentiers AVS se détériore à vue d'œil. Une population active toujours moins nombreuse cotise pour un nombre toujours plus élevé de rentiers AVS. Cette *évolution démographique* peut durer aussi longtemps que la croissance économique réelle est favorable. L'AVS est en revanche menacée d'une *impasse financière* au cas où l'activité économique se ralentirait sensiblement durant les années nonante ou même connaîtrait une phase de stagnation relativement longue. Pareille hypothèse nous a amenés à la conclusion que le Parlement doit pouvoir être en mesure de garantir à temps et de manière appropriée le financement de l'AVS en se voyant attribuer une *compétence* lui permettant, le cas échéant, d'agir. Le projet du Conseil fédéral n'est *en aucune manière lié au prélèvement d'un impôt «en réserve»*.

Pour des raisons inhérentes à la *politique de l'emploi*, les cotisations prélevées sur les salaires ne devraient pas dépasser de beaucoup le seuil des dix pour cent. Le seul fait de ne rien changer au mode de financement des œuvres sociales et d'augmenter la ponction sur les salaires pose déjà des problèmes, ne serait-ce que du point de vue économique. L'*imposition* supplémentaire des salaires renchérit le facteur de production qu'est le travail et compromet la compétitivité internationale de la place de travail suisse. Comme l'*expertise Bombach* l'a déjà démontré, la croissance de l'ensemble de l'économie pâtira moins d'une majoration du taux de l'impôt sur le chiffre d'affaires élargi que d'une augmentation des prélèvements en pour-cent sur les salaires. C'est la raison pour laquelle le mode de financement de l'AVS peut être amené à exercer une influence non négligeable sur les *capacités de développement ultérieur de notre pays*.

C'est pourquoi le Conseil fédéral propose une solution de rechange au financement des œuvres sociales par les contributions des employeurs et employés. Le *fardeau du financement* serait ainsi réparti sur une base plus large et ne pèserait pas exclusivement sur la population active. Pour l'instant, la population active née durant les années de forte natalité cotise encore à l'AVS. Cependant, à partir du milieu des années nonante, le nombre des rentiers va progressivement s'accroître. De plus, l'amélioration de l'espérance de vie conduira à prolonger la durée de versement des rentes de sorte que les besoins financiers de l'AVS augmenteront.

Le financement partiel de l'AVS par une majoration du taux de l'impôt sur le chiffre d'affaires élargi revêt ainsi une importance aussi grande, du point de vue de l'emploi des forces productives, que la suppression de la taxe occulte. La modification des bases de financement de l'AVS permet aussi aux retraités de participer, dans une modeste mesure, au financement de l'AVS. En présentant cette proposition, le Conseil fédéral ne tient pas seulement compte des préoccupations de l'économie face à la concurrence mais aussi du désir justifié d'assurer la sécurité des rentes. Ce projet contribue donc dans une large mesure à l'équilibre des intérêts sociaux et ne saurait, pour cette raison, être exclu de la réforme du régime financier.

Le supplément prélevé sur l'impôt sur le chiffre d'affaires élargi, une majoration du taux de 1,3 unité de pourcentage, n'est prévu que dans l'hypothèse où surgiraient des difficultés de financement de l'AVS dues à des raisons démographiques et ce supplément serait limité dans le temps. Il devrait être fixé par voie d'un arrêté fédéral soumis à référendum. Les *garanties* sont donc suffisantes pour désarmer les adversaires du projet qui invoquent un développement exagéré des prestations de l'AVS.

162 **Suppression du caractère temporaire de l'IFD et de l'IchA**

L'impôt fédéral direct et *l'IchA* existent depuis presque 50 ans et constituent actuellement les deux principales sources de financement des tâches de la Confédération. Leur part aux recettes totales de celle-ci s'élève à plus de 50 pour cent. Différents milieux consultés ont, il est vrai, demandé l'abolition ou le réaménagement de l'impôt fédéral direct. Nous avons expliqué précédemment (cf. ch. 14) pourquoi nous ne pouvions donner suite à cette requête. Personne, en revanche, ne conteste le *volume des recettes fédérales*. C'est pourquoi nous vous proposons de supprimer le caractère temporaire de ces impôts, fixé par la constitution, et qui nous paraît aujourd'hui anachronique.

Nous ne pouvons partager le point de vue exprimé par certains milieux consultés: ils prétendent en effet que la suppression de la limitation dans le temps ne peut être envisagée que si le régime financier fait l'objet d'une refonte complète. A une époque marquée par des *changements économiques et sociaux rapides*, un régime financier, tout comme n'importe quel autre domaine politique, ne saurait être considéré comme définitif. Etant donné l'évolution observée en Europe et dans le monde, il faut plutôt s'attendre à devoir constamment analyser d'un œil critique le régime des finances fédérales. L'exemple des *droits de timbre* montre d'ailleurs qu'il a fallu entreprendre des réformes fondamentales en dépit du caractère permanent de cet impôt.

Les enseignements tirés des précédents projets de réforme des finances fédérales ont montré à l'envi que le caractère temporaire n'a pas augmenté la *volonté de changement*. Au contraire, il a fallu, faute de temps, renoncer à entreprendre des modifications fondamentales du régime financier. Dans ce sens, le caractère temporaire de ces impôts a fait obstacle à d'importantes réformes structurelles. Or, il convient de procéder à des réformes du système fiscal lorsque celles-ci s'avèrent objectivement nécessaires, et indépendamment du fait qu'un régime

vient à échéance. A cet égard, il existe à tous les échelons politiques les *instruments et droits de participation* nécessaires.

Dans les prochaines décennies, notre régime financier risque de subir constamment des pressions réformistes consécutives à la poussée des *efforts consentis en vue de l'intégration européenne*. Il faudra que nous soyons en mesure d'entreprendre les adaptations qui s'imposent sans avoir à mener parallèlement, et à intervalles réguliers, de fastidieuses et longues discussions sur la justification de ces deux impôts fédéraux très importants.

163 Transformation de droits de douane fiscaux en impôts de consommation

163.1 Engagement international

A l'article 4, 1^{er} alinéa, de l'accord du 22 juillet 1972¹¹⁾ entre la Confédération suisse et la Communauté Economique Européenne, la Suisse s'est engagée à *éliminer* sur les produits industriels non seulement les droits de douane protecteurs, mais aussi *les droits fiscaux*. (Les droits de douane fiscaux servent avant tout à alimenter les fonds publics et non à protéger les industries indigènes). En vertu de la même disposition, notre pays peut cependant transformer ses droits de douane fiscaux en taxes intérieures frappant aussi bien les produits importés que ceux qui sont obtenus à l'intérieur du territoire.

En outre, dans un échange de lettres à l'occasion du *Tokyo-round du GATT* en 1979, la Suisse a manifesté son intention, à l'égard des USA, de remplacer les droits de douane sur les voitures automobiles et leurs pièces par des impôts intérieurs non discriminatoires.¹²⁾ A l'heure actuelle, notre pays perçoit encore des droits de douane fiscaux sur les huiles minérales, le gaz naturel et leurs produits ainsi que sur les automobiles et leurs parties de même que sur les films cinématographiques.

Bien que, jusqu'à ce jour, les Communautés Européennes n'aient pas exercé de pressions dans ce sens, la transformation des droits en question ne devrait plus être différée.

163.2 Efforts déployés jusqu'ici

Il était d'emblée évident que notre pays ne pourrait pas renoncer purement et simplement aux recettes provenant des droits de douane fiscaux, qui s'élevèrent à quelque 3 milliards de francs en 1987. On ne peut guère envisager d'autre solution que la transformation de ces droits en impôts spéciaux de consommation. En été 1983, le Département fédéral des finances a mis en consultation un «*Rapport concernant la transformation de droits de douane fiscaux en impôts de consommation*» et un projet d'arrêté fédéral en vue de la modification de l'article 41^{ter}, 4^e alinéa, de la constitution. L'accueil réservé au projet fut en prédominance favorable.

¹¹⁾ RO 1972 3118, 1975 1437

¹²⁾ RO 1979 2609

Dans divers avis exprimés à ce sujet, *le moment* d'une révision était néanmoins jugé défavorable en raison de l'existence de nombreux autres dossiers apparentés tels que la loi fédérale concernant l'utilisation du produit des droits d'entrée sur les carburants, les ordonnances sur les redevances sur le trafic routier ou les dispositions constitutionnelles sur la politique des transports. Le 29 août 1984, le Conseil fédéral prit connaissance du résultat de la procédure de consultation et chargea le Département fédéral des finances, sans lui fixer de délais, d'élaborer des projets de modification de la constitution. Le Conseil fédéral, estimant lui aussi que le moment n'était pas opportun pour opérer une telle révision, il la différa à la période législative en cours. L'occasion se présente maintenant d'intégrer le projet au nouveau régime financier.

163.3 Les grandes lignes du nouveau régime

Depuis 1971, la Confédération a la compétence, aux termes de l'article 41^{ter} de la constitution, de percevoir un impôt de consommation spécial « sur le pétrole et le gaz naturel, sur les produits résultant de leur raffinage, ainsi que sur les carburants pour moteurs qui proviennent d'autres matières ». Cette disposition ne couvre pas tous les *produits des huiles minérales* qui sont actuellement grevés d'un droit de douane fiscal; il faut donc la compléter. En outre, il faut encore accorder à la Confédération la compétence – qui lui manque – de percevoir un *impôt de consommation sur les automobiles* et leurs pièces. Ces deux objectifs peuvent être atteints en complétant et en modifiant l'article 41^{ter}, 4^e alinéa, de la constitution.

En revanche, le Conseil fédéral souhaite renoncer à *l'imposition des films cinématographiques*. Le droit fiscal correspondant (env. 1 mio. de fr.) serait purement et simplement abandonné.

Il est prévu de faire percevoir ces deux nouveaux impôts par l'administration des douanes, selon une *procédure calquée sur le droit douanier*, et ce non seulement à l'importation mais également sur les produits obtenus à l'intérieur du territoire, le cas échéant. Les détails doivent être réglés par la voie législative. Nous souhaitons cependant donner maintenant déjà notre opinion sur quelques questions importantes.

163.4 Imposition fondée sur le poids ou sur la valeur?

Comme les droits de douane, le nouvel *impôt sur les huiles minérales* devrait être calculé sur le poids ou le volume. Une imposition fondée sur la valeur n'est pas souhaitable. Elle entraînerait, vu les variations fréquentes et importantes des prix des produits pétroliers, des fluctuations correspondantes dans l'imposition des consommateurs et dans le rendement fiscal. C'est pourquoi même les pays voisins – qui appliquent au demeurant un système de droits ad valorem – imposent les produits des huiles minérales selon le poids ou le volume.

Actuellement, les voitures *automobiles* sont passibles de droits de douane selon le poids. Prélever un impôt fondé sur le poids serait aussi possible, mais cela ne s'impose nullement. Par suite de fortes augmentations de prix – tandis que les taux de droits de douane n'étaient que très légèrement réduits –, la charge fiscale

moyenne à l'importation des automobiles a notablement régressé – par exemple de 6,2 pour cent à 4,1 pour cent pour la période de 1981 à 1987. Le passage à l'imposition ad valorem arrêterait l'érosion des redevances d'importation sur les automobiles sans pour autant en augmenter la charge fiscale globale (par partie contractante du GATT). Le nouvel impôt sur les automobiles ne présenterait dès lors nullement le caractère d'un impôt de luxe. Il n'influerait pas non plus sur la sécurité du trafic. Pour des raisons d'économie administrative, il faut opter pour une solution de non-imposition séparée des diverses pièces d'automobile.

163.5 Affectation de l'impôt sur les huiles minérales à des fins déterminées

La partition actuelle des droits de douane sur les carburants en un *droit de base* et en une *surtaxe* devrait être maintenue, de même que l'affectation obligatoire d'une partie du droit de base et de l'intégralité de la surtaxe à des tâches en rapport avec le trafic routier, conformément à l'article 36^{ter} de la constitution. En principe, la critique à l'égard des affectations obligatoires est certes justifiée, mais leur suppression est, dans le cas particulier, politiquement impossible.

Pour les allègements d'impôt sur les huiles minérales non destinées à la propulsion de moteurs (p. ex. l'huile de chauffage) et sur les carburants destinés à des usages déterminés (p. ex. dans l'agriculture ou pour les entreprises de transport concessionnaires) ainsi que pour les exemptions d'impôt (p. ex. carburants pour les besoins de l'armée), il est prévu d'adopter les mêmes réglementations et procédures que celles en vigueur actuellement pour les droits de douane.

163.6 Relation avec le nouveau régime financier

La transformation des droits de douane fiscaux en impôts de consommation *ne vise pas à obtenir davantage de recettes*. Par conséquent, seuls devraient être soumis à l'impôt de consommation les produits qui étaient passibles jusqu'ici d'un droit de douane fiscal. Les motocycles, par exemple, ne sont pas visés. Il ne faut donc pas donner suite non plus au vœu émis par quelques milieux consultés, à savoir de soumettre à l'impôt le courant électrique, jusqu'ici franc de droits.

Le projet a été intégré au nouveau régime financier parce que, comme d'autres composantes de ce régime, il implique une modification de la constitution; il convient d'autre part de ne pas différer une nouvelle fois cette opération. Le passage du système fiscal des droits de douane à l'impôt est surtout d'ordre *juridique et technique*; étant neutre du point de vue du volume des recettes, il ne devrait pas susciter d'objections.

17 La révision des droits de timbre

171 Lignes directrices de la révision

Les marchés financiers se trouvent depuis quelques années dans une phase de profonde modification structurelle. La *globalisation des marchés financiers* –

rendue possible grâce à la déréglementation et à l'intervention de l'informatique et des moyens de télécommunication – a radicalement modifié les conditions générales de ces marchés.

Les *prescriptions étatiques* désignant les personnes, les conditions et les transactions financières qui peuvent être effectuées sur les marchés financiers furent, au cours de ces dernières années, allégées et même supprimées à diverses reprises. Sur de nombreuses places, les impôts perçus sur les transactions furent réduits ou abolis; *Londres* en est un exemple représentatif. En 1985, les réglementations entravant la concurrence dans le secteur bancaire et boursier furent supprimées en même temps qu'était introduite la bourse électronique. Grâce au démantèlement des anciennes structures et à la création de conditions d'admission libérales, la place financière de Londres a nettement amélioré sa capacité concurrentielle et a retrouvé une expansion remarquable.

Parallèlement à la vague de déréglementation, furent créés de nouveaux *instruments financiers* qui constituaient très souvent une réponse à l'instabilité des intérêts et des cours de change. Dès lors, de *nouveaux marchés* furent créés, comme les options, les *financial futures* (opérations financières à terme) et les swaps. L'arrivée sur le marché de nouveaux grands investisseurs institutionnels a élevé le degré de professionnalisme et d'intégration des marchés financiers internationaux. Toutefois, cela ne fut possible, dans la dimension actuelle, que grâce à un développement rapide dans le domaine de *l'informatique et des télécommunications*.

Le client a changé, car il est devenu plus professionnel et exigeant; tant dans le domaine institutionnel que dans le domaine privé, il *recherche le rendement*. Les usages en matière d'investissement ainsi que la demande de capitaux se modifient avec rapidité.

Les nouveaux instruments et le développement du réseau des marchés conduisent à une *augmentation de la concurrence pour la place financière suisse*. L'intervention croissante de l'informatique crée un réseau d'informations disponible à l'échelle mondiale et à toute heure, ce qui donne une *grande transparence au marché*. En outre, les nouvelles tendances du développement contiennent également des *possibilités renforcées de croissance* des opérations du marché financier. Une expérience appropriée et une organisation moderne du secteur bancaire et boursier en sont les conditions essentielles. Toutefois, les risques plus élevés inhérents à la globalisation ne doivent pas être négligés.

La capacité concurrentielle de la place financière suisse n'a pas surmonté cette modification des structures sans dommages. Les *forces traditionnelles* (stabilité sociale, politique et économique, réglementation modérée du secteur bancaire, bas niveau des taux d'intérêt et monnaie forte) ont quelque peu perdu de leur force d'attraction avec la globalisation des marchés financiers. En conséquence, certaines conditions générales défavorables pour la capacité concurrentielle de notre secteur bancaire et boursier sont mieux mises en lumière. La *charge fiscale* ne représente qu'un élément parmi d'autres, et de loin pas le plus important.

Diverses *interventions parlementaires* demandent l'adoption d'allègements fiscaux permettant de lutter contre la concurrence croissante (cf. ch. 132). En outre, le conseiller national Feigenwinter a présenté, le 5 décembre 1988, une *initiative*

parlementaire sous la forme d'un projet de révision de la législation des droits de timbre.

La *nécessité d'une réforme de la LT* est peu contestée. Le projet proposé par le Conseil fédéral a pour but d'améliorer, par des *conditions fiscales générales appropriées*, la capacité concurrentielle des banques et des sociétés financières suisses. Il doit en premier lieu leur permettre de conserver sur le marché suisse certaines opérations menacées, de récupérer d'autres affaires et éventuellement d'en amener de nouvelles, par exemple les euro-émissions.

De nombreux paramètres d'action susceptibles de renforcer l'attrait de notre place financière ne se trouvent cependant pas dans les mains de la Confédération, mais auprès des banques et des bourses elles-mêmes ou chez les cantons. Comme l'indique clairement le rapport 3/1989 de la *Commission suisse des cartels* sur «Les effets de portée nationale d'accords entre banques», les *conventions bancaires* entravent aussi la capacité concurrentielle. Il faut également rappeler que l'*organisation des bourses* est partiellement réglée au niveau cantonal. Les heures d'ouverture non uniformes et le manque de transparence quant aux volumes traités et aux prix pratiqués doivent en particulier également être considérés comme préjudiciables. Les restrictions de transfert et la pratique d'information limitée de nos entreprises sont aussi ressenties comme guère attrayantes par les investisseurs étrangers. En outre, les *affaires de blanchissage d'argent* et les rumeurs d'un prétendu assouplissement du secret bancaire ont nui à notre place financière. En résumé, il faut souligner que les allègements fiscaux ne peuvent remplacer les propres efforts des banques et des bourses pour faire face à la concurrence.

La réforme des droits de timbre doit être placée, de l'avis du Conseil fédéral, dans le contexte global de politique financière. L'allègement et l'exonération d'opérations spécialement menacées d'être transférées à l'étranger entraînent de *notables pertes de recettes* qui ne sont pas supportables sans compensation. Le Conseil fédéral et la majeure partie des milieux consultés sont d'accord sur ce point. Comme il n'est pas possible d'envisager que les pertes soient couvertes par l'impôt sur le chiffre d'affaires, cette compensation doit être prévue dans le cadre de la révision de la LT, afin de garantir une répartition équilibrée des charges fiscales.

L'appendice 1 donne un aperçu des taux des droits selon la réglementation en vigueur et des nouveaux taux proposés.

172 Les différentes mesures d'allègements

172.1 Droit de négociation sur les stocks commerciaux des commerçants de titres¹³⁾

Selon la réglementation actuelle, le commerçant de titres doit acquitter tant à l'achat qu'à la vente un demi-droit de 0,75 pour mille pour les titres suisses et de 1,5 pour mille pour les titres étrangers, s'il ne peut les acheter et les vendre le même jour (art. 16, 1^{er} al., et 17, 1^{er} et 3^e al., let. c, LT). Cette réglementation

¹³⁾ L'appendice 2 compare l'obligation fiscale du commerçant de titres professionnel selon la réglementation en vigueur à la nouvelle réglementation du projet de loi.

entrave la *constitution des propres stocks* (stocks nostri) des commerçants de titres. Ces stocks sont toutefois indispensables aux banques qui comme «*teneurs de marché*» (market-makers), devraient présenter quotidiennement des cours «*acheteur et vendeur*» pour le maintien du marché. C'est dans le commerce des obligations que cette réglementation pèse le plus lourd, parce que les marges y sont particulièrement étroites et que le droit de timbre peut être supérieur au bénéfice réalisé. Nous proposons donc d'exonérer le *commerçant de titres professionnel* du droit de négociation lorsqu'il aliène ou acquiert des titres dans le cadre de son activité commerciale. En revanche, lors de l'achat ou de la vente de titres n'appartenant pas au stock commercial, mais qui ont le caractère de participations, le droit de timbre est dû. La nouvelle réglementation sera applicable à tous les contribuables qui s'occupent professionnellement du commerce de titres. Parmi eux sont rangés non seulement les banques et les sociétés financières à caractère bancaire au sens de la loi sur les banques, mais aussi des commerçants professionnels qui s'occupent de l'achat et de la vente de documents imposables.

172.2 Droit de négociation sur les euro-émissions

Vu le droit de négociation¹⁴⁾, les banques suisses ne pouvaient jusqu'ici participer à l'émission d'euro-bonds (obligations de débiteurs étrangers en monnaie étrangère) et d'actions de sociétés étrangères que par le biais d'entreprises apparentées qui se trouvent à l'étranger. La promotion d'euro-émission en Suisse nécessite la suppression totale du droit de négociation sur les prises fermes et le placement d'obligations et d'actions étrangères, d'autant plus que les clients, qui tiennent compte des frais, effectuent leurs opérations là où les conditions sont les plus favorables.

172.3 Droit de négociation sur les papiers monétaires

Les dispositions actuelles rendent impossible le commerce de papiers monétaires parce que le droit fixe¹⁵⁾ tient insuffisamment compte de la durée. Lorsque les intérêts sont peu élevés ou que les durées sont très courtes, il peut même se produire un rendement négatif. Le droit de négociation constitue en outre une cause essentielle de l'absence d'un véritable *marché monétaire* suisse. De petites et moyennes entreprises ne peuvent, pour cette raison, se procurer de l'argent à court terme sur le marché à des conditions en principe avantageuses. C'est la raison pour laquelle nous proposons d'exonérer d'une manière générale du droit de négociation les *papiers monétaires suisses* dont la durée ne dépasse pas douze mois. Ils doivent en revanche être soumis à un *droit d'émission* de 0,6 pour mille par année calculé au prorata (cf. ch. 173.2). Afin de ne pas favoriser les *papiers monétaires étrangers* par rapport aux titres suisses, les papiers étrangers seront soumis à un *droit de négociation* de trois pour mille calculé en fonction de leur durée (cf. ch. 174.2).

¹⁴⁾ Pour la prise ferme 6‰, art. 18, 1^{er} al., LT.

¹⁵⁾ 1‰ pour les titres suisses, 2‰ pour les titres étrangers ayant une durée contractuelle ne dépassant pas trois mois, 1,5 à 3‰ pour les titres ayant une durée plus longue, art. 16, 1^{er} al., et art. 16a, 1^{er} al., de la LT.

172.4 Droit de négociation sur les opérations «étranger/étranger»

Le droit de négociation a été étendu aux opérations «étranger/étranger»¹⁶⁾ portant sur des documents imposables lors de la révision de 1973 de la loi sur les droits de timbre, afin de compenser les pertes résultant de la suppression de divers droits de timbre. Entre-temps, il s'est avéré que certaines affaires avec des banques et des brokers étrangers (en particulier les *opérations d'arbitrage* pour lesquelles on utilise les différences de cours entre les diverses places boursières) furent perdues à cause de ce droit. Toutefois, pour des raisons budgétaires, il n'est pas possible de supprimer entièrement cette imposition. Dès lors, nous proposons de n'abolir le droit de négociation que dans la mesure où il concerne le commerce d'obligations. En effet, les marges pratiquées dans ce commerce étant particulièrement étroites, le droit de négociation a une influence spécialement négative sur la capacité concurrentielle des banques dans ce domaine.

173 Compensation des pertes

173.1 Droit d'émission sur les obligations suisses

La réintroduction du *droit d'émission sur les obligations suisses* est susceptible de réaliser une compensation substantielle des pertes de recettes et serait en outre un pas vers la *stabilisation des recettes provenant des droits de timbre*, car le droit d'émission est moins fluctuant que le droit de négociation qui est influencé par la situation boursière. En raison de la concurrence internationale, les *obligations de débiteurs étrangers émises en monnaie étrangère* ne doivent pas être soumises à un droit d'émission.

Les effets du droit proposé aux taux de 1,2 pour mille par année pour les *obligations d'emprunt* et de 0,6 pour mille par année pour les *obligations de caisse* seraient atténués dans la mesure où l'émission d'obligations suisses ne serait plus soumise à l'avenir au droit de négociation.

Le demi-taux appliqué aux obligations de caisse tient compte du fait que, par rapport aux obligations d'emprunt, elles ont en règle générale un rendement plus faible et une négociabilité moindre.

173.2 Droit d'émission sur les papiers monétaires suisses

Nous proposons de soumettre les papiers monétaires émis par des personnes domiciliées en Suisse – également les papiers monétaires émis périodiquement par la Confédération – à un droit d'émission de 0,6 pour mille par année, calculé au prorata de la durée. Les papiers monétaires étrangers continueront à être soumis au droit de négociation qui, toutefois, serait également calculé au prorata de la durée (cf. ch. 174.2).

¹⁶⁾ Un demi-droit est toujours dû (art. 19, 1^{er} al.).

173.3 Nouvelle définition de la notion d'«autres» commerçants de titres en matière de droit de négociation

La nouvelle définition des «autres» *commerçants de titres non professionnels* – personnes morales dont l'actif se compose au bilan de documents impossibles dépassant 10 millions de francs, principalement les investisseurs institutionnels – présente d'abord l'avantage de diminuer le nombre de ces contribuables. En cas de limitation à 10 millions de francs, seules environ 1500 sociétés seraient encore contribuables en tant qu'«autres» commerçants de titres. Comme le droit de négociation sera prélevé auprès de gros investisseurs qui effectuent leurs affaires en partie directement avec des banques étrangères et qui jusqu'ici ne payaient pas de droit de négociation, il devrait en résulter également des recettes supplémentaires qu'il est toutefois difficile d'estimer, faute de données statistiques. D'autre part, l'acquisition de participations étrangères par l'économie suisse lors de la création ou de l'augmentation de capital ne serait pas impossible, d'autant moins que l'émission et le placement d'obligations et de droits de participation de débiteurs étrangers en monnaie étrangère doivent être expressément exonérés (voir ch. 172.2).

173.4 Droit de timbre sur les primes de l'assurance sur la vie

Le Conseil fédéral propose de soumettre les primes de l'assurance sur la vie dans le cadre de la prévoyance individuelle libre à un droit de timbre de 2,5 pour cent. Cette imposition de primes qui, selon le droit en vigueur, figurent sur la liste des exceptions, se justifie pour les raisons suivantes:

Lors de la révision totale de la LT en 1973, une exemption de l'assurance sur la vie fut décidée afin d'avantager la prévoyance individuelle privée (3^e pilier). Après l'entrée en vigueur de la LPP¹⁷⁾ et des dispositions favorisant la *prévoyance individuelle liée* prévues par l'ordonnance sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance (OPP 3)¹⁸⁾, l'obligation constitutionnelle exigeant la promotion de l'épargne sous forme d'assurance est donc pleinement réalisée.

Dès lors, le Conseil fédéral estime qu'il est justifié d'assujettir à nouveau l'épargne sous forme d'assurance à un droit sur les primes d'assurance, d'autant plus que cette forme d'épargne est fortement privilégiée du point de vue fiscal. Ainsi, selon la réglementation actuelle, les prestations en capital provenant d'assurances sur la vie susceptibles de rachat ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu, alors que les rendements de dépôts d'épargne auprès de banques sont imposés intégralement. Le taux proposé de 2,5 pour cent correspond à la moitié du taux normal de cinq pour cent; il reste dans des limites acceptables si on le compare aux taux appliqués en France (9% pour les prestations en capital et 2,4% pour les rentes viagères), en Belgique (4,4%), en Italie (2,5% avec une atténuation pour les assurances de rentes), au Luxembourg (2%) et en Autriche (3%); la République fédérale d'Allemagne, les Pays-Bas, ainsi que la Grande-Bretagne et l'Irlande n'imposent pas les primes d'assurance.

¹⁷⁾ RS 831.40

¹⁸⁾ RS 831.461.3

173.5 Imposition des documents relatifs à la constitution de placements fiduciaires

L'activité touchant aux opérations fiduciaires connaît depuis le début des années soixante un essor considérable, en particulier grâce à l'exonération des droits de timbre et de l'impôt anticipé. A la fin février 1989, les *passifs des banques relatifs aux opérations fiduciaires* s'élevaient, d'après le rapport mensuel d'avril 1989 de la Banque nationale suisse, à environ 283 milliards de francs, dont 63 milliards provenaient de créanciers domiciliés en Suisse. Du montant total de 283 milliards, on estime que 10 pour cent ont concerné des crédits fiduciaires, c'est-à-dire des prêts fiduciaires à des débiteurs généralement étrangers.

Sur le *plan économique*, les placements fiduciaires sont des avoirs à court terme du genre des *papiers monétaires*, alors que les crédits fiduciaires peuvent être de plus longue durée à l'instar des obligations. C'est pourquoi leur assujettissement au droit de négociation s'impose déjà du fait que les instruments classiques du marché monétaire sont imposés. Le *taux du droit* doit s'élever à 1,5 pour mille et le droit calculé à $\frac{1}{560}$ du taux prévu pour chaque jour de la durée (art. 16b, 2^e al., du projet de loi). La crainte selon laquelle l'imposition très modeste des avoirs fiduciaires provoquerait leur transfert à l'étranger ne convainc pas le Conseil fédéral. En effet, les avoirs à terme de cette nature n'étaient déjà auparavant pas assujettis à des droits semblables à l'étranger. Ce sont donc des *raisons extra-fiscales* qui amènent la clientèle en Suisse. Pour tenir compte de la crainte exprimée à diverses reprises d'une évasion de ces opérations à l'étranger, le Conseil fédéral doit toutefois avoir la compétence d'abolir le droit.

174 Mesures rejetées

174.1 Suppression ou réduction du droit d'émission sur les droits de participation

Le Conseil fédéral s'en tient à l'avis¹⁹⁾ qu'il a déjà souvent exprimé, à savoir de maintenir le droit d'émission sur les droits de participation à son niveau actuel de 3 pour cent. D'une part, le droit n'a pas une grande importance comparé aux autres frais grevant la création ou l'augmentation de capital. D'autre part, une franchise de 300 000 à 500 000 francs, que l'on pourrait par exemple imaginer, profiterait non seulement aux entreprises dignes d'encouragement, mais aussi aux nombreuses sociétés de domicile ayant un capital minimum qui n'ont nullement besoin d'un tel allègement. Une distinction entre les entreprises dignes d'encouragement et celles qui ne le méritent pas entraînerait un surcroît de travail trop important du point de vue administratif.

174.2 Droit de négociation sur les papiers monétaires étrangers

Comme les obligations, les obligations de caisse et les papiers monétaires suisses devraient être soumis à un droit d'émission (différencié), nous estimons que les

¹⁹⁾ Voir p. ex. BO 1984 III N 976 s.

papiers monétaires étrangers devraient être imposés comme auparavant. Ainsi, des *conditions fiscales comparables* seraient créées pour les papiers suisses et étrangers, spécialement pour les papiers monétaires suisses qui doivent être favorisés. Les émetteurs étrangers ne pouvant être assujettis en Suisse, il s'impose de continuer à soumettre les papiers étrangers au droit de négociation de *3 pour mille*. Le fait que le droit serait calculé au prorata de la durée permet toutefois d'affirmer que l'allégement proposé n'est pas sans importance.

174.3 Exonération de l'émission en Suisse d'emprunts en francs suisses de débiteurs domiciliés à l'étranger

L'émission de tels emprunts, qui constituait jusqu'ici une opération très lucrative, est réservée aux banques et aux sociétés financières suisses, grâce aux *prescriptions de «syndication» prises par la Banque nationale suisse*. Toutefois, la Banque nationale a déjà relevé, à différentes reprises, que ces prescriptions sont devenues obsolètes pour la conduite de la politique monétaire et qu'en raison de la libéralisation progressive du trafic des capitaux, il lui sera difficile de les maintenir longtemps encore. En cas d'abandon de ces prescriptions, il faudrait certainement s'attendre, à cause du droit de négociation, à une évasion rapide de ces opérations à l'étranger. Mais comme l'émission d'emprunts étrangers en francs suisses, après une certaine stagnation, a notablement augmenté depuis le milieu des années soixante (en 1987, le droit de négociation sur de tels emprunts est estimé à 200 mio. de fr. et il devrait encore augmenter en 1988), le Conseil fédéral est d'avis que cette source de recettes ne saurait être abandonnée sans nécessité. Afin de pouvoir agir immédiatement en cas de suppression des prescriptions de «syndication», le Conseil fédéral devrait avoir la compétence d'exonérer ces émissions en cas de menace d'évasion à l'étranger.

175 Résumé

Le Conseil fédéral estime que les allégements qu'il a proposés – en plus des efforts faits par la place financière elle-même – sont appropriés et suffisants pour permettre un *développement fructueux* de la place financière suisse, d'autant plus qu'un effet de synergie devrait émaner des différentes mesures proposées.

Le tableau figurant sous chiffre 31 montre que les pertes de recettes pourraient être même largement compensées, le supplément de recettes s'élevant à 90 millions de francs. Nous renonçons toutefois à proposer d'autres allégements, vu que les estimations sont très incertaines. Les recettes provenant de l'*imposition des avoirs fiduciaires*, ainsi que les *transactions boursières*, dépendent pour une très large part du *cours du dollar*. D'autre part, l'activité boursière est soumise à d'importantes fluctuations. En outre, il faut compter avec le risque de subir, comme cela a déjà été relevé, d'autres pertes de recettes de plus de 200 millions de francs, si les *prescriptions de «syndication»* relatives à l'émission d'emprunts en francs suisses de débiteurs étrangers venaient à être supprimées. Enfin, l'estimation des recettes supplémentaires provenant de la nouvelle définition de la notion

de commerçant de titres est peu sûre, car elle ne résulte que des stocks des gros investisseurs visés par cette mesure, alors que le volume des transactions n'est pas connu.

18 Répercussions économiques

L'élimination de la taxe occulte pour les entreprises assujetties dégrève le facteur de production qu'est le capital de 1,7 milliard de francs au total. La position des entreprises fortement capitalisées s'en trouve améliorée d'autant face à la concurrence internationale. Comme le démontre l'*expertise Bombach*, les investissements seront favorablement influencés et le capital plus rapidement renouvelé. Dans la mesure où le capital devient plus avantageux que le travail, les entreprises vont privilégier ce moyen de production et ceci va, à son tour, jouer un rôle déterminant pour le développement de la *productivité du travail*. Lorsque celle-ci augmente, la compétitivité et les perspectives de croissance augmentent aussi. Ce processus est encore renforcé par l'augmentation et surtout le renouvellement du capital de production. Ce n'est pas le taux d'investissement en chiffre absolu qui est déterminant mais bien plutôt la structure des investissements bruts. Si l'on investit dans les domaines porteurs d'avenir et où la valeur ajoutée est grande, il y a lieu d'escompter des effets positifs au niveau de la *croissance qualitative*. Une hausse du taux d'investissement va de pair avec un *rajeunissement du parc des machines*. Or les machines modernes sont non seulement plus rationnelles mais aussi plus économiques que les anciennes. Le processus de modernisation mis en route par l'élimination de la taxe occulte améliore, conjointement à l'augmentation de la productivité du travail, le potentiel de développement de notre économie.

L'imposition de certaines prestations de services permettra d'éviter le cumul des impôts et les distorsions de concurrence qui entravent les réformes de structure et compromettraient ainsi les perspectives de croissance. L'imposition des prestations de services se justifie également pour des motifs de *répartition équitable des charges de l'impôt*. En effet, pour les revenus plus élevés, la consommation des prestations de services augmente proportionnellement plus fortement que celle des marchandises, ce qui renforce l'effet régressif de l'impôt sur le chiffre d'affaires ne frappant que les marchandises. Même si pour l'instant on renonce dans une large mesure à imposer les prestations de services destinées directement à la consommation, l'assujettissement de certaines d'entre elles constitue déjà un pas dans la bonne direction.

En assujettissant à l'ICHa tous les *achats d'énergie*, y compris ceux des entreprises soumises à l'ICHa, on crée une modeste taxe occulte. Compte tenu de son importance toute relative par rapport à l'ensemble de l'économie, il n'y a pas lieu de craindre que les perspectives de croissance et la compétitivité de nos entreprises soient compromises. L'allègement net dont bénéficie finalement l'économie suisse demeure appréciable puisque les entreprises assujetties à l'ICHa économisent 1,7 milliard de francs grâce à la suppression de la taxe occulte alors que l'imposition des agents énergétiques ne rapporte que 200 millions environ. D'ailleurs, dans la mesure où les entreprises passent à des méthodes de production qui consomment moins d'énergie, elles ont la possibilité d'esquiver cette taxe

occulte. Dans l'hypothèse d'une *élasticité* de la demande d'énergie *par rapport au prix* de 0,2 à 0,3, telle qu'elle a été calculée dans les modèles de l'Université de Genève, le renchérissement de l'énergie de 6,2 pour cent pourrait s'accompagner à long terme d'une réduction de la demande des entreprises de un à deux pour cent. Ne sont pas comprises dans ce chiffre les économies d'énergie réalisables à long terme résultant de la modernisation de l'appareil de production.

A l'exception des carburants, les prix relatifs des agents énergétiques ne seront pas modifiés par l'introduction d'un IChA sur l'énergie de 6,2 pour cent. Au plan de la *concurrence*, la *neutralité* des effets de l'impôt est ainsi garantie entre les différents agents énergétiques.

Le renchérissement de l'énergie consécutif à l'IChA sur l'énergie sera, suivant les conditions du marché et les possibilités de substitution, répercuté sur les consommateurs d'énergie par une hausse des prix. Ces hausses, prises en compte par les différentes rubriques de l'indice, entrent dans *l'indice des prix à la consommation*. Les positions huile de chauffage, charbon, électricité et gaz sont pondérées dans l'indice des prix à 5 pour cent. *L'IChA sur l'énergie* devrait donc occasionner une augmentation unique de l'indice des prix à la consommation de 0,3 pour cent. Rappelons cependant que les effets réels de cette mesure sur l'indice dépendent fortement des prix respectifs actuels de l'énergie et de la mesure dans laquelle les hausses peuvent être répercutées. Les effets sur l'indice de *l'imposition des prestations de services et des travaux de construction au taux normal* ne sont pas quantifiables. Ces facteurs qui *renforcent la tendance à la hausse* des prix sont d'ailleurs compensés par des *diminutions de coûts* résultant de l'achat en franchise d'impôt des moyens de production et des biens d'investissement. L'élimination de la taxe occulte conduit à la baisse des coûts de production qui, pour les biens d'investissement proprement dits, ne s'effectue à vrai dire qu'au rythme du renouvellement des investissements. Il nous est impossible de dire dans quelle fourchette les prix vont baisser et dans quelle mesure ces baisses seront répercutées sur les consommateurs. Nous constatons néanmoins que deux tendances contradictoires s'affrontent, qui rendent aléatoire l'évolution de l'indice des prix à la consommation et nous interdisent tout pronostic sûr.

2 Partie spéciale

21 Article 36^{ter} cst.

L'affectation obligatoire des recettes provenant de la charge fiscale sur les carburants ne sera pas modifiée. En revanche, le remplacement du droit de douane par un impôt de consommation nécessite une *adaptation de la terminologie*. Le renvoi «par analogie» à l'article 41^{ter}, 4^e alinéa, lettre a, de la constitution devient ainsi également superflu.

22 Article 41^{ter} cst.

221 Suppression, au niveau constitutionnel, des limites matérielles et temporelles de l'imposition

La nouvelle version de l'article 41^{ter}, 1^{er} alinéa, de la constitution, laisse tomber le *caractère temporaire* du prélèvement de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de

l'impôt fédéral direct. Ces deux impôts rapportant actuellement, à eux seuls et en tant que ressource principale de la Confédération, plus de la moitié de l'ensemble des recettes fiscales (cf. ch. 162), il est indispensable de les fixer durablement dans la constitution.

Selon le droit constitutionnel en vigueur, l'IchA et l'IFD sont non seulement limités dans le temps (art. 41^{er}, 1^{er} al., cst.), mais également sur le plan matériel.²⁰⁾ Hormis les redevances routières (art. 17 et 18 disp. trans. cst.), aucun impôt fédéral – ni les droits de douane (art. 28 cst.), ni les impôts énumérés à l'article 41^{bis} de la constitution – ne connaît de telles restrictions constitutionnelles. Il est prévu de maintenir dans la constitution les *taux maxima* de l'IchA et de l'IFD, ainsi que le début de l'assujettissement à l'IFD, mais de supprimer les autres limites d'ordre matériel.

Pour ce qui est de l'IchA, il suffit de prévoir qu'à l'avenir la Confédération aura la compétence de lever un impôt sur les transactions en marchandises, sur les prestations, ainsi que sur les importations. Une telle disposition permet notamment d'étendre, par la voie législative, l'impôt général de consommation aux *prestations de services*, et de passer ultérieurement, si cela s'avère indiqué par les circonstances, à la taxe sur la valeur ajoutée.

Pour les premiers temps seulement, qui suivront l'entrée en vigueur du nouveau droit constitutionnel et où il appartiendra au Conseil fédéral d'édicter les dispositions d'exécution relatives au nouvel impôt sur le chiffre d'affaires en lieu et place du législateur ordinaire, il y a lieu d'inscrire dans les dispositions transitoires de la constitution fédérale les *principes* auxquels le Conseil fédéral devra se conformer pour aménager ce droit d'exécution (cf. ch. 23).

222 Article 41^{er} cst., en détail

L'article 41^{er} de la constitution contient la base constitutionnelle de l'*impôt général sur le chiffre d'affaires*, qu'il s'agisse d'un système à un ou à plusieurs stades; il forme aussi la base des *impôts de consommation spéciaux* sur le chiffre d'affaires et l'importation de marchandises du genre désigné au 4^e alinéa, de même que celle de l'*impôt fédéral direct*.

Le 1^{er} alinéa contient l'énumération de ces impôts. Simultanément, la limitation dans le temps du droit de percevoir l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt fédéral direct, est supprimée.

Le 2^e alinéa a la même teneur que jusqu'à présent.

Le 3^e alinéa décrit ce qui peut être soumis à l'*impôt général sur le chiffre d'affaires*: les transactions en marchandises et les prestations (prestations de services), de même que les importations. Selon cette formulation, il appartient donc au législateur de déterminer quelles transactions il entend soumettre à l'impôt, en ce conformant à cet effet – cela va de soi – aux principes constitutionnels régissant l'imposition, à savoir la neutralité sur le plan de la concurrence, l'égalité devant la loi et la capacité contributive sans oublier la perception rentable de l'impôt. En

²⁰⁾ Art. 41^{er}, 3^e al., cst.: définition des objets fiscaux et fixation des taux maxima pour l'IchA; art. 41^{er}, 5^e al., cst.: taux maxima et seuils d'imposition de l'IFD.

outre, le *taux maximum* est fixé (6,2%). Ceci permet de prévoir un taux réduit ou un taux zéro pour certains chiffres d'affaires. A plus ou moins longue échéance, il faut s'attendre à des difficultés de financement de l'assurance vieillesse et survivants et de l'assurance invalidité, du fait que le rapport existant entre ceux qui paient des cotisations et les bénéficiaires de rentes se détériore constamment. Seule une forte croissance économique pourrait empêcher cela. Dans l'hypothèse où, pour des raisons démographiques, le financement ne pourrait plus être assuré, le système de financement actuel (pour-cent des salaires, contributions des collectivités publiques) doit être complété par une *augmentation* limitée dans le temps de l'impôt sur le chiffre d'affaires de 1,3 point au plus.

4^e alinéa: A l'article 4, 1^{er} alinéa, de l'Accord du 22 juillet 1972 entre la Confédération suisse et la Communauté Economique Européenne²¹⁾, la Suisse s'est engagée à supprimer sur les produits industriels non seulement les droits d'entrée, mais aussi les *droits de douane fiscaux*. Il en coûterait une perte de recettes de quelque trois milliards de francs pour la Confédération. Aux termes du 2^e alinéa de l'article 4 de l'Accord précité, les droits de douane fiscaux peuvent toutefois être transformés en taxes intérieures. Il faut créer ou modifier ici la base légale pour leur transformation en impôts de consommation.

La *lettre a*, qui donne à la Confédération la compétence de percevoir des impôts spéciaux de consommation «sur le pétrole et le gaz naturel, sur les produits résultant de leur raffinage, ainsi que sur les carburants pour moteurs qui proviennent d'autres matières», sera complétée de manière à couvrir désormais *tous les produits des huiles minérales* qui sont actuellement passibles d'un droit de douane fiscal. On peut renoncer à la spécification «pour moteurs» vu qu'elle est implicitement comprise dans la notion de «carburant». Il serait souhaitable d'ajouter entre parenthèses la désignation du nouvel impôt sur les huiles minérales, pour mettre en évidence la relation avec l'article 36^{ter} de la constitution.

La *lettre b* ne concerne que le texte allemand.

La *lettre c* accorde en outre à la Confédération la compétence (qui lui manquait) de percevoir un *impôt de consommation sur les automobiles* et leurs parties, qui sont actuellement aussi grevées d'un droit de douane fiscal. L'impôt sur les automobiles doit être fixé de manière à couvrir aussi, fiscalement, toutes les pièces détachées. L'article 41^{ter}, 4^e alinéa, lettre c, de la constitution, habilite le législateur à adopter une telle mesure de rationalisation.

La transformation des droits de douane fiscaux en impôts de consommation ne vise pas à obtenir davantage de recettes.

23 Dispositions transitoires de la constitution

231 Impôt fédéral direct: article 8 disp. trans. cst.

L'article 8 disp. trans. cst. garantit qu'à l'expiration du régime financier actuel les dispositions qui régiront alors l'impôt fédéral direct resteront en vigueur, même si, à ce moment, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct n'est pas encore en vigueur.

²¹⁾ RO 1972 3172, 1975 1437

Le 1^{er} alinéa donne mandat au Conseil fédéral d'édicter, à la place du législateur ordinaire selon l'article 41^{ter}, 6^e alinéa, de la constitution, les *dispositions d'exécution concernant le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires*. Aucun délai n'est fixé pour le remplacement de ces dispositions par une loi. De plus, la teneur de cet alinéa laisse clairement entendre notamment que les règles contenues au 2^e alinéa ne lient que le Conseil fédéral, et non pas le législateur ordinaire auquel il appartiendra de remplacer les dispositions d'exécution du Conseil fédéral par une loi fédérale sur le chiffre d'affaires sujette au référendum facultatif.

Le 2^e alinéa contient les normes qui lient le Conseil fédéral dans l'établissement des *dispositions d'exécution*.

La délégation législative contenue dans cet alinéa s'étend à *toutes les dispositions nécessaires au prélèvement de l'impôt*: réglementation du champ d'application à raison de la matière et du lieu (en particulier en ce qui concerne l'objet de l'impôt), assujettissement (règle, exceptions, début et fin, inscription et radiation; succession, représentation et responsabilité fiscales), calcul de l'impôt, naissance de la dette fiscale, déclaration et paiement de l'impôt, comptabilité et contrôle de l'impôt, obligation de renseigner, décisions et voies de droit, de même que dispositions pénales.

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 8. Comme c'est déjà le cas d'après le droit actuel, les chiffres d'affaires imposables comprennent les *livraisons* et la *consommation particulière*. Mais alors que, selon le régime légal en vigueur, sont imposables à titre de consommation particulière non seulement l'emploi à des fins privées, mais également l'utilisation comme bien d'investissement ou moyen d'exploitation dans le cadre de l'entreprise contribuable, selon le nouveau droit, la consommation particulière se limite – abstraction faite des agents énergétiques – à l'utilisation à des fins étrangères à l'entreprise contribuable, c'est-à-dire principalement à l'emploi dans un but privé ou pour une activité non soumise à l'impôt. Il en va de même dans le domaine des travaux exécutés professionnellement par l'entreprise pour son propre compte. Ainsi, la consommation particulière, dont la perception et le contrôle mobilisent des moyens considérables, perd une grande partie de son importance.

Le *chiffre 1* comprend les transactions en marchandises, c'est-à-dire l'octroi à titre onéreux du pouvoir de disposer d'une marchandise. Cette disposition englobe en particulier, comme c'est déjà le cas selon le droit actuel, la vente, l'échange et la remise de marchandises en paiement.

Le *chiffre 2* correspond à la teneur actuelle de l'article 41^{ter}, 3^e alinéa, première phrase *in fine* de la constitution. Dans les dispositions d'exécution du Conseil fédéral, il est prévu, comme aujourd'hui, que les travaux de jardinage du même genre soient également rangés dans les règles d'exception (cf. art. 18^{bis} AChA).

Le *chiffre 3* soumet dorénavant à l'impôt la cession à titre onéreux de l'usage ou de la jouissance d'une chose, qui comprend la location et les contrats de leasing. En mettant sur le même pied la location et la vente, du point de vue fiscal, on évite les distinctions souvent difficiles à faire entre la vente à tempérament et la vraie

location liée à un droit d'emption, et surtout entre la vente et les différentes formes de leasing.

Chiffre 4: Transport et entreposage de marchandises, ainsi que prestations des maisons d'expédition. Sont soumis à l'impôt tous les transports de marchandises, de même que tout entreposage de marchandises sur territoire suisse (p. ex., dans des entrepôts, entrepôts frigorifiques, silos, magasins, ainsi que sur des chantiers navals), que les entrepreneurs, notamment les maisons de transports, les entreprises d'entreposage et les maisons d'expédition effectuent pour des tiers à titre onéreux. Sont de plus soumises à l'impôt les autres prestations fournies en relation avec le transport et le magasinage de marchandises par les maisons d'expédition (p. ex., l'exécution des formalités d'importation et d'exportation, les travaux liés au trafic de transit, l'emballage, le dédouanement et l'assurance).

Chiffre 5: Prestations des architectes et des ingénieurs. L'imposition de ces prestations de services est limitée aux travaux d'architectes et d'ingénieurs effectués à titre onéreux, qui sont en rapport direct avec l'exécution de constructions ou d'installations de tous genres, ou dont résulte directement la fabrication de marchandises (en particulier des machines).

Chiffre 6: Prestations des entreprises générales de construction. L'inclusion de ces prestations de services dans l'objet de l'impôt résulte de l'assimilation des travaux immobiliers à la notion de livraison de marchandises. Il s'ensuit que la *réglementation des sous-traitants*, en vigueur actuellement en ce qui concerne les chiffres d'affaires réalisés dans le domaine des travaux immobiliers, est également abolie (cf. les explications de la let. d, ch. 1). L'entrepreneur général doit par conséquent imposer comme livraison l'ensemble des constructions qu'il exécute pour le compte d'autrui, même s'il n'a lui-même effectué aucun travail immobilier.

Chiffre 7: Mise à disposition de main-d'œuvre pour des activités soumises à l'impôt. Selon cette clause, il y a lieu d'imposer la mise à disposition de personnel à titre onéreux lorsque cette main-d'œuvre exerce une activité qui produit des chiffres d'affaires soumis à l'impôt, ou qui serait imposable s'il elle était exercée pour des tiers. C'est par exemple le cas d'activités qui ont pour objet la vente ou la location de marchandises, les travaux d'entretien ou la réparation de marchandises, les travaux immobiliers et le transport de biens. Mais dans la mesure où l'acquéreur de ces prestations est contribuable, il peut obtenir dans de tels cas que la main-d'œuvre soit mise à sa disposition en franchise d'impôt contre sa déclaration de grossiste. N'est en revanche jamais imposable la mise à disposition de main-d'œuvre qui génère des chiffres d'affaires non soumis à l'impôt, par exemple en fournissant des prestations dans le domaine de l'hôtellerie et de la restauration, de la santé et des soins corporels, du transport de personnes, de la formation et de l'éducation, de même que dans le secteur bancaire et celui des assurances.

Chiffre 8: Prestations en matière de publicité ou d'information sans but publicitaire. On rangera en particulier sous cette rubrique les prestations suivantes, fournies à titre onéreux: les conseils, la réalisation d'esquisses et de projets, la publication d'annonces, l'affichage, la diffusion de supports publicitaires et de porteurs d'information, les présentations publicitaires à la télévision et dans les cinémas, de même qu'à l'occasion de manifestations sportives et d'autres diver-

tissements, la création et la décoration de vitrines, de magasins, d'expositions et de stands de foires.

Afin de rationaliser la perception de cette catégorie de prestations de services, il convient d'élargir la notion de publicité de manière à ce qu'elle comprenne non seulement la publicité commerciale, mais également celle dont l'enjeu est par exemple de nature politique ou charitable, ou encore d'utilité publique. On évitera de plus des difficultés de délimitation en mettant sur le même plan, du point de vue fiscal, les prestations en matière de publicité et l'information sans but publicitaire telle qu'elle existe dans les affaires publiques et dans d'autres cas. Entrent en ligne de compte dans ce domaine, et sont par conséquent imposables, en particulier les prestations fournies en relation avec les publications, les annonces et les tracts de caractère officiel.

La lettre b soumet à l'impôt, comme c'est déjà le cas selon le droit actuel, l'importation de marchandises de même que l'acquisition de produits naturels indigènes. L'imposition de ces derniers est limitée aux marchandises qui ne figurent pas dans la liste franche.

Si certaines prestations de services sont soumises à l'impôt, il est nécessaire, pour éviter des distorsions de concurrence entre entreprises suisses et étrangères, de faire une compensation à la frontière, autrement dit, de soumettre également à l'impôt ces prestations de services provenant de l'étranger (publicité par exemple). L'impôt doit être perçu par l'administration fédérale des contributions auprès du destinataire lorsque celui-ci est une entreprise non contribuable ou un particulier. Pour des raisons d'économie administrative, ces prestations de services provenant de l'étranger ne doivent être soumises à l'impôt que lorsqu'elles dépassent 10 000 francs par année.

La lettre c indique les exceptions à l'assujettissement:

- Le chiffre 1 fixe la limite minimum du chiffre d'affaires (plus de 75 000 fr. par année) déterminant - d'une manière générale - l'assujettissement. De plus, le Conseil fédéral est habilité à établir une limite minimum plus élevée pour les entreprises qui font exclusivement le commerce au détail de marchandises neuves (détaillants).

Cette disposition a pour but de limiter le plus possible le nombre des entreprises contributives, et par là, de maximaliser la rentabilité de la perception. En outre, le Conseil fédéral peut prévoir une limite minimum de chiffre d'affaires spéciale pour les petites usines hydroélectriques (cf. ch. 154).

- Le chiffre 2 correspond au droit actuel (art. 11, 1^{er} al., let. a, AChA). Il importe de relever que nous renonçons à l'assujettissement nouveau des vigneron qui produisent et vendent eux-mêmes le vin provenant de leurs propres vignes (c.-à-d. des vignerons-encaveurs) et qui réalisent dans ce domaine un chiffre d'affaires annuel dépassant la limite générale minimale de 75 000 francs.
- Chiffre 3: Les marchands de bétail, en raison du double rôle qu'ils remplissent auprès des agriculteurs, en tant qu'acquéreurs et fournisseurs de bétail, sont exceptés de l'assujettissement.
- Le chiffre 4 exclut de l'assujettissement les vétérinaires et les cliniques vétérinaires pour les chiffres d'affaires qu'ils réalisent en relation avec leurs auscul-

tions, traitements et soins aux animaux. Sans cette disposition, ces activités seraient soumises à l'impôt en tant que fabrication de marchandises (les animaux sont en effet rangés dans la catégorie des marchandises). Il convient toutefois de remarquer que, d'une façon générale, les prestations dispensées dans le domaine médical ne doivent pas être imposées; ce critère s'applique en tout cas aux animaux utilisés dans l'agriculture. Il a été étendu aux auscultations, traitements et soins donnés aux autres animaux afin d'éviter aux vétérinaires et aux cliniques vétérinaires des travaux administratifs sans commune mesure avec les résultats qu'on peut en escompter.

- Le chiffre 5 reprend la disposition d'exception qui existe déjà actuellement en faveur des *artistes-peintres et des sculpteurs* pour les œuvres d'art qu'ils ont créées personnellement (cf. art. 11, 1^{er} al., let. d, AChA).

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

- *Chiffre 1*: Les livraisons et les prestations qui s'effectuent entre contribuables, de même que l'importation de marchandises par des contribuables, dans la mesure où ces entreprises emploient les marchandises, les immeubles ou les autres prestations en cause pour réaliser, sur territoire suisse ou à l'étranger, des chiffres d'affaires soumis à l'impôt selon lettre a, chiffres 1 à 8. Cette disposition permet d'exonérer les biens d'investissement et les moyens d'exploitation acquis par les entrepreneurs assujettis à l'impôt, ce qui aboutit à éliminer la *taxe occulte* à leur niveau, cette suppression devant en principe être complète et s'effectuer en une seule étape. Sur le plan de la technique fiscale, l'élimination de cette charge sous-jacente a lieu par l'élargissement du champ d'utilisation de la déclaration de grossiste telle qu'elle existe dans les dispositions en vigueur: en remettant sa *déclaration de grossiste*, le contribuable peut également acquérir ou importer en franchise d'impôt les biens d'investissement et les moyens d'exploitation dont il a besoin. Les termes «sur territoire suisse ou à l'étranger» sont là pour préciser que l'acquisition en franchise d'impôt des biens d'investissement et des moyens d'exploitation est également autorisée lorsque ceux-ci sont employés pour réaliser des chiffres d'affaires à l'exportation, francs d'impôt.

La suppression de la taxe occulte chez les entreprises contribuables a pour effet de leur permettre d'acquérir aussi en franchise d'impôt les immeubles qu'elles destinent à l'exercice d'une activité imposable. Lorsque des entreprises de construction interviennent comme *sous-traitants*, elles peuvent faire leurs livraisons aux entreprises générales de construction en franchise d'impôt. De leur côté, ces dernières doivent déclarer la totalité de la contre-prestation à verser par le maître de l'ouvrage pour la construction, encore qu'un impôt ne soit dû que pour autant que le maître de l'ouvrage destine l'immeuble à des buts non soumis à l'impôt. Cela permet de supprimer la réglementation actuelle compliquée relative aux sous-traitants, et de réaliser ainsi des simplifications tant pour les entreprises de construction que pour l'administration.

Afin d'encourager les économies d'énergie, les entreprises contribuables ont elles aussi à supporter l'impôt sur leurs acquisitions d'énergie; en conséquence, les transactions portant sur le gaz, l'électricité, ainsi que les combustibles et les carburants (y compris la chaleur provenant d'installations de chauffage à

distance), de même que l'importation de ces marchandises, sont en principe exclues de l'exonération (cf. ch. 154).

- *Chiffre 2*: L'exportation de marchandises et les prestations fournies à l'étranger. Sont concernés les différents *chiffres d'affaires* ayant d'une part pour objet des marchandises, comme c'est déjà le cas selon le droit actuel, et d'autre part – c'est nouveau – des prestations de services.
- *Chiffre 3*: Les *prestations de services* que doit désigner le Conseil fédéral et qui vont de pair avec l'exportation et le transit des marchandises. Il s'agit principalement du transport de biens par-delà la frontière, du transport de marchandises non dédouanées en transit sur territoire suisse et des prestations des maisons d'expédition dans le trafic d'exportation et de transit.
- *Chiffre 4*: Les marchandises dont la liste est donnée et qui bénéficient de l'exonération générale de l'impôt (*liste franche*). Le gaz, l'électricité, ainsi que les combustibles solides et liquides (à l'exception du bois de feu et des nouvelles énergies renouvelables, cf. ch. 154) étant, comme agents énergétiques, soumis à l'impôt, il est nécessaire de les rayer de la liste franche de l'article 14, 1^{er} alinéa, lettre b, AChA. Le Conseil fédéral doit être habilité à définir de manière plus précise les marchandises de la liste franche, de manière à en faciliter la délimitation. Afin de pouvoir mieux tenir compte d'une certaine évolution du *marché des livres*, le Conseil fédéral doit, de plus, inclure également dans la liste franche certains imprimés dont le contenu est comparable à celui d'un livre, mais qui n'ont la forme ni d'un livre, ni d'une brochure, et dont les chiffres d'affaires sont donc actuellement soumis à l'impôt. Dans ce cas, le Conseil fédéral délimitera le cercle de ces imprimés dans les dispositions d'exécution.

La *lettre e* introduit un seul taux et abolit ainsi la gradation des taux du droit actuel qui fixe des taux différents pour les livraisons en gros et au détail. Le seul taux prévu est égal au taux actuel de 6,2 pour cent pour les livraisons au détail; c'est le taux maximum fixé à l'article 41^{ter}, 3^e alinéa, deuxième phrase de la constitution. Il est en particulier applicable également à tous les travaux immobiliers (cf. ch. 157).

La *lettre f* désigne, ainsi que le fait déjà le droit actuel, la contre-prestation sans impôt comme *base de calcul* de l'impôt; lorsqu'il n'existe pas de contre-prestation (p. ex. quand il y a consommation particulière), de même que dans les cas d'importation, c'est la valeur de la marchandise ou de la prestation qui sert de référence.

Comme c'est déjà le cas dans l'actuel impôt sur le chiffre d'affaires, la *lettre g* consacre le principe de la période de *décompte trimestriel* en ce qui concerne l'impôt dû par le contribuable sur ses chiffres d'affaires.

La *lettre h* attribue au Conseil fédéral la compétence d'édicter des dispositions dans les cas suivants:

- Le *chiffre 1* lui permet d'autoriser dans certains cas l'*assujettissement volontaire* et le paiement volontaire de l'impôt pour d'autres transactions que celles qui sont mentionnées à la lettre a, avec droit à l'acquisition en franchise d'impôt, 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.

Cette alternative a été introduite en premier lieu pour éviter le *cumul de l'impôt*. Les fabricants et les commerçants qui, selon la lettre c, chiffre 1, ne sont pas contribuables, sont ainsi autorisés, aux conditions que le Conseil fédéral doit fixer, à se faire assujettir à l'impôt afin d'avoir le droit d'acquérir en franchise d'impôt leurs biens d'investissement et leurs moyens d'exploitation (à l'exception des agents énergétiques). Afin de pouvoir continuer à percevoir l'impôt de façon rationnelle, on devrait renoncer, comme c'est déjà le cas aujourd'hui, à accorder cette possibilité aux producteurs de produits naturels, c'est-à-dire notamment aux agriculteurs et aux sylviculteurs. Entre de plus en ligne de compte l'imposition volontaire des prestations de services, principalement dans le domaine du traitement électronique de l'information, ainsi que de l'aliénation et de la cession de l'usage ou de la jouissance de constructions ou de parties de constructions à des contribuables (cf. ch. 156).

- Le *chiffre 2* correspond en substance à l'actuel article 54, 2^e alinéa, lettre c, AChA, selon lequel le Département fédéral des finances peut prendre des dispositions dérogeant à l'AChA en ce qui concerne l'imposition de marchandises livrées, affectées à la consommation particulière, reçues ou importées, qui sont déjà grevées d'une charge fiscale spéciale. Selon l'ordonnance n^o 4g du 19 octobre 1973²²⁾ du Département fédéral des finances, il s'agit actuellement des prescriptions spéciales concernant la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires sur la bière et les tabacs manufacturés.
- Le *chiffre 3* reprend également le droit actuel. L'article 54, 2^e alinéa, lettre h, AChA autorise le Département fédéral des finances à établir des prescriptions spéciales sur l'imposition des livraisons et importations d'or. En se fondant sur cette disposition, le département en question a à nouveau, par ordonnance n^o 6e du 10 septembre 1986²³⁾, exonéré de l'impôt les transactions portant sur l'or monnayé et l'or fin, ainsi que l'importation de ces marchandises, avec effet au 1^{er} octobre 1986.
- Le *chiffre 4* doit conduire à ce que les *timbres-poste* suisses et étrangers ayant valeur d'affranchissement ou qui ne sont plus utilisables comme tels, de même que les *pièces de monnaie* suisses et étrangères ayant valeur légale ou n'ayant plus cours, bénéficient d'une exonération générale de l'impôt. Selon le droit actuel en effet, dans la mesure où les timbres-poste et les monnaies ne sont pas utilisés comme tels, les transactions dont ils font l'objet, ainsi que leur importation, sont soumises à l'impôt. Sont donc visés par cette disposition les timbres-poste et les monnaies de collection. En pratique, la perception de l'impôt sur ces marchandises se heurte à des difficultés si grandes que des motifs d'économie administrative commandent d'y renoncer. Du point de vue de la technique fiscale, il est nécessaire, pour que cette exonération de l'impôt devienne effective, que l'article 17 AChA soit complété dans ce sens.
- Selon le *chiffre 5*, le Conseil fédéral doit pouvoir 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. Le droit actuel

²²⁾ RS 641.211.1

²³⁾ RS 641.233

connaît d'ailleurs déjà les simplifications résultant d'une évaluation approximative de l'impôt, possibilité prévue à l'article 34, 2^e alinéa, AChA. Si nécessaire, le Conseil fédéral peut s'écarter, dans de tels cas, des dispositions transitoires de la constitution ainsi que du droit d'exécution en vigueur.

La *lettre i* octroie au Conseil fédéral la compétence d'élargir la *réglementation spéciale* de l'article 7 de la loi fédérale du 22 mars 1974²⁴⁾ sur le *droit pénal administratif* (DPA), s'agissant d'infractions commises par des personnes morales, des collectivités sans personnalité juridique et des entreprises individuelles, de manière que le montant des amendes à infliger puisse être fixé à un niveau plus élevé que le maximum prévu de 5000 francs. Il s'est en effet avéré dans la pratique, en cas d'infractions commises dans des entreprises qu'il est très difficile, et administrativement disproportionné, de *rechercher et de trouver les coupables*. En outre, la règle posée à l'article 6 DPA comporte le danger d'appliquer des sanctions à des auteurs qui sont relativement bas dans la hiérarchie de l'entreprise et de ne pouvoir prononcer à leur encontre – lorsque leurs moyens financiers sont modestes – que des amendes sans rapport avec le montant élevé de l'infraction. L'octroi de cette compétence n'a pas valeur de décision de fond quant à la punissabilité des personnes morales, qui leur a en principe été déniée jusqu'à présent.

Le 3^e alinéa charge le Conseil fédéral d'assurer la transition entre l'impôt actuel sur le chiffre d'affaires et le nouveau régime. Il s'agit de:

- l'autorisation de déduire l'impôt grevant les stocks de marchandises commerciales et de matières premières au début de l'assujettissement et de
- l'adaptation à l'impôt dû selon le nouveau droit, des prix convenus avant l'entrée en vigueur de celui-ci.

Le relèvement temporaire du taux de l'impôt sur le chiffre d'affaires en vue de *financer l'AVS* n'est pas de la compétence du Conseil fédéral. Cette décision doit prendre la forme d'un *arrêté fédéral de portée générale, soumis au référendum*.

De plus, le Conseil fédéral peut ordonner la *limitation temporaire de l'acquisition en franchise d'impôt des biens d'investissement*, s'il est à craindre, selon la situation économique, que l'exonération fiscale immédiate de l'acquisition des biens d'investissement puisse être la cause de perturbations.

233 Impôt sur la bière: article 9^{bis} disp. trans. cst.

Aux termes de l'article 41^{ter}, 4^e alinéa, lettre b, de la constitution, 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, doit demeurer en l'état du 31 décembre 1970, c'est-à-dire se situer à 17,7 pour cent. L'impôt sur le chiffre d'affaires sur la bière se monte actuellement, selon l'ordonnance n° 4g du 19 octobre 1973²⁵⁾ du Département fédéral des finances, à 8,2 pour cent. Ce taux sera lui aussi ramené à 6,2 pour cent. Pour que la disposition constitutionnelle

²⁴⁾ RS 313.0

²⁵⁾ RS 641.211.1

précitée continue à être observée sous le nouveau régime financier, il faut habiliter le Conseil fédéral à *adapter de manière appropriée l'impôt sur la bière*.

234 Impôt sur le tabac: article 9^{ter} disp. trans. cst.

Actuellement, les tabacs manufacturés sont passibles de l'impôt sur le chiffre d'affaires au taux de 9,3 pour cent, ce qui représente une recette annuelle d'environ 160 millions de francs.

L'application du nouveau taux d'impôt de 6,2 pour cent ferait régresser ce montant d'un tiers. Or, pour des raisons de santé publique et pour des motifs politiques et financiers, une réduction de la charge fiscale sur les tabacs manufacturés n'entre pas en ligne de compte. C'est pourquoi nous estimons nécessaire de compenser la perte de recettes par une *adaptation appropriée de l'impôt sur le tabac* et d'en donner compétence au Conseil fédéral. Cette adaptation liée à l'introduction du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires est indépendante de la compétence accordée au Conseil fédéral par l'article 11, 2^e alinéa, de la loi fédérale du 21 mars 1969²⁶⁾ sur l'imposition du tabac.

235 Surtaxe sur l'impôt sur les huiles minérales grevant les carburants: article 16 disp. trans. cst.

Comme à l'article 36^{ter} de la constitution, il faut aussi adapter ici la terminologie au fait que la surtaxe ne sera plus un droit d'entrée mais un impôt.

24 Loi fédérale sur les droits de timbre²⁷⁾

241 Objet de la loi

Les droits de timbre prélevés par la Confédération sont énumérés en guise d'aperçu à l'*article premier, 1^{er} alinéa*, de la loi actuelle. Nous proposons d'ajouter à la *lettre a* les obligations et les papiers monétaires. Il y a lieu de mentionner ensuite à la *lettre b*, à côté des titres actuellement cités, également les documents relatifs à la constitution de placements fiduciaires.

242 Définitions légales

Nous proposons de compléter les définitions données à l'*article 4* par l'insertion de deux nouvelles définitions légales qui doivent fixer les notions d'obligations et de papiers monétaires. Cela doit permettre en particulier d'éviter des répétitions, vu que les termes d'obligations et de papiers monétaires doivent être utilisés ensuite tant dans le chapitre relatif au droit d'émission que dans celui consacré au droit de négociation. Une définition générale de la notion d'obligations présente en outre l'avantage de rendre plus précis l'article 13, 2^e alinéa, lettre a, de la loi actuelle.

²⁶⁾ RS 641.32

²⁷⁾ L'appendice 1 donne un aperçu des taux des droits selon la réglementation en vigueur et le projet de loi.

La définition donnée à l'article 4, 3^e alinéa, correspond à la notion d'obligations telle qu'elle a été fixée par la jurisprudence constante du Tribunal fédéral. Selon celle-ci sont considérées comme obligations les reconnaissances de dette écrites portant sur des montants fixes émises en plusieurs exemplaires en vue de se procurer d'une façon collective un capital de prêt, ou de procurer des occasions de placement ou de consolider des engagements.²⁸⁾ Selon le droit actuel, les obligations d'emprunt (y compris les titres d'emprunt garantis par un gage immobilier), les titres de rente, les lettres de gage, les obligations de caisse, les bons de caisse et les certificats de dépôt comptent déjà parmi les obligations.²⁹⁾ Par ailleurs, les *créances inscrites dans le livre de la dette* sont également rangées parmi les obligations, selon la pratique constante de l'Administration fédérale des contributions, en particulier parce qu'elles sont assimilées aux obligations de la Confédération inscrites à titre de créances dans le livre de la dette de la Confédération.³⁰⁾ Les créances inscrites dans le livre de la dette étaient du reste déjà expressément assimilées aux obligations à l'article 11, 1^{er} alinéa, de l'ancienne loi sur les droits de timbre du 4 octobre 1917. Les *effets de change*, les reconnaissances de dette analogues à des effets de change et autres papiers escomptables peuvent également revêtir le caractère d'obligations dès lors qu'ils sont émis en plusieurs exemplaires en vue de se procurer d'une façon collective des fonds. On peut citer comme exemples typiques les Treasury Bills américains et les Bankers Acceptances. Nous proposons donc de qualifier également d'obligations de tels titres. Cela permet d'abord de rapprocher la notion d'obligations relative aux droits de timbre de celle connue en matière d'impôt anticipé.³¹⁾ L'autre avantage réside dans le fait qu'à l'avenir seuls doivent être soumis au droit de négociation les effets de change destinés à être placés dans le public, alors que selon le droit actuel (art. 13, 2^e al., let. a, 4^e tiret, LT) tous les effets de change sont considérés comme documents imposables. Notre proposition a donc pour objectif de ne plus soumettre au droit de négociation les *effets de stocks obligatoires* et les *effets de commerce*. Cette limitation répond aussi à un vœu justifié des sociétés de forfaitage qui se plaignent d'être victimes sous le droit actuel d'une discrimination par rapport aux banques (cf. commentaire de l'art. 14, 1^{er} al., let. c). Les documents relatifs à des *sous-participations* à des créances de prêts sont déjà assimilés, d'après le droit en vigueur, à des obligations (art. 13, 2^e al., let. c, LT). Les *créances comptables* peuvent – comme les obligations – être également émises en vue de se procurer d'une façon collective un capital de prêt. Comme exemple, il convient de citer les créances comptables à court terme émises périodiquement par la Confédération, ainsi que les créances comptables placées récemment en Suisse par différents débiteurs étrangers. Dans la mesure où elles ont été placées en tant qu'instruments permettant de se procurer d'une façon collective un capital de prêt, elles doivent également être assimilées à des obligations.

L'article 4, 4^e alinéa, définit la notion de *papiers monétaires* pour lesquels une imposition au prorata devrait être introduite. Cette définition légale s'avère

28) CF. arrêt du 19 mars 1982 dans ATF 108 Ib 12, cons. 2a.

29) CF. art. 13, 2^e al., let. a, premier tiret, LT et art. 15, 1^{er} al., let. a, de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (OIA).

30) Art. 3 de la loi fédérale du 21 septembre 1939 sur le livre de la dette de la Confédération.

31) CF. art. 15, 1^{er} al., let. b, OIA.

indispensable, vu qu'il n'existe pas de notion très précise des papiers monétaires. Selon notre proposition sont considérées comme papiers monétaires toutes les obligations, pour autant que leur durée fixée contractuellement ne dépasse pas douze mois. Les titres ayant une durée indéterminée (p. ex. ceux dont le remboursement dépend exclusivement d'une dénonciation) ne tombent pas sous cette définition. Les obligations ayant une durée de plusieurs années ne sont pas non plus traitées comme des papiers monétaires du point de vue du droit de négociation, même si elles sont cédées peu de mois avant leur échéance.

243 Droit d'émission

L'article 5, 2^e alinéa, lettre c, règle le transfert en Suisse du siège de sociétés étrangères, sans nouvelle fondation. Cette possibilité n'était auparavant réservée qu'aux sociétés anonymes étrangères.³²⁾ A cet égard, l'article 5 (comme l'art. 9) de la loi actuelle ne mentionne que le transfert de sociétés anonymes. La nouvelle loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé (LDIP)³³⁾ a abrogé cette disposition transitoire du CO³⁴⁾. La facilité de transférer le siège sans nouvelle fondation a été étendue en même temps à toutes les sociétés étrangères.³⁵⁾ Nous proposons donc d'adapter l'article 5, 2^e alinéa, lettre c, comme aussi l'article 9, 1^{er} alinéa, lettre c, à la nouvelle réglementation de la LDIP. Ainsi on offre également à une société à responsabilité limitée étrangère ou à une société coopérative étrangère la possibilité de ne verser, en cas de transfert sans nouvelle fondation, que le droit d'émission réduit de 1,5 pour cent.

L'article 5a, 1^{er} alinéa, déclare comme nouvel objet du droit d'émission les obligations émises par une personne domiciliée en Suisse. Afin d'éviter des évasions fiscales dans ce domaine, les documents relatifs à des sous-participations à des créances provenant de prêts envers des débiteurs domiciliés en Suisse doivent également être soumis au droit d'émission.³⁶⁾ Les papiers monétaires émis par une personne domiciliée en Suisse devraient désormais être assujettis au droit d'émission calculé au *pro rata*. Le droit devrait également frapper les créances comptables à court terme. Le droit inclut donc aussi les créances comptables à court terme émises par la Confédération.

L'article 5a, 2^e alinéa, concerne le renouvellement d'obligations et de papiers monétaires. Il arrive déjà fréquemment que des banques (d'entente avec le client) procèdent, à l'échéance d'une obligation de caisse, à la prolongation de la durée fixée dans l'obligation plutôt que d'émettre un nouveau titre. Il est également concevable, pour les papiers monétaires suisses, que les parties conviennent d'un arrangement visant à prolonger automatiquement le placement au cas où l'investisseur n'exige pas le remboursement. Étant donné que l'extension du droit d'émission aux obligations et aux papiers monétaires suisses touche de nouveaux

³²⁾ CF. art. 14 des dispositions finales et transitoires des titres XXIV à XXXIII CO.

³³⁾ RS 291

³⁴⁾ Ch. I, let. c, de l'annexe de la LDIP.

³⁵⁾ Art. 161 LDIP.

³⁶⁾ CF. dans ce contexte l'art. 13, 2^e al., let. c, de la loi actuelle ainsi que le commentaire y relatif dans le message du 25 octobre 1972 concernant une nouvelle loi fédérale sur les droits de timbre (FF 1972 II 1275, en particulier 1295).

objets, nous estimons qu'il est indispensable que cette innovation soit expressément réglée dans la loi afin d'éviter des manœuvres tendant à éluder le droit. La disposition proposée correspond à l'article 15 de l'ancienne loi de 1917 sur les droits de timbre.

L'article 6, 1^{er} alinéa, lettre g, règle l'exonération du droit pour le transfert de réserves de crise. Le texte allemand de la loi contient une erreur en ce sens qu'il parle de «Zuschüssen der Gesellschaft» au lieu de «Zuschüssen der Gesellschaften». ³⁷⁾ Nous proposons de corriger cette erreur et d'adapter le texte du message du 29 février 1984 concernant une loi fédérale sur la constitution de réserves de crise bénéficiant d'allègements fiscaux. ³⁸⁾

L'article 7, 1^{er} alinéa, lettre f, prévoit (par analogie avec l'art. 7, 1^{er} al., let. c et d) que la créance du droit d'émission prend naissance lors de l'émission des obligations ou des papiers monétaires imposables.

L'article 9, 1^{er} alinéa, lettre c, a déjà été commenté en relation avec l'article 5, 2^e alinéa, lettre c.

L'article 9a règle les taux du droit et la base de calcul pour le droit d'émission sur les obligations et les papiers monétaires suisses. Le droit sur les obligations est calculé, selon le 1^{er} alinéa, sur la valeur nominale et s'élève, pour les obligations d'emprunt, les titres de rente, les lettres de gage ou les créances inscrites dans le livre de la dette, à 1,2 pour mille pour chaque année entière ou commencée de la durée. Pour les obligations de caisse, le droit doit être calculé au taux de 0,6 pour mille à proportion de la durée contractuelle. Le droit sur les papiers monétaires suisses doit également être perçu, selon le 2^e alinéa, au taux de 0,6 pour mille et correspondre à la durée contractuelle. Nous rappelons à cet égard que les papiers monétaires suisses ne doivent être imposés que lors de leur émission, alors que le marché secondaire de tels papiers doit être exonéré de tous les droits de timbre (cf. art. 14, 1^{er} al., let. g, du projet).

L'extension du droit d'émission aux obligations et aux papiers monétaires suisses implique que l'article 10, 1^{er} alinéa, première phrase, soit précisé ainsi que l'introduction du nouveau 3^e alinéa. La responsabilité solidaire prévue au 3^e alinéa correspond à l'article 16, 1^{er} alinéa, de l'ancienne loi sur les droits de timbre de 1917.

L'article 10, 4^e alinéa, règle la question de l'obligation fiscale concernant les documents mentionnés à l'article 5a, 1^{er} alinéa, lettre a, relatifs aux sous-participations à des créances provenant de prêts sur des débiteurs suisses. L'obligation fiscale doit incomber à la personne domiciliée en Suisse qui émet de tels documents.

L'article 11, lettre b, qui règle l'échéance de la créance fiscale, doit être complété dans la mesure où les obligations de caisse et les papiers monétaires doivent désormais être mentionnés à côté des bons de jouissance et des parts à un fonds de placement.

³⁷⁾ RO 1988 1420; art. 24

³⁸⁾ FF 1984 I 1147

Les documents imposables soumis au droit de négociation sont énumérés à l'article 13, 2^e alinéa, de la loi. Selon la lettre a, premier tiret, les obligations d'emprunt émises par une personne domiciliée en Suisse, y compris les titres d'emprunt garantis par un gage immobilier, les titres de rente, les lettres de gage, les obligations de caisse, les bons de caisse et de dépôt appartiennent en particulier à cette catégorie de documents. Comme le nouvel article 4, 3^e alinéa, reprend cette énumération, il suffit d'utiliser seulement à l'article 13, 2^e alinéa, lettre a, premier tiret, l'expression d'«obligations» et de renvoyer à l'article 4, 3^e alinéa.

Les effets de change et les papiers analogues aux effets de change tombent également sous la nouvelle notion d'obligations, pour autant que ces titres sont émis en vue de se procurer de façon collective des fonds. L'article 13, 2^e alinéa, lettre a, quatrième tiret, peut donc être supprimé. Ainsi seuls les effets de change qui revêtent le caractère d'obligations sont désormais soumis au droit de négociation (cf. commentaire de l'art. 4, 3^e al., du projet).

L'article 13, 2^e alinéa, lettre b, assimile aux documents imposables les titres émis par une personne domiciliée à l'étranger s'ils remplissent les mêmes fonctions économiques que les titres du genre indiqué sous lettre a. Nous proposons de compléter cette disposition par une deuxième phrase qui octroie au Conseil fédéral la compétence d'exclure du droit de négociation l'émission de titres étrangers au cas où l'évolution de la situation monétaire ou du marché des capitaux l'exigerait. Cette formulation s'inspire de l'article 13, 2^e alinéa, de la loi sur l'impôt anticipé. Nous proposons cette nouvelle réglementation en particulier au regard de l'émission d'emprunts libellés en francs suisses de débiteurs étrangers (cf. les explications sous ch. 174.3).

L'article 13, 2^e alinéa, lettre e, qualifie désormais les documents relatifs à la constitution de *placements fiduciaires* par des commerçants suisses de titres de documents imposables, soumis au droit de négociation. Sont considérés comme placements fiduciaires au sens de la LT les avoirs provenant de prêts ou de créances semblables que le commerçant de titres constitue en son propre nom, mais pour le compte de tiers. Comme c'est le cas pour les emprunts en francs suisses de débiteurs étrangers, le Conseil fédéral doit avoir la compétence de supprimer l'imposition également dans ce domaine, au cas où l'évolution de la situation monétaire ou du marché des capitaux l'exigerait.

L'article 13, 3^e alinéa, énumère les *commerçants de titres* astreints au paiement du droit de négociation (cf. appendice 2). La lettre a range d'abord parmi eux les personnes qui s'occupent professionnellement, pour leur propre compte ou pour le compte d'autrui, de l'achat et de la vente de titres au sens du 2^e alinéa. Les banques, les sociétés financières à caractère bancaire, de même que les autres commerçants professionnels, ont toujours appartenu à la catégorie de ces *commerçants de titres «professionnels»*. Les *gérants de fortune* sont toutefois également contribuables dans la mesure où ils ont une activité d'intermédiaires professionnels.³⁹⁾ Nous proposons, dans l'intérêt de la sécurité juridique, de définir la notion de commerçant de titres «professionnel» de manière plus précise et plus concrète.

³⁹⁾ Cf. l'ATF du 4 mars 1985 dans les Archives de droit fiscal suisse, vol. 54, p. 599.

Il s'agit de spécifier de cette manière que seuls les véritables commerçants (et non en revanche les intermédiaires professionnels et les autres commerçants de titres) peuvent bénéficier de l'exonération prévue pour les stocks commerciaux à l'article 14, 3^e alinéa, du projet. Il s'avère donc nécessaire de donner une définition précise pour ne pas courir le risque que des holdings et des sociétés industrielles contributables se considèrent comme des commerçants «professionnels» afin de bénéficier par cette voie d'une exonération du droit de négociation, bien que leurs opérations se limitent à l'administration de leur propre fortune, activité qui ne peut être qualifiée de professionnelle selon la jurisprudence. Pour ces raisons, nous proposons à l'article 13, 3^e alinéa, lettre a, de désigner d'abord comme commerçants de titres les *banques et les sociétés financières à caractère bancaire* au sens de la loi sur les banques. La *lettre b* doit ensuite mentionner les commerçants et intermédiaires professionnels qui ne figurent pas à la lettre a. Sont qualifiés de commerçants de titres ou d'intermédiaires professionnels les personnes dont l'activité consiste exclusivement ou essentiellement à s'occuper pour le compte de tiers du commerce de documents imposables (commerçants), ou à s'entremettre en tant que conseillers en placement ou gérants de fortune dans l'achat et la vente de documents imposables (intermédiaires). Les formulations contenues aux lettres a et b doivent en outre, comme déjà mentionné, servir à matérialiser le droit déjà actuellement en vigueur. Le cercle des personnes contributables en raison de l'exercice d'une activité professionnelle n'est donc pas élargi.

L'article 13, 3^e alinéa, lettre c, correspond au droit actuel (art. 13, 3^e al., let. b). Les *banques de dépôt* ne doivent plus être spécialement mentionnées, vu que leur assujettissement ressort déjà de l'article 13, 3^e alinéa, lettre a, révisé.

L'article 13, 3^e alinéa, lettre d, contient la nouvelle définition de l'«autre» *commerçant de titres* déjà amplement commentée au chiffre 173.3 ci-devant. Toutes les sociétés dont les actifs se composent, d'après le dernier bilan, pour plus de 10 millions de francs de documents imposables selon le 2^e alinéa doivent en conséquence être assujetties au droit de négociation. A cet égard, la valeur vénale n'est pas déterminante, mais la valeur comptable attribuée dans le bilan aux documents imposables.

L'article 14, 1^{er} alinéa, lettre a, stipule que l'*émission de droits de participation suisses* ou de *parts de fonds de placement suisses* n'est pas soumise au droit de négociation. On veut de cette manière éviter un cumul avec le droit d'émission fixé à l'article 5, 1^{er} alinéa. Le droit d'émission est désormais également étendu aux obligations et aux papiers monétaires suisses (cf. ch. 173.1/2). L'émission de ces titres n'est de ce fait plus soumise au droit de négociation.

L'article 14, 1^{er} alinéa, lettre c, exonère l'acquisition d'effets de change et d'effets analogues par une banque suisse. L'acquisition d'obligations par une banque suisse n'est en revanche pas exonérée du droit de négociation. Comme le droit de négociation ne doit désormais être perçu que sur les effets de change revêtant le caractère d'obligations (cf. commentaire de l'art. 4, 3^e al., du projet), nous proposons de biffer l'article 14, 1^{er} alinéa, lettre c. De cette manière, on élimine également la discrimination dont font l'objet les commerçants de titres qui ne sont pas soumis à la loi sur les banques (en particulier les sociétés de forfaitage).

L'article 14, 1^{er} alinéa, lettre f, exonère du droit de négociation l'émission d'euro-obligations et de droits de participation à des sociétés étrangères (cf. les explications sous ch. 172.2). Comme l'émission d'emprunts en francs suisses de débiteurs étrangers continue d'être soumise au droit de négociation, il est nécessaire de définir les euro-obligations dans la loi. On courrait sinon le risque que des débiteurs étrangers émettent des emprunts en francs suisses en la forme d'emprunts à deux monnaies afin d'épargner le droit de négociation. Selon notre proposition ne sont donc considérés comme euro-obligations que les titres dont tant le versement de l'intérêt que le remboursement du capital s'effectuent en monnaie étrangère.

L'article 14, 1^{er} alinéa, lettre g, fixe l'exonération du marché secondaire des papiers monétaires suisses, déjà relevée sous chiffre 172.3.

L'article 14, 1^{er} alinéa, lettre h, règle l'exonération citée au chiffre 172.4 ci-devant des opérations «étranger/étranger» dans le domaine du commerce d'obligations (suisses et étrangères). On est en présence d'une opération «étranger/étranger» lorsqu'un commerçant de titres suisse intervient comme intermédiaire entre deux contractants étrangers. Par conséquent, d'après notre projet, l'intervention comme intermédiaire dans une opération d'achat ou de vente d'obligations entre deux parties contractantes étrangères ne doit plus être soumise au droit de négociation.

L'article 14, 2^e alinéa, dispose que la Banque nationale suisse est exemptée de la partie des droits qui la concerne dans la mesure où le droit de négociation touche des opérations qu'elle conclut en exécution de sa politique monétaire et de crédit. Nous proposons d'abroger cet alinéa. Il devient en effet superflu, compte tenu du nouveau 3^e alinéa qui exonère tous les commerçants de titres professionnels du (demi-) droit les concernant, pour autant qu'ils vendent des titres de leur stock commercial ou qu'ils en acquièrent pour l'approvisionnement de celui-ci. La Banque nationale continuera donc d'être exonérée, en vertu de la nouvelle réglementation, du droit la concernant.

L'article 14, 3^e alinéa, règle, comme déjà mentionné, l'exonération des stocks commerciaux des commerçants de titres professionnels. Sont définis comme stocks commerciaux les stocks de titres qui proviennent de l'activité commerciale des commerçants de titres professionnels, et non pas les participations et les stocks ayant le caractère de placement. En vertu de la nouvelle disposition, les commerçants de titres «professionnels» ne doivent pas verser pour eux-mêmes de droit s'ils vendent ou achètent des titres dans le cadre de leur activité commerciale.

L'article 16a peut être abrogé compte tenu du nouvel article 16b.

L'article 16b, 1^{er} alinéa, règle le calcul du droit de négociation sur les papiers monétaires étrangers. Il n'est pas possible pour ce genre de titres de limiter l'imposition aux documents nouvellement émis, car les papiers restent généralement déposés à l'étranger; on ne peut donc en principe établir s'il s'agit, lorsqu'il change de main, d'un document nouvellement émis ou émis antérieurement. Afin de contenir la charge du droit dans des limites supportables, nous proposons de calculer le droit non pas sur la base de la durée contractuelle, mais à proportion de la durée restante du papier, soit pour chaque jour de cette période à $\frac{1}{360}$ ^e du taux de 3 pour mille en vigueur pour les documents étrangers. La charge effective du

droit devrait être atténuée dans beaucoup de cas par l'article 19, vu que les vendeurs de papiers monétaires étrangers sont souvent des banques ou des agents de change étrangers.

L'article 16b, 2^e alinéa, règle le calcul du droit de négociation sur les documents émis par une personne domiciliée en Suisse relatifs à la constitution de placements fiduciaires. Nous proposons de calculer le droit au *prorata* de la durée contractuelle au taux de 1,5 pour mille valable pour les titres suisses.

L'article 18, 3^e alinéa, prévoit que le commerçant de titres est également considéré comme contractant, au sens du 1^{er} alinéa, lorsqu'il émet des documents portant sur la constitution de *placements fiduciaires* ou sur des *sous-participations à des créances de prêts* au sens de l'article 13, 2^e alinéa, lettre c. Cela signifie que le commerçant de titres doit verser, lors de la constitution d'un avoir fiduciaire ou lors de la cession d'une sous-participation à un prêt, un demi-droit de négociation aussi bien pour lui-même que pour son client (art. 17, 2^e al., let. b). On évite de cette manière que le commerçant de titres intervenant entre le client et le débiteur puisse faire valoir qu'il n'est qu'un simple intermédiaire et qu'il ne doit donc payer que la moitié du droit (pour le client), au lieu du droit entier.

L'article 19 prévoit une *exonération pour les opérations conclues avec des banques ou des agents de change étrangers*. Selon l'actuelle réglementation, le demi-droit concernant la banque étrangère ou l'agent de change étranger n'est pas dû si l'opération est conclue à l'étranger. Lorsque le commerçant suisse de titres est intermédiaire entre deux banques étrangères ou agents de change étrangers, il doit toutefois payer un demi-droit. Nous proposons de biffer la deuxième partie de la phrase de l'article 19, 1^{er} alinéa. Dans le cas de l'intervention comme intermédiaire entre deux banques étrangères ou deux agents de change étrangers, le commerçant suisse de titres ne doit donc plus verser de droit. Nous proposons en même temps de *supprimer la restriction* selon laquelle l'article 19 n'est applicable que lorsque l'opération est conclue à l'étranger. Il s'agit d'une importante simplification pour tous les participants. Comme les titres suisses sont également de plus en plus traités à l'étranger, il est en effet souvent difficile d'établir si la conclusion de l'opération a eu lieu en Suisse ou à l'étranger. Rapproché du nouvel article 14, 3^e alinéa, l'article 19 révisé permet aux commerçants suisses de titres professionnels d'effectuer non seulement entre eux, mais aussi avec des commerçants de titres étrangers, des opérations sans prélèvement d'un droit.

245 **Droit sur les primes d'assurance**

Suivant l'article 21 LT, les paiements de primes d'assurance, donc aussi les primes de l'assurance sur la vie, sont en principe soumis au droit de timbre. C'est la raison pour laquelle seules les exceptions doivent être définies. L'article 22, lettre a, dispose que les *primes de l'assurance sur la vie* sont exonérées du droit sur les primes d'assurance pour autant que cette assurance favorise la prévoyance professionnelle ou une autre forme reconnue de prévoyance au sens des articles 81 et 82 LPP. Le nouveau droit ne touche donc pas la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité.

L'article 24, 1^{er} alinéa, règle les taux du droit. Nous proposons, pour le droit sur les primes de l'assurance sur la vie, un taux de 2,5 pour cent.

3 Conséquences financières et effets sur l'état du personnel

31 Conséquences financières

Par le présent message, le Conseil fédéral soumet au Parlement un nouveau régime financier dont les conséquences financières sont résumées dans le *tableau 7*. Les chiffres mentionnés plus bas se réfèrent à des évaluations qui reposent sur le produit de l'ICHA et les recettes des droits de timbre de l'année 1987. Pour l'évaluation des recettes provenant de l'imposition des prestations de services, nous ne disposons d'aucune valeur de référence, ce qui explique le caractère aléatoire de nos estimations.

S'agissant des *droits de timbre*, ce sont les opérations avec l'étranger qui sont les plus difficiles à évaluer et nous ne pouvons exclure totalement des écarts importants entre les estimations et la réalité. Les chiffres afférents aux différents postes du tableau ne proviennent pas pour l'essentiel de statistiques mais de longues recherches de l'Administration fédérale des contributions qui a procédé à des relevés auprès de particuliers, plus ou moins représentatifs des contribuables, et par extrapolation, a rapporté ces chiffres à l'ensemble de la place financière. Ils se sont avérés fiables dans la mesure où ils ont été vérifiés par la suite mais nous ne pouvons exclure des erreurs d'appréciation à l'intérieur des différents postes.

Les chiffres se rapportant à l'*impôt sur le chiffre d'affaires* sont bruts. Ainsi, les pertes de recettes provenant de la suppression de la taxe occulte ne sont pas ventilées sur les différentes catégories de prestations de service à imposer. Dans le même ordre d'idée, les recettes afférentes à l'imposition des prestations de service ne tiennent pas compte des pertes imputables à l'élimination de la taxe occulte. Pour certains secteurs des prestations de services, le transport des marchandises par exemple, les pertes résultant de la suppression de la taxe occulte compenseront certainement les recettes provenant de l'imposition des prestations de services, si bien que le résultat final se soldera par un allègement net.

Les papiers monétaires seront à nouveau assujettis aux *droits de timbre* au prorata de leur durée. Les papiers monétaires suisses seront exonérés du droit de négociation et assujettis à un droit d'émission calculé au prorata de leur durée. Le droit de négociation sur les papiers monétaires étrangers est à nouveau calculé au prorata de la durée.

Pour améliorer la lecture, le tableau ci-après ne contient, sous la rubrique *papiers monétaires*, que des montants nets. Autrement dit, les moins-values résultant de la suppression ou d'une modification des taxes existantes et les recettes provenant de la nouvelle réglementation se compensent réciproquement (chiffres nets). Les autres mesures se rapportent soit à une nouvelle imposition soit à l'abolition de taxes existantes.

**Recettes supplémentaires (+)/inférieures (-) estimées pour
l'année comptable 1987**
(en mio. de fr.)

1. Impôt sur le chiffre d'affaires	- 130
Elimination de la taxe occulte pour les entreprises assujetties	- 1710
Suppression du taux applicable aux grossistes, relèvement de la limite du chiffre d'affaires	- 20
ICHa sur l'énergie	+ 560
Taux normal applicable aux travaux de construction	+ 535
Prestations de service	+ 505
2. Droits de timbre	+ 90
Stocks commerciaux exonérés du droit de négociation	- 220
Euro-émissions et opérations «étranger/étranger» exonérées du droit de négociation	- 280
Imposition au prorata de la durée des papiers monétaires étrangers	- 80
Droit de négociation sur l'émission d'obligations suisses	- 65
Droit d'émission sur les obligations suisses	+ 230
Droit de négociation sur les placements fiduciaires	+ 330
Droit de timbre sur les primes d'assurance-vie	+ 105
Autres mesures (en particulier nouvelle définition du négociant en titres)	+ 70
3. Impôt sur le chiffre d'affaires, plus droits de timbre, total	- 40

L'impôt sur le chiffre d'affaires enregistre, avec 1,7 milliard de francs, les plus importantes pertes de recettes (élimination de la taxe occulte). Les moins-values au titre des recettes dépendent du nombre des contribuables, dès lors que ceux-ci pourront, à l'avenir, se procurer les biens d'investissement et les moyens d'exploitation en franchise d'impôt, à l'exception des agents énergétiques. La nouvelle réglementation de l'imposition du chiffre d'affaires que nous proposons élève le nombre des contribuables d'environ 125 000 (chiffre actuel) à quelque 155 000. Par suite de l'imposition envisagée de certaines prestations de services seulement, les pertes de recettes sont ainsi plus élevées qu'avec une réforme se limitant à de simples modifications de lois (motion sur les Grandes lignes IV) mais néanmoins moins élevées qu'avec une imposition globale des prestations de services conforme au modèle européen du système de la TVA.

Les moins-values au titre des recettes sont compensées jusqu'à concurrence de plus de 100 millions de francs et à raison d'un tiers environ pour chacune des trois

mesures suivantes: introduction de l'ICChA sur l'énergie, adoption du taux normal applicable aux travaux de construction et imposition de certaines prestations de services. L'ICChA sur l'énergie rapporte au total 560 millions de francs alors que la charge nette imputable à cette mesure s'élève, pour les entreprises assujetties à l'ICChA, à 200 millions de francs environ.

En analysant les effets financiers du nouveau régime, nous rendons attentifs au fait que le tableau ci-dessus est le fruit d'une *observation* qui se rapporte à un *moment précis* et répond à la question suivante: quelles sont les incidences d'une réforme fiscale qui entre en vigueur en 1987 quant aux augmentations et aux diminutions du produit des impôts? Du point de vue de la politique financière, ce sont en revanche les tendances futures caractérisant le nouveau régime financier qui sont importantes. Nous ne pouvons affirmer aujourd'hui que les mesures de compensation prévues évolueront dans le futur avec le même dynamisme que les recettes actuelles réalisées au titre de l'imposition des biens d'investissement et des moyens d'exploitation.

S'agissant des *droits de timbre*, les mesures d'allégement visant à augmenter l'attrait de la place financière suisse concernant, pour la majeure partie, les opérations avec l'étranger. Les pertes probables de recettes s'élèvent au total à 650 millions de francs environ et doivent être récupérées au moyen de recettes supplémentaires réalisées principalement sur les opérations du marché intérieur. Notons encore que la levée éventuelle des *règles de syndication* de la Banque nationale suisse – l'émission d'emprunts libellés en francs suisses de débiteurs étrangers est réservée aux établissements bancaires suisses – conduirait à la suppression du droit de négociation prélevé sur ces opérations, ce qui entraînerait encore des moins-values supplémentaires de recettes de plus de 200 millions de francs, qui ne sont pas comprises dans le tableau.

32 Effets sur l'état du personnel

Pour être à même d'évaluer les répercussions de la réforme proposée de l'impôt sur le chiffre d'affaires sur le personnel, il faut partir du constat qu'elle entraînera l'*assujettissement d'environ 30 000 entreprises supplémentaires*. Mais en plus, un grand nombre d'entreprises qui restent libérées de l'obligation de remettre des décomptes parce qu'elles livrent des marchandises de la liste franche, s'annonceront comme contribuables pour pouvoir acquérir en franchise d'impôt leurs biens d'investissement et leurs moyens d'exploitation. En revanche, certaines propositions de réforme, telles que l'élimination de la taxe occulte, l'abandon de la gradation des taux et du taux spécial pour les travaux immobiliers, devraient faciliter non seulement les tâches administratives des contribuables, mais à moyen terme également les contrôles de l'Administration des contributions. Tout bien pesé, on peut estimer à *80 agents le personnel supplémentaire* nécessité par les présents projets de réforme. Il s'agit là d'une évaluation prudente, car déjà aujourd'hui, l'appui à donner aux contribuables, qui, dans un système d'auto-taxation tel que celui de l'impôt sur le chiffre d'affaires, revêt une grande importance, ne peut pas l'être de manière satisfaisante. Les contrôles sur place, en particulier, n'ont plus lieu qu'à un intervalle de 15 à 20 ans en moyenne, alors que

le délai de prescription est de cinq ans. Abstraction faite des pertes d'impôt qui en résultent, de tels intervalles ne sont pas compatibles avec une perception de l'impôt conforme à la loi.

4 Programme de la législation

Le projet est annoncé dans le rapport sur le programme de la législation 1987-1991.⁴⁰⁾ Il s'agit d'un projet relevant des Grandes lignes de la politique gouvernementale qu'il est prévu de soumettre au Parlement encore durant la première moitié de la législation. Selon ce rapport, les nécessaires modifications constitutionnelles et légales feront l'objet d'un seul message.

5 Rapports avec le droit international

51 Communautés européennes

L'article 99, 1^{er} alinéa, du Traité du 25 mars 1957 instituant la Communauté Economique Européenne (communément appelé *Traité de Rome*), chargeait la Commission des CE d'examiner de quelle façon les législations des différents Etats membres, relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accise et autres impôts indirects, y compris les mesures de compensation applicables aux échanges entre les Etats membres, pouvaient être *harmonisées* dans l'intérêt du marché commun. Se fondant notamment sur cette disposition et sur la proposition de la Commission des CE, Le Conseil des CE arrêta, le 11 avril 1967, la *première Directive en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires*.⁴¹⁾ Considérant que l'objectif essentiel du Traité de Rome était d'établir, dans le cadre d'une union économique, un marché commun comportant une saine concurrence et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur, cette Directive prescrivit aux Etats membres de remplacer leur système de taxes sur le chiffre d'affaires par le *système commun de taxe sur la valeur ajoutée* défini à l'article 2 de cette Directive. A cette époque, des systèmes de taxes cumulatives à cascade étaient en vigueur dans la plupart des Etats membres. Dans la *deuxième Directive*, également datée du 11 avril 1967, le Conseil des CE définit la structure et les modalités d'application de ce système d'impôt⁴²⁾. En instituant comme impôt sur le chiffre d'affaires obligatoire pour la Communauté un système d'imposition à tous les stades avec déduction de l'impôt préalable (c'est-à-dire la *taxe sur la valeur ajoutée*), ces deux Directives faisaient franchir aux Etats membres un premier pas vers l'harmonisation de leurs systèmes d'impôt sur le chiffre d'affaires.

Le Conseil des CE, en publiant la *sixième Directive* du 17 mai 1977⁴³⁾, introduisit la deuxième phase de cette harmonisation. Le point de départ de cette Directive, tant sur le plan politique que celui du droit, avait pour origine la décision du

⁴⁰⁾ FF 1988 I 461, ch. 3. 1.

⁴¹⁾ JO n° 71 du 14 avril 1967, p. 1301 ss.

⁴²⁾ JO n° 71 du 14 avril 1967, p. 1303 ss.

⁴³⁾ JO n° L/145 du 13 juin 1977, p. 1 ss.

21 avril 1970 du Conseil des CE sur le remplacement des contributions financières des Etats membres par des ressources propres aux Communautés.⁴⁴⁾ Selon cette décision, le budget des Communautés est, à partir du 1^{er} janvier 1975, sans préjudice des autres recettes, intégralement financé par des ressources propres aux Communautés. Ces ressources comprennent, entre autres, celles provenant de la *taxe sur la valeur ajoutée* et obtenues dans les Etats membres par l'application d'un *taux commun* à une assiette déterminée d'une manière uniforme. Il était nécessaire, afin de prélever ces ressources selon une échelle uniforme, d'unifier en principe toutes les dispositions légales concernant les impôts sur le chiffre d'affaires, à l'exception du nombre et du niveau des taux. La décision du 21 avril 1970 poursuivait ainsi deux buts: d'une part, elle établissait, s'agissant de la contribution financière des Etats membres aux ressources propres des CE, une clé de répartition basée sur la consommation privée, c'est-à-dire sur la capacité économique des Etats membres; d'autre part, elle contraignait ceux-ci à entreprendre une harmonisation poussée de leurs impôts sur le chiffre d'affaires.

La sixième Directive, qui a pour objet l'adoption d'une *assiette uniforme* en vue de mettre en place un système commun de taxe sur la valeur ajoutée, vise, à titre obligatoire, à harmoniser jusque dans les détails les législations des Etats membres, afin que l'application du taux communautaire aux opérations imposables conduise à des résultats comparables. Il est vrai que cette Directive, tout comme les autres d'ailleurs, lie les Etats membres – en ce qui concerne les réformes qu'elle institue – uniquement quant au résultat à atteindre (art. 189, 3^e al., du Traité de Rome), de sorte que chaque Etat membre continue à avoir sa propre législation sur l'impôt sur le chiffre d'affaires. La compétence laissée aux instances nationales quant à la forme et aux moyens est toutefois fortement limitée du fait que le but à atteindre est souvent fixé dans le détail. De plus, la liberté qui leur reste d'aménager l'impôt à leur guise est encore restreinte par l'obligation de se concerter.

La sixième Directive prévoit que, dans ses grandes lignes, le système de la taxe sur la valeur ajoutée doit être aménagé de la manière suivante:

Objet de l'impôt: les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel, de même que les importations de biens. Il s'y ajoute ce que nous avons coutume d'appeler la *consommation particulière*, par exemple le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise non grevé de l'impôt pour ses besoins personnels ou pour être remis gratuitement, et les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti à des fins étrangères à son entreprise. Mais la sixième Directive a cela de particulier qu'elle ne fait pas de la consommation particulière une catégorie propre de chiffres d'affaires imposables – comme par exemple le droit suisse ou allemand en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires –, mais qu'elle l'assimile soit à une livraison, soit à une prestation de services effectuée à titre onéreux.

La notion de *livraison* comprend, d'une part, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire (c'est-à-dire notamment les multiples formes de ventes), et d'autre part, la délivrance d'un travail à façon, de même que

⁴⁴⁾ JO n° L/94 du 28 avril 1970, p.19 ss.

l'exécution de certains travaux immobiliers. Sont également considérés comme biens corporels: le courant électrique, le gaz, la chaleur, le froid et les choses semblables.

Est considérée comme «*prestation de services*» – cette notion étant définie dans le sens négatif – toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien. Il en résulte qu'en principe tous les chiffres d'affaires qui ont pour objet des prestations de services sont soumis à l'impôt, entre autres les prestations des hôteliers et des restaurateurs, des coiffeurs et des esthéticiens, les conseils, les prestations des architectes et des ingénieurs, le transport de personnes et de marchandises, les prestations des agences de voyages. Il n'existe d'exception à l'imposition que si le droit des CE le prévoit expressément. Sont en premier lieu exonérées de l'impôt certaines activités d'intérêt général; on compte notamment parmi elles:

- les prestations de services effectuées par les services publics postaux (à l'exception toutefois des transports de personnes et des télécommunications),
- les prestations de services dans le domaine de la santé (les traitements entrepris par les hôpitaux, ainsi que les traitements médicaux et dentaires),
- les prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale et la sécurité sociale (y compris les chiffres d'affaires des maisons de retraite),
- les prestations de services liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse, ainsi que celles qui sont fournies dans le domaine de l'éducation et de l'enseignement (c'est-à-dire en particulier par les internats, les auberges de jeunesse, les établissements d'aide à la jeunesse), l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel,
- les prestations de services liées à la pratique du sport ou à l'éducation physique, de même que certaines prestations de services culturelles (p. ex. théâtre, concerts, chœurs, musées, archives, bibliothèques, jardins botaniques et zoologiques).

De plus, sous le titre «*autres exonérations*» sont notamment exclus de l'impôt:

- les opérations d'assurance et de réassurance,
- les opérations portant sur les monnaies et les capitaux (l'octroi de crédits, la négociation et la prise en charge d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties, les opérations concernant les dépôts de fonds, comptes courants, paiements et virements, les opérations portant sur des moyens de paiement légaux, tels que les devises, les billets de banque et les monnaies, de même que les transactions sur les titres, à l'exception du dépôt de ceux-ci – garde et gestion),
- les paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent;
- la location et l'affermage d'immeubles.

Toutefois, les Etats membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation de certaines des prestations de services énumérées plus haut; ces contribuables renoncent par là à l'exonération prévue, afin de supprimer, au niveau des prestations de services fournies à d'autres assujettis, la charge préalable qui résulte de l'exonération de l'impôt. En effet, en raison de l'exonération des prestations de services en cause, les entreprises qui les fournissent ne peuvent pas récupérer l'impôt préalable qui grève leurs dépenses.

Contribuables: est considéré comme assujetti quiconque accomplit d'une façon indépendante une activité économique (livraisons et prestations de services), quels

que soient les buts ou les résultats de cette activité. Les activités économiques visées sont toutes les *activités de producteur* (fabricant), de *commerçant* ou de *prestataire de services*, y compris les activités extractives, agricoles et forestières, ainsi que celles des professions libérales ou assimilées (toutefois on peut appliquer aux producteurs agricoles, c'est-à-dire aux exploitations agricoles et sylvicoles par exemple, un régime forfaitaire qui les libère des obligations incombant aux contribuables).

Taux de l'impôt: la sixième Directive *n'harmonise pas encore* le nombre et le niveau des taux, de même qu'elle ne délimite pas les catégories de marchandises et de prestations de services imposables à un même taux. Outre le taux normal, les Etats membres ont la faculté d'instaurer des taux majorés et des taux réduits. Mais la règle veut que le taux applicable à l'importation d'un bien soit celui appliqué à l'intérieur du pays pour les livraisons d'un même bien. On a ainsi la garantie que les marchandises d'origine indigène et étrangère sont frappées par le fisc d'une manière uniforme.

Déduction de l'impôt préalable: dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à *déduire de l'impôt* dont il est redevable les *montants d'impôt* qui lui ont été portés en compte par un autre assujetti pour des livraisons ou des prestations de services, ou qu'il a acquittés pour des biens importés. Le système de la déduction de l'impôt préalable caractérise les impôts sur le chiffre d'affaires qui sont aménagés selon les principes de la taxe sur la valeur ajoutée. Il constitue le moyen de dégrever de l'impôt toutes les dépenses nécessaires au contribuable pour réaliser ses chiffres d'affaires soumis à l'impôt; c'est ainsi notamment que l'imposition des biens d'investissement et des moyens d'exploitation, c'est-à-dire la *taxe occulte*, se trouve également supprimée.

Opérations à l'exportation: les chiffres d'affaires réalisés à l'exportation (en particulier les livraisons de biens à l'étranger, de même que les prestations de services fournies à l'étranger) bénéficient d'une *franchise véritable*. C'est en effet le taux zéro qui leur est appliqué, étant donné que l'entrepreneur effectuant ces livraisons et ces prestations de services jouit, en dépit de la franchise d'impôt, du droit à la déduction de l'impôt préalable.

Dans son Livre blanc du 14 juin 1985, la Commission des CE a présenté un programme détaillé et exactement planifié pour l'*achèvement du marché intérieur*. Selon l'article 8a du Traité de Rome, tel qu'amendé par l'Acte Unique entré en vigueur le 1^{er} juillet 1987, cet achèvement est prévu pour le 31 décembre 1992. La Commission des CE pose comme principe que le marché intérieur implique la suppression de toutes les formes de barrières, y compris les frontières fiscales, et que l'*harmonisation des impôts indirects doit être poursuivie sur une large échelle*. Dans la troisième partie du Livre blanc, elle propose un rapprochement plus étroit des structures et des taux en matière d'impôts indirects (de la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que des impôts de consommation spéciaux sur les cigarettes et les autres tabacs manufacturés, sur les boissons alcooliques et les huiles minérales).

Le 15 juillet 1987, la Commission a décidé quelles mesures elle estime nécessaire de prendre dans le *domaine de l'impôt sur le chiffre d'affaires* pour atteindre ce but et les a présentées au Conseil des CE le 7 août 1987 dans sa communication globale «*Achèvement du marché intérieur – Rapprochement des taux et harmoni-*

sation des structures des impôts indirects». Il s'agit là d'un ensemble comprenant plusieurs propositions de Directives, ainsi qu'un document de travail en vue de mettre en place un *mécanisme de compensation de la TVA pour les ventes intracommunautaires*⁴⁵⁾.

On peut résumer comme suit les *propositions de la Commission*:

- Entre Etats membres, on n'opère plus la *compensation de l'impôt sur le chiffre d'affaires aux frontières*. Cela signifie que pour les exportations intracommunautaires, l'exonération de l'impôt est supprimée dans le pays exportateur et que pour les importations intracommunautaires, aucun impôt sur le chiffre d'affaires n'est perçu dans le pays importateur.
- Le *principe du pays de destination ou de consommation* subsiste. Malgré la suppression de l'exonération de l'impôt pour les chiffres d'affaires réalisés à l'exportation à l'intérieur de la Communauté et l'introduction du droit à la déduction de l'impôt préalable étendu à toute la Communauté, la totalité de l'impôt perçu doit, s'agissant d'opérations intracommunautaires, être transféré dans le pays où a finalement lieu la consommation.
- Afin que, même après l'achèvement du marché intérieur, le principe du pays de destination ou de consommation soit préservé, l'introduction d'un *mécanisme de compensation* doit permettre de rembourser au pays importateur l'impôt perçu dans le pays exportateur. Les détails du système doivent encore être fixés.
- Les Etats membres ont l'obligation d'adopter un système à *deux taux*, c'est-à-dire un système comportant un taux normal et un taux réduit. Dans ce domaine, la Commission ne propose pas une unification complète, mais uniquement un rapprochement des taux de TVA dans les limites d'un certain *écart*, c'est-à-dire pour le *taux normal*, une fourchette allant de 14 à 20 pour cent et pour le *taux réduit*, une fourchette allant de 4 à 9 pour cent. Les Etats membres auraient donc la possibilité de fixer les taux d'impôt entre ces extrêmes. Il n'est toutefois pas exclu, s'agissant du taux normal, qu'un taux minimum soit prévu au lieu de la fourchette de taux susmentionnée.

La Commission a proposé que le *taux réduit* (entre 4 % et 9 %) soit appliqué pour les opérations qui concernent les biens et les prestations de services suivants:

- produits alimentaires (à l'exception des boissons alcoolisées),
- produits énergétiques pour le chauffage et l'éclairage,
- livraisons d'eau,
- produits pharmaceutiques,
- livres, journaux et périodiques,
- transports de personnes.

Toutes les autres opérations doivent être taxées au taux normal.

Il faut ajouter que, selon le projet initial de Directive, le *taux zéro véritable* (c'est-à-dire l'exonération de l'impôt par le moyen de la déduction de l'impôt préalable), dont les Etats membres peuvent continuer à bénéficier pour certains chiffres d'affaires réalisés à l'intérieur du pays durant une période transitoire, mais au plus tard jusqu'à l'élimination des frontières fiscales à l'intérieur de la

⁴⁵⁾ JO n° C/250 du 18 sept. 1987, p. 2 et 3 s., et JO n° C/252 du 22 sept. 1987, p. 2 ss.

Communauté, ne pourra plus être utilisé après l'achèvement du marché intérieur. La Commission des CE s'est toutefois déclarée récemment prête à accepter le taux zéro pour toute une gamme de produits (en particulier pour certains produits alimentaires de base).

Ces propositions de la Commission ont suscité et suscitent encore un intense débat et de vives controverses, tant dans les Etats membres qu'au sein des organes communautaires, si bien qu'une grande incertitude subsiste sur le sort qui leur sera finalement réservé. Vu cette situation évolutive, un alignement de notre système d'imposition indirecte sur les propositions actuelles de la Commission ne saurait être raisonnablement envisagé.

Néanmoins les *propositions de réforme* que nous vous soumettons constituent un *grand pas dans la direction des objectifs visés par les CE*, notamment sur les points suivants:

- En supprimant l'imposition des biens d'investissement et des moyens d'exploitation, c'est-à-dire en éliminant la taxe occulte, nous franchissons un pas important sur la voie de l'amélioration de la neutralité concurrentielle et, par là, du rapprochement de l'imposition du chiffre d'affaires telle qu'elle existe en Suisse, avec le système d'imposition à tous les stades avec déduction de la taxe préalable (TVA) en vigueur dans les CE. Cette mesure permet en principe de mettre à cet égard sur un *pied d'égalité* les entreprises suisses et celles qui sont établies dans les Etats membres des CE.
- Le plan de réforme proposé par le Conseil fédéral conserve le *système de l'imposition à un seul stade*, qui caractérise le droit actuel, et renonce donc à passer au système à plusieurs stades des CE. Au demeurant, il ressort d'une étude publiée en 1988 par l'OCDE («Taxing Consumption» / «L'impôt sur la consommation») que l'aménagement d'un impôt moderne sur le chiffre d'affaires se conçoit aussi bien dans un système à un seul stade qu'à plusieurs stades. Dans l'hypothèse d'une adhésion aux CE, la Suisse serait tenue déjà, en vertu de la première Directive du 11 avril 1967 du Conseil des CE d'introduire une taxe sur la valeur ajoutée. On ne doit cependant pas s'attendre à ce que cette possibilité se concrétise dans un avenir plus ou moins proche.
- La *suppression de la gradation des taux*, c'est-à-dire du double taux pour les livraisons en gros et au détail, avec *l'assujettissement nouveau des détaillants* qu'elle entraîne, correspond aux dispositions de la sixième Directive.
- Bien que nous ne proposons d'inclure que quelques *prestations de services* dans l'assiette d'un impôt sur le chiffre d'affaires modernisé, on peut tout de même considérer cette extension de l'objet de l'impôt comme un rapprochement avec le système des CE qui, lui, comporte un large éventail de prestations de services imposables.
- Les dispositions du nouveau droit devant régir l'impôt sur le chiffre d'affaires ne prévoient *qu'un seul taux*, qui peut être qualifié de taux normal. Ce taux serait également applicable aux transactions ayant pour objet les *agents énergétiques*. Il subsiste par ailleurs une liste de *marchandises bénéficiant d'une exonération générale* de l'impôt. Quant aux bases servant au calcul de l'impôt, elles s'écartent en ceci du droit des CE que les propositions de Directives de la Commission des CE en vue de l'achèvement du marché intérieur prévoient

deux taux, l'un normal et l'autre réduit, qu'elles veulent imposer au taux réduit les opérations portant sur les produits énergétiques utilisés pour le chauffage et l'éclairage, et qu'elles n'autorisent plus en principe l'emploi du taux zéro. La question reste néanmoins posée de savoir dans quelle mesure ces propositions de directives seront finalement adoptées par les CE. Il y a lieu de remarquer de plus que le taux unique de *6,2 pour cent* – que nous préconisons – se situe bien en dessous du niveau prévu par la Commission des CE pour le taux normal.

En revanche, le fait d'imposer *les travaux immobiliers* au taux normal constitue un rapprochement entre nos dispositions et celles des Communautés européennes.

- De plus, force est de constater que le projet selon lequel même les entreprises assujetties n'auraient pas le droit d'*acquérir en franchise d'impôt les agents énergétiques* qu'elles emploient pour leurs activités imposables, nous éloigne du droit des CE sur les impôts sur le chiffre d'affaires.

S'agissant des *impôts sur les transactions sur titres*, relevons que les Etats membres des CE se préoccupent aussi de cette question. Dès l'origine, le Conseil des CE a présenté un projet d'harmonisation.⁴⁶⁾ Dans un projet ultérieur, la suppression des impôts indirects sur les opérations sur titres est jugée souhaitable.⁴⁷⁾ Les discussions sur l'harmonisation ou la suppression de ces impôts durent encore. Jusqu'à présent, une majorité importante des CE s'est *prononcée contre* ces propositions.

Actuellement, la *totalité des douze Etats* membres des CE prélève des impôts indirects sur les transactions portant sur les titres. Le «droit d'apport» perçu en matière d'émission de titres reste expressément en dehors des négociations qui ont pour but la suppression de ces impôts indirects.⁴⁸⁾

La Suisse s'est engagée conventionnellement envers les CE (v. chiffre 163.1) à *transformer les droits de douane fiscaux en impôts intérieurs de consommation*. Il apparaît dès lors exclu que la réalisation de ce projet puisse mettre notre pays en situation conflictuelle avec le droit européen. S'y ajoute le fait que l'harmonisation des impôts spéciaux de consommation au sein de la CE n'est pas encore réalisée.

52 AEELE

Dans les pays membres de l'AEELE, *l'impôt général sur le chiffre d'affaires* est régi, dans chaque Etat, par une *législation autonome*. Toutefois, les experts des pays de l'AEELE et de la Commission des CE examinent, dans le cadre des travaux du «Suivi» de Luxembourg («Follow-up» of Luxemburg) visant à la réalisation d'un espace économique européen dynamique, les possibilités de coopération existant notamment dans le domaine de *l'imposition indirecte, en ce qu'elle touche le trafic transfrontalier*. A l'heure qu'il est, les problèmes suivants sont en discussion dans

⁴⁶⁾ JO n° C/133 du 14 juin 1977, p. 1 s.

⁴⁷⁾ JO n° C/115 du 30 avril 1987, p. 93.

⁴⁸⁾ JO n° C/115 du 30 avril 1987, p. 10, ad art. 2, let. a, de la Directive proposée par le Conseil des CE.

cet ordre d'idées: *exonération* des impôts sur le chiffre d'affaires et des taxes douanières sur les marchandises dans le *trafic international des voyageurs* (franchise limitée notamment pour les tabacs manufacturés et les boissons alcooliques), exonération de l'*importation temporaire de véhicules privés*, exonération d'*autres biens* (p. ex. de l'outillage usagé, des objets servant à l'enseignement et à la recherche) et exonération des biens faisant l'objet d'un *déménagement*; *remboursement* d'impôts sur le chiffre d'affaires à des entreprises contribuables qui, dans un Etat étranger, ont acquis des biens et d'autres prestations ayant donné lieu à des chiffres d'affaires dans cet Etat.

La question des impôts indirects sur les opérations en matière de titres n'est pas débattue actuellement au sein de l'AELE.

53 Conseil de l'Europe et OCDE

Il n'existe, ni de la part du Conseil de l'Europe, ni dans le cadre de l'OCDE, d'instruments juridiques qui, pour les Etats membres, auraient force obligatoire quant à l'aménagement de leurs systèmes d'impôt sur le chiffre d'affaires. L'OCDE dispose toutefois d'un *Comité des affaires fiscales* qui s'occupe des questions en rapport avec l'imposition indirecte et qui, dans ce but, entreprend des *études* et édite des rapports.⁴⁹⁾

54 GATT

L'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT) conclu le 30 octobre 1947, auquel la Suisse s'est ralliée avec effet au 1^{er} août 1966⁵⁰⁾, stipule notamment dans sa partie II, à l'article III, chiffre 2, que les *produits* du territoire de toute partie contractante, *importés* sur le territoire de toute autre partie contractante, ne seront pas frappés, directement ou indirectement, de taxes ou autres impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent, directement ou indirectement, les *produits nationaux similaires*. Les dispositions constitutionnelles et législatives proposées par le Conseil fédéral ne contiennent aucun élément discriminatoire.

Il appartient au législateur de veiller à ce que la loi d'exécution relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires modernisé respecte également cette disposition du GATT.

De même à l'article II, chiffre 1b, de l'accord, il est prévu que les taxes sur l'importation de marchandises dont les positions douanières sont liées ou d'autres compensations (cf. art. XXVIII de l'accord) ne peuvent pas être augmentées. Lors de la conversion des droits de douane sur les automobiles, calculés désormais au prorata de la valeur et non plus du poids, il s'agira de tenir compte de cette disposition.

⁴⁹⁾ En particulier le rapport paru à Paris en 1988 sur «L'impôt sur la consommation» / «Taxing Consumption».

⁵⁰⁾ RS 0.632.21

6 Bases juridiques

Nous estimons que le régime financier doit être traité *comme une entité* afin de garantir la *neutralité budgétaire*. Cela n'est réalisable que si les allègements et les charges supplémentaires compensatoires peuvent être examinés, décidés et mis en vigueur simultanément. Il est ainsi possible *d'apprécier dans son ensemble* le nouveau régime financier et d'éviter tant que faire se peut de mettre en péril les objectifs visés en limitant par trop l'analyse à certains secteurs isolés lors de chaque étape de la réforme.

C'est la raison pour laquelle nous vous soumettons également avec ce projet

- une révision de la Constitution et une délégation de compétence au niveau constitutionnel au Conseil fédéral pour l'aménagement de *l'impôt sur le chiffre d'affaires*,
- une révision de la Constitution pour la conversion en *impôts de consommation* des droits de douane fiscaux frappant le pétrole, le gaz naturel et leurs produits dérivés ainsi que les automobiles,
- une révision de la loi permettant de modifier les *droits de timbre*.

Au titre de *l'impôt sur le chiffre d'affaires*, la proposition de révision de *l'article constitutionnel 41^{er}* comporte uniquement la compétence de la Confédération de prélever celui-ci (1^{er} al., let. a) ainsi qu'une brève description générale de l'objet fiscal et le taux maximum (3^e al.). Les *dispositions transitoires* accordent au Conseil fédéral la compétence d'édicter des dispositions d'exécution en dérogeant à la procédure législative ordinaire. La Constitution définit notamment en détail le cercle des contribuables ainsi que les exceptions à l'égard d'un assujettissement, les objets fiscaux et les exonérations fiscales, les taux de l'impôt sur le chiffre d'affaires et du supplément. Les dispositions d'exécution édictées par le Conseil fédéral devraient être applicables jusqu'à l'entrée en vigueur de la législation d'exécution ordinaire.

La révision peut dès lors entrer en vigueur sans qu'il soit nécessaire d'attendre la fin de la procédure législative ordinaire. Le *temps limité* dont nous disposons nous contraint à aller de l'avant. *Le régime financier actuel expire en effet à fin 1994*. La votation populaire concernant la réforme doit avoir lieu suffisamment tôt, de manière qu'en cas d'échec, il reste assez de temps pour examiner et adopter un nouveau projet. Le scrutin devra se dérouler si possible avant l'année électorale de 1991. A l'instar des deux projets TVA qui ont été rejetés, où l'on prévoyait la même procédure législative simplifiée⁵¹⁾, il existe un degré élevé d'urgence justifiant une dérogation de la procédure législative ordinaire. Du fait que l'ICHa actuel est toujours régi par l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941, il faut recourir à cette procédure pour modifier tout le droit de l'impôt sur le chiffre d'affaires et pas seulement les points de révision proposés. Or le temps nécessaire à cet effet dépasse les limites qui nous sont assignées.

L'article constitutionnel révisé 41^{er} crée en même temps la base pour un éventuel *passage ultérieur* de l'impôt sur le chiffre d'affaires modernisé à la *taxe sur la valeur ajoutée*. Celui-ci devrait s'effectuer sous forme d'une *nouvelle législation*.

⁵¹⁾ Cf. FF 1976 I 1911 et 1424, 1978 I 860

Pour convertir les droits de douane fiscaux en *impôts de consommation*, nous vous proposons – contrairement à l'impôt sur le chiffre d'affaires – la *procédure législative ordinaire* parce que, dans ce cas, nous disposons d'assez de temps pour élaborer et édicter la loi d'application.

Les révisions constitutionnelles relatives à l'impôt sur le chiffre d'affaires et à la transformation en impôts de consommation des droits de douane fiscaux frappant le pétrole, le gaz naturel et leurs produits dérivés ainsi que les automobiles feront l'objet d'un seul et unique arrêté fédéral. On peut se demander si cette manière de procéder est compatible avec le principe de l'unité de la matière, selon lequel un lien matériel doit exister entre les diverses réglementations. Certes, la conversion des droits de douane en impôts de consommation équivalait à un changement de système. Il n'empêche que tous les deux sont des taxes publiques servant à financer les dépenses de la Confédération, si bien que l'ensemble du projet peut se résumer sous la définition de «réforme des finances fédérales». Le lien matériel que nous venons d'évoquer est par conséquent suffisamment prouvé.

En matière de *droits de timbre*, la compétence de la Confédération s'étend, selon l'article 41^{bis} de la Constitution, aux titres, y compris les coupons, effets de change et effets analogues, quittances de primes d'assurances et autres documents concernant des opérations commerciales.

Les *obligations* sont des titres; c'est la raison pour laquelle l'émission d'obligations suisses fut déjà assujettie au droit d'émission sous l'empire de l'ancienne loi sur les droits de timbre. En outre, les documents relatifs à la constitution de *placements fiduciaires* sont des documents concernant des opérations commerciales. Ainsi que l'Office fédéral de la justice l'a confirmé dans un avis de droit du 28 avril 1982, ils peuvent donc être considérés comme des «autres documents concernant des opérations commerciales». ⁵²⁾ Les primes de l'*assurance sur la vie* peuvent également être soumises, selon l'article 41^{bis} de la Constitution, à un droit de timbre. L'économie d'impôt que les preneurs d'assurances peuvent réaliser par la possibilité de déduire les primes d'assurances dans le cadre de la prévoyance reconnue ne serait pas vraiment touchée par le nouveau droit de timbre proposé. La règle de l'article 34^{quater}, 6^e alinéa, de la Constitution ne serait dès lors pas violée.

33029

⁵²⁾ Le texte allemand de l'art. 14^{bis} cst. parle d'«anderen Urkunden des Handelsverkehrs».

Révision des droits de timbre

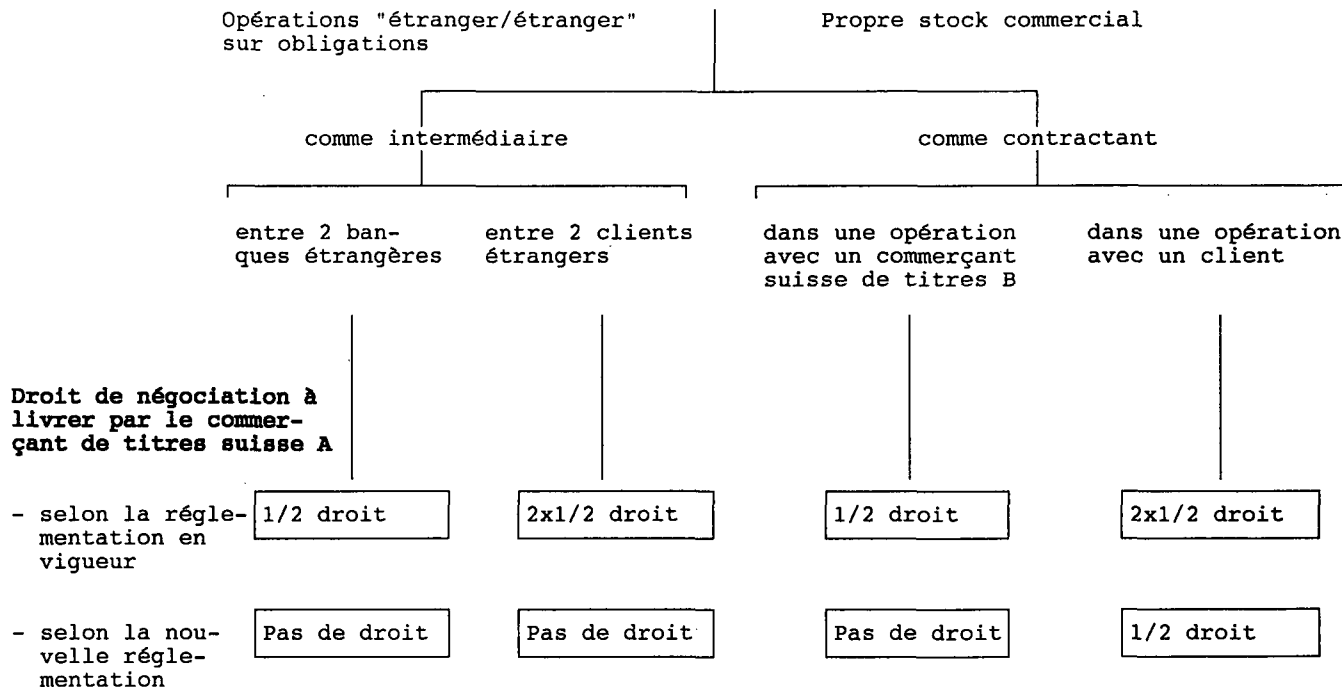
Aperçu des taux des droits selon la réglementation en vigueur et le projet de loi

	Taux du droit	
	jusqu'ici	nouveau
	en ‰	en ‰
Droit d'émission		
- Obligations suisses:		
. Obligations d'emprunt	0	1,2 } par année de la durée
. Obligations de caisse	0	0,6 }
- Papiers monétaires suisses	0	0,6 par année (au prorata de la durée)
Droit de négociation		
- Exonération des stocks commerciaux des commerçants de titres professionnels: ¹⁾		
. Titres suisses	0,75 }	0
. Titres étrangers	1,5 }	
- Obligations:		
. Commerce d'obligations dans les opérations "étranger/étranger": ^{2) 3)}		
-- Titres suisses	1,5/0,75 }	0
-- Titres étrangers	3,0/1,5 }	
. Emission d'obligations suisses:		
-- Obligations d'emprunts ⁴⁾	1,5/3,0 }	0
-- Obligations de caisse	1,5 }	
. Emission d'obligations étrangères en monnaie étrangère (euro-bonds) ³⁾	3,0/1,5	0
. Emission d'obligations étrangères en francs suisses ^{4) 5)}	3,0/6,0	3,0/6,0
- Papiers monétaires:		
. suisses: -- durée ≤ 3 mois	1,0 }	0
-- durée > 3 mois	1,5 }	
. étrangers: -- durée ≤ 3 mois ³⁾	2,0/1,0 }	3,0/1,5 par année (au prorata de la durée)
-- durée > 3 mois ³⁾	3,0/1,5 }	
- Documents relatifs à la constitution de placements fiduciaires auprès de banques suisses ⁵⁾	0	1,5 par année (au prorata de la durée)
Droits sur les primes d'assurance		
- Primes de l'assurance sur la vie (dans le cadre de la prévoyance individuelle libre)	0	25

- 1) Selon la réglementation en vigueur, le commerçant de titres doit acquitter à l'achat et à la vente un demi-droit pour lui-même, lorsqu'il n'est pas en mesure d'acheter et de vendre les titres imposables le même jour. S'agissant du nouveau régime financier, cf. **annexe 2**.
- 2) Opérations "étranger/étranger": Transactions dans lesquelles un commerçant de titres suisse intervient comme intermédiaire entre deux parties contractantes étrangères.
- 3) Réglementation en vigueur: Si l'une des parties contractantes est une banque étrangère ou un agent de change étranger, le droit qui concerne ce contractant n'est pas dû. Un (demi)-droit pour un contractant doit toutefois être acquitté lorsque le commerçant de titres est intervenu comme intermédiaire entre deux banques étrangères ou agents de change étrangers. S'agissant du nouveau régime financier, voir **annexe 2**.
- 4) Lors des émissions avec prises fermes, deux droits sont dus.
- 5) Nouveau: Compétence du Conseil fédéral d'exonérer du droit de négociation l'émission de titres étrangers et de documents relatifs à la constitution de placements fiduciaires, si la situation monétaire ou le marché des capitaux l'exige.

Révision des droits de timbre

Obligation fiscale du commerçant de titres professionnel A selon la réglementation en vigueur et le projet de loi



Liste des abréviations

AChA	Arrêté du Conseil fédéral instituant un impôt sur le chiffre d'affaires
CE	Communauté Européenne
CO	Code des obligations
cst.	constitution fédérale
disp. trans. cst.	Dispositions transitoires de la constitution
ICH A	Impôt sur le chiffre d'affaires
IFD	Loi sur l'impôt anticipé
LPP	Loi sur la prévoyance professionnelle
LT	Loi sur les droits de timbre
OPP3	Ordonnance sur la prévoyance professionnelle
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Arrêté fédéral sur le nouveau régime des finances fédérales

Projet

du

*L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,
vu le message du Conseil fédéral du 5 juin 1989¹⁾,
arrête:*

I

La constitution est modifiée comme il suit:

Art. 36^{ter}, 1^{er} al., introduction, et 2^e al.

¹ La Confédération utilise pour des tâches en rapport avec le trafic routier la moitié du produit net de l'impôt sur les huiles minérales utilisées comme carburant et la totalité d'une surtaxe comme il suit:

...

² La Confédération prélève une surtaxe dans la mesure où le produit de la part affectée de l'impôt sur les huiles minérales ne suffit pas à garantir la réalisation des tâches énumérées sous le premier alinéa.

Art. 41^{ter}, 1^{er} à 4^e al.

¹ La Confédération peut en outre percevoir les impôts suivants:

- a. Un impôt sur le chiffre d'affaires;
- b. Des impôts de consommation spéciaux sur le chiffre d'affaires et l'importation de marchandises du genre désigné au 4^e alinéa;
- c. Un impôt fédéral direct.

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

³ L'impôt sur le chiffre d'affaires selon le 1^{er} alinéa, lettre a, peut frapper les transactions en marchandises et les prestations, ainsi que les importations. L'impôt s'élève au plus à 6,2 pour cent. Afin de garantir le financement de l'assurance-vieillesse et survivants et de l'assurance-invalidité, le taux de l'impôt peut être relevé temporairement de 1,3 point au plus.

⁴ Les impôts de consommation spéciaux selon le 1^{er} alinéa, lettre b, peuvent frapper:

- a. Le pétrole, d'autres huiles minérales, le gaz naturel et les produits résultant

¹⁾ FF 1989 III 1

de leur raffinage, ainsi que les carburants qui proviennent d'autres matières (impôt sur les huiles minérales et surtaxe, art. 36^{ter});

- b. La bière; 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, demeure en l'état du 31 décembre 1970;
- c. Les automobiles et leurs parties; le législateur peut intégrer à l'impôt sur les automobiles l'impôt sur les pièces détachées.

II

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

Art. 8

Sous réserve de la législation fédérale prévue par l'article 41^{ter}, les dispositions applicables le ... à l'impôt fédéral direct restent en vigueur.

Art. 9

¹ En dérogation à l'article 41^{ter}, 6^e alinéa, le Conseil fédéral édicte les dispositions d'exécution relatives à l'impôt sur le chiffre d'affaires en vertu de l'article 41^{ter}, 1^{er} alinéa, lettre a, et 3^e alinéa. Ces dispositions d'exécution restent valables jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi d'exécution.

² Les dispositions suivantes régissent celles à édicter par le Conseil fédéral:

- a. Sont contribuables les entreprises effectuant sur territoire suisse les transactions énumérées ci-après (consommation propre comprise):
 - 1. Transactions portant sur des marchandises,
 - 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 de marchandises à titre onéreux pour l'usage ou la jouissance,
 - 4. Transport et entreposage de marchandises, ainsi que prestations de maisons d'expédition,
 - 5. Travaux d'architectes et d'ingénieurs,
 - 6. Prestations d'entrepreneurs généraux de construction,
 - 7. Mise à disposition de main-d'œuvre pour des prestations soumises à l'impôt,
 - 8. Prestations en matière de publicité ou d'information sans but publicitaire;
- b. Sont en outre imposables l'importation de marchandises, l'acquisition de produits naturels indigènes ainsi que les acquisitions en provenance de l'étranger de prestations de services visées sous lettre a, lorsque le montant de ces acquisitions de prestations de services est supérieur à 10 000 francs par an;

c. Sont exemptés de l'assujettissement pour les transactions faites sur territoire suisse:

1. Les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel selon la lettre a n'est pas supérieur à 75 000 francs; pour les entreprises qui font uniquement le commerce au détail de marchandises neuves, de même que pour les petites usines hydro-électriques, cette limite de chiffre d'affaires peut être relevée,
2. Les agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et viticulteurs livrant exclusivement des produits tirés de leur propre exploitation,
3. Les marchands de bétail,
4. Les vétérinaires et les cliniques vétérinaires pour leurs auscultations, traitements et soins aux animaux,
5. Les artistes-peintres et les sculpteurs pour les œuvres d'art qu'ils ont créées personnellement;

d. Sont exonérées de l'impôt:

1. Les livraisons et les prestations entre contribuables, de même que l'importation de marchandises et de prestations par des contribuables, dans la mesure où ils emploient les marchandises, constructions, biens-fonds ou prestations pour réaliser, sur territoire suisse ou à l'étranger, des chiffres d'affaires selon la lettre a; sont exceptés de cette exonération le gaz, l'électricité, les combustibles et les carburants (y compris la chaleur provenant d'installations de chauffage à distance),
2. L'exportation de marchandises et les prestations destinées à l'étranger, à des conditions à fixer,
3. Les prestations de services à désigner et qui vont de pair avec l'exportation et le transit de marchandises,
4. Les transactions portant sur les marchandises suivantes – qui peuvent être définies de manière plus précise –, ainsi que leur importation:
 - eau amenée par conduites,
 - bois de feu, nouvelles énergies renouvelables (en particulier l'énergie solaire, la chaleur ambiante, l'énergie géothermique, le biogaz et les autres biomasses, de même que l'énergie éolienne),
 - savons et préparations pour lessives,
 - 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 arrangements similaires,
 - fourrages, acides pour l'ensilage, litières, engrais et préparations pour la protection des plantes,
 - médicaments,
 - journaux, revues et livres, ainsi que d'autres imprimés à déterminer par le Conseil fédéral;

- e. L'impôt s'élève à 6,2 pour cent;
- 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'importation, sur la valeur de la marchandise ou de la prestation;
- g. La période de décompte de l'impôt est, en règle générale, le trimestre civil;
- h. 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 mentionnées sous lettre a, avec droit à l'acquisition en franchise d'impôt, aux fins d'éviter d'importantes distorsions sur le plan de la concurrence ou de faciliter notablement au contribuable la détermination de l'impôt,
2. Prendre des dispositions spéciales en ce qui concerne l'imposition des transactions sur territoire suisse et des importations de marchandises qui sont déjà grevées d'une charge spéciale,
3. Etablir des prescriptions spéciales sur l'imposition des transactions sur territoire suisse et des importations d'or monnayé et d'or fin,
4. Exonérer de l'impôt les transactions sur territoire suisse et l'importation de monnaies et timbres-poste,
5. Ordonner des simplifications, s'il n'en résulte pas des surplus importants ou de sensibles pertes d'impôt, des distorsions notables des conditions de concurrence et si le décompte d'impôt n'est pas exagérément compliqué pour d'autres contribuables;

- i. Le Conseil fédéral peut décider que la réglementation spéciale relative à la punissabilité des entreprises, prévue à l'article 7 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif¹⁾, s'applique aussi dans des cas où une amende supérieure à 5000 francs entre en ligne de compte.

³ Le Conseil fédéral assure la transition entre l'impôt actuel sur le chiffre d'affaires et le nouveau régime. Il peut également limiter, durant une période restreinte à compter de l'entrée en vigueur du nouveau régime, l'acquisition de biens d'investissement en franchise d'impôt.

Art. 9^{bis} (nouveau)

¹ Sous réserve de la législation fédérale prévue par l'article 41^{ter}, les dispositions applicables le ... à l'impôt sur la bière restent en vigueur.

² Le Conseil fédéral fixe l'impôt sur la bière de manière à maintenir la charge totale grevant la bière conformément à l'article 41^{ter}, 4^e alinéa, lettre b.

Art. 9^{ter} (nouveau)

Le Conseil fédéral fixe l'impôt sur les tabacs manufacturés de manière à en maintenir la charge totale selon l'état au ...

¹⁾ RS 313.0

Art. 16

Sous réserve d'une modification par le législateur, la surtaxe sur les huiles minérales utilisées comme carburant s'élève à 30 centimes par litre.

III

Les dispositions du régime financier actuel demeurent en vigueur jusqu'à l'entrée en force des dispositions d'exécution du présent arrêté.

IV

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

33029

Loi fédérale sur les droits de timbre

Projet

Modification du

L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,
vu le message du Conseil fédéral du 5 juin 1989¹⁾,
arrête:

I

La loi fédérale du 27 juin 1973²⁾ sur les droits de timbre est modifiée comme il suit:

Art. 1^{er}, 1^{er} al., let. a et b

¹ La Confédération perçoit des droits de timbre:

a. Sur l'émission des titres suisses ci-après:

1. Actions,
2. Parts sociales de sociétés à responsabilité limitée et de sociétés coopératives,
3. Bons de jouissance,
4. Parts de fonds de placement,
5. Obligations,
6. Papiers monétaires;

b. Sur la négociation des titres suisses et étrangers ci-après:

1. Obligations,
2. Actions,
3. Parts sociales de sociétés à responsabilité limitée et de sociétés coopératives,
4. Bons de jouissance,
5. Parts de fonds de placement,
6. Documents relatifs à la constitution de placements fiduciaires,
7. Documents qui, d'après la présente loi, sont assimilés aux titres figurant sous chiffres 1 à 6;

Art. 4, 3^e et 4^e al. (nouveaux)

³ Sont des obligations les reconnaissances de dette écrites se rapportant à des montants fixes, émises en plusieurs exemplaires, en vue de se procurer d'une façon

¹⁾ FF 1989 III 1

²⁾ RS 641.10

collective un capital de prêt ou de consolider des engagements, ou en vue de procurer des occasions collectives de placement. Sont considérés comme obligations, les obligations d'emprunt, y compris les titres d'emprunt garantis par un gage immobilier, conformément à l'article 875 du code civil¹⁾, les titres de rente, les lettres de gage, les obligations de caisse, les bons de caisse et de dépôt, ainsi que les créances inscrites au livre de la dette. Les effets de change, les reconnaissances de dette analogues aux effets de change et les autres papiers escomptables émis en plusieurs exemplaires sont également considérés comme des obligations, lorsqu'ils sont destinés à être placés dans le public. Sont assimilés à des obligations les documents relatifs à des sous-participations à des créances provenant de prêts, ainsi que les créances comptables émises en plusieurs exemplaires en vue de se procurer d'une façon collective un capital de prêt.

⁴ Sont des papiers monétaires les obligations ayant une durée contractuelle fixe ne dépassant pas douze mois.

Titre précédant l'article 5

I. Objet du droit

Art. 5, titre médian, et 2^e al., let. c

Droits de participation

² Sont assimilés à la création de droits de participation, au sens du 1^{er} alinéa, lettre a:

- c. Le transfert en Suisse du siège d'une société étrangère, sans nouvelle fondation (art. 161 de la loi fédérale du 18 déc. 1987²⁾) sur le droit international privé).

Art. 5a Obligations et papiers monétaires (nouveau)

¹ Le droit d'émission sur les obligations et les papiers monétaires a pour objet:

- a. L'émission par une personne domiciliée en Suisse d'obligations (art. 4, 3^e al.) et de documents relatifs à des sous-participations à des créances provenant de prêts sur des débiteurs domiciliés en Suisse;
- b. L'émission de papiers monétaires par une personne domiciliée en Suisse (art. 4, 4^e al.).

² Le renouvellement d'obligations et de papiers monétaires est assimilé à l'émission. Sont considérées comme renouvellement l'augmentation de la valeur nominale, la prolongation de la durée contractuelle et, pour les titres remboursables exclusivement ensuite de dénonciation, la modification des conditions de l'intérêt.

¹⁾ RS 210

²⁾ RS 291; RO 1988 1776

Art. 6, 1^{er} al., let. g

Ne concerne que le texte allemand

Art. 7, 1^{er} al., let. f (nouvelle)

¹ La créance fiscale prend naissance:

f. Pour les obligations et les papiers monétaires: lors de leur émission.

Art. 8, titre médian

Droits de participation

Art. 9, 1^{er} al., let. c

¹ Le droit d'émission s'élève:

c. Pour le transfert en Suisse du siège d'une société étrangère, sans nouvelle fondation: à 1,5 pour cent de la fortune nette de la société au moment du transfert du siège, mais calculé au moins sur la valeur nominale des droits de participation existant alors;

Art. 9a Obligations et papiers monétaires (nouveau)

¹ Le droit d'émission sur les obligations (art. 4, 3^e al.) se calcule sur la valeur nominale et s'élève:

- a. Pour les obligations d'emprunt, les titres de rente, les lettres de gage et les créances inscrites au livre de la dette: à 1,2 pour mille pour chaque année entière ou commencée de la durée maximale;
- b. Pour les obligations de caisse, les bons de caisse et de dépôt: à 0,6 pour mille pour chaque année entière ou commencée de la durée maximale.

² Le droit d'émission sur les papiers monétaires suisses (art. 4, 4^e al.) s'élève à 0,6 pour mille. Il se calcule sur la valeur nominale pour chaque jour de la durée contractuelle à $\frac{1}{360}^{\circ}$ de ce taux.

Art. 10, 1^{er} al., première phrase, 2^e al., première phrase, ainsi que 3^e et 4^e al. (nouveaux)

¹ Pour les droits de participation, l'obligation fiscale incombe à la société. ...

² Pour les fonds de placement, la direction du fonds est tenue à l'obligation fiscale.
...

³ Pour les obligations et les papiers monétaires, l'obligation fiscale incombe au débiteur domicilié en Suisse qui émet les titres. Les banques qui ont coopéré à l'émission répondent solidairement de l'acquittement du droit.

⁴ Pour les documents relatifs à des sous-participations à des créances provenant de prêts sur des débiteurs domiciliés en Suisse, l'obligation fiscale incombe à la personne domiciliée en Suisse qui émet de tels documents.

Art. 11, let. b

Le droit d'émission échoit:

- b. Sur les obligations de caisse, les papiers monétaires, les bons de jouissance et les parts de fonds de placement qui sont émis de façon continue: trente jours après l'expiration du trimestre durant lequel la créance fiscale est née (art. 7);

Art. 13, 2^e al., let. a, premier et quatrième tirets, let. b, c, ainsi que d et e (nouvelles), 3^e al.

² Sont des documents imposables:

- a. Les titres suivants émis par une personne domiciliée en Suisse:
 - les obligations (art. 4, 3^e al.);*Le 4^e tiret est abrogé.*
- b. Les titres émis par une personne domiciliée à l'étranger et remplissant les mêmes fonctions économiques que les titres du genre indiqué sous lettre a; le Conseil fédéral peut exonérer du droit l'émission de titres étrangers, si la situation monétaire ou le marché des capitaux l'exige;
- c. Les documents relatifs à des sous-participations à des titres du genre indiqué sous lettres a et b;
- d. Les papiers monétaires (art. 4, 4^e al.) émis par une personne domiciliée à l'étranger;
- e. Les documents relatifs à la constitution de placements fiduciaires par des commerçants suisses de titres; sont des placements fiduciaires, au sens de la présente loi, les avoirs provenant de prêts ou de créances semblables que le commerçant de titres constitue en son propre nom, mais pour le compte de tiers; le Conseil fédéral peut exonérer ces documents du droit, si la situation monétaire ou le marché des capitaux l'exige.

³ Sont des commerçants de titres:

- a. Les banques et les sociétés financières à caractère bancaire au sens de la loi fédérale du 8 novembre 1934¹⁾ sur les banques et les caisses d'épargne, ainsi que la Banque nationale suisse;
- b. Les personnes physiques et morales et les sociétés de personnes suisses, ainsi que les établissements et les succursales suisses d'entreprises étrangères qui ne tombent pas sous le coup de la lettre a, et dont l'activité consiste exclusivement, ou pour une part essentielle,
 - à exercer pour le compte de tiers le commerce de documents imposables (commerçants), ou
 - à s'entremettre en tant que conseiller en placement ou gérant de fortune dans l'achat et la vente de documents imposables (intermédiaires);
- c. Les directions de fonds de placement;

¹⁾ RS 952.0

- d. Les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés coopératives qui ne tombent pas sous le coup des lettres a et b et dont l'actif se compose, d'après le dernier bilan, pour plus de 10 millions de francs de documents imposables du genre indiqué au 2^e alinéa.

Art. 14, 1^{er} al., let. a, c, et let. f, g et h (nouvelles), 2^e al., ainsi que 3^e al. (nouveau)

¹ Ne sont pas soumis au droit de négociation:

- a. L'émission d'actions, de parts sociales de sociétés à responsabilité limitée et de sociétés coopératives, de bons de jouissance, de parts de fonds de placement, d'obligations et de papiers monétaires suisses, y compris la prise ferme par une banque ou une société de participation et la répartition des titres à l'occasion de leur émission ultérieure;
- c. *Abrogée*
- f. L'émission d'obligations de débiteurs domiciliés à l'étranger libellées en monnaie étrangère (euro-obligations), ainsi que de droits de participation à des sociétés étrangères; seuls sont des euro-obligations les titres pour lesquels le versement d'intérêts aussi bien que le remboursement du capital interviennent en monnaie étrangère; l'exonération ne s'étend pas aux papiers monétaires étrangers au sens de l'article 4, 4^e alinéa;
- g. Le commerce de papiers monétaires suisses;
- h. L'entremise dans l'achat et la vente d'obligations suisses et étrangères entre deux parties contractantes étrangères.

² *Abrogé*

³ Le commerçant de titres professionnel selon l'article 13, 3^e alinéa, lettres a et b, premier tiret, est exempté de la partie des droits qui le concerne, lorsqu'il vend des titres de son stock commercial ou qu'il en acquiert en vue d'augmenter ce stock. Est considéré comme stock commercial le stock de titres composé de documents imposables résultant de l'activité commerciale du commerçant professionnel, à l'exclusion des participations et des stocks ayant le caractère de placement.

Art. 16a

Abrogé

Art. 16b Papiers monétaires et placements fiduciaires (nouveau)

¹ Le droit de négociation sur les papiers monétaires (art. 4, 4^e al.) émis par une personne domiciliée à l'étranger s'élève, pour chaque jour de la durée restante, à $\frac{1}{360}$ ^e du taux prévu à l'article 16, 1^{er} alinéa, lettre b.

² Le droit de négociation sur les documents relatifs à la constitution de placements fiduciaires émis par une personne domiciliée en Suisse s'élève, pour chaque jour de la durée contractuelle, à $\frac{1}{360}$ ^e du taux prévu à l'article 16, 1^{er} alinéa, lettre a.

Art. 18, 3^e al. (nouveau)

³ Le commerçant de titres est en outre considéré comme contractant s'il émet des documents relatifs à la constitution de placements fiduciaires ou à des sous-participations à des créances provenant de prêts.

Art. 19 Opérations conclues avec des banques ou des agents de change étrangers
Si, lors de la conclusion d'une opération, un des contractants est une banque étrangère ou un agent de change étranger, le (demi-) droit qui concerne ce contractant n'est pas dû.

Art. 22, let. a

Ne sont pas soumis au droit les paiements de primes:

- a. De l'assurance sur la vie (assurance d'un capital ou d'une rente), dans la mesure où elle favorise la prévoyance professionnelle, ou une autre forme reconnue de prévoyance, au sens des articles 81 et 82 de la loi fédérale du 25 juin 1982¹⁾ sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité;

Art. 24, 1^{er} al.

¹ Le droit, calculé sur la prime nette au comptant, s'élève à 5 pour cent; pour l'assurance sur la vie, il s'élève à 2,5 pour cent, pour l'assurance de la responsabilité civile et l'assurance de corps de véhicule, il s'élève à 1,25 pour cent.

II

¹ La présente loi est sujette au référendum facultatif.

² Le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur.

33029

**Message à l'appui d'un projet d'arrêté fédéral instituant un nouveau régime financier et
d'un projet modifiant la loi sur les droits de timbre du 5 juin 1989**

In	Bundesblatt
Dans	Feuille fédérale
In	Foglio federale
Jahr	1989
Année	
Anno	
Band	3
Volume	
Volume	
Heft	34
Cahier	
Numero	
Geschäftsnummer	89.041
Numéro d'affaire	
Numero dell'oggetto	
Datum	29.08.1989
Date	
Data	
Seite	1-101
Page	
Pagina	
Ref. No	10 105 883

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.