

Fédéralisme, coordination et harmonisation fiscales

Etude du cas suisse(*)

par **Bernard DAFFLON**
Université de Fribourg/Suisse

1. CHAPITRE PRELIMINAIRE

1.1 Introduction

Cette étude a pour objet les problèmes de coordination et d'harmonisation fiscales dans un système fédéral⁽¹⁾. Pris au sens général, la coordination et l'harmonisation fiscales se réfèrent à l'ensemble des mesures permettant de passer d'un système fiscal éparé à un système uniforme, puis unifié.

Par système fiscal éparé, on entend un système dans lequel la souveraineté fiscale, respectivement les compétences de définir et de prélever des impôts, sont éparpillées entre les niveaux de gouvernement et, à chaque niveau, entre les gouvernements, d'où une situation de conflits.

Par système fiscal uniforme, on entend un système fiscal dans lequel les gouvernements appliquent des règles semblables; si ces dernières sont identiques, alors le système fiscal est réputé «unifié».

* L'auteur est chargé de cours en finances publiques à l'Université de Fribourg et économiste à l'Etat de Fribourg. Cette étude a fait l'objet d'une conférence au Séminaire de finances publiques du Département des Sciences Economiques de l'Université Catholique de Louvain-la-Neuve le 13 mars 1985. L'auteur remercie deux lecteurs anonymes pour leurs remarques et suggestions.

(1) Les études relatives au développement du fédéralisme fiscal sont assez nombreuses. Citons entre autres: MUSGRAVE, 1971, spécialement les chapitres 5 à 7; MAY, 1969; HICKS, 1978. Le Centre for Research on Federal Financial Relations, The Australian National University, Canberra, publie une série de monographies intéressantes sur les problèmes théoriques et les aspects pratiques du fédéralisme en général, et en relation avec des pays particuliers: HERBER, 1975, MATHEWS, 1974, MATHEWS (ed), 1975. Les problèmes de coordination fiscale et d'harmonisation dans un système fédéral sont, en général, exposés par analogie à ceux que l'on trouve pour des unions douanières et des marchés communs; par exemple: DOSSER, 1967, THIRSK, 1983. Sur les aspects constitutionnels du fédéralisme, voir: WISEMAN, 1964, SPROULE-JONES, 1975, DAFFLON, 1977, BRETON et SCOTT, 1978; pour les problèmes fiscaux et constitutionnels en général: BRENNAN et BUCHANAN, 1980.

L'analyse économique perçoit le besoin de coordination et d'harmonisation par une fonction d'objectifs dont les arguments sont essentiellement économiques : réductions des coûts de transaction, allocation efficiente des ressources, compétition fiscale, etc. Des mesures sont prises pour passer d'un système à un autre parce que la répartition des compétences et les règles fiscales ne permettent plus d'atteindre les objectifs choisis. Par contre, l'analyse ne précise généralement pas qui décide ou comment ces objectifs sont sélectionnés. La théorie du fédéralisme fiscal, fondée de même sur le seul raisonnement économique⁽²⁾, présente de telles lacunes qu'on ne peut pas en tirer des conclusions pratiques. Son apport serait plutôt d'attirer l'attention des économistes sur la nature des problèmes, leur interdépendance, en vue d'élaborer un modèle de négociation (WISEMAN, 1964, DAFFLON, 1977). Aussi, certains économistes se sont demandé si le système politique et l'organisation constitutionnelle du fédéralisme n'influençaient pas les choix des objectifs et des moyens. Leur réponse est affirmative : ainsi, le système fiscal suisse est fort différent de celui des Etats-Unis, du Canada ou de l'Allemagne fédérale, alors même que ces trois pays ont aussi une organisation fédérale.

C'est pourquoi il importe d'aborder cette étude sur la coordination et l'harmonisation fiscales en Suisse par un rappel de quelques aspects politiques et institutionnels qui ont modelé le système fiscal. Ce sera l'objet du chapitre deux.

Le troisième chapitre résume les ressources financières de la Confédération, des cantons et des communes, ce qui précise du même coup les domaines d'application de la coordination et de l'harmonisation fiscales. Le chapitre quatre traite la coordination fiscale, c'est-à-dire les règles qui régissent la souveraineté fiscale de chaque niveau de gouvernement, d'une part, des cantons et des communes, d'autre part, pour éviter la double imposition du contribuable et pour empêcher l'évasion fiscale. Le cinquième chapitre est consacré à l'harmonisation fiscale, ou ensemble des démarches et moyens tendant à uniformiser les règles d'imposition et la charge fiscale des collectivités publiques suisses.

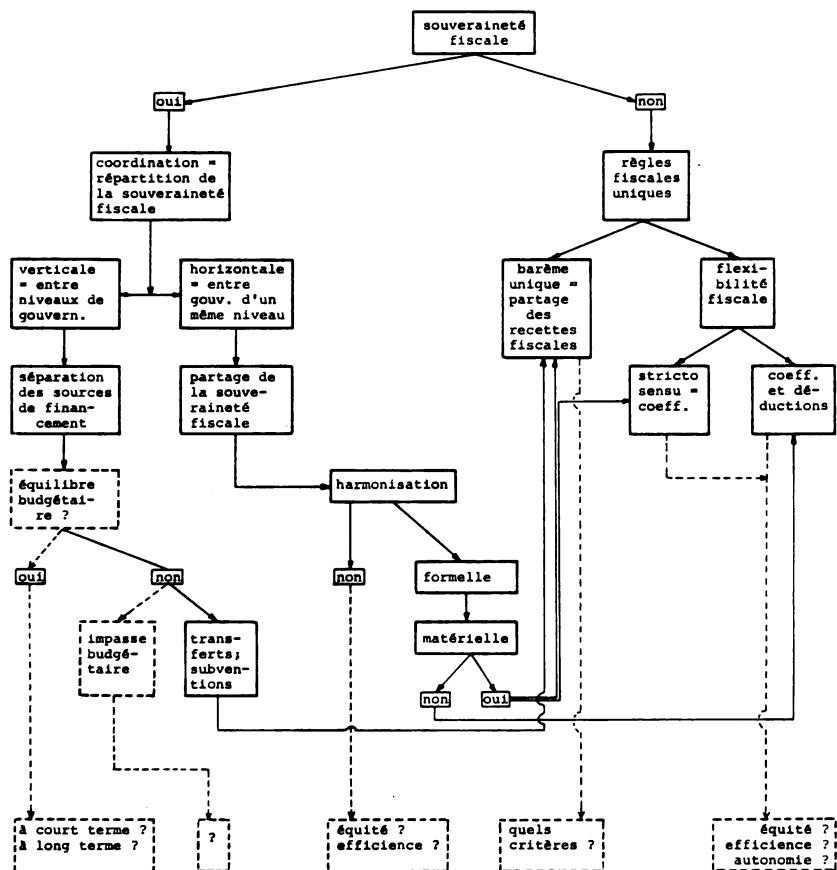
1.2 Méthode d'analyse

Pour un système fédéral à trois niveaux de gouvernement — en Suisse : la Confédération, les cantons et les communes — la théorie économique devrait définir trois fonctions d'objectifs, soit une pour chaque niveau de gouvernement au moins si l'on admet des besoins homogènes pour les cantons et les communes, ou bien trois séries de fonctions d'objectifs si les gouvernements à chaque niveau ont des besoins différents les uns par rapport aux autres. D'où deux sortes de problèmes : à la question de l'interdépendance

(2) Ce qu'il convient d'appeler « le modèle T.O.M. du fédéralisme fiscal », selon les auteurs : TIEBOUT, 1961, OATES, 1972 et MUSGRAVE and MUSGRAVE, 1976.

entre les objectifs — conflits ou complémentarité — d'une même fonction s'ajoute celle de la priorité des choix, donc de la primauté d'une fonction sur les autres. En conséquence, l'étude de la coordination et de l'harmonisation fiscales ne peut ignorer les questions politiques du fédéralisme; elle ne peut se cantonner à promouvoir la rationalité économique (WISEMAN, 1964). Citons en vrac les questions suivantes: chaque Etat membre doit-il conserver la souveraineté fiscale, c'est-à-dire la capacité de décider et d'encaisser des impôts? Comment répartir cette souveraineté? Comment s'exerce-t-elle? Qui décide la répartition? Quels impôts faut-il répartir? Qui choisit les règles fiscales? Quelle part de souveraineté fiscale faut-il abandonner pour coordonner ou pour harmoniser les règles de perception des impôts?

Nous avons essayé de sérier ces problèmes selon la méthode illustrée par le graphique ci-dessous. Les termes de ce schéma seront précisés au fur



et à mesure des besoins dans les chapitres respectifs. Contentons-nous, pour l'instant, de noter que l'harmonisation est envisagée ici comme une étape ultérieure à la coordination fiscale horizontale, alors même que la théorie économique ne distingue en général pas entre la coordination et l'harmonisation fiscales, ces termes étant synonymes (DOSSER, 1967, p. 19; SCOTT, 1984, pp. 8-11). La nécessité d'une distinction dans le cas suisse est plus que simplement didactique. Elle cache en effet des différences de procédure institutionnelle quant à la mise en œuvre des moyens de la politique fiscale. La coordination fiscale verticale s'est faite par la procédure constitutionnelle, la coordination horizontale est due principalement à la jurisprudence, tandis que le processus d'harmonisation se réalise par le biais de la législation ordinaire. Or, les décisions ne sont pas prises de la même façon dans ces trois cas. Il importe d'en tenir compte.

1.3. La fonction d'objectifs

Les cases et lignes pointillées du schéma caractérisent les relations entre les moyens et les objectifs de la coordination et de l'harmonisation. Nous avons sélectionné quatre objectifs. Deux d'entre eux sont de nature économique: l'efficacité dans l'allocation des ressources (qui englobe l'administration efficace, privée et publique, de la fiscalité) et l'équilibre budgétaire (au sens classique: équilibre du budget de fonctionnement). Deux objectifs sont de nature éthique parce qu'ils impliquent des jugements de valeur: l'équité (comment est-elle définie et par qui?) et l'autonomie des collectivités publiques les unes par rapport aux autres.

On pourrait évidemment augmenter le nombre d'objectifs et compliquer à souhait la fonction: mais ceux-là suffisent pour expliquer les problèmes à résoudre. En particulier, la présence de deux arguments de nature éthique exige de toute solution qu'elle propose des choix et décide parmi les jugements de valeur possibles. Ces décisions sont affaires de politique, ce qui nécessite, comme nous l'avons dit, l'élaboration d'un modèle de négociations (DAFFLON, 1977, pp. 184-195).

Les résultats des négociations dépendent de l'environnement socio-politique, des procédures, du moment et du lieu, de l'ambiance économique. Cela explique pourquoi le fédéralisme fiscal n'est pas en Suisse ce qu'il est dans d'autres systèmes fédéraux et pourquoi il faudra décrire succinctement les particularités du système et des mécanismes de négociation en Suisse.

1.3.1 *L'efficience allocative*

Le premier volet de l'efficience allocative concerne l'administration des impôts. Une harmonisation allant dans le sens d'une définition identique des assiettes des impôts réduirait déjà considérablement les coûts administratifs privés et publics occasionnés par les déclarations fiscales, les calculs et les contrôles. Subsidiairement, cela permettrait de disposer d'indicateurs fiscaux comparables, par exemple pour calculer la capacité financière des cantons dans le cadre de la politique péréquative.

Les autres aspects touchent à l'allocation des ressources en général. Deux thèses s'opposent. Pour l'une, la coordination et l'harmonisation fiscales doivent viser la neutralité géographique des impôts au sens strict : absence de mobilité des facteurs de production, travail et capital, pour les seules raisons fiscales (NETZER, 1974, pp. 399-403). Si, du fait des mouvements géographiques des assiettes des impôts qu'ils ont choisis, les cantons (les communes) se trouvent en situation de concurrence fiscale, il faut néanmoins constater que cette concurrence est de type oligopolistique, vu le petit nombre de concurrents en présence. Selon TULKENS (1985, p. 7) cela enlève à cette concurrence toute propriété d'efficience que l'on pourrait être tenté de lui attribuer par analogie avec les marchés dit parfaitement concurrentiels.

La deuxième approche préconise des impôts différenciés en fonction de critères de développement économique tels que favoriser des pôles de croissance régionaux et freiner l'expansion des centres encombrés. Cette approche rejoint la deuxième thèse mentionnée en ce qui concerne l'argument d'équité. En ce sens, il y a harmonisation lorsque l'on passe d'une situation où les systèmes fiscaux locaux présentent des différences aléatoires à une situation dans laquelle il existe une différenciation systématique voulue par l'objectif de croissance régionale.

1.3.2. *L'équilibre budgétaire*

Les modalités de l'équilibre budgétaire dépendent des moyens mis en œuvre pour la coordination et l'harmonisation fiscales. Lorsque la coordination fiscale se fait par la séparation des sources de financement ou par le partage de la souveraineté, le risque est grand de voir, après quelques années, s'instaurer un déséquilibre entre les recettes et les dépenses conduisant à une impasse budgétaire. D'où le problème de réviser la répartition des compétences financières, ou bien de procéder à des transferts monétaires.

Formellement, ce résultat correspond à un système fiscal unifié dans lequel le niveau supérieur de gouvernement prélève les impôts et en répartit le produit entre les juridictions. La question cruciale est de décider les sortes de transferts, principalement entre subventions conditionnelles ou

versements inconditionnels (WILDE, 1971). Cela revient à déplacer le problème vers la politique de redistribution entre les juridictions, appelée en Suisse « politique péréquative » (BIUCCHI et DAFFLON, 1972).

L'harmonisation matérielle permet d'éviter une impasse budgétaire si elle prévoit la possibilité pour chaque gouvernement de décider les coefficients annuels des impôts (en pourcent du barème de base) en fonction des besoins budgétaires.

Enfin, une dernière remarque concerne le sens de l'équilibre budgétaire. Ici, on admet une notion classique d'équilibre du budget de fonctionnement. Reste à examiner, dans une perspective conjoncturelle, si et comment la gestion de la demande globale pourrait se faire par le budget des investissements, qui décide la politique conjoncturelle et qui en assume les coûts ?

1.3.3. *L'équité*

L'équité a deux composantes : l'équité individuelle et l'équité régionale (ou plus exactement : entre les juridictions). Nous n'insistons pas sur la première, qui n'est mentionnée ici que pour mémoire (DAFFLON et WEBER, 1984, pp. 44-50).

Pour clarifier la nature d'un système fiscal satisfaisant le principe d'équité entre les régions, supposons un ensemble de régions ayant les mêmes ressources imposables. Bien que la capacité de ces régions pour encaisser des impôts soit identique, elles ne doivent pas nécessairement exiger une même charge fiscale de leurs contribuables pour la simple raison qu'elles n'ont pas les mêmes préférences quant à la nature et au rôle du secteur public et à son importance dans l'économie cantonale. Par conséquent, les mesures d'équité doivent se faire en comparant les pressions fiscales nettes exercées sur les membres des diverses collectivités publiques, c'est-à-dire en mettant en balance les bénéfices des services collectifs et les charges fiscales.

Le principe d'équité fiscale interrégionale est satisfait lorsque la pression fiscale nette est identique pour les contribuables des régions ayant des ressources financières disponibles égales et des besoins identiques en services collectifs. Notons qu'il n'est pas toujours aisé de cerner l'origine de pressions fiscales différentes, même si ces hypothèses sont vérifiées (DAFFLON, 1979, pp. 17-19). Des pressions fiscales inégales ne sont acceptables que dans la mesure où elles correspondent à des variations des préférences régionales pour certains services collectifs ou certaines politiques publiques.

En Suisse, il existe plusieurs thèses qui se distinguent par l'importance qui est accordée à l'équité entre les individus, où qu'ils habitent, par rapport à l'équité entre les régions. Selon une première thèse, le principe d'équité interrégionale requiert l'élimination des différences de pressions

fiscales lorsqu'elles résultent de disparités dans les capacités financières des cantons (des communes). Des transferts financiers, dit de « péréquation » devraient se faire au profit des cantons (des communes) économiquement faibles afin qu'ils puissent produire des services publics à un niveau moyen, et sans dépasser une pression fiscale moyenne. De tels transferts sont doublement justifiés: d'une part, ils correspondent à certains objectifs ressortissant de l'éthique sociale, de telles différences de la charge fiscale étant dues à des faiblesses de l'économie régionale (locale) et non à des préférences individuelles pour certains types de services collectifs; d'autre part, ils permettent d'éviter en partie des distorsions dans l'allocation des ressources, distorsions dues à la surcharge fiscale imposée aux contribuables des régions moins développées⁽³⁾. Dans ce cas, des transferts de péréquation sont une condition préalable, ou tout au moins simultanée, à l'harmonisation.

Une deuxième thèse vise les différences de pression fiscale résultant des fonctions de production des services collectifs: les coûts par unité produite selon des normes minimales peuvent varier d'une localité à l'autre pour des raisons topographiques, climatiques, démographiques, etc. Ces différences de coût créent des problèmes d'équité si les causes sont raisonnablement hors de contrôle des autorités régionales (locales). Ainsi, lorsque les décisions exigeant la production de ces minima ne sont pas prises par la juridiction qui doit les fournir, les différences de coûts qui en résultent devraient être compensées. Là également, le moyen proposé est le versement de subventions par le gouvernement du niveau supérieur (à supposer qu'il ait décidé la norme à respecter), l'harmonisation ne pouvant se faire qu'en parallèle ou ultérieurement.

Une variante de cette thèse limite, voire même supprime les subventions dans les régions urbaines encombrées: les coûts de congestion et d'encombrement doivent être assumés exclusivement par les régions (les communes) concernées (GAUDARD, 1973, pp. 140-144).

La troisième thèse préconise des transferts compensant les différences énumérées ci-dessus, mais non pas celles qui résultent des décisions des régions d'offrir des services collectifs en propre ou en supplément des minima requis, d'appliquer ou non le principe d'équivalence comme moyen de financement des activités publiques, d'appliquer une certaine progressivité du barème des taux des impôts directs, sous réserve de la contrainte que représente la mobilité géographique des assiettes des impôts.

(3) Cette proposition, acceptable sous certaines conditions, a fait l'objet d'une longue dispute théorique entre J.M. BUCHANAN et A. SCOTT. On trouvera un résumé des arguments respectifs dans GRAHAM, 1964, BUCHANAN and WAGNER, 1970, DAFFLON, 1977, pp. 42-48.

Enfin, la dernière thèse défend l'uniformité des régimes fiscaux avec un système de coefficients annuels, en pour cent du barème de base, pour la Confédération, les cantons et les communes, selon leurs besoins budgétaires. Les coefficients étant eux-mêmes limités pour éviter de trop grandes différences des pressions fiscales, cette forme d'harmonisation serait accompagnée de transferts financiers destinés à éviter une impasse budgétaire⁽⁴⁾.

On remarquera que seule cette dernière thèse utilise directement l'harmonisation fiscale comme moyen d'aboutir à une certaine équité entre les individus, les transferts étant un moyen subsidiaire d'éviter l'impasse budgétaire qui pourrait découler de la solution. Par contre, les trois autres thèses proposent une solution fondée sur des transferts qui donnent aux cantons pauvres des moyens financiers supplémentaires ou qui compensent des différences de coûts. L'harmonisation survient comme conséquence, les transferts permettant, le cas échéant, de réduire la charge fiscale individuelle, mais ne le garantissant pas.

1.3.4. *La souveraineté fiscale*

La souveraineté des juridictions est envisagée ici exclusivement sous l'angle de la fiscalité. On simplifiera en parlant de souveraineté fiscale. Cette souveraineté comprend le droit de lever des impôts, la définition des assiettes des impôts et du cercle des assujettis, le mode de calcul et le barème de chaque impôt (KNAPP, 1982, pp. 359-361). Ses deux principales caractéristiques sont, à notre avis, les suivantes. Elle permet à chaque juridiction de financer de manière indépendante le budget public qu'elle décide. Cela comprend non seulement le financement des activités et des tâches décidées en propre, mais encore cela permet de combler les lacunes du système de subventionnement et de péréquation. Elle permet également de décider des politiques redistributives : d'abord choisir entre le financement selon le principe de la capacité contributive et celui selon le principe d'équivalence (DAFLON et WEBER, 1984, pp. 43-71); ensuite décider le degré de redistribution voulu, par exemple, pour l'impôt sur le revenu et la fortune.

Il existe cependant des contraintes à la possibilité de mener à bien de telles politiques. La mobilité des individus au niveau local, surtout entre le

(4) Présentée sous forme d'initiative constitutionnelle en 1974, cette thèse visait les buts suivants : suppression de la compétition fiscale entre les communes, suppression des privilèges fiscaux accordés aux étrangers (imposition sur le « train de vie » au lieu du revenu réel), équité sous forme d'une même progressivité du barème des taux des impôts sur le revenu et la fortune, le bénéfice et le capital. Cette initiative a été refusée en votation populaire le 21 mars 1976, probablement parce qu'elle impliquait une forte restriction de la souveraineté fiscale des cantons. Voir également la section 5.2 ci-après, et les références suivantes : HALLER, and BIEL, 1971, MESSAGE n° 12157, 1974, MESSAGE n° 76.025 1976, HOEHN, 1971, RITSCHARD, 1970.

lieu de résidence et le lieu de travail (mouvements pendulaires), et des distances relativement courtes permettent le choix du domicile partiellement en fonction de critères fiscaux. Les entreprises qui développent leurs activités dans plusieurs cantons peuvent arranger les flux financiers entre succursales et bénéficier ainsi des taux plus avantageux. Ces effets, contraires à la neutralité du prélèvement fiscal, doivent être atténués par un certain degré d'harmonisation faute de quoi ils entraînent des distorsions dans l'allocation des ressources. En plus, ces distorsions encouragent la compétition fiscale entre les régions, ce qui ne peut que nuire au rendement de l'impôt et à l'équité entre les individus. Lorsqu'un besoin de coordination et d'harmonisation se fait sentir, la question fondamentale est alors de savoir qui détient la souveraineté fiscale, c'est-à-dire quels gouvernements vont pouvoir décider quelles mesures de coordination (DAFFLON, 1978)? Est-ce que les cantons peuvent conclure des contrats multilatéraux, ou bien doivent-ils appliquer des normes décidées par le gouvernement fédéral? Sans doute, la solution varie selon la procédure permise.

2. LES CONTRAINTES POLITIQUES ET INSTITUTIONNELLES

2.1. Le découpage politique

La Suisse est un Etat fédéral à trois niveaux de gouvernement : la Confédération, composée de 20 cantons et 6 demi-cantons, eux-mêmes divisés en 3021 communes. Le tableau 1 donne des indications relatives au chiffre de la population, le nombre de communes et le revenu national par canton.

Les principales caractéristiques du découpage politique sont de grandes différences entre le nombre d'habitants, la superficie et le nombre de communes par canton. Ce dernier aspect ne va pas sans causer un certain nombre de problèmes, principalement dans le domaine de l'allocation des ressources et de l'organisation de l'offre des services collectifs (DAFFLON, 1981) et dans celui de la répartition de la souveraineté fiscale, qui ne coïncide que rarement aux besoins.

La répartition des langues et celle des religions sont inégales, ne correspondent pas l'une à l'autre ni ne coïncident avec le découpage politique : chaque citoyen se trouve ainsi tout à tour dans la majorité ou la minorité selon la caractéristique précisée, ce qui explique probablement l'organisation constitutionnelle (AUBERT, 1967, pp. 429-448).

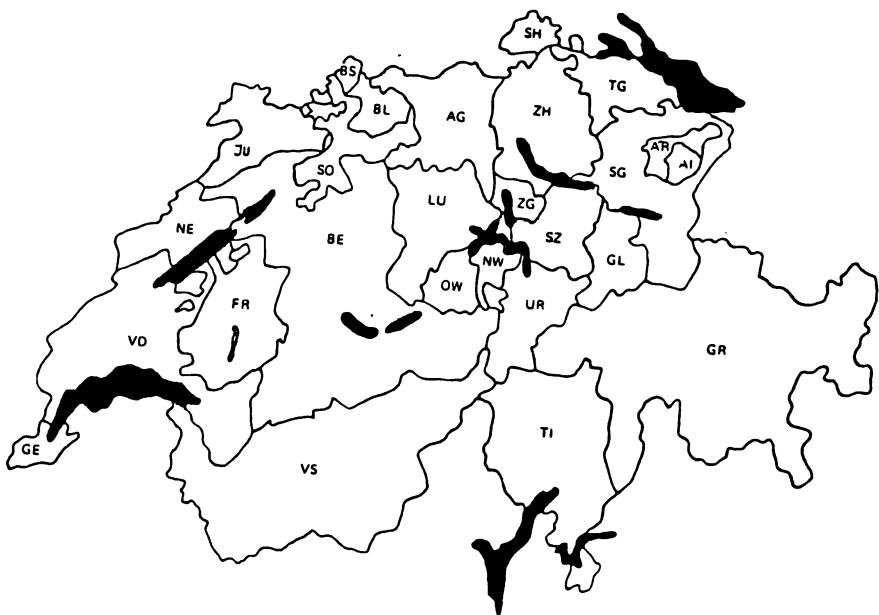


Tableau 1
Indications générales

Canton	population		nombre de communes	revenu national	
	total en 1000	densité hab./km ²		mio de fr.	fr. par habitant
AG Argovie	461,3	328	232	12.093	26.215
AI Appenzell Rh. I.	13,2	77	6	273	20.683
AR Appenzell Rh. E.	48,6	200	20	1.194	25.564
BE Berne	926,5	153	412	22.479	24.263
BL Bâle-campagne	222,0	519	73	6.626	29.847
BS Bâle-ville	203,7	5476	3	8.428	41.377
FR Fribourg	188,7	113	260	3.837	20.334
GE Genève	361,7	1282	45	12.737	35.216
GL Glaris	36,8	54	29	983	26.720
GR Grisons	171,2	24	213	4.520	26.400
JU Jura	65,0	78	82	1.312	20.183
LU Lucerne	302,1	202	107	6.554	21.694
NE Neuchâtel	157,4	198	62	3.613	22.951
NW Nidwald	29,7	108	11	750	25.263
OW Obwald	27,0	55	7	545	20.169
SG Saint-Gall	398,3	198	90	9.346	23.466
SH Schaffouse	70,2	235	34	1.918	27.316
SO Soleure	219,5	278	130	5.314	24.212
SZ Schwyz	99,8	110	30	2.137	21.416
TG Thurgovie	187,8	185	178	4.430	23.587
TI Tessin	274,8	98	247	6.677	24.296
UR Uri	34,0	32	20	691	20.316
VD Vaud	537,8	167	385	14.979	27.852
VS Valais	229,3	44	163	5.041	21.983
ZG Zoug	78,1	327	11	3.535	45.260
ZH Zürich	1137,5	658	171	38.988	34.276
Confédération	6482,0	157	3021	179.000	27.615

Source: *La Suisse en chiffres*, publication annuelle de l'Union de Banques Suisses UBS, 1984 (Les chiffres donnés se réfèrent à l'année 1983).

2.2. Le rôle des contraintes institutionnelles

Telle que prévue par la Constitution fédérale du 29 mai 1874, la répartition de la souveraineté entre le gouvernement fédéral, les cantons et les communes est non seulement complexe en raison du fédéralisme, mais aussi à cause de la démocratie semi-directe et des systèmes de vote. Cela se traduit par une organisation constitutionnelle spéciale et des procédures législatives précises qui jouent un rôle important dans les choix fiscaux (qui décide quoi? qui fait quoi? comment?) pour deux raisons.

Ainsi, les budgets publics de la Confédération ou des cantons ne constituent pas une loi au sens formel. En d'autres termes, chaque rubrique du budget, dépense ou recette, repose sur une base légale spéciale décidée au préalable, si ce n'est pour son montant, au moins dans son principe. Le pouvoir du législateur de décider des priorités et les montants des dépenses publiques est de fait limité. C'est ainsi qu'en matière de finances publiques, les décisions se prennent par des procédures constitutionnelles et législatives, et non pas via la procédure budgétaire: la délibération du budget est «dépolitisée» (AUBERT, 1967, p. 492).

L'économiste doit s'astreindre à reconnaître et à comprendre des mécanismes en référence au système fédéral qu'il étudie, même si la théorie traditionnelle des finances fédérales ne s'est guère préoccupée de ces questions jusqu'à récemment (BRENNAN et BUCHANAN, 1980, pp. xi-xii et 1-12). Il serait illusoire de proposer une solution pour les seuls projets fiscaux qui s'opposerait aux contraintes institutionnelles. En d'autres termes, il y a peu de chance que l'on modifie les procédures constitutionnelles utilisées pour résoudre l'ensemble des relations fédérales dans le seul but d'un meilleur arrangement fiscal.

Dans le cas de la Suisse, quatre contraintes sont importantes, semble-t-il: le partage des compétences, la représentation des minorités, les droits d'initiative et de référendum, les procédures de consultation.

2.2.1. *Le partage des compétences*

Selon AUBERT (1967, pp. 229 et ss), le partage des compétences entre les autorités fédérales et cantonales donne sa véritable physionomie au fédéralisme. L'article 3 de la Constitution fédérale établit une présomption de compétences en faveur des cantons. Cela signifie que les autorités centrales n'ont que les attributions qui sont expressément inscrites dans la constitution: pour leur en donner de nouvelles, il faut la réviser. Cela vaut aussi pour le domaine fiscal.

Par contre, le partage des compétences entre chaque canton et les communes qui en dépendent, varie assez largement de l'un à l'autre (MEYLAN, GOTTRAU, DAHINDEN, 1972).

Ce système de partage des compétences a, entre autres conséquences, celle qu'on ne saurait proposer des politiques fiscales centralisées pour le motif que seule une centralisation les rend efficaces d'un strict point de vue économique. Il faut en plus tenir compte du poids que les cantons attachent à leur autonomie, même au prix d'une certaine «irrationalité» fiscale.

2.2.2. *Représentation des minorités*

Au niveau fédéral, le pouvoir législatif appartient à l'Assemblée fédérale, composée de deux Chambres ayant des pouvoirs égaux : le Conseil des Etats, formé de 46 membres représentant les cantons (2 par canton, 1 par demi-canton, quelle que soit la population), et le Conseil national, de 200 membres, représentant le peuple. Tout projet de loi doit être adopté par les deux Chambres pour être accepté. Ce système marque l'importance des cantons comme élément politique en évitant, au moins sur la base du découpage politique, que la majorité de la population, domiciliée dans les cantons-villes, impose des solutions aux cantons moins peuplés. La nécessité d'une double majorité vaut aussi pour toute modification de la constitution fédérale.

Du point de vue économique, cela signifie que la théorie ne peut pas se contenter d'une approche individualiste, mais doit aborder la dimension cantonale : ainsi, en politique fiscale, l'équité entre les juridictions importe autant que l'équité entre les individus.

2.2.3 *Initiative et référendum*

La constitution fédérale reconnaît le droit d'initiative non seulement aux parlementaires fédéraux, mais encore aux cantons (art. 93) et aux citoyens (art. 121, 100.000 signatures à récolter en 18 mois). Elle prescrit le référendum obligatoire pour toute modification de la constitution, qui n'est acceptée qu'à la double majorité des citoyen(ne)s et des cantons. Cela n'est pas sans importance lorsque l'on sait que les sortes et taux d'impôts fédéraux sont inscrits dans la constitution. Enfin, elle prévoit le référendum facultatif (demandé par 50.000 citoyens) pour tous les textes législatifs de portée générale, qui doivent alors être approuvés par la seule majorité des votants.

Ces systèmes ont deux conséquences intéressantes. D'une part, il est possible, par échanges de votes, que deux ou plusieurs minorités au niveau cantonal (communal) arrivent à obtenir l'application d'une politique publique au niveau fédéral (cantonal) (GREENE, 1970, pp. 1-18). D'autre part, l'appartenance à une majorité (ou une minorité) n'étant pas définitive, l'utilisation drastique du pouvoir de contrainte que confère la majorité est

rare : un membre de la majorité, dans tel domaine, sait qu'il peut demain se retrouver dans la minorité, pour tel autre domaine et ne souhaite pas alors subir une solution absolue.

Du point de vue de la théorie économique du fédéralisme, les conséquences sont de trois sortes. Premièrement, le droit d'initiative des cantons, comme celui des individus, ne peut pas être limité aux seuls problèmes de l'allocation des ressources — ce qui est exactement contraire aux thèses traditionnelles telles que l'énonce le modèle T.O.M. du fédéralisme fiscal. Deuxièmement, le droit d'initiative peut, dans certaines conditions remplacer la mobilité individuelle entre les collectivités publiques, comme expression des préférences individuelles pour des besoins collectifs. Cela atténue — voire élimine — une solution de « vote par les pieds » à la Tiebout⁽⁵⁾.

2.2.4. *La procédure de consultation*

La manière suisse de légiférer est particulière parce que les représentants des groupes d'intérêts ou de pression (économiques et politiques) peuvent intervenir pendant la durée du processus. Cela est facilité encore par le fait que les parlementaires (fédéraux et cantonaux) ne sont pas permanents : ils appartiennent en même temps à des groupes professionnels, politiques, régionaux. En outre, l'Etat fait appel à des experts privés, qui appartiennent le plus souvent à un ou plusieurs groupes, pour les répartir en commissions chargées de préparer des projets de lois⁽⁶⁾. Enfin, systématiquement, chaque projet est soumis à la consultation des partis politiques, des cantons et des organisations professionnelles.

D'aucuns estiment que ces mécanismes déforment à la source le processus de décisions (TSCHAENI, 1984). Certes, ils jouent un rôle important dans l'élaboration des lois, ce qui est reconnu. Mais on peut aussi admettre que ce rôle est positif puisque ces procédures réduisent considérablement le nombre de partenaires dans la discussion et, du même coup, les coûts de transaction. En cela, elles facilitent l'exercice de la démocratie par négociation et participent d'une théorie économique des comportements de groupes⁽⁷⁾. Elles accèdent en tout cas la thèse selon laquelle l'offre de politiques publiques fédérales et cantonales, y compris dans le domaine fiscal, résulte de négociations et de compromis, et non pas exclusivement de la rationalité économique. Le chapitre suivant examine les solutions qui en découlent pour le financement du secteur public suisse.

(5) TIEBOUT, 1956, émit le premier l'hypothèse que les individus se déplaceraient d'une juridiction dans une autre afin de choisir la combinaison « services collectifs — impôts » qui leur convient le mieux, exprimant ainsi leurs préférences en se déplaçant : d'où l'expression. Cette notion de mobilité joue d'ailleurs un rôle très important dans toute la théorie des finances fédérales, spécialement en regard de la neutralité des mesures fiscales ou des mesures péréquatives.

(6) Sur ce point : WITTMANN, 1969, WEHRLI, 1972, DAFFLON, 1977 pp. 196-201; TSCHAENI, 1984.

(7) On se référera au modèle initial de BUCHANAN, 1968, pp. 29ss, et aux extensions théoriques qu'il suscite, par exemple : WISEMAN, 1978; DOEL, 1979, pp. 42 et ss; KIRSCH, 1983, pp. 40-44.

3. LE FINANCEMENT DU SECTEUR PUBLIC SUISSE

3.1. Recettes globales de la Confédération, des Cantons et des Communes

Les ressources financières du secteur public suisse, à l'exclusion des cotisations de sécurité sociale, sont récapitulées dans les tableaux 2 à 5 pour les années 1950, 1960, 1970 et 1980⁽⁸⁾. Pour 1970, le total des recettes de la Confédération, des cantons et des communes fut de 19,8 milliards de francs, soit 27 % du revenu national (22 % du PNB); pour 1980, ces chiffres furent respectivement de 46,4 milliards de francs, soit 31 % du revenu national (149,3 milliards de francs) ou 26 % du PNB (176,9 milliards de francs)⁽⁹⁾. Les recettes totales par niveau de gouvernement sont réparties ainsi, en 1980:

	en tout		sans transfert	
	en 1000 fr.	%	en 1000 fr.	%
Confédération	16.460.778	30	16.417.815	35
cantons	21.762.682	39	15.862.018	34
communes	16.934.299	31	14.184.607	31
	55.157.759	100	46.464.440	100

Sans les transferts (* dans les tableaux : parts aux recettes et contributions), les moyens financiers se répartissent de manière presque égale, en raison de 1/3 par niveau de gouvernement. Les chiffres ci-dessus montrent l'importance des transferts pour les cantons et les communes, ce que l'étude des principales sources de financement confirme.

3.2. Les sources de financement

Selon le tableau récapitulatif de la page suivante, valable pour l'année 1980, les deux principales sources de financement du secteur public suisse sont les «impôts sur le revenu et la fortune», avec 53,7 %, et les impôts dits «indirects», comprenant l'impôt sur le chiffre d'affaires et les impôts spéciaux sur la consommation (ensemble: 12,9 %), les droits de douane (qui sont spécifiques; 6,8 %) et les impôts sur la dépense (1,9 %), en tout 21,6 %.

(8) Sources: *Finances publiques en Suisse 1980*, Administration fédérale des finances, Berne, 1982, pages 16-17, 30-31, 48-49, 80-81 et 92-93.

(9) Les chiffres du PNB et du revenu national sont estimés annuellement et publiés dans *La Suisse en chiffres*, UNION DE BANQUES SUISSES.

Sources de financement	répartition en %			
	Total	Confédération	Cantons	Communes
Impôts sur le revenu et la fortune	53,7	33,2	50,1	50,8
Dédommagements	17,5	4,2	14,2	25,6
Impôt sur le chiffre d'affaires et impôts spéciaux sur la consommation	12,9	36,5	—	—
Droits de douane	6,8	19,1	—	—
Rendements	4,9	2,9	3,5	6,1
Impôts sur la dépense	1,9	—	4,0	0,2
Monopoles, régales, patentes	1,5	3,2	0,8	—
Aliénation de la fortune financière	0,8	0,6	0,3	1,2
	100,0	100,0	100,0	100,0

(1) Pour chaque source de financement, le détail est donné dans les tableaux 2 à 5.

Ces recettes ne sont pas réparties de manière uniforme entre la Confédération, les cantons et les communes.

La principale recette de la Confédération en 1980 était l'impôt sur le chiffre d'affaire, y compris les impôts spéciaux sur la consommation (36,5%). Avec les droits de douane (19,1%), les recettes fiscales dites «indirectes» constituent l'essentiel de ses moyens financiers (55,6%). Pour les cantons et les communes, au contraire, ce sont les impôts «directs» qui viennent en tête, avec 50,1% et 50,8% respectivement.

On mentionnera encore la rubrique «dédommagement» qui occupe la deuxième place au total, pour les cantons et pour les communes. Elle comprend les émoluments, des taxes et le produit des ventes, recettes qui toutes correspondent de manière assez proche à un financement selon l'esprit du principe d'équivalence (DAFFLON et WEBER, 1984, pp. 257-273). Pour les communes, ces revenus représentent pour la première fois plus du quart des moyens financiers disponibles. Cela signifie également qu'une bonne partie de leurs activités sont régies par des règles semblables à celles de l'économie de marché.

Tableau 2
Recettes de la Confédération, des Cantons et des Communes

Classification	1950	1960	1970	1980
	En 1000 francs			
Impôts ⁽¹⁾	3.093.776	5.700.359	15.883.429	35.009.356
<i>Impôts sur le revenu et sur la fortune</i>	1.992.761	3.520.612	10.429.629	24.964.599
Impôts sur revenu et sur la fortune			6.511.898	17.757.947
Impôts sur le rendement et le capital	1.750.307	2.997.343	1.975.798	3.635.837
Impôts sur les immeubles			130.831	304.003
Impôts sur les gains de fortune			394.263	581.961
Impôt anticipé	77.642	188.307	740.184	1.248.831
Impôts sur les successions	42.277	92.702	221.685	392.625
Impôts sur les mutations	22.337	68.416	146.952	347.665
Droits de timbre fédéral	100.198	173.844	308.018	695.730
<i>Imposition de la consommation</i>	1.101.015	2.179.747	5.423.800	10.044.757
Impôt sur le chiffre d'affaires	445.154	663.801	1.688.027	4.772.150
Impositions spéciales	95.052	267.038	914.333	1.208.643
Impôts sur le tabac	69.072	126.238	625.036	633.563
Autres	25.980	140.800	289.297	575.080
Droits de douane	477.847	1.061.080	2.364.074	3.170.701
Droits d'entrée et de sortie	323.049	667.330	1.116.667	922.587
Droits sur les carburants	95.181	312.634	739.341	954.818
Droits supplémentaires sur les carburants	—	—	470.585	1.263.293
Autres	59.617	81.116	37.481	30.003
Impôts sur la dépense	82.962	187.828	487.366	893.263
Impôts sur les véhicules à moteur	50.189	134.643	394.994	751.972
Autres	32.773	53.185	92.372	141.291
Monopoles, régales, patentes	105.358	157.850	232.950	700.501
Monopole de l'alcool	20.476	28.290	130.297	276.131
Autres	84.882	129.560	102.653	424.370
Rendements	301.367	458.533	1.178.427	2.274.829
Intérêts, dividendes	.	.	663.696	1.190.941
Loyers et fermages	.	.	213.902	523.194
Parts au rendement des banques	.	.		68.953
Parts au rendement des exploitations	.	.	198.846	226.122
Autres	.	.	101.983	265.619

* Montants comptés à double; non compris dans le total.

(1) Sans les impôts paroissiaux.

Tableau 2
Recettes de la Confédération, des Cantons et des Communes (suite)

Classification	1950	1960	1970	1980
	En 1000 francs			
Parts	155.467*	186.835*	641.588*	1.620.631*
Parts aux recettes fédérales	145.967*	151.635*	529.179*	1.408.131*
Parts aux recettes cantonales	9.500*	35.200*	111.095*	212.500*
Parts aux recettes communales	.	.	1.314*	—
Contributions des collectivités publiques	329.370*	745.640*	3.261.299*	7.072.688*
Remboursements de la Confédération	28.261*	119.013*	917.763*	1.199.640*
Contributions de la Confédération	147.109*	233.327*	997.924*	2.032.922*
Contributions des cantons	108.200*	318.900*	1.050.997*	2.650.828*
Contributions des communes	45.800*	74.400*	294.615*	1.189.298*
Dédommagements	667.299	1.008.067	2.454.491	8.117.076
Emoluments, contributions de tiers	.	.	1.057.645	2.736.724
Ventes courantes	.	.	395.489	1.138.228
Ventes d'éléments de la fortune administrative	.	.	87.662	44.784
Remboursements, autres	.	.	913.695	4.197.340
Aliénation d'éléments de la fortune financière	57.800	31.033	90.374	362.678
Recettes, total	4.225.600	7.355.842	19.839.671	46.464.440
	En pour cent du total			
Impôts	73,2	77,5	80,1	75,3
Impôts sur le revenu et sur la fortune	47,2	47,9	52,6	53,7
Imposition de la consommation	26,0	29,6	27,5	21,6
Monopole, régales, patentes	2,5	2,2	1,2	1,5
Rendements	7,1	6,2	5,9	4,9
Dédommagements	15,8	13,7	12,4	17,5
Aliénation d'éléments de la fortune financière	1,4	0,4	0,4	0,8
Recettes, total	100,0	100,0	100,0	100,0

* Montants comptés à double; non compris dans le total.

(1) Sans les impôts paroissiaux.

Tableau 3
Recettes de la Confédération

Classification	1950	1960	1970	1980
	En 1000 francs			
Impôts (droits de douane inclus)	1.668.491	2.805.533	7.241.345	14.619.245
<i>Impôts sur le revenu et sur la fortune</i>	<i>650.438</i>	<i>813.614</i>	<i>2.274.912</i>	<i>5.467.751</i>
Impôts pour la défense nationale ⁽¹⁾	456.558	448.966	1.175.063	3.419.984
Impôt anticipé	77.642	188.307	740.184	1.248.831
Taxe d'exemption du service militaire	16.040	2.497	51.646	103.206
Droits de timbre	100.198	173.844	308.019	695.730
<i>Imposition de la consommation</i>	<i>1.018.053</i>	<i>1.991.919</i>	<i>4.966.433</i>	<i>9.151.494</i>
Impôt sur le chiffre d'affaires ⁽²⁾	445.154	663.801	1.668.027	4.772.150
Impôt sur le tabac	69.072	126.238	625.036	633.563
Droits d'entrée	323.049	667.330	1.116.667	922.587
Droits sur les carburants	95.181	312.634	739.341	954.818
Droits supplémentaires sur les carburants	—	—	470.585	1.263.293
Autres	85.597	221.916	326.777	605.083
Monopoles	70.476	98.290	130.297	526.131
PTT	50.000	70.000	—	250.000
Monopole de l'alcool ⁽³⁾	20.476	28.290	130.297	276.131
Rendements	60.657	148.772	234.194	475.893
Intérêts, dividendes	38.526	100.593	205.785	383.652
Loyers et fermages	3.376	6.145	9.101	21.983
Parts au rendement	10.000	36.369	11.576	288
Autres ⁽⁴⁾	8.755	5.665	7.732	69.970
Parts aux recettes des cantons	.	.	1.515*	2.861*
Contributions des cantons	1.353*	4.488*	16.349*	40.102*
Dédommagements	128.523	246.431	345.342	693.609
Emoluments, contributions de tiers	66.601	76.883	173.792	368.873
Ventes courantes	50.938	123.317	72.614	134.202
Remboursements, autres	10.984	46.231	98.936	190.534
Remboursements de prêts et participations	57.675	30.484	74.981	102.937
Recettes, total	1.987.175	3.333.998	8.044.023	16.460.778

(1) Y compris le sacrifice pour la défense nationale et l'impôt sur les bénéfices de guerre.

(2) Y compris l'impôt sur le luxe pour les années 1950, 1960, 1965 et l'impôt compensatoire pour les années 1950 et 1955.

(3) Y compris parts des cantons au monopole de l'alcool.

(4) Y compris parts des cantons au bénéfice de la Banque Nationale.

* Montants comptés à double: non compris dans le total.

Tableau 3
Recettes de la Confédération (suite)

Classification	1950	1960	1970	1980
	En pour cent du total			
Impôts (droits de douane inclus)	84,0	84,1	90,0	88,8
<i>Impôts sur le revenu et sur la fortune</i>	<i>32,8</i>	<i>24,4</i>	<i>28,3</i>	<i>33,2</i>
Impôts pour la défense nationale ⁽¹⁾	23,0	13,5	14,6	20,8
Impôt anticipé	3,9	5,6	9,2	7,6
<i>Imposition de la consommation</i>	<i>51,2</i>	<i>59,7</i>	<i>61,7</i>	<i>55,6</i>
Impôt sur le chiffre d'affaires ⁽²⁾	22,4	19,9	21,0	29,0
Impôt sur le tabac	3,5	3,8	7,8	3,8
Droits d'entrée	16,3	20,0	13,9	5,6
Droits sur les carburants	4,8	9,4	9,2	5,8
Droits supplémentaires sur les carburants	—	—	5,9	7,7
Monopoles ⁽³⁾	3,5	3,0	1,6	3,2
Rendements ⁽⁴⁾	3,1	4,5	2,9	2,9
Transferts des cantons	—	—	0,0	0,3
Dédommagements	6,5	7,5	4,5	4,2
Remboursements de prêts et participations	2,9	0,9	1,0	0,6
Recettes, total	100,0	100,0	100,0	100,0

(1) Y compris le sacrifice pour la défense nationale et l'impôt sur les bénéfices de guerre.

(2) Y compris l'impôt sur le luxe pour les années 1950, 1960, 1965 et l'impôt compensatoire pour les années 1950 et 1955.

(3) Y compris parts des cantons au monopole de l'alcool.

(4) Y compris parts des cantons au bénéfice de la Banque Nationale.

* Montants comptés à double: non compris dans le total.

Tableau 4
Recettes de l'ensemble des Cantons

Classification	1950	1960	1970	1980
	En 1000 francs			
Impôts	737.685	1.546.926	4.916.664	11.758.805
<i>Impôts sur le revenu et sur la fortune</i>	663.823	1.375.598	4.454.733	10.898.067
Impôts sur le revenu			2.277.183	7.504.024
Impôts sur la fortune			366.637	739.236
Impôts sur le rendement	603.061	1.174.273	638.367	1.229.638
Impôts sur le capital			225.002	435.648
Impôts sur les immeubles	3.673	7.383	32.664	71.286
Impôts sur les gains de fortune	3.975	61.270	162.320	306.466
Impôts sur les successions	38.677	85.921	201.890	360.545
Impôts sur les mutations	14.437	46.751	100.670	245.159
Impôts du feu	—	—	—	6.065
<i>Impôts sur la dépense</i>	73.862	171.328	461.931	860.738
Impôts sur les véhicules à moteur	50.189	134.643	394.994	751.972
Impôt sur les divertissements	7.861	13.567	20.736	36.704
Impôt sur les chiens	1.814	2.684	3.960	8.771
Autres impôts sur la dépense	13.998	20.434	42.241	63.291
Régales et patentes	34.882	59.560	102.653	174.370
Régales	22.080	43.580	80.173	137.764
Patentes	12.802	15.980	22.480	36.606
Rendements	109.510	151.861	378.275	769.189
Intérêts, dividendes	54.175	73.891	207.013	402.701
Loyers et fermages	9.740	21.054	60.098	129.249
Parts au rendement des banques	17.956	21.428	35.734	66.860
Parts au rendement des exploitations	9.337	13.153	22.935	17.277
Autres rendements	18.302	22.335	52.495	153.102
Parts aux recettes fédérales	145.967*	151.635*	529.179*	1.408.131*
Impôt pour la défense nationale	104.302	99.623	354.424	996.123
Impôt anticipé	—	—	38.909	113.408
Taxe militaire	8.720	1.537	10.367	20.153
Droits de timbre	18.679	33.108	57.076	131.728
Monopole de l'alcool	10.041	13.388	63.455	139.876
Part au bénéfice de la Banque Nationale	3.415	3.771	4.302	5.015
Amendes fédérales	810	208	646	1.828

*Montants comptés à double: non compris dans le total.

Tableau 4
Recettes de l'ensemble des Cantons (suite)

Classification	1950	1960	1970	1980
	En 1000 francs			
Contributions des collectivités publiques	221.224*	426.726*	2.191.850*	4.492.533*
Remboursements de la Confédération	28.261	119.013	917.763	1.183.960
Subventions fédérales	147.109	233.327	997.924	2.024.788
Contributions des cantons et communes	45.854	74.386	276.163	1.283.785
Dédommagements	242.339	431.136	1.152.934	3.097.599
Emoluments, contributions de tiers	75.003	158.185	402.272	928.828
Ventes courantes	45.411	66.948	190.462	329.709
Ventes d'éléments de la fortune administrative	1.949	6.369	14.236	22.620
Remboursements, autres	119.976	199.634	545.964	1.816.442
Aliénation d'éléments de la fortune financière	125	549	15.393	62.055
Recettes, total	1.491.732	2.768.393	9.286.948	21.762.682
	En pour cent du total			
Impôts	49,5	55,9	52,9	54,1
Impôts sur le revenu et sur la fortune	44,5	49,7	47,9	50,1
Impôts sur la dépense	5,0	6,2	5,0	4,0
Régales et patentes	2,3	2,1	1,1	0,8
Rendements	7,3	5,5	4,1	3,5
Parts aux recettes fédérales	9,8	5,5	5,7	6,5
Contributions des collectivités publiques	14,8	15,4	23,6	20,6
Remboursements de la Confédération	1,9	4,3	9,9	5,3
Subventions fédérales	9,8	8,4	10,7	9,4
Contributions des cantons et communes	3,1	2,7	3,0	5,9
Dédommagements	16,3	15,6	12,4	14,2
Aliénation d'éléments de la fortune financière	0,0	0,0	0,2	0,3
Recettes, total	100,0	100,0	100,0	100,0

*Montants comptés à double: non compris dans le total.

Tableau 5
Recettes de l'ensemble Communes

Classification	1950	1960	1970	1980
	En 1000 francs			
Impôts	687.600	1.347.900	3.725.419	8.631.306
<i>Impôts sur le revenu et sur la fortune</i>	<i>678.500</i>	<i>1.331.400</i>	<i>3.699.984</i>	<i>8.598.781</i>
Impôts sur le revenu	.	.	2.326.235	6.192.228
Impôts sur la fortune	.	.	347.379	594.242
Impôts sur le rendement	667.000	1.302.900	480.632	820.442
Impôts sur le capital	.	.	162.242	276.987
Impôts sur les immeubles	.	.	98.167	232.717
Impôts sur les gains de fortune	.	.	219.252	253.949
Impôts sur les successions	3.600	6.800	19.795	32.080
Impôts sur les mutations	7.900	21.700	46.282	102.506
Impôts service du feu	.	.	.	93.630
<i>Impôts sur la dépense</i>	<i>9.100</i>	<i>16.500</i>	<i>25.435</i>	<i>32.525</i>
Impôts sur les divertissements	4.700	8.200	12.251	18.729
Impôt sur les chiens	1.100	1.800	2.909	7.549
Autres impôts sur la dépense	3.300	6.500	10.275	6.247
Rendements	131.200	157.900	565.958	1.029.747
Intérêts, dividendes	.	.	250.898	404.588
Loyers et fermages	.	.	144.703	371.962
Parts au rendement des banques	.	.	140.177	2.093
Parts au rendement des exploitations	.	.	.	208.557
Autres rendements	.	.	30.180	42.547
Parts aux recettes cantonales	9.500*	35.200*	109.580*	209.639*
Contributions des collectivités publiques	108.200*	342.500*	1.021.720*	3.006.708*
Contribution de la Confédération	.	.	.	23.814
Contributions des cantons	108.200	342.500	1.001.920	2.507.155
Contributions des communes	.	.	19.800*	475.739*
Dédommagements	295.100	330.500	988.909	4.334.952
Emoluments, contributions de tiers	.	.	514.275	1.448.107
Ventes courantes	.	.	132.413	674.317
Ventes d'éléments de la fortune administrative	.	.	73.426	22.164
Remboursements, autres	.	.	268.795	2.190.364
Aliénation d'éléments de la fortune financière	.	.	.	197.686
Recettes, total	1.231.600	2.214.000	6.411.586	16.934.299

Tableau 5
Recettes de l'ensemble Communes (suite)

Classification	1950	1960	1970	1980
	En francs par habitant			
Impôts	151,7*	258,1*	615,1*	1.395,8*
Impôts sur le revenu et sur la fortune	149,7	254,9	610,9	1.390,5
Impôt sur la dépense	2,0	3,2	4,2	5,3
Rendements	29,0	30,2	93,4	166,5
Parts aux recettes cantonales	2,1	6,7	18,1	33,9
Contributions des collectivités publiques	23,9	65,6	168,7	409,3
Dédommagements	65,1	63,3	163,3	701,0
Alliénation d'éléments de la fortune financière	.	.	.	32,0
Recettes, total	271,8	423,9	1.058,6	2.738,5
	En pour cent du total			
Impôts	55,8	60,9	58,1	51,0
Impôts sur le revenu et sur la fortune	55,1	60,1	57,7	50,8
Impôt sur la dépense	0,7	0,8	0,4	0,2
Rendements	10,6	7,1	8,8	6,1
Parts aux recettes cantonales	0,8	1,6	1,7	1,2
Contributions des collectivités publiques	8,8	15,5	16,0	14,9
Dédommagements	24,0	14,9	15,4	25,6
Aliénation d'éléments de la fortune financière	.	.	.	1,2
Recettes, total	100,0	100,0	100,0	100,0

* Montants comptés à doubles: non compris dans le total.

3.3. La répartition des sources de financement

La répartition entre la Confédération, les cantons et les communes des sources de financement donne des indications utiles, bien que partielles, sur la manière dont les finances publiques sont coordonnées entre les niveaux de gouvernement (coordination verticale) et sur la nature des problèmes à résoudre.

Il est important de mentionner qu'il n'existe pas en Suisse de distinction entre la répartition de l'autorité législative en matière d'impôts et la répartition des revenus fiscaux par niveau de gouvernement, contrairement à ce que l'on trouve dans d'autres systèmes fédéraux. En d'autres termes, lorsque les cantons ont la compétence d'encaisser un impôt, ils ont en même temps la compétence d'édicter des règles de droit fiscal sur l'assiette de l'impôt, le cercle des assujettis, le mode de calcul et les barèmes.

Source de financement	1980 en 1000 fr.	parts en %		
		Confédé- ration	Cantons	Com- munes
Impôts sur le revenu et la fortune	24.964.599	22	44	34
Droits de douanes	3.170.701	100	0	0
Icha + impôts spéciaux sur la consom- mation	5.980.793	100	0	0
Impôts sur la dépense	893.263	0	96	4
Monopoles, régales, patentes	700.501	75	25	0
Rendements	2.274.829	21	34	45
Dédommagements	8.117.076	9	38	53
Aliénation de la fortune financière, remboursements	362.678	28	17	55
	46.464.440			

Les impôts sur le revenu et la fortune sont les seules recettes qui soient réparties entre les trois niveaux de gouvernement. Il n'est dès lors pas étonnant que les problèmes de coordination fiscale verticale et horizontale soient concentrés sur cette rubrique.

Le partage des compétences est clair pour les autres recettes :

- exclusivité fédérale : droits de douane, impôt sur le chiffre d'affaires, imposition spéciale de la consommation, monopoles ;
- quasi exclusivité cantonale : impôts sur la dépense, régales et patentes.

Les autres rubriques (rendements, dédommagements, aliénation) ne posent pas non plus de problème de coordination. Ce sont des recettes qui proviennent de la participation de l'Etat à l'économie de marché en tant

que partenaire, ou bien que l'Etat obtient parce qu'il fournit une contre-prestation spécifique en application (approximative) du principe d'équivalence. On a affaire ici à des domaines précis, sans chevauchement.

Ce sont donc exclusivement les problèmes de coordination des impôts « directs » qui, pour ces motifs, sont abordés dans le chapitre suivant⁽¹⁰⁾.

4. LA COORDINATION FISCALE

Une des tâches de la politique fiscale est de répartir la charge des impôts de manière équitable entre les contribuables, en évitant des interférences dans l'allocation des ressources, le cas échéant en corrigeant cette allocation, pour en assurer une utilisation efficiente. Ces objectifs sont plus compliqués dans un système fédéral. L'équité fiscale doit être redéfinie dans la mesure où le contribuable appartient à plusieurs collectivités publiques (une commune, un canton, la Confédération) ou exerce une activité à plusieurs places (communes, cantons). S'y ajoute la question de l'équité entre les collectivités publiques elles-mêmes, principalement en ce qui concerne leurs parts respectives aux impôts. De même, les objectifs d'une allocation efficiente des ressources doivent tenir compte des effets de la fiscalité sur les transactions intercantionales (intercommunales) et sur la mobilité des facteurs et des produits entre les régions, donc la mobilité des assiettes des impôts.

Du fait de ces interdépendances, la coordination fiscale est nécessaire : les juridictions abandonnent un système fiscal éparé pour répartir la souveraineté et les compétences fiscales entre elles, de manière à atténuer, si possible éliminer, les problèmes ainsi créés. On distingue la coordination verticale, entre les niveaux de gouvernement, de la coordination horizontale, entre gouvernements appartenant à un même niveau, ici cantonal ou communal (HERBER, 1979, p. 328).

(10) Les problèmes des transferts financiers entre niveaux de gouvernement et entre gouvernements de même niveau ne sont pas abordés ici, bien qu'ils représentent 27,1 %, respectivement 16,1 % des moyens financiers des cantons et des communes. Cela ne signifie pas, bien entendu, qu'il n'y ait pas de problèmes de coordination en la matière, ni qu'il n'y ait aucune relation entre ces transferts (parts aux recettes, subventions) et la coordination et l'harmonisation fiscales : au contraire, l'un ne va pas sans l'autre dans une situation d'impasse budgétaire. Par exemple OATES (ed), 1975. Dans le cas suisse : COLUMBERG, 1972. Au niveau communal : DAFFLON, 1981 et 1982.

4.1. La coordination fiscale verticale

La coordination fiscale verticale concerne l'ensemble des mesures servant à régler les relations fiscales entre les niveaux de gouvernement — Confédération, cantons, communes — par répartition de la souveraineté fiscale, principalement pour éviter les conséquences fâcheuses d'une double, voire triple imposition (HERBER, 1979, pp. 335-336). Une thèse extrême est, à cet égard, la séparation totale des sources de financement du secteur public: le droit de définir et de lever des impôts est fixé pour chaque niveau de gouvernement pour des assiettes fiscales différentes. A l'autre extrême se situent des règles fiscales uniques qui permettraient de n'adresser au contribuable qu'un seul bordereau d'impôt et d'en répartir le produit entre les gouvernements. Cette thèse, dite de l'impôt unique, résoudrait — tout au moins techniquement — à la fois les problèmes de coordination et d'harmonisation. On aurait alors un système fiscal unifié.

4.1.1. La séparation des sources de financement

La thèse de la séparation des sources de financement est attrayante non seulement pour des raisons historiques et politiques, mais encore parce que cette solution assure un certain ordre fiscal et administratif, ainsi que la responsabilité budgétaire⁽¹¹⁾. Elle est appliquée en Suisse pour une bonne partie des impôts. En plus des impôts déjà signalés dans la section 3.3, cette séparation concerne aussi la rubrique «impôts sur le revenu et la fortune». En effet, la Confédération et les cantons (communes) n'en imposent pas toujours les mêmes éléments. La répartition est actuellement la suivante :

Impôts	Conféd.	Cantons	Communes
Revenu des personnes	X	X	X
Fortune des personnes	0	X	X
Bénéfice des sociétés	X	X	X
Capital des sociétés	X	X	X
Immeubles	0	X	X
Gains de fortune	0	X	X
Successions	0	X	X
Mutations immobilières	0	X	X
Droit de timbre	X	0	0
Impôt anticipé	X	0	0
Taxe militaire	X	0	0
Taxe non-pompier	0	0	X

(11) AUBERT, 1967, pp. 58-59; WITTMANN, 1969, pp. 53-76; WITTMANN, 1963; WEBER, 1969; FREY, 1977, pp. 96-97.

Il n'y a finalement que trois domaines (ceux de l'impôt sur le revenu des personnes, des impôts sur le bénéfice et le capital des sociétés) pour lesquels la séparation des sources de financement entre la Confédération et les cantons n'est pas appliquée. Cela correspondait en 1980 à 21 % des recettes de la Confédération et 42 % des recettes des cantons.

Toutefois, la thèse de la séparation ne peut pas être respectée intégralement pour deux raisons au moins. Premièrement, un des principaux motifs de séparation est de donner à chaque niveau de gouvernement la responsabilité de trouver les moyens financiers correspondant à ses besoins budgétaires⁽¹²⁾. Or, la nature des tâches publiques et les technologies de leur production changent avec le temps, ce qui implique une redistribution continue des responsabilités et des fonctions entre les niveaux de gouvernement. Faute de pouvoir ajuster de même les recettes, simplement parce que leur évolution ne suit pas les mêmes règles, les ajustements se font par des transferts financiers plus ou moins importants, et par grignotage des mêmes sources de financement. Ainsi, la Confédération a obtenu des cantons une partie de ses compétences fiscales en les indemnisant au moyen de parts aux recettes ainsi dégagées⁽¹³⁾.

(12) La répartition des tâches entre la Confédération et les cantons, Rapport du 25 août 1975 du Groupe de travail institué par le Département fédéral de justice et police, Berne, 1975, pp. 8-10 et 190.

(13) Sur la question des parts cantonales aux recettes fédérales, voir DAFFLON, 1977, pp. 137-146; MESSAGE n° 81.065, 1981, pp. 99-106. Le problème des impasses budgétaires de la Confédération et des cantons provient du fait que les élasticités-revenus des sources de financement attribuées à chaque niveau de gouvernement ne sont pas les mêmes, d'une part, et ne correspondent pas aux élasticités-revenus des dépenses publiques. Admettons que les sources de financement soient initialement distribuées entre les niveaux de gouvernement de telle manière que l'équilibre budgétaire est assuré. Si l'élasticité-revenu des impôts n'est pas la même que celle des dépenses publiques, l'équilibre budgétaire ne peut pas être maintenu lorsque le PNB et le RN augmentent, toutes choses égales par ailleurs. Si l'élasticité-revenu des sources de financement attribuées aux cantons est à la fois plus grande que celle des sources de financement attribuées à la Confédération et que celle des dépenses, alors les cantons couvriront plus que leurs besoins, la Confédération sera en déficit. Soit $\epsilon_{T_i}^F$ l'élasticité-revenu des impôts T_i ($i = 1 \dots n$) attribués au gouvernement fédéral
 $\epsilon_{T_j}^A$ l'élasticité-revenu des impôts T_j ($j = n + 1 \dots z$) attribués aux cantons ($a = 1 \dots 26$)
 ϵ_D l'élasticité-revenu de la dépense publique;

admettons $\epsilon_D > \epsilon_{T_i}^F < \epsilon_{T_j}^A$ et $\epsilon_{T_j}^A > \epsilon_D$: le gouvernement central va connaître un déficit budgétaire avec un Δ PNB puisque les dépenses publiques vont augmenter plus rapidement que les recettes; inversement pour les cantons. La tendance sera alors pour le gouvernement fédéral de vouloir obtenir une source de financement T_j telle que $\epsilon_{T_j} > \epsilon_D > \epsilon_{T_i}$. Celle des cantons sera de maintenir leur souveraineté sur T_j et ne pas laisser échapper cette source de financement ou bien ne la partager qu'à certaines conditions. Dans le cas de la Suisse, ces conditions sont de deux sortes:

- financières: la nouvelle recette fiscale fédérale doit être partagée entre la Confédération et les cantons; c'est l'origine de la plupart des parts des cantons à des recettes fédérales;
- constitutionnelles: le principe du partage, la définition et les taux d'impôts doivent figurer dans la constitution fédérale pour une période fixée, de sorte que les cantons peuvent se prononcer périodiquement sur ce partage.

La deuxième raison est institutionnelle. Les taux des impôts directs que prélève la Confédération sont inscrits dans la constitution fédérale, tandis que les tâches sont définies par des lois. Or, la procédure pour modifier les uns et les autres n'est pas la même, ce qui contribue au décalage entre recettes et dépenses⁽¹⁴⁾.

4.1.2. *Impôt unique et flexibilité fiscale*

Dans sa forme pure, la thèse de l'impôt unique consisterait à attribuer la compétence de légiférer en matière fiscale à une seule autorité, en général le gouvernement central. On aurait des règles fiscales uniques. Le produit de l'impôt serait ensuite divisé entre les trois niveaux de gouvernement selon une clé de répartition à définir (besoins budgétaires? avec ou sans péréquation?) Une forme moins stricte laisserait aux cantons et aux communes la compétence de décider, à partir de règles fiscales uniques, un coefficient annuel d'impôt selon leurs besoins budgétaires propres. Ce système préserve une certaine flexibilité fiscale. Cette solution, proposée en 1971 pour coordonner et harmoniser les relations fiscales entre la Confédération et les cantons, principalement pour des motifs d'équité entre les individus et de neutralité, a été rejetée en votation en 1976 pour deux motifs, semble-t-il: un désaccord sur le concept d'équité proposé via le barème et, surtout, parce qu'elle est centralisatrice et restreint la souveraineté fiscale

(14) Ainsi, les mesures proposées pour assainir les budgets fédéraux par le biais des recettes fiscales ont régulièrement été rejetées en votations populaires, de sorte que la Confédération a dû prendre d'autres dispositions: augmentations limitées des recettes fiscales qui dépendent de lois (référendum facultatif, en général pas demandé), réductions des dépenses et répartition nouvelle des tâches entre le gouvernement central et les cantons. Mentionnons, pour les trente dernières années, les faits suivants:

Rapport du 14 février 1950 pour l'institution de nouvelles dispositions constitutionnelles sur le régime des finances de la Confédération, Berne, 1950, Ad 5336: projet refusé en votation du 4 juin 1950; prorogation acceptée le 3 décembre 1950 pour la période 1951-1954.

Message concernant les nouvelles dispositions constitutionnelles sur le régime financier de la Confédération, Berne, 20 janvier 1953: projet refusé le 6 décembre 1953; prorogation acceptée le 24 octobre 1954 pour la période 1955-1958.

Message concernant les nouvelles dispositions constitutionnelles sur le régime financier de la Confédération, Berne, 1 février 1957, n° 7297: projet approuvé le 11 mai 1958 pour la période 1959-1964 et prorogé le 8 décembre 1963 pour la période 1965-1974.

Message concernant la modification du régime des finances fédérales, Berne, 10 septembre 1969, n° 10360: projet refusé le 15 novembre 1970; prorogation adoptée le 6 juin 1971 pour la période 1971-1982.

Message à l'appui de mesures complémentaires destinées à restaurer l'équilibre des finances fédérales, Berne, 3 avril 1971, n° 11936: projet refusé le 8 décembre 1974.

Message concernant le nouveau régime constitutionnel des finances et des impôts de la Confédération, Berne, 24 mars 1976, n° 76024: ce projet, prévoyant le passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la T.V.A. est refusé en votation populaire le 12 juin 1977.

Message à l'appui des finances fédérales, Berne, le 15 mars 1978, n° 78019; ce message, qui correspond à une deuxième tentative d'introduire la T.V.A. a été refusé en votation le 20 mai 1979. Le régime financier et fiscal accepté en 1958 est prorogé jusqu'en 1994.

cantonale⁽¹⁵⁾. Par contre, cette solution est appliquée depuis de nombreuses années dans tous les cantons en ce qui concerne les impôts communaux mentionnés dans le tableau de la section 4.1.1, prélevés par les cantons et les communes. Les communes n'ont pas de souveraineté fiscale, mais seulement la flexibilité fiscale: elles ne peuvent que décider le coefficient annuel de chaque impôt (en franc par franc d'impôt cantonal, ou en %); dans bien des cas, la législation cantonale limite même le coefficient maximal (MEYLAN, GOTTRAU et DAHINDEN, 1972, pp. 48-50; GYGAX, 1972).

4.1.3. L'impôt fédéral direct

L'impôt fédéral direct frappe le revenu des personnes physiques, le bénéfice et le capital des sociétés (personnes morales). Il touche en partie la même assiette fiscale que les impôts directs cantonaux et communaux. Mais il est traditionnellement reconnu comme subsidiaire, cette source étant attribuée principalement aux cantons et aux communes. Les chiffres donnés dans la section 3.3 et dans les tableaux 3, 4 et 5 confirment cela.

La coordination verticale est assurée de deux façons. Premièrement, le revenu minimal imposable pour l'impôt fédéral direct (12.132 francs en 1982) est généralement plus élevé que les montants cantonaux correspondants: ainsi, un certain nombre de contribuables des cantons ne paient pas d'impôt fédéral direct. Il faut toutefois minimiser la portée de cette mesure compte tenu du fait que la plupart des contribuables ont un revenu imposable supérieur au minimum, ce qui se vérifie en regard du revenu cantonal moyen par habitant (tableau 1). Deuxièmement, la progressivité du barème des taux de l'impôt fédéral direct et le taux maximal (13,2%) sont inférieurs à ceux des cantons⁽¹⁶⁾.

4.2. La coordination fiscale horizontale

La coordination fiscale horizontale, ici entre les cantons, a principalement un objectif d'équité individuelle et sert à répartir le droit d'imposer entre deux ou plusieurs cantons lorsqu'un contribuable a des éléments imposables dans chacun d'eux (AUBERT, 1967, pp. 312-313; GYGAX, 1972, pp. 72-100).

(15) Voir note 4.

(16) Pour un revenu imposable de 30.000 francs, l'impôt cantonal est de 2.268 francs dans le canton de Fribourg (7,56%), l'impôt communal de 1.928 francs dans la commune de Fribourg (coefficient annuel: 0,85) et l'impôt fédéral direct de 291 francs (0,97%). Des comparaisons entre cantons et communes sont données annuellement dans *La charge fiscale en Suisse*, Office fédéral des statistiques, Berne, 1983, fascicule 697.

4.2.1. Solutions possibles

D'un point de vue normatif, deux solutions peuvent être envisagées : le système du crédit fiscal et celui de la déduction fiscale. Soit l'exemple suivant. Une personne, domiciliée dans la région A, exerce une activité rémunérée en A et en B :

Y_A et Y_B , les revenus gagnés en A et en B,

t_A et t_B , les barèmes de l'impôt sur le revenu en A et en B.

Dans le système du *crédit fiscal*, l'impôt payé en B sur le revenu gagné en B est déduit de l'impôt payé en A sur le revenu total, ainsi

$$T_A = [t_A \times (Y_A + Y_B)] - T_B \quad (1)$$

l'impôt payé en A, et

$$T_B = t_B \times Y_B. \quad (2)$$

l'impôt payé en B.

$$T_A = [t_A \times (Y_A + Y_B)] - (t_B \times Y_B) \quad (3)$$

$$T_A = t_A Y_A + (t_A - t_B) Y_B. \quad (4)$$

La *déduction fiscale* considère que l'impôt payé en B est une dépense d'acquisition du revenu total, déductible en A, de sorte que

$$T_A = t_A \times [Y_A + Y_B - T_B] \quad (5)$$

$$T_A = t_A \times [Y_A + (1 - t_B) Y_B] \quad (6)$$

$$T_A = t_A Y_A + (t_A - t_A t_B) Y_B. \quad (7)$$

Chaque solution n'a pas la même conséquence. Du point de vue de l'équité individuelle, l'impôt payé en B est identique : il correspond à l'équation (2). L'impôt payé en A est plus lourd dans le système de la déduction que dans celui du crédit fiscal : $(t_A - t_A t_B)$ dans (7) est $>$ que $(t_A - t_B)$ dans (4) si $0 < t_A < 1$.

Du point de vue du rendement fiscal, la perte fiscale est de $t_B Y_B$ dans le système du crédit (équation 4), tandis qu'elle est moins importante dans le système de la déduction, de $t_A t_B Y_B$ (équation 7); or, $t_A t_B Y_B < t_B Y_B$ si $0 < t_A < 1$ comme plus haut.

Le problème qui se pose — et que la théorie ne résout pas — est celui du choix entre les deux systèmes : l'individu préfère le système du crédit fiscal, plus avantageux ; les régions A et B celui de la déduction fiscale, d'un meilleur rendement. Mais, dans un contexte plus global, des choix non coordonnés peuvent aboutir à une compétition fiscale : une troisième région C peut décider le système du crédit fiscal dans le seul but d'attirer le contribuable. Il y a distorsion dans l'allocation des ressources, ce qui est traité comme étant un aspect négatif par la théorie économique.

4.2.2. La jurisprudence

Dans le cas de la Suisse, les mesures de coordination fiscale horizontale résultent de la jurisprudence du Tribunal fédéral, plutôt que de règles imposées par le droit fédéral ou de conventions intercantionales. Les objectifs visés sont à la fois d'éviter la double imposition du contribuable et que ce dernier échappe à la progressivité des barèmes. Du même coup, cette jurisprudence règle la question de la répartition du rendement fiscal entre les cantons, bien que cette considération soit secondaire. Soit l'exemple de la section précédente, complété cependant parce que les cantons A et B ont la souveraineté fiscale: ils peuvent définir différemment la notion du revenu imposable. Ainsi:

$m_A = Y_A$ défini selon les normes imposables en A,

$m_B = Y_B$ défini selon les normes imposables en B,

$m_A^B = Y_B$ défini selon les normes imposables en A.

Les définitions des revenus imposables en A ou en B, selon le domicile du contribuable, peuvent être résumées dans le tableau:

Domicile du contribuable	revenu gagné	revenu imposable	
		en A	en B
A	Y_A Y_B	m_A m_A^B	— m_B
B	Y_A Y_B	m_A —	m_B^A m_B

Si le contribuable est domicilié en B, la région A n'a pas accès à l'imposition d'un revenu gagné en B seulement (Y_B); et réciproquement pour la région B. Qu'en est-il, par contre, d'un contribuable domicilié en A et gagnant un revenu en A et en B (revenu d'un indépendant ou d'une société, à l'exception des revenus des salariés toujours imposés au lieu de domicile)?

L'impôt payé en A par le contribuable domicilié en A est:

$$T_A = \underbrace{t_A^{(m_A + m_A^B)}} \times \underbrace{[m_A + m_A^B]} \times \underbrace{k} \quad (8)$$

L'impôt payé en B par le contribuable domicilié en A est:

$$T_B = \underbrace{t_B^{(m_B^A + m_B)}}_{1^{er}} \times \underbrace{[m_B^A + m_B]}_{2^{e}} \times \underbrace{(1 - k)}_{3^{e} \text{ principes}} \quad (9)$$

Cette solution répond à trois principes.

- a) Selon le premier principe, le taux à sélectionner dans le barème est celui qui correspond à la somme des revenus gagnés en A et B, transformés en revenus imposables ($m_A + m_B^A$) en A, respectivement ($m_B^A + m_B$) en B pour empêcher le contribuable de se soustraire à la progressivité des taux en séparant les revenus gagnés en A et en B. En effet, si le barème des taux est progressif: en A

$$t_A^{(m_A + m_B^A)} < [t_A^{m_A} + t_A^{m_B^A}].$$

De même, par analogie, en B.

- b) Le deuxième principe vise à éliminer toute discrimination dans la manière d'établir l'assiette fiscale. Chaque portion de revenu gagnée en A ou en B doit être évaluée selon les règles fiscales applicables dans la région d'imposition. Ainsi, la région A doit définir, pour les besoins de sa propre taxation, le revenu gagné en B selon les règles fiscales de A, et non pas en utilisant celles du canton B, par exemple si elles lui étaient plus favorables:

$$Y_B - m_A^B \text{ et non pas } m_B.$$

- c) Le troisième principe est une approximation du système du crédit fiscal. Le contribuable domicilié en A et gagnant un revenu en A et en B, ne doit pas payer plus d'impôt que ne payerait un contribuable gagnant le même revenu total, mais en A seulement. Ce principe exclut le système de la déduction fiscale. En même temps, il résout d'une certaine manière la question de l'équité entre les régions, ici A et B, puisqu'il règle la répartition de l'impôt en attribuant une part k à la région A et une part $(1 - k)$ à la région B. Le coefficient k est fixé par négociation entre les deux régions. En général, la répartition admise est approximativement:

$$k = \frac{m_A}{m_A + m_A^B}.$$

Cette technique de coordination horizontale, schématisée ici, est loin de résoudre tous les problèmes fiscaux. Mentionnons quelques points restés en suspens. Les règles permettant d'éviter la double imposition distribuent l'assiette de l'impôt entre les cantons A et B. Mais elles n'empêchent pas des définitions différentes. Ainsi, Y_B le revenu gagné en B par une personne domiciliée en A, devient un revenu imposable $m_A^B \neq m_B$ tel que calculé en B. Ces mêmes règles empêchent d'échapper à la progressivité des barèmes d'impôt: mais les barèmes peuvent être différents. Pour un même revenu total ($Y_A + Y_B$) les taux de référence sont

$$t_A^{(m_A + m_A^B)} \neq t_B^{(m_B^A + m_B)}.$$

Le coût administratif reste élevé aussi bien pour le contribuable que pour le secteur public. Avec le système du coefficient k , le contribuable doit remplir deux déclarations d'impôt, pour chaque canton, et chaque canton doit calculer le revenu imposable total puisque

$$m_B \neq m_A^B.$$

Ces trois questions sont au centre du problème de l'harmonisation fiscale. Reste la question de la compétition fiscale intercantonale. Son règlement devrait se faire par accord entre les cantons (concordat). De tels accords existent et prescrivent des règles pour l'exonération des « industries nouvelles », comme mesure de développement économique régional, pour l'imposition forfaitaire des étrangers (sur la base de leur « train de vie » à la place du revenu réel, souvent difficile à contrôler). Ils interdisent également des arrangements fiscaux définitifs. Or, ce n'est un secret pour personne, ce système de concordat fonctionne très mal dans le domaine fiscal. Surtout, il n'empêche pas les lois fiscales cantonales de prévoir des formes d'imposition plus avantageuses pour certaines catégories de contribuables (sociétés avant tout).

5. L'HARMONISATION FISCALE

Si la coordination répartit la souveraineté fiscale, elle n'empêche pas que cette souveraineté soit exercée selon des modalités différentes par chaque niveau de gouvernement et par chaque gouvernement. Les problèmes à résoudre par l'harmonisation fiscale proviennent du rapprochement des modes d'imposition, principalement pour des motifs de rationalisation administrative, d'efficience allocative et d'équité.

5.1. Définitions et concept

On distingue deux étapes de l'harmonisation fiscale: une première étape, relative aux règles d'imposition, est appelée « harmonisation formelle »; la seconde, relative aux déductions, exonérations et barèmes des taux, ou « harmonisation matérielle ».

5.1.1. *Harmonisation formelle*

L'harmonisation fiscale formelle consiste à définir de manière identique pour tous les (niveaux de) gouvernements l'assiette de l'impôt, le cercle des assujettis et le mode de calcul de l'impôt, à l'exception des barèmes.

En d'autres termes, il faudrait obtenir, selon l'exemple de la section précédente:

$$m_A = m_B^A \text{ pour } Y_A \text{ et}$$

$$m_B = m_A^B \text{ pour } Y_B$$

le revenu Y_A correspond au même revenu imposable, qu'il soit calculé dans le canton A (m_A) ou dans le canton B (m_B^A). De même, le revenu Y_B devient $m_B = m_A^B$ qu'il soit calculé par le fisc du canton B ou du canton A pour les besoins de leur propre taxation, de sorte que

$$m_A + m_B^B = m_A + m_B = \bar{m}$$

et

$$m_B + m_A^A = m_B + m_A = \bar{m}$$

\bar{m} étant le revenu imposable harmonisé.

Au sens strict, l'harmonisation formelle vise à établir les mêmes règles de calcul du revenu net imposable y compris les montants des déductions accordées au contribuable à titre personnel. Dans un sens plus large, qui prévaut en Suisse, elle ne comprend que la définition et l'étendue des déductions personnelles, mais pas les montants, ces derniers étant pris en compte dans l'harmonisation matérielle.

5.1.2. Harmonisation matérielle

L'harmonisation matérielle, qui suit l'harmonisation formelle, revient à établir un seul barème des taux d'impôts, de telle sorte que

$$f_A^{(m_A + m_B^A)} = f_B^{(m_B^A + m_B)} = f^{(m_A + m_B)} = f^{\bar{m}}.$$

La notion de barème s'étend, le cas échéant, au montant des déductions personnelles, selon la remarque de la section précédente.

L'harmonisation matérielle intégrale reviendrait à introduire des règles fiscales uniques avec un barème unique, conséquence de l'abandon final par chaque canton de sa souveraineté dans ce domaine. D'où le problème de la répartition des recettes fiscales entre gouvernements de manière à répondre à des besoins budgétaires sans doute différents.

Dans une forme moins extrême, l'harmonisation matérielle laisserait aux collectivités publiques la flexibilité fiscale, c'est-à-dire la capacité de définir un coefficient annuel d'impôt, en pour-cent du barème de base, selon les besoins et préférences cantonales (communales), l'objectif étant de résoudre les problèmes laissés sans réponse par la coordination fiscale, mais sans aller jusqu'à l'identité des charges fiscales individuelles.

Des questions subsidiaires, mais non moins délicates, sont celles de déterminer qui décide l'abandon partiel ou total de compétences fiscales cantonales (communales): la Confédération, ou bien les cantons? et selon

quelle procédure: harmonisation selon des normes fixées par le pouvoir central, ou bien décidées par accords entre les cantons, ou bien encore décidées entre les cantons et négociées avec le pouvoir central? La théorie économique traditionnelle ne répond pas à ces questions.

5.2. Formes possibles d'harmonisation

Les objectifs et les contraintes des décisions fiscales de chaque juridiction étant ainsi posés pour le champ d'application de l'harmonisation, on peut se demander quel est l'équilibre fiscal cantonal, étant précisé que cet équilibre représente le meilleur compromis possible entre un système fiscal épars et un système fiscal unifié.

La solution peut être explicitée en se référant aux documents et prises de position des autorités cantonales sur les trois autres arguments de la fonction d'objectifs (RITSCHARD, 1970, pp. 21-40; MESSAGE, 1974, pp. 9-10):

a) Une harmonisation formelle, c'est-à-dire concernant la définition des assiettes des impôts et du cercle des assujettis est souhaitable parce qu'elle apporterait des simplifications du droit fiscal aussi bien du point de vue de l'administration (publique ou privée) de l'impôt qu'en matière de contestation ou de recours. Ce serait un facteur d'économie.

b) La législation sur l'impôt fédéral direct a déjà eu des incidences positives sur l'harmonisation formelle, principalement pour des raisons administratives. En effet, les administrations cantonales sont chargées de l'encaissement des impôts fédéraux directs: elles ont incité très fortement les parlements cantonaux d'adopter des règles fiscales aussi proches que possibles des règles fiscales fédérales, par mesure de simplification administrative. Mais on ne saurait aller trop loin pour deux raisons: l'une technique — l'impôt fédéral direct est une source de financement subsidiaire pour la Confédération, mais principale pour les cantons et les communes, de sorte que les problèmes soulevés, surtout l'incidence de la pression fiscale, ne sont pas ressentis avec la même acuité; l'autre politique — les cantons sont consultés mais ne décident pas les modalités de l'impôt fédéral direct: il n'est donc pas le reflet des préférences gouvernementales cantonales.

c) Une harmonisation matérielle, c'est-à-dire qui, en plus de l'harmonisation formelle, toucherait au mode de calcul de l'impôt (déductions, exonérations) et au barème des taux, est exclue. En effet, par ce biais, les cantons ont procédé à des politiques redistributives propres: elles ne doivent pas être remises en question globalement. Chaque canton doit continuer à maîtriser sa politique redistributive.

Le gouvernement fédéral admet ce point de vue: il ne lui appartient pas d'interférer avec ces politiques redistributives dans la mesure où les cantons ont effectivement les moyens de les décider et de les appliquer. Une mesure centralisatrice dans ce domaine serait mal acceptée.

d) Pour harmoniser, les cantons exigent une procédure qui garantit l'accès à la définition de la fonction d'objectifs, d'une part, et préserve leur compétence de fixer les bases de l'impôt. Il s'agit ici de la distinction, cruciale pour tout modèle de négociations, entre la souveraineté fiscale et la flexibilité fiscale. Les cantons admettent, pour les raisons mentionnées ci-dessus, une restriction de leur souveraineté fiscale dans la mesure où ils participent à la définition de l'assiette fiscale, mais en considérant le gouvernement central comme un 27^e partenaire et non comme une autorité supérieure ayant un pouvoir de décision contraignant. Selon leur expression, l'harmonisation doit procéder d'un fédéralisme coopératif, par opposition à un fédéralisme d'exécution dans lequel les décisions seraient prises au centre. Une manière d'éviter ce fédéralisme d'exécution consiste à limiter dans le temps, dans la Constitution fédérale, le régime financier de la Confédération. De cette façon, le débat constitutionnel doit être repris périodiquement. Cela garantit que le point de vue des cantons soit entendu. Ainsi, alors que dans le Message du Conseil fédéral du 8 décembre 1980 sur la prorogation du régime financier de la Confédération, le gouvernement demandait la suppression de la limite de temps inscrite pour la perception de l'impôt fédéral direct et l'impôt sur le chiffre d'affaires, les Chambres fédérales ont maintenu cette limite, fixée à 1994.

e) Enfin, pour les cantons, l'harmonisation matérielle semble secondaire: si la péréquation permet effectivement de compenser les différences de pressions fiscales dues aux disparités financières intercantionales ou aux différences de coûts de production des services collectifs selon des normes minimales, et qu'une harmonisation formelle est mise en place, alors une certaine égalité des charges fiscales cantonales suivra automatiquement en raison tant des contraintes techniques (la mobilité géographique des assiettes des impôts, la neutralité) qu'institutionnelles (l'usage du droit d'initiative, même si celle-ci est finalement rejetée, contribue à rapprocher les législations fiscales cantonales).

Cet ordre de priorité — péréquation, puis harmonisation — est préférable à une harmonisation matérielle complétée par des transferts financiers pour pallier le déséquilibre budgétaire qui ne manquerait pas de se produire — en tout cas pour les cantons pauvres si l'harmonisation matérielle vise une pression fiscale moyenne. En effet, les cantons n'ont pas de garantie que de nouveaux transferts péréquatifs seront décidés, ni s'ils seront inconditionnels.

6. CONCLUSIONS

Cette analyse des problèmes de coordination et d'harmonisation fiscales dans un système fédéral, à l'image d'autres problèmes économiques du fédéralisme, reflète bien l'ambivalence de l'étude des sources de financement du secteur public. Bien que l'analyse n'ait porté que sur quatre arguments d'une fonction d'objectifs, elle fait apparaître déjà dans plusieurs domaines l'incompatibilité des solutions selon qu'elles sont envisagées du point de vue de l'allocation des ressources, de l'équité ou de l'autonomie. Une thèse est-elle avancée, qui semble guider la solution, qu'aussitôt une autre thèse présente d'autres arguments, formule d'autres postulats, aboutissant à une autre solution. En pratique, le choix final relatif au degré d'harmonisation et de coordination relève d'une décision politique, d'autant moins aisée à prendre que les incidences économiques de chaque solution peuvent être — et le plus souvent sont — opposées. C'est pourquoi le rôle de l'économiste ne peut pas être de proposer une solution particulière, qui impliquerait de toute façon des jugements de valeur sur lesquels il peut être difficile de trouver un accord, mais de clarifier la nature des relations entre instruments et objectifs.

La procédure de coordination que nous suggérons⁽¹⁷⁾, utilise avant tout des mémoires de programme. La rédaction d'un mémoire de programme, qui aboutit à l'application d'une politique publique cohérente, se fait en deux phases, l'une technique, l'autre politique, selon des règles précises. La phase technique consiste à préciser les objectifs et les moyens de chaque politique publique et ses incidences. La phase politique se déroule dans une forme itérative. Dans un premier temps, le politique précise ses intentions pour une politique publique. Dans un deuxième temps, le politique reçoit le mémoire de programme et procède à des choix: il précise les objectifs et les moyens à mettre en œuvre, si cela est nécessaire il résout les conflits entre objectifs et moyens par le choix des priorités. Ces décisions politiques permettent de compléter le mémoire de programme, qui est ensuite réexaminé. Cette procédure dure aussi longtemps que des améliorations peuvent être envisagées tout en respectant les contraintes, notamment institutionnelles. Elle associe les cantons aux choix des politiques publiques dans le sens du fédéralisme coopératif souhaité par les cantons.

(17) Un exemple d'utilisation de mémoires de programme pour coordonner les relations financières et fiscales entre la Confédération et les cantons est donné dans DAFFLON, 1977, pp. 184-195; au niveau des relations entre un canton et les communes cf. DAFFLON, 1981, pp. 198-201. CUTT, 1975, pp. 161-186 présente une approche similaire dans le domaine de l'allocation des ressources dans un système fédéral.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- AUBERT, J.-F. (1967), *Traité de droit constitutionnel suisse*, Edition Ides et Calendes, Neuchâtel.
- BIUCCHI, B. et DAFFLON, B. (1972), L'harmonisation intercantonale des législations fiscales, *Revue économique et sociale*, Lausanne, pp. 221-250.
- BRENNAN, G. et BUCHANAN, J.M. (1980), *The Power to Tax, Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge University Press, Cambridge.
- BRETTON, A. et SCOTT, A. (1978), *The Economic Constitution of Federal States*, University of Toronto Press, Toronto.
- BUCHANAN, J.M. (1968), *The Demand and Supply of Public Goods*, Rand McNally, Chicago.
- BUCHANAN, J.M. et WAGNER, R.E. (1970), An Efficiency Basis for Federal Equalization, in J. MARGOLIS (ed): *The Analysis of Public Output*, National Bureau of Economic Research, New York, pp. 139-162.
- COLUMBERG, D. (1972), *Das Problem des Verteilungsschlüssels in schweizerische bundestaatlichen Finanzausgleich*, Verlag Paul Haupt, Berne.
- CUTT, J. (1975), Harmonisation of Multi-level Allocation Decisions, in MATHEWS R.L. (ed), *Responsibility Sharing in a Federal System*, Centre for Research on Federal Financial Relations, The Australian National University, Canberra, Research Monograph n° 8.
- DAFFLON, B. (1977), *Federal Finance in Theory and Practice, with Special Reference to Switzerland*, Verlag Paul Haupt, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 21, Berne et Stuttgart.
- DAFFLON, B. (1978), Constitutional Implications of Federal Economic Policy: who Should Decide what in a Federal System?, in CARONI P., DAFFLON B. et ENDERLE G., *Nur Oekonomie ist keine Oekonomie*, Verlag Paul Haupt, Berne et Stuttgart, pp. 129-142.
- DAFFLON, B. (1979), Mesurer la capacité financière des communes: principes et problèmes, *Wirtschaft und Recht*, Heft 1/31, pp. 14-35.
- DAFFLON, B. (1981), L'influence du découpage communal sur les relations financières entre la ville et la campagne fribourgeoise, in GAUDARD G., PFAFF C. et RUFFIEUX R. (eds) *Fribourg: ville et territoire*, pp. 597-622.
- DAFFLON, B. (1981), *Péréquation et capacité financière communale*, Editions universitaires, Fribourg.
- DAFFLON, B. (1982), *Politiques redistributives, politique péréquative: quels choix?*, Editions universitaires, Fribourg.
- DAFFLON, B. et WEBER, L. (1984), *Le financement du secteur public, analyse microéconomique*, P.U.F., Economie d'aujourd'hui, Paris.
- DOEL, H. v.d. (1979), *Democracy and Welfare Economics*, Cambridge University Press, Cambridge.
- DOSSER, D. (1967), Economic Analysis of Tax Harmonisation, in SHOUP, C. (ed), *Fiscal Harmonisation in Common Market*, Columbia University Press, New York.
- FREY, R.L. (1977), *Zwischen Föderalismus und Zentralismus*, Herbert Lang, Berne.
- GAUDARD, G. et al. (1973), *Les disparités économiques régionales en Suisse*, Editions universitaires, Fribourg.
- GRAHAM, J.F. (1964), *Fiscal Adjustment in a Federal Country*, Canadian Tax Foundation, Toronto.
- GREENE, K.V. (1970), Some Institutional Considerations in Federal-State Fiscal Relations, *Public Choice*, pp. 1-18.
- GYGAX, E. (1972), *Schweizerisches Steuer-Lexikon*, Verlag Organisator, Glattburg, Band II.
- HALLER, H. et BIEL, W. (1971), *Zukunftsgerechte Finanzreform für die Schweiz*, Verlag Ex Libris, Zürich.

- HERBER, B.P. (1975), *Fiscal Federalism in the USA*, Centre for Research on Federal Financial Relations, The Australian National University, Canberra, Research Monograph n° 10.
- HERBER, B. (1979), *Modern Public Finance*, Richard D. Unwin, Homewood, pp. 345-367.
- HICKS, U. (1978), Inter-governmental Fiscal Relations: Some Recent Federal Experiences, in CARONI P., DAFFLON B. et ENDERLE G. (eds), *Nur Oekonomie ist keine Oekonomie*, Verlag Paul Haupt, Berne, pp. 205-219.
- HOEHN, H. (1971), *Möglichkeiten der Durchsetzung der Steuerharmonisierung in der Schweiz*, Verlag Paul Haupt, Berne.
- KIRSCH, G. (1983), *Neue Politische Oekonomie*, Werner-Verlag, Wisu-Texte, Düsseldorf.
- KNAPP, B. (1982), *Précis de droit administratif*, Editions Halbing et Lichtenham, Bâle.
- MATHEWS, R.L. (1974), *Fiscal Federalism: Retrospect and Prospect*, Centre For Research on Federal Financial Relations, The Australian National University, Canberra, Research Monograph n° 7.
- MATHEWS, R.L. (ed) (1975), *Responsability Sharing in a Federal System*, Centre for Research on Federal Financial Relations, The Australian National University, Canberra, Research Monograph n°8.
- MAY, R.J. (1969), *Federalism and Fiscal Adjustment*, Oxford University Press.
- MESSAGE, *Message sur l'initiative populaire en faveur d'une imposition plus équitable et l'abolition des privilèges fiscaux*, n° 12157, Berne, 9 décembre 1974, Chancellerie fédérale.
- MESSAGE, *Message sur l'initiative populaire en vue de l'harmonisation fiscale, d'une imposition plus forte de la richesse et du dégrèvement des bas revenus*, n° 76025, Berne, 24 mars 1976, Chancellerie fédérale.
- MESSAGE, *Message relatif aux premières mesures pour une nouvelle répartition des tâches entre la Confédération et les cantons*, n° 81065, Berne, 28 septembre 1981, Chancellerie fédérale.
- MEYLAN, J., GOTTRAU, M. et DAHINDEN, P. (1972), *Communes suisses et autonomie communale*, Imprimerie populaire, Lausanne.
- MUSGRAVE, R. (1971), *Fiscal Systems*, Yale University Press, New Haven.
- MUSGRAVE, P. et MUSGRAVE, R. (1973), *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, Tokyo, pp. 613-637.
- NETZER, D. (1974), State-local Finance and Intergovernmental Fiscal Relations, in BLINDER, SOLOW, BREAK, STEINER et NETZER, *The Economics of Public Finance*, The Brookings Institution Washington DC, pp. 361-421.
- OATES, W. (1972), *Fiscal Federalism*, Harcourt Brace, New York.
- OATES, W. (ed), (1975), *Financing the New Federalism: Revenue Sharing, Conditional Grants, and Taxation*, Baltimore.
- RITSCHARD, W. (1970), Zweck und Ziel der Steuerharmonisierung, in HOEHN, H. et HENSEL, H. (eds), *Besteuerung der juristischen Personen und Steuerharmonisierung*, Verlag Paul Haupt, Berne, pp. 19-40.
- SCOTT, A. (1984), *Tax Harmonisation in the comparison of federal and other States*, paper prepared for the Canadian-Italian Seminar on Selected Problems of Federal, Unitary and Community States, Perugia.
- SPROULE-JONES, M.H. (1975), *Public Choice and Federalism in Australia and Canada*, Centre for Research on Federal Financial Relations, The Australian National University, Canberra, Research Monograph n° 11.
- THIRSK, W.R. (1983), Fiscal Harmonisation in the USA, Australia, West Germany, Switzerland and the E.E.C. in TREBILCOCK M.J., PRITCHARD J.R.S., COURCHENE T.J. et WHALLEY J. (eds) *Federalism and the Canadian Economic Union*, Ontario Economic Council, University of Toronto Press, Toronto.

- TIEBOUT, C.M. (1956), A Pure Theory of Local Expenditures, in *Journal of Political Economy*, pp. 416-424.
- TIEBOUT, C.M. (1961), An Economic Theory of Fiscal Decentralization, in National Bureau of Economic Research (ed), *Public Finance: Needs, Sources and Utilization*, Princeton.
- TSCHAENI, H. (1984), *Qui dirige la Suisse? Les groupes de pression contre la démocratie*, Editions 24 Heures, Lausanne.
- TULKENS, H. (1985), *Analyse économique de la concurrence entre juridictions fiscalement souveraines*, Colloque sur le financement des Régions et des Communautés, Institut Belge des Finances Publiques, Bruxelles.
- WEBER, M. (1969), *Geschichte der schweizerischen Bundesfinanzen*, Verlag Paul Haupt, Berne.
- WEHRLI, B. (1972), *Le Vorort, mythe ou réalité?*, Editions La Baconnière, Neuchâtel.
- WILDE, J. (1971), Grants-in-aid: the Analysis of Design and Response, *National Tax Journal*, pp. 143-155.
- WISEMAN, J. (1964), *The Political Economy of Federalism: a Survey and a Proposal*, Canadian Royal Commission on Taxation, mimeograph.
- WISEMAN, J. (1978), Some Reflections on the Economics of Group Behaviour, in CARONI, P., DAFFLON, B. et ENDERLE, G. (eds), *Nur Oekonomie ist keine Oekonomie*, Verlag Paul Haupt, Berne, pp. 365-374.
- WITTMAN, W. (1963), Die Frage eines rationalen Steuersystems für die Schweiz, in *Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik*, n° 99,
- WITTMAN, W. (1969), *Die Finanzgesinnung des Bundes im Lichte der parlamentarischen Beratungen: von Weltwirtschaftskrise bis zur Gegenwart*, Polygraphischer Verlag, Zürich.