

**Zeitschrift:** Revue économique et sociale : bulletin de la Société d'Etudes Economiques et Sociales  
**Herausgeber:** Société d'Etudes Economiques et Sociales  
**Band:** 30 (1972)  
**Heft:** 3

**Artikel:** L'harmonisation intercantonale des législations fiscales  
**Autor:** Biucchi, Basilio M. / Dafflon, Bernard R.  
**DOI:** <https://doi.org/10.5169/seals-136917>

### **Nutzungsbedingungen**

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. [Siehe Rechtliche Hinweise.](#)

### **Conditions d'utilisation**

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. [Voir Informations légales.](#)

### **Terms of use**

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. [See Legal notice.](#)

**Download PDF:** 29.03.2025

**ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, <https://www.e-periodica.ch>**

# L'harmonisation intercantonale des législations fiscales

Basilio M. Biucchi

professeur à l'Université  
titulaire de la chaire de Finances publiques  
Fribourg

Bernard R. Dafflon

assistant en Finances publiques  
à l'Université  
section des sciences économiques et sociales  
Fribourg

## 1. QUELQUES ASPECTS ET THÉORIES DE L'HARMONISATION

### 1.1 Les fondements théoriques de l'harmonisation des systèmes fiscaux

C'est dans le cadre de l'intégration des espaces économiques — surtout dans le Marché commun — que le problème de l'harmonisation des systèmes fiscaux est devenu un sujet très débattu sur le plan théorique et politique<sup>1</sup>. Le but essentiel des articles 95 à 100 du Traité de Rome était d'empêcher la substitution de la barrière douanière abolie par une discrimination fiscale des biens importés.

Mais, sur un plan théorique plus vaste, l'harmonisation fiscale est considérée dans ses aspects d'instrument de politique économique. Les disparités fiscales, d'un pays à l'autre et, dans le cadre national, d'une région à l'autre, par les distorsions qu'elles impliquent, entravent la concurrence, la mobilité des facteurs, l'allocation la meilleure des ressources. Ce sont les modèles de la concurrence parfaite et de la théorie du bien-être, de l'économie régionale aussi, qui donnent le cadre de la théorie de l'harmonisation fiscale<sup>2</sup>.

Déjà au moment de l'élaboration du Traité de Rome, deux thèses antagonistes se sont affrontées. Est-ce que l'harmonisation doit être *préalable* à l'intégration, ou sera-t-elle le *résultat final* du processus d'unification et d'égalisation des économies des pays membres? Les deux thèses peuvent se concilier et toutes deux ont été effectivement traduites et appliquées dans les procédures d'harmonisation fiscale adoptées par la Communauté de Bruxelles. L'harmonisation effective et totale des systèmes fiscaux sera possible lorsque l'intégration sera réalisée. Mais par des mesures d'intégration fiscale *graduelle*, la politique d'harmonisation doit agir comme un instrument, parmi les autres, pour accélérer la création d'un espace économique unifié, dans lequel les conditions égales de concurrence, de mobilité des facteurs, d'utilisation optimale des ressources seront à peu près réalisées.

<sup>1</sup> Nous indiquons quelques ouvrages parmi la vaste bibliographie: G. BOMBACH, *Das Problem der optimalen internationalen Arbeitsteilung bei unterschiedlicher Struktur der Steuersysteme*, Verlag Stahleisen, Düsseldorf 1962. — Douglas DOSSER, « Theoretical Considerations for Tax Harmonisation », *Comparison and Harmonization of Public Revenue System*, 1966, International Institute of Public Finance. — *Federalism and Economic Growth*, A Symposium, Allen et Unwin, 1961. — Ungold METZE, *Steuerharmonisierung in einer Wirtschaftsgemeinschaft*, Weltarchiv Verlag, 1969. — R. A. MUSGRAVE, *Essays in fiscal Federalism*, The Brooking Institution, 1967. — L. REBOUD, *Systèmes fiscaux et Marché commun*, Sirey, Paris 1961. — Paul SENE, *Wirkungen eines kurzfristigen Abbaus der Steuergrenzen in der EWG unter den zur Zeit gegebenen steuerlichen Bedingungen*. — C. S. SHOUP, *Fiscal harmonization in common Markets*, vol. I Theory, vol. II Practice, Columbia University Press, 1967.

<sup>2</sup> Cf. C. S. SHOUP, *op. cit.*, vol. I Theory.

Le problème de l'harmonisation fiscale se pose dans le cadre de l'intégration, mais il se pose aussi aux Etats fédératifs, comme les Etats-Unis et la Suisse. Les théories de l'harmonisation fiscale nous aident, en partant de certaines hypothèses, à formuler des principes généraux et des interrelations économiques, utiles pour juger soit des distorsions provoquées par les disparités fiscales, soit les effets d'équilibre et de bien-être d'une harmonisation, tant pour les individus, comme contribuables, que pour les économies nationales ou régionales. Nous ne voulons pas entrer dans une discussion théorique sur la validité et la valeur d'application des différents critères d'analyse du problème. Nous rappelons simplement l'origine ou les causes des divergences théoriques surgies autour de ce problème<sup>1</sup>, divergences communes du reste à toutes les discussions économiques et de finance publique dans lesquelles l'hypothèse de base de la « concurrence parfaite », située en termes microéconomiques, n'est pas transposable aux problèmes du secteur public, qui procèdent toujours du bien-être collectif et des relations macro-économiques avec des contraintes inévitables. L'analyse théorique, par contre, maintient toute son utilité pour déceler les effets micro-économiques des distorsions fiscales et de l'harmonisation. La politique fiscale et le législateur doivent en tenir compte puisque ces effets micro-économiques déterminent le comportement des individus et des entreprises comme contribuables et que ce comportement peut conduire, à son tour, à des phénomènes d'évasion ou de translation des charges fiscales, susceptibles d'annuler ou de neutraliser les effets que le législateur voulait atteindre par la fiscalité.

Nous sommes de l'avis qu'il faut dissiper un « malentendu », surgit du fait qu'en général les théories de l'harmonisation fiscale introduisent, dans leurs hypothèses de base, un élément qui n'est plus strictement scientifique, mais idéologique: la concurrence parfaite comme ordre idéal. Si l'on part d'un autre modèle — de concurrence imparfaite ou d'économie dirigée et planifiée — le postulat de l'harmonisation, comme condition nécessaire et préalable d'un marché de parfaite concurrence, peut être renversé et on peut concevoir des disparités fiscales voulues comme instrument de politique économique et les admettre comme moyen pour influencer les structures économiques et sociales et la distribution, personnelle ou régionale, des revenus.

Si la théorie pure nous offre un point de départ pour les décisions politiques, le principe (ou la nécessité) d'intégrer la théorie pure dans le cadre institutionnel et politique vaut aussi pour le problème de l'harmonisation. Il n'y a pas de lois, de principes et de systèmes fiscaux abstraits, universellement et immuablement valables. On se trouve toujours face à des systèmes ou lois fiscales « historiques », qui font partie des structures politiques, économiques et sociales d'un pays, qui évoluent avec ces structures et qui sont devenus eux-mêmes des structures. C'est principalement ce caractère structurel qui oblige la politique économique et la législation à une certaine prudence dans les changements. Une structure donnée peut et doit être supprimée si elle ne correspond plus à ses fonctions. Par contre, si elle est liée à d'autres structures, qui la conditionnent, les changements structurels qu'on veut obtenir doivent agir sur les structures conditionnantes, avant de pouvoir agir et opérer avec les structures conditionnées.

---

<sup>1</sup> La thèse de « l'équité fiscale » de J. Buchanan (« individual's tax minus government's services received must be equalized ») est vivement attaquée par Wiseman, qui soulève le problème de « l'équité verticale », c'est-à-dire de l'allocation des services publics avec toutes les questions relatives aux externalités. R. Musgrave la rejette aussi en disant que si les « bénéfiques » des services publics étaient calculés, on ne trouverait pas de « fiscal residua » (et s'il y en avait, ce serait à cause des effets externes mal distribués).

## **1.2 Les systèmes fiscaux comme variables interdépendantes des structures économiques et sociales, de l'idéologie et des forces politiques au pouvoir**

### *1.2.1 Considérations générales*

Il n'y a pas d'impôts abstraitement rationnels ni de systèmes fiscaux applicables inconditionnellement, dans le temps et dans l'espace, à n'importe quelle économie ou Etat.

Les systèmes fiscaux sont liés et déterminés par les structures économiques et sociales et sont toujours, soit le résultat d'une évolution historique de ces structures, soit le reflet d'une idéologie et volonté politiques qui les ont imposés.

En partant de cette constatation pacifiquement acceptable comme « fait », on peut en déduire deux considérations fondamentales pour aborder la solution du problème de l'harmonisation. L'harmonisation totale des législations fiscales ou l'abolition des disparités seront possibles uniquement si les structures économiques et sociales qui les conditionnent ont été « égalisées » ou rapprochées au préalable. Ce principe général ne contredit pas nécessairement le postulat de l'harmonisation, pour lequel toute une série d'arguments restent valables: éliminations des distorsions nuisibles au fonctionnement, à l'équilibre, à la mobilité des facteurs, à l'allocation rationnelle des ressources, à l'équité sociale.

### *1.2.2 L'harmonisation, vrai ou faux problème ?*

On est tenté de dire que l'harmonisation, surtout dans un Etat fédératif, comme la Suisse et les Etats-Unis, est un faux problème puisque tant la Suisse que les Etats-Unis ont réalisé l'union douanière et l'unification économique, sans procéder, au moins au préalable, à l'harmonisation fiscale. On a maintenu les législations fiscales différentes, le fédéralisme financier et l'autonomie fiscale et financière des Etats ou des cantons, sans entraver apparemment l'évolution économique, la libre circulation des biens, services et capitaux d'un Etat à l'autre, d'un canton à l'autre.

Cette interprétation peut être acceptée avec quelques réserves. Aux Etats-Unis le développement économique survient *après* la constitution de la Fédération, et se réalise dans un espace économique assez homogène. En Suisse, par contre, en 1848, l'unification douanière se fait dans une économie déjà en plein développement,\* qui continue après 1848 à se développer et à s'accroître sur les mêmes pôles et dans les mêmes espaces, déjà industrialisés, qui continuent simplement à grandir et à s'élargir par une croissance autonome (self-sustained). Ce qui nous a fait négliger et oublier les cantons ou régions dont le sous-développement relatif est une « découverte » assez récente. Il était naturel que la Suisse libérale de 1848 ne se posât pas le problème des conséquences économiques d'une unification ou association confédérale limitée essentiellement aux douanes, aux poids et mesures et au service militaire. Mais il est facile aussi de constater que les régions relativement sous-développées (les cantons périphériques ou de montagne: Tessin, Grisons, Valais, Fribourg, etc.) connaissaient, jusqu'à 1950, des systèmes fiscaux cantonaux arriérés par rapport aux cantons économiquement riches et financièrement forts (l'impôt principal étant l'impôt sur la fortune au lieu de l'impôt sur le revenu des cantons industrialisés). Cette constatation historique justifie la question de savoir jusqu'à quel point les structures fiscales arriérées des cantons sous-développés ont entravé ou retardé le développement économique de ces régions? Ce serait une « vérification » intéressante à faire. Laissons vérification et réponse ouvertes, tout en prenant ce fait historique comme point de départ pour une analyse plus approfondie du problème de l'harmonisation fiscale appliquée au cas suisse.

## 2. LES DISPARITÉS FISCALES ENTRE LES CANTONS SUISSES ET LE PROBLÈME DE L'HARMONISATION

### 2.1 Les disparités fiscales et leur incidence économique

Sur un plan général on parle de « disparité fiscale » sous différents aspects :

- disproportion entre impôts directs et indirects,
- différence des taux d'imposition et des progressivités,
- différence des modalités d'application,
- différence de technique fiscale,
- différence dans l'évaluation des bases (objets) de l'imposition, etc.

Ces divergences se traduisent par une charge fiscale ou pression fiscale différente sur le plan micro-économique, pour les contribuables comme personnes physiques ou morales, et sur le plan macro-économique, dans le rapport entre la somme totale de la fiscalité et le revenu global. Elles influencent aussi la grandeur et la structure des budgets publics. Indéniablement cette expression quantitative peut nous donner un calcul valable, comme point de départ, pour vérifier les disparités. L'interprétation de ces disparités, par contre, doit être soumise à deux considérations importantes :

- premièrement, les prélèvements fiscaux sont redistribués par la dépense de l'Etat. Donc, toute analyse des disparités fiscales doit tenir compte, surtout sur le plan global (de la Confédération ou des cantons), de la dépense puisque la dépense peut ou bien atténuer ou bien aggraver les disparités, par ses effets de revenu, de structure (effets de capital) et de redistribution;
- deuxièmement, la même charge fiscale nominale n'est pas identique, du point de vue économique à cause de la valeur marginale (mesurée par rapport au revenu). Barrière<sup>1</sup> dit justement: « Un même prélèvement fiscal opéré sur un revenu faible peut paraître exagéré, alors qu'il peut être raisonnable pour un revenu fort », ce qui est valable sur le plan micro-économique et macro-économique.

En général, on doit constater, malheureusement, qu'en Suisse les rares publications sur le problème de l'harmonisation fiscale intercantonale négligent totalement ces aspects et arrivent, à cause de leur faiblesse de fondement théorique, à des conclusions sinon fausses, du moins incomplètes et très discutables<sup>2</sup>.

La charge ou pression fiscale se traduit non seulement en sacrifice monétaire et en diminution du revenu disponible; elle peut aussi provoquer des réactions psychologiques ou de comportement des contribuables. Psychologiquement, le poids de l'impôt est ressenti d'une façon différente, selon les modalités d'imposition. Ces effets sur le comportement se traduisent par des modifications de la propension à consommer, à épargner et à investir,

<sup>1</sup> A. BARRÈRE, *Politique financière*, p. 234, Dalloz, Paris 1959.

<sup>2</sup> Nous n'avons pas pris connaissance du Rapport de la Commission W. Ritschard, non encore disponible. La question de l'harmonisation fiscale en Suisse est traitée presque uniquement dans des articles de la presse, entre autres: Ernst HÖHN, « L'harmonisation fiscale en Suisse », *Bulletin du Crédit Suisse*, mai 1971. — R. ROHR, « Grenzen der Steuerharmonisierung », *Neue Zürcher Zeitung* 605, 4 octobre 1969. — J. WERNER, « Wege der Steuerharmonisierung », *NZZ* 25, 16 janvier 1972.

dans le cadre général de la phénoménologie d'évasion et de translation. Dans cette optique, harmoniser, dans un Etat fédératif, signifie créer un climat de transparence et confiance en éliminant tout ce qui contribue à susciter, chez les contribuables, un « sentiment » de disparité et d'injustice, vraies ou simplement d'ordre psychologique.

Sur le plan des échanges internationaux, les disparités fiscales provoquent des distorsions dans les courants commerciaux et dans les taux des changes. Ces effets peuvent être négligés pour l'analyse des problèmes de l'harmonisation intercantonale en Suisse. Cependant, les disparités fiscales sont aussi susceptibles de créer des distorsions dans les échanges (input-output) intercantonaux d'un Etat fédératif. Mais, dans l'état actuel de nos statistiques, nous connaissons les grandes difficultés, même l'impossibilité de déterminer ces courants intercantonaux.

## 2.2 Le problème de l'harmonisation (ou des disparités) en Suisse

Ce sont surtout les problèmes d'économie régionale et de développement régional qui posent, dans le cadre suisse, la nécessité d'analyse, éventuellement d'élimination, des disparités fiscales existantes entre les 25 législations fiscales de notre pays.

Sur le plan politique on a toujours soulevé, parfois avec exaspération, le problème du fédéralisme et de l'autonomie financière cantonale, sans chercher à savoir si cette défense à outrance des autonomies cantonales, au lieu de renforcer la position des cantons, n'affaiblissait finalement pas la force économique et financière de certains cantons.

Le législateur de 1848 a procédé à l'unification douanière sans tenir compte des conséquences économiques et régionales de cette unification formelle, enlevant même à certains cantons leur substance et sources fiscales (droits de douane). Après un siècle de développement économique autour des pôles de croissance, d'industrialisation et de localisation des activités économiques déjà établies avant 1848, on a « découvert », à partir de 1950, qu'il existait en Suisse des cantons ou des régions arriérés, par rapport à d'autres cantons et par rapport à la moyenne suisse. De là, on est arrivé à poser le problème de la suppression des disparités fiscales existantes entre cantons, sans rechercher exactement l'origine historique de ces disparités et surtout, sans aller aux causes de ces différences. Les objectifs qu'on se pose, en postulant une harmonisation fiscale intercantonale, sont valables: l'élimination des disparités est susceptible d'améliorer la productivité (nationale et régionale), les disparités fiscales pouvant provoquer des distorsions dans l'allocation des ressources (facteurs de production) et dans la localisation des activités économiques. Tous ces problèmes d'optimalisation, d'équilibre (national et régional), de distribution équitable du produit social national, entre les différentes régions ou cantons, sont en général posés en termes d'équilibre dans un modèle de concurrence et de maximisation du revenu, un modèle dans lequel on élimine la différence essentielle selon l'optique de l'harmonisation intercantonale, entre maximum national et maximum régional. Ces hypothèses de base infirment d'une manière assez grave les conclusions qu'on en déduit. Par des différences ou par des conditions préférentielles, on peut même concevoir des disparités voulues, provoquer des distorsions en faveur des régions moins développées. Et on peut aussi accepter une diminution du produit social national global en faveur d'une augmentation uniquement régionale (en termes théoriques: l'optimum national ne réalise pas nécessairement un optimum régional qui peut être préféré).

### **2.3 Développement régional, structures économiques et sociales des cantons et harmonisation fiscale**

C'est l'analyse des disparités structurelles intercantionales — tout en admettant la validité (et les limites) de la théorie pure de l'harmonisation — qui nous fait mieux saisir les vrais et les faux problèmes de l'harmonisation et nous indique des « solutions » ou des alternatives.

L'analyse des relations ou interdépendances entre fiscalité et structures doit être à la fois théorique, historique et politique.

Le problème peut être ramené aux questions suivantes:

- a) Est-ce que l'élimination des disparités fiscales intercantionales (harmonisation) favorise ou entrave le développement économique des cantons plus faibles?
- b) Cette élimination (harmonisation fiscale) « égalise »-t-elle les structures économiques et sociales ou, par contre, peut-elle aggraver les déséquilibres intercantonaux (disparité des revenus cantonaux)?
- c) Abandonnant le critère de la *neutralité* de l'imposition fiscale (la fiscalité n'est jamais neutre du point de vue économique), peut-on laisser subsister délibérément des disparités comme « compensation » des structures économiques et sociales différentes (disparités souhaitables!)?
- d) Quelles sont les disparités nuisibles à éliminer?
- e) Si l'on veut harmoniser à tout prix (pour des raisons administratives valables ou en admettant que l'allocation des ressources se fait mieux dans un marché unifié et harmonisé fiscalement), quelle est la compensation (dédommagement) que la Confédération doit donner aux budgets des cantons « perdants » à la suite de l'harmonisation?

Le problème soulevé par cette dernière question est essentiel ainsi que nous le verrons dans l'analyse empirique de la situation suisse.

La théorie ou la politique de l'harmonisation qui considère uniquement les effets du prélèvement fiscal, sans tenir compte de la dépense publique et des contraintes budgétaires des cantons ne conduit pas à des conclusions et applications valables. La conclusion à laquelle nous arrivons, soit sur le plan théorique, soit par l'analyse empirique approfondie de la situation fiscale et économique des 25 cantons et demi-cantons est la suivante:

*l'harmonisation des dépenses intercantionales doit être préalable à l'harmonisation fiscale ou, en termes plus vastes, avant de réaliser l'harmonisation fiscale, on doit chercher, par une politique économique régionale, à « égaliser » ou « harmoniser » les structures économiques et sociales, les revenus globaux des cantons et aussi à « égaliser » ou « harmoniser » les budgets des cantons.*

### **2.4 L'évolution historique: de la disparité totale à l'harmonisation presque réalisée**

La structure fédéraliste et la souveraineté fiscale des cantons, jalousement défendues surtout vis-à-vis de la Confédération (sauf à demander à la Confédération des subventions toujours plus substantielles!), peuvent expliquer l'existence des disparités dans la législa-

tion fiscale des cantons. Mais la vraie origine de ces disparités doit être située dans l'optique et l'évolution historique des structures économiques et sociales et aussi sur le plan de l'idéologie politique des partis au pouvoir. L'histoire de la fiscalité et des recettes des 25 cantons et demi-cantons suisses a été faite dans un ouvrage admirable, malheureusement peu connu et peu consulté<sup>1</sup>. Dans le cadre restreint de notre exposé, nous ne pouvons pas entrer dans ces détails historiques fort intéressants; nous voulons nous limiter à quelques aspects généraux essentiels.

On peut répartir les 25 législations fiscales cantonales en deux groupes: d'une part les cantons riches, d'autre part les cantons économiquement plus faibles et moins industrialisés (ce sont les cantons périphériques au sud — Tessin, Grisons, Valais, en partie Vaud — les cantons de montagne ou, aussi, les cantons essentiellement agricoles comme Fribourg). Cette distinction coïncide, à peu près, à la classification fédérale en cantons financièrement forts, à moyenne force et faibles (annexe 1).

Les disparités fiscales, historiquement, résultent des divergences dans le développement économique, surtout industriel; elles sont aussi liées aux disparités des revenus cantonaux globaux, des structures économiques et sociales différentes (classes de revenu et niveau des revenus ou pyramide des revenus). Le sous-développement économique et les législations fiscales arriérées (introduction tardive de l'impôt global progressif sur le revenu) se trouvaient dans les cantons où la proportion de la population active dans le secteur primaire (agriculture) était restée élevée, jusqu'en 1950, par rapport à la moyenne suisse, et où le secondaire et même le tertiaire ne suivirent pas la moyenne suisse. Ce sont les cantons qui introduisirent l'impôt global sur le revenu, comme recette fiscale principale, seulement après 1950, avec un retard manifeste sur leur évolution économique d'après-guerre et sur leur industrialisation (Tessin, Valais, Fribourg, Grisons, etc.).

Ce retard manifeste s'explique par la deuxième « contrainte » exercée sur la fiscalité: l'idéologie (conservatrice ou libérale) et les intérêts des classes politiques dominantes s'opposent à des changements de structure fiscale, puisque leurs intérêts se réalisent mieux dans ces structures arriérées. Les exemples typiques peuvent être trouvés à Fribourg et au Tessin. Les agriculteurs fribourgeois ont cherché à maintenir à tout prix une législation (impôt sur la fortune) qui ne s'intéressait pas à établir le revenu réel des agriculteurs, au point qu'un député, très bon catholique fribourgeois probablement, put s'indigner, au Grand Conseil en 1848, à la simple idée d'introduire un impôt progressif, et protesta: « *L'impôt progressif est une extorsion, mieux vaut aller en Turquie que s'y soumettre* » (l'exemple confirme aussi la thèse de l'intérêt économique plus fort que le sentiment religieux)<sup>1</sup>.

Dans le canton du Tessin, ce sont les détenteurs de la rente foncière dans les centres touristiques (représentés par une forte délégation au parlement) qui ont eu intérêt à maintenir un système fiscal suranné, puisque ce système leur était favorable (taxation de la fortune sur la base d'une évaluation qui ne correspondait jamais à la valeur effective; déduction presque incontrôlée des « dettes » hypothécaires, etc.).

Il est évident que, soit au Tessin ou à Fribourg, le grand retard (1950) à s'harmoniser aux autres cantons dans l'introduction de l'impôt global sur le revenu, doit être considéré comme une des causes du développement économique retardé.

---

<sup>1</sup> Georg SCHANZ, *Die Steuern der Schweiz in ihrer Entwicklung seit Beginn des 19. Jahrhunderts*, vol. I-V, Stuttgart 1890.

Aujourd'hui, de façon générale, on peut constater que les législations fiscales des 25 cantons et demi-cantons appliquent, dans les grandes lignes, le même système: impôt sur le revenu, comme impôt principal; imposition complémentaire de la fortune, de la plus-value et des gains immobiliers, impôts de succession, taxation des véhicules, etc. L'impôt fédéral direct (dans ses changements de nom successifs: impôt de guerre, impôt de crise, impôt pour la défense nationale), déjà pour des raisons administratives (l'impôt est déclaré et perçu par les cantons), a joué un rôle important comme exemple de loi fiscale moderne, stimulant les cantons à légiférer dans le même sens et sur ce modèle. Mais des différences ou disparités existent encore, dans les taux d'imposition, dans la détermination de l'objet de taxation, dans la déduction de certaines charges sociales, etc.

Ces disparités sont-elles importantes? Quelle est l'origine ou la cause de ces différences? Doit-on les supprimer? Pour répondre à ces questions, nous avons fait une analyse empirique assez approfondie dont nous résumons les résultats.<sup>1</sup>

### **3. ANALYSE DES DISPARITÉS FISCALES INTERCANTONALES EN SUISSE<sup>2</sup>**

#### **3.1 Méthode et limites de l'analyse**

Nous abordons uniquement l'étude des recettes fiscales: cette limite — ne pas considérer les dépenses publiques — est reprise parce qu'elle procède méthodologiquement des études récentes publiées sur ce sujet. Elle forme l'objet même de l'analyse: nous voulons apporter la preuve qu'elle altère le problème et en fait dévier la solution.

On constate de grandes divergences entre les cantons: pour un même revenu l'impôt cantonal des personnes physiques, comme celui des personnes morales, varie du simple au double selon la localisation géographique du contribuable. Cela est-il le fait d'une volonté cantonale ou confédérale, ou bien l'aboutissement d'une évolution historico-économique? Notre étude cherche une réponse. Elle est volontairement restreinte à deux catégories de contribuables: les salariés et les entreprises de capitaux. Nous avons deux raisons de procéder ainsi:

- ce sont les statistiques du secteur secondaire qui sont les plus abondantes et les plus complètes. En particulier nous avons été obligés d'abandonner toute comparaison sur les taxations des exploitations agricoles. Certains cantons ont été dans l'impossibilité de nous fournir des chiffres précis; de plus les critères de base sont par trop divergents selon les cantons;
- le secteur tertiaire, par nature secteur des services, se développe parallèlement au secteur secondaire. Il est donc, pour nous, une conséquence de l'industrialisation et sa prise en considération ne nous paraît pas essentielle pour répondre aux questions soulevées.

---

<sup>1</sup> Ces recherches sur les disparités fiscales intercantionales ont été élaborées dans le cadre d'un groupe de travail du séminaire de licence de finances publiques de l'Université de Fribourg (section sciences économiques et sociales). Dirigé par Bernard Dafflon, co-auteur de cet article, un groupe de sept étudiant(e)s a abordé l'étude approfondie des législations fiscales des cantons romands, de Berne et du Tessin. Ce travail a été ensuite complété pour l'ensemble des cantons et demi-cantons.

<sup>2</sup> Cette analyse est basée sur les valeurs statistiques de 1970. Les délais d'impression ne nous permettaient pas d'attendre la publication des chiffres pour 1971. Depuis, l'étude a été mise à jour par les auteurs sur la base des nouvelles valeurs (en particulier, on pourra consulter le 480<sup>e</sup> fascicule du Bureau fédéral de statistiques «Charges fiscales en Suisse, 1971»). Les conclusions essentielles ne sont pas modifiées.

Les recettes fiscales dépendent tant de l'assiette fiscale dont dispose le canton que des taux d'imposition. Notre analyse respecte cette division traditionnelle: nous déterminons en premier le revenu fiscal, puis les déductions admises. Enfin, et s'il dépasse le revenu minimum imposable, on lui applique un taux progressif. Ce sont les quatre termes de la comparaison.

Chacun de ces termes est ensuite mis en corrélation avec le revenu cantonal par habitant. Les résultats, significatifs ou non, donnent déjà un premier élément de réponse au problème de la fiscalité, étudié du côté des recettes.

Si la corrélation est significative, on doit reconnaître un lien entre la situation économique des cantons et leur mode respectif d'imposition. Et l'on doit alors encore savoir si cette relation est de cause à effet, discerner la cause des effets. Par contre, lorsque aucune relation significative n'est trouvée, on peut penser que la situation résulte d'une évolution politico-historique. Une harmonisation est possible lorsque les cantons en manifestent la volonté: aucun lien proprement économique n'entrave cette démarche.

## 3.2 L'imposition des salariés

### 3.2.1 La détermination du revenu fiscal

La notion de revenu fiscal diffère de celle de revenu au sens économique. En effet, la contribuable est défini comme le membre d'une communauté publique ayant l'obligation de supporter les multiples charges communautaires selon ses moyens. Or, la capacité contributive du citoyen se mesure en premier lieu par la valeur des biens et services dont il peut jouir grâce à ses recettes en espèces ou en nature provenant de n'importe quelle source. La notion fiscale de revenu est plus vaste que la notion économique puisqu'elle comprend toutes les recettes possibles, tandis que le revenu économique est constitué exclusivement des recettes représentant des rémunérations de facteurs (prestations qui proviennent d'une participation au processus productif).

Le revenu fiscal comprend à la fois des rémunérations et des transferts (recettes reçues sans contreprestation ou participation au processus)<sup>1</sup>.

C'est aussi sur cette double notion (rémunération + transferts) qu'interviennent les différences notables que l'on constate dans la détermination de l'assiette fiscale cantonale.

Tous les cantons imposent le revenu économique de manière quasi identique: on additionne le revenu de l'activité, de la fortune mobilière et immobilière. La seule différence importante est l'exonération des intérêts de l'épargne dans certaines limites (par exemple jusqu'à Fr. 300.— par famille à Fribourg, jusqu'à Fr. 100.— par membre de la famille à Genève).

En ce qui concerne les revenus de transfert, les administrations fiscales cantonales distinguent toutes les transferts purs et les transferts de caractère social.

Les premiers, que l'on précise par bénéfices en capital, gains de spéculation, plus-values réalisées, gains de loterie, sont partout imposés. La justification de tels impôts doit être trouvée dans le rôle que la communauté joue pour augmenter ces valeurs. En effet,

---

<sup>1</sup> J. AREGGER: *Estimation du revenu cantonal à l'aide des données fiscales*, étude non publiée, photocopié de l'Office cantonal des statistiques, Fribourg, 13.10.71.

dans la plupart des cas, le seul mérite individuel ne suffit pas à expliquer pourquoi un terrain, ou un bien immobilier (par exemple) acquièrent de la valeur. Ce sont les besoins croissants de la communauté (particulièrement la cité) qui interviennent. Ainsi, le gain n'étant pas du seul mérite individuel, il est logique que la communauté décide d'en percevoir une part. Quant aux gains d'origine spéculative, leur imposition, outre qu'elle est une source non négligeable de revenus pour l'Etat, satisfait une éthique morale minimum.

Les revenus de transfert à caractère social sont les allocations familiales et revenus découlant du droit de la famille, ainsi que les rentes de vieillesse et de retraites.

- a) Les allocations familiales et allocations de naissance sont parfois imposées, parfois exonérées. On constate que l'exonération existe pour une forte proportion de cantons catholiques ou de cantons dont le revenu cantonal par habitant est élevé.
- b) Les pensions alimentaires versées au conjoint ou pour ses enfants sont partout imposées. Les différences portent sur la personne du contribuable touché: pour l'impôt fédéral, le bénéficiaire est exonéré, le prélèvement étant déjà opéré chez celui qui verse la pension. Une majorité des cantons imposent inversement le bénéficiaire de la pension. Certains cantons (par exemple Neuchâtel et Fribourg) adoptent un système mixte: la pension versée à la femme divorcée est imposée chez elle, tandis que la pension versée pour les enfants est imposée chez l'ex-conjoint.
- c) L'influence de la législation fiscale fédérale, en ce qui concerne l'imposition des rentes de la sécurité sociale — AVS ou deuxième pilier — sur les lois cantonales est assez marquée puisque treize cantons et demi-cantons déjà adoptent les mêmes critères d'imposition.

Rappelons peut-être que l'impôt fédéral est basé sur le 60 % des rentes lorsqu'elles sont obtenues par les seules cotisations de contribuable, sur leur 80 % si ce n'est que par des cotisations partielles — donc pour l'AVS — dans leur totalité autrement. Les cantons qui reprennent le modèle fédéral sont: AP Rh.I et Rh.E, AG, GR, NE, NW, OB, SG, SO, SZ, TI, TG et ZH. Le demi-canton de Bâle-Ville est le seul à proposer un régime plus avantageux sur ce point particulier (50 % au lieu des 60 %, et 75 % au lieu des 80 %). Les autres cantons (BE, BL, FR, GE, GL, LU, UR, SH, VD, VS et ZG) ont une loi fiscale plus sévère que celle de l'impôt fédéral. Certains cantons exonèrent la rente lorsque, prise avec les autres revenus, elle n'atteint pas un minimum fixé. On constate en tout cas que la classification des cantons dans ces deux groupes principaux ne correspond pas à celle établie par le Département fédéral des finances et des douanes selon leur capacité financière, ni à celle établie en fonction des revenus cantonaux « per capita ».

Lorsque la rente viagère est transformée en une prestation en capital, on trouve différents modes d'imposition. Pourtant le groupe de cantons reprenant la loi fiscale fédérale reste le plus homogène: les taux applicables sont ceux qui auraient prévalu pour la rente, les mêmes allègements étant admis. Le second groupe, également, veille à ce que la charge fiscale soit, en principe, la même que pour la rente: ainsi l'exemple du Valais, qui accorde à nouveau une exonération conditionnelle de 10 % (imposition à 90 %). Par contre certains cantons modifient totalement la méthode: Vaud impose au 40 % du taux ordinaire d'un revenu annuel de même montant que la prestation. Enfin, Genève applique un barème donné par âge et selon la rente, les taux étant ceux de l'impôt sur la fortune.

En résumé, dans tous les cantons considérés, le revenu provenant d'une activité de production et les revenus résultant d'une « chance économique » sont indiscutablement imposés. La justification du prélèvement est connue: par ses fonctions la communauté permet et assure la formation du revenu. Celui-là doit ainsi servir au financement des services qui permettent sa formation. La fiscalité est la contrepartie des biens et services collectifs.

Les seules différences interviennent non dans la détermination du revenu de transfert à caractère social, mais dans l'opportunité de frapper plus ou moins ceux-ci.

On vérifie toutefois que cette opportunité ne dépend pas de la situation économique cantonale (calculée selon le revenu cantonal « per capita » ou selon l'indice de la capacité financière cantonale). Cette situation permettrait, à notre avis, une harmonisation, qui n'aurait qu'un caractère administratif et juridique. La détermination du revenu fiscal pourrait être identique dans tous les cantons, basée sur la loi fiscale fédérale.

### 3.2.2. *Les déductions admises du revenu fiscal*

Tous les cantons considèrent trois centres de frais déductibles du revenu fiscal: les frais professionnels, les frais de prévoyance sociale et d'assurances et les charges résultant de la famille. Néanmoins, les cantons attribuent une importance variable à chacun de ces centres.

#### *a) Frais professionnels*

La Confédération autorise pour le calcul de l'impôt fédéral une déduction forfaitaire automatique de Fr. 500.— comme frais d'acquisition du revenu de l'activité salariale. La majorité des cantons reprend ce principe, bien que le montant forfaitaire varie (par exemple pour Vaud et Fribourg cette déduction n'est que de Fr. 300.—). Certains cantons préfèrent une déduction proportionnelle au revenu: le canton de Berne, autre exemple, autorise une déduction de 10 % (mais au maximum de Fr. 1000.—) pour une personne seule, de 15 % (mais au maximum de Fr. 1200.—) pour le contribuable marié. Le Tessin admet une déduction globale de 20 %, déduction qui comprend également les frais de prévoyance sociale et d'assurance <sup>1</sup>.

#### *b) Frais de prévoyance sociale et d'assurance*

Si les cotisations à l'AVS/AI et l'APG sont partout soustraites du revenu imposable, les cotisations d'assurance sont considérées selon des mesures très variables d'un canton à l'autre. Il existe toutefois deux points communs à bon nombre de fiscalités cantonales:

- dans la plupart des cas, seules les cotisations effectives peuvent être déduites dans la limite des maximums admis;
- les déductions considérées sont les mêmes que celles de l'impôt fédéral, à savoir les primes d'assurances personnelles (assurance-vie, pension et rentes; assurances-maladie et accidents; assurance-chômage).

---

<sup>1</sup> Ce sont les déductions admises par les législations cantonales en vigueur en 1970. Les chiffres obtenus par le groupe de travail durant le semestre d'hiver 1970/71 ont été confirmés par le 465<sup>e</sup> fascicule du Bureau fédéral des statistiques, *Charge fiscale en Suisse*, 1970; voir en particulier les pages 15 et 19.

Ces déductions (Fr. 500.— au maximum pour l'impôt fédéral) sont acceptées dans des limites maximales allant de Fr. 250.— à Fr. 2200.— selon que le contribuable habite un canton ou l'autre et que son état-civil diffère: le maximum le plus faible concerne le célibataire uranais (Fr. 250.—), tandis que le maximum le plus fort est atteint aux Grisons (Fr. 2200.—) (tableau 1).

Quelques cantons admettent une progression du maximum déductible selon la situation familiale et le nombre d'enfants: ce sont Lucerne, Uri, Obwald, Soleure, Bâle-Campagne, Schaffhouse, Appenzell Rh.E. et I., Thurgovie, Vaud et Neuchâtel, Schwyz, Saint-Gall, Genève (14 cantons).

En outre, 18 cantons et demi-cantons permettent au contribuable marié, mais sans enfant, une déduction maximale plus élevée qu'à un contribuable célibataire.

Enfin, 7 cantons ne proposent aucune augmentation de la marge quelles que soient les situations familiales et d'état-civil: Zurich, Glaris, Zoug, Fribourg, Grisons, Argovie et Valais.

### *c) Charges résultant de la famille*

Tous les cantons accordent des déductions du revenu fiscal lorsque le contribuable a des enfants ou des personnes entièrement à charge. Il existe deux systèmes à ce propos: une majorité des cantons et demi-cantons acceptent une déduction du revenu imposable (19 cantons; entre Fr. 500.— à Uri et 1500.— à Genève, pour un enfant). Les autres cantons opèrent une déduction du montant de l'impôt simple sur le revenu (5 cantons; de Fr. 17.50 en Thurgovie à 35.— à Glaris, pour 1 enfant). Fribourg est le seul canton à connaître la mixité du système: déduction de Fr. 500.— sur le revenu fiscal et déduction de Fr. 20.— sur le montant de l'impôt dû, pour un enfant.

La progression des déductions est linéaire dans la majorité des cantons lorsque le nombre d'enfants augmente; dix cantons pourtant admettent une progression plus que linéaire (LU, UR, SZ, NW, ZG, FR, VD, GL, SO et SG).

### *d) Corrélations*

Nous avons voulu établir s'il existait une corrélation positive entre les revenus cantonaux par habitant (revenus cantonaux moyens) et chacun des trois centres de déduction que nous venons de présenter. Les résultats obtenus furent décevants.

Il n'y a aucune corrélation significative entre les revenus cantonaux per capita <sup>1</sup> et les déductions pour frais professionnels d'une part, et les déductions maximums pour la prévoyance sociale et les assurances d'autre part. Il existe une faible corrélation entre les revenus cantonaux moyens et les déductions admises pour la famille, mais elle se limite aux cantons ayant un revenu moyen élevé: 7 des 9 cantons venant en tête de liste permettent une déduction égale ou supérieure à Fr. 1000.— pour le premier enfant (les exceptions étant Zoug et Argovie, avec respectivement Fr. 700.— et 600.—). Par contre, il n'existe aucune corrélation positive significative dans les 16 cantons et demi-cantons restant, comme il n'y en a d'ailleurs pas lorsque l'on considère l'ensemble des 25 Etats confédérés (tableau 1).

<sup>1</sup> Les revenus cantonaux par habitant sont repris de la publication de l'UBS: *La Suisse en chiffres*, 1971. Les valeurs se réfèrent à l'année 1970.

**TABLEAU 1**  
**QUELQUES DÉDUCTIONS ADMISES SELON LES FISCALITÉS CANTONALES**  
**(en francs)<sup>1</sup>**

Cantons	Revenu cantonal par hab. 1970	Déductions maximum pour assurances		Déductions pour un enfant	
		célibataire	marié sans enfant	sur le revenu	sur l'impôt
Bâle-Ville . . . . .	17.410	400	700	1.200	—
Genève . . . . .	15.170	750	1.200	1.500	—
Zurich . . . . .	13.800	1.000	1.000	1.000	—
Zoug . . . . .	13.380	800	800	700	—
Bâle-Campagne . . . . .	12.935	600	800	1.000	—
Vaud . . . . .	11.820	900	900	1.200	—
Argovie . . . . .	11.100	1.000	1.000	600	—
Neuchâtel . . . . .	11.050	700	1.000	1.000	—
Schaffhouse . . . . .	10.835	1.000	1.400	1.000	—
Thurgovie . . . . .	10.560	600	1.000	—	17.50
Berne . . . . .	10.515	1.000	1.500	700	—
Soleure . . . . .	10.440	800	1.200	690	—
Appenzell Rh.E. . . . .	10.410	500	700	600	—
Saint-Gall . . . . .	10.245	700	1.000	—	10 à 25
Lucerne . . . . .	9.840	500	1.200	600	—
Nidwald . . . . .	9.765	500	700	600	—
Tessin . . . . .	9.695	900	1.400	—	30
Grisons . . . . .	9.685	2.200	2.200	770	—
Uri . . . . .	9.675	250	700	500	—
Valais . . . . .	9.195	800	800	—	30
Glaris . . . . .	9.160	500	500	—	35
Schwyz . . . . .	9.120	500	800	700	—
Fribourg . . . . .	8.650	2.000	2.000	500	20
Obwald . . . . .	8.165	500	700	800	—
Appenzell Rh.I. . . . .	7.635	400	600	500	—
Suisse . . . . .	11.625	500	500	1.000	—

<sup>1</sup> Sources :

*La Suisse en chiffres 1971*, publication de l'UBS, pour le revenu cantonal par habitant de 1970.  
*Charge fiscale en Suisse 1970*, 465<sup>e</sup> fascicule du Bureau fédéral de statistique, Berne, mars 1971, pages 15 et 19.

### 3.2.3 Le revenu minimum imposable

Le troisième paramètre, qui définit les caractères des fiscalités cantonales, est le revenu minimum imposable. Il nous a donc paru indispensable de reproduire dans le tableau 2 le revenu minimum imposable dans les chefs-lieux des cantons, selon la situation familiale et l'état-civil du contribuable.

Le revenu fiscal est le produit brut du travail (certificat de salaire), par hypothèse. Les déductions considérées sont les cotisations AVS, AI et APG, les primes d'assurances (hypothèse: 5 % du revenu brut), la déduction à forfait pour les dépenses professionnelles, la déduction personnelle de ménage ou pour personne mariée. Le tableau comprend les montants du revenu où, compte tenu des déductions précitées, la perception de l'impôt commence. On n'a pas considéré l'impôt minimum ou personnel prélevé dans certains cantons (tableau 2).

**TABEAU 2**

Cantons	Revenus cantonaux par hab. 1970	Revenus minimum imposables au chef-lieu					
		célibataire rang		marié rang		marié (+2) rang	
Bâle-Ville . . . . .	17.410	4.516	1	6.909	1	9.521	1
Genève . . . . .	15.170	3.701	4	5.442	4	8.706	2
Zurich . . . . .	13.800	2.829	7	4.461	7	6.638	7
Zoug . . . . .	13.380	2.472	15	4.292	8	6.242	9
Bâle-Campagne . . . . .	12.935	4.353	2	5.441	5	7.617	4
Vaud . . . . .	11.820	4.142	3	5.754	2	8.078	3
Argovie . . . . .	11.100	1.088	23	2.176	25	3.482	25
Neuchâtel . . . . .	11.050	2.285	17	3.917	13	6.094	11
Schaffhouse . . . . .	10.385	2.563	13	4.274	9	6.716	6
Thurgovie . . . . .	10.560	2.612	12	3.808	14	5.721	14
Berne . . . . .	10.515	3.252	5	4.603	6	6.538	8
Soleure . . . . .	10.440	3.046	6	3.733	15	5.234	16
Appenzell Rh.E. . . . .	10.410	2.442	16	3.541	17	5.006	17
Saint-Gall . . . . .	10.245	2.563	13	4.029	11	4.640	19
Lucerne . . . . .	9.840	973	24	1.946	25	3.649	24
Nidwald . . . . .	9.765	1.825	20	2.798	19	4.258	21
Tessin . . . . .	9.695	2.781	10	4.172	10	6.120	10
Grisons . . . . .	9.685	2.787	9	3.656	16	4.734	18
Uri . . . . .	9.675	1.293	22	2.714	20	4.006	22
Valais . . . . .	9.195	599	25	3.156	18	6.094	11
Glaris . . . . .	9.160	2.829	8	5.658	3	7.617	4
Schwyz . . . . .	9.120	2.661	11	3.982	12	5.831	13
Fribourg . . . . .	8.650	1.959	18	2.503	23	5.658	15
Obwald . . . . .	8.165	1.339	21	2.555	21	4.501	20
Appenzell Rh.I. . . . .	7.635	1.849	19	2.503	22	3.748	23
Suisse . . . . .	11.625	8.923		11.042		13.106	

Sources :

*La Suisse en chiffres 1971*, publication de l'UBS.

*Charge fiscale en Suisse 1970*, Bureau fédéral des statistiques, p. 6.

Le « rang » indique l'échelonnement des revenus minimaux où commence la perception de l'impôt, allant du minimum imposable le plus avantageux (haut) pour le rang 1, au revenu le plus défavorable (bas) pour le rang 25.

Coefficients de corrélation: célibataire = 0,6405  
 marié 0,6144  
 marié + 2 enfants 0,6553

Les coefficients de corrélation calculés pour les séries complètes entre les revenus cantonaux par habitant d'une part, et, respectivement, les revenus minimum imposables au chef-lieu pour célibataires, mariés sans enfant, et mariés avec 2 enfants, d'autre part, sont significatifs. Ces coefficients sont encore améliorés lorsque nous éliminons dans les séries les cantons dont le rang contraste visiblement avec le groupe de revenus auquel il appartient (ainsi Argovie, Neuchâtel, et Glaris).

Des quatre termes d'analyse de l'imposition des salariés (revenu fiscal, déductions fiscales, revenu minimum imposable et taux), les composantes du revenu minimum imposable nous donnent indiscutablement les meilleurs résultats.

Du fait des corrélations significatives, nous pouvons conclure qu'il existe très certainement une influence du revenu cantonal moyen sur les décisions des autorités fiscales

quand elles ont à déterminer les revenus minimum frappés par l'impôt direct progressif (annexe 2).

### 3.2.4 Les taux d'imposition

Tous les cantons suisses admettent, dans leur législation fiscale propre, le principe de la progressivité des taux d'imposition, principe qui tient compte au mieux de la capacité contributive des contribuables. Il n'est donc pas utile, selon nous, d'étudier cette progressivité en elle-même. Nous nous sommes ainsi attachés à étudier la progressivité comparative des divers barèmes cantonaux. De même, le niveau des taux était-il un élément qui nous a paru important.

Nous avons eu recours à la moyenne suisse pour effectuer tant les comparaisons de niveau des taux pour un revenu donné, que pour les comparaisons des progressivités. La moyenne suisse est reprise de la publication du Bureau fédéral de statistique, « Charge fiscale en Suisse 1970 », (p. 57). A chaque niveau de revenu imposable, elle procède d'une pondération des parts cantonales au total du revenu imposable en Suisse; puis le taux moyen est indiqué à 100 points.

Cette manière de faire permet d'établir deux comparaisons lorsque les cantons ont été reclassés par ordre décroissant de leur revenu moyen par habitant (tableau 3).

Une comparaison verticale donne les niveaux relatifs des taux cantonaux pour un revenu imposable identique. Par exemple, l'indice suisse de 100 points représente un taux moyen de 4,00 % pour un revenu de Fr. 10.000.—. Si le barème fiscal bâlois donne un indice de 45 points pour ce même revenu, cela signifie que le taux cantonal est de 1,82 %.

Une seconde comparaison, horizontale, établit la progressivité relative des taux cantonaux par rapport à la moyenne. Ainsi le barème fiscal de Bâle-Ville, qui passe de 0 point pour un revenu de Fr. 6000.— à 96 points pour un revenu de Fr. 100.000.—, est constamment progressif. Et puisque les indices successifs sont toujours inférieures à 100 points, les taux bâlois sont plus faibles que les taux moyens suisses.

Il est possible de transformer rapidement les indices en taux cantonaux selon la formule:

$$\frac{I_c \cdot t_{ms}}{100} \quad \text{où} \quad \begin{array}{l} I_c = \text{indice cantonal} \\ t_{ms} = \text{taux moyen suisse pour le revenu considéré} \end{array}$$

Le tableau 3 donne les chiffres pour des revenus de Fr. 10.000.—, 25.000.— et 60.000.—. Ce sont les séries desquelles nous avons calculé les coefficients de corrélation. Le rang numérote les charges fiscales de la plus légère (rang 1) à la plus forte (rang 25). La comparaison est verticale.

### Résultats

En ce qui concerne les niveaux des taux par rapport à un revenu donné (comparaison verticale) les coefficients de corrélation obtenus sont peu satisfaisants, à l'exception des revenus inférieurs à Fr. 12.000.—.

Pour un revenu de Fr. 10.000.—, la corrélation est de —0,66. Cela signifie que les cantons dont les revenus moyens sont plus faibles, correspondent aux cantons qui établissent

**TABEAU 3**  
**COMPARAISON VERTICALE DES CHARGES FISCALES CANTONALES ET**  
**DE LEUR PROGRESSIVITÉ**

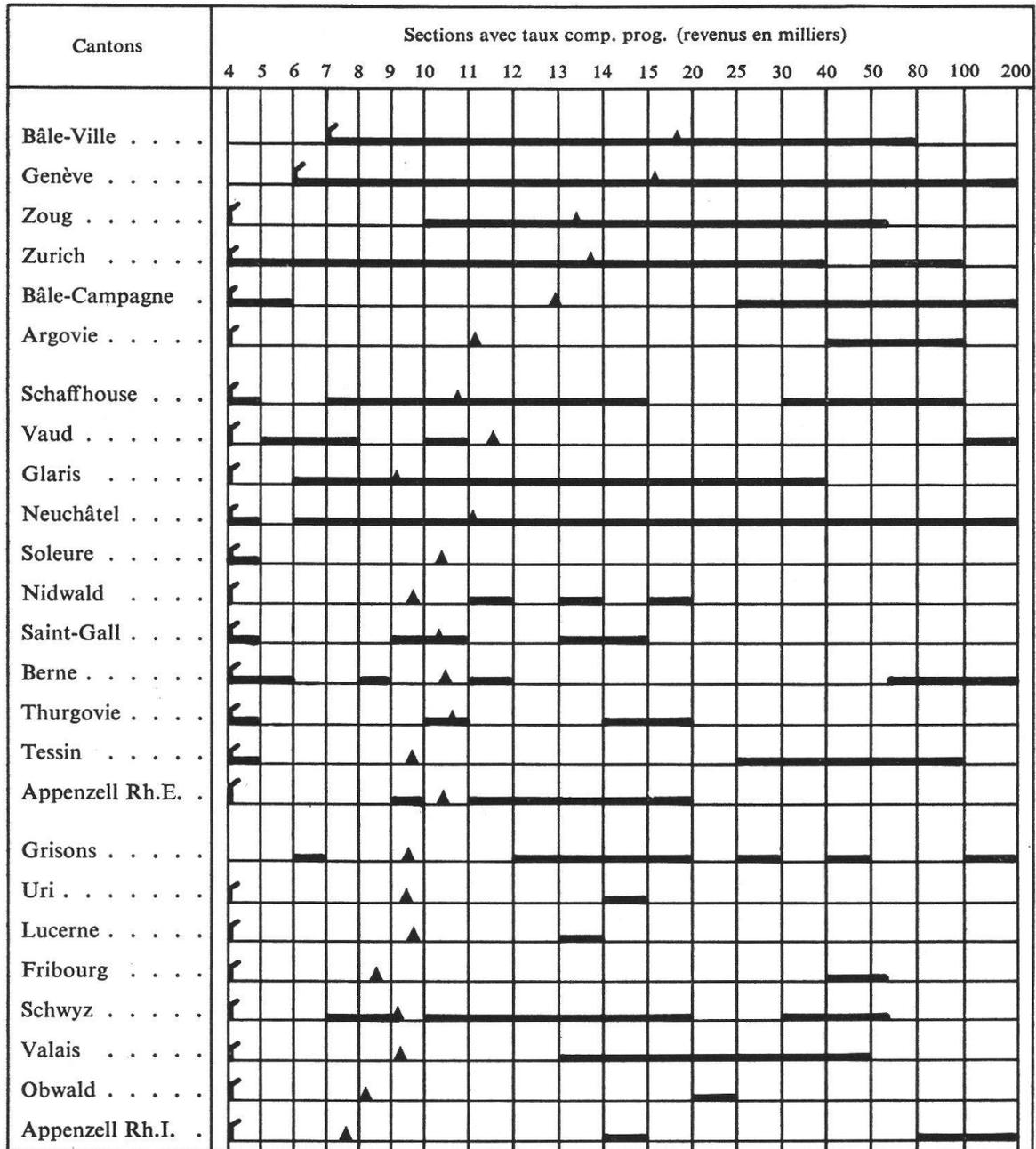
Cantons	Revenu cantonal par hab. 1970	Indices des taux cantonaux pour un revenu de Fr. ....					
		10.000.— indice rang		25.000.— indice rang		60.000.— indice rang	
Bâle-Ville . . . . .	17.410	45	1	70	2	93	4
Genève . . . . .	15.170	67	3	93	6	108	21
Zurich . . . . .	13.800	89	8	97	10	99	13
Zoug . . . . .	13.380	56	2	84	4	94	5
Bâle-Campagne . . . . .	12.935	82	5	65	1	71	2
Vaud . . . . .	11.820	127	20	114	21	96	9
Argovie . . . . .	11.100	120	18	93	6	96	9
Neuchâtel . . . . .	11.050	83	6	100	11	102	15
Schaffhouse . . . . .	10.385	103	14	102	12	106	19
Thurgovie . . . . .	10.560	114	17	115	23	108	21
Berne . . . . .	10.515	121	19	114	21	107	20
Soleure . . . . .	10.440	129	23	111	18	102	15
Appenzell Rh.E. . . . .	10.410	99	11	106	17	95	7
Saint-Gall . . . . .	10.245	102	13	102	12	94	5
Lucerne . . . . .	9.840	128	22	113	19	104	17
Nidwald . . . . .	9.765	100	12	95	8	78	3
Tessin . . . . .	9.695	103	14	87	5	95	7
Grisons . . . . .	9.685	96	10	103	15	101	14
Uri . . . . .	9.675	87	7	72	3	62	1
Valais . . . . .	9.195	113	16	112	20	118	25
Glaris . . . . .	9.160	71	4	104	16	105	18
Schwytz . . . . .	9.120	92	9	102	12	110	23
Fribourg . . . . .	8.650	149	25	122	25	110	23
Obwald . . . . .	8.165	127	20	96	9	98	11
Appenzell Rh.I. . . . .	7.635	135	24	116	24	98	11
Suisse . . . . .	11.625	100=4,00 %		100=9,96 %		100=16,71 %	

dès le début de l'imposition un taux élevé. Le coefficient devient plus significatif encore (c'est-à-dire s'approche de la corrélation inverse parfaite  $-1,0$ ) lorsque le revenu considéré est inférieur (pour Fr. 8000.— et 6000.— plus spécialement).

Par contre, le coefficient des indices de taux cantonaux corrélatifs aux revenus par habitant respectifs perd toute signification lorsque le revenu imposable considéré augmente. Ainsi à Fr. 25.000.— il n'est plus que de  $-0,50$  et à Fr. 60.000.— de  $-0,08$ .

Cette analyse nous permet de conclure que, de manière générale, les taux initiaux des barèmes cantonaux dépendent dans une certaine mesure du revenu cantonal moyen. Lorsque le canton se trouve dans la classe inférieure, non seulement le revenu minimum imposable est bas, mais il s'accompagne d'un taux qui est, immédiatement, élevé. Par contre la progressivité des échelles de taux cantonaux n'est pas explicable par cette même relation. La justification de la progressivité cantonale doit être trouvée ailleurs.

**TABLEAU 4**  
**PROGRESSIVITÉ COMPARATIVE DES TAUX D'IMPÔT**  
**(COMPARAISON HORIZONTALE)**



Source :  
*La charge fiscale en Suisse 1970, op. cit., p. 56-57.*  
 ▲ = revenu cantonal par habitant pour 1970, UBS *op. cit.*  
 ┌ = début des barèmes de taux

Le tableau 4 donne les sections de revenu imposable dans lesquelles les taux comparatifs sont progressifs (comparaison horizontale). La suite des taux cantonaux respectifs est dite « comparativement progressive » lorsque sa progressivité est égale ou plus forte que la progressivité de la moyenne suisse.

Les résultats sont intéressants puisque nous devons constater que, si les taux absolus d'imposition de chaque canton sont progressifs, il n'en est pas de même lorsque cette progressivité est comparée à la progressivité moyenne suisse.

Seuls les cantons riches ont une progressivité comparative plus forte que la moyenne, à l'exception des cantons de Vaud et d'Argovie. Par contre les cantons à capacité financière moyenne et faible ont de plus en plus de peine à aligner la progressivité cantonale à la progressivité moyenne. Les cantons de Soleure, Berne, Lucerne, Nidwald et Appenzell Rh.I. n'y parviennent pratiquement pas; les autres fiscalités cantonales ne peuvent le faire que pour une section très limitée de revenus. Les cantons de Schwyz et du Valais, dans une moindre mesure, font exception.

En outre, il est très symptomatique de constater que la plupart des cantons de moyenne et faible capacité financière ne connaissent pas la progressivité comparative définie autour de leur revenu par habitant.

Une première explication à ce phénomène est trouvée grâce à l'analyse verticale: les cantons riches partant de taux initiaux plus faibles, il leur est certainement plus facile d'établir une progressivité plus soutenue. On peut se demander si, d'un point de vue de stricte justice sociale, les cantons à capacité financière moyenne et faible ne devraient pas diminuer les taux initiaux et compenser la perte de recette fiscale qui en résulterait par un accroissement de la progressivité. Dans l'état actuel des choses il vaut mieux jouir d'un revenu élevé dans les cantons faibles. L'exemple suisse le plus frappant est sans doute trouvé dans la fiscalité fribourgeoise: jusqu'à un revenu de Fr. 25.000.— les taux d'imposition successifs sont nettement au-dessus de ceux des autres cantons. Par contre, le nivellement est très rapide ensuite. (L'indice de la charge fiscale passe de 451 points pour un revenu de Fr. 4000.— à 122 points pour un revenu de Fr. 25.000; mais il est de 97 points à Fr. 100.000.— et même 91 points à Fr. 200.000.—, ce qui fait de la fiscalité de Fribourg une des 9 fiscalités les plus avantageuses pour les gros revenus.)

### **3.3 L'imposition des sociétés anonymes**

En raison de sa structure fédérative, notre pays possède un système fiscal très complexe: Confédération, cantons et communes ont le droit de prélever simultanément un impôt. Il existe donc une pluralité de systèmes, dans la mesure où chaque canton adopte une méthode différente d'imposition. De plus, le mode de perception de l'impôt sur les sociétés, comme le calcul des taux, diffèrent selon la forme juridique de la personne morale imposable.

Toute systématique est donc difficile. C'est pourquoi notre étude n'aborde que la société anonyme ou société par actions. Nous donnons deux justifications à cette limite: tout d'abord, nous disposons, pour cette forme de société, d'études statistiques les plus détaillées; ensuite il est indéniable que la S.A. est la forme d'entreprise la plus répandue en Suisse.

On distingue trois sortes de S.A. dans cette étude:

- la S.A. d'exploitation, qui a une activité de production ou une activité commerciale;
- la S.A. holding, dont le but principal est une participation dans les autres entreprises;
- la S.A. de domicile, dont le siège est en Suisse, mais qui ne déploie pas d'activité économique (boîte aux lettres).

En ce qui concerne le développement économique d'un canton, il est évident que seules les S.A. d'exploitation revêtent un intérêt: elles offrent des places de travail, elles participent à un processus cumulatif d'industrialisation en suscitant de nouvelles demandes (approvisionnement, écoulement). Elles sont, en résumé, des pôles actifs de la croissance économique. Au contraire, les deux autres formes de S.A. n'offrent qu'un intérêt fiscal, encore que les S.A. holding peuvent avoir certaines influences non négligeables par des concentrations verticales ou horizontales (p. ex. la rationalisation d'un système administratif, l'utilisation de mêmes points de vente pour d'autres produits).

Nous abordons successivement ces trois formes de S.A. pour les mettre en relation avec le développement économique cantonal.

### 3.3.1 *La S.A. d'exploitation*

#### *a) La détermination de l'assiette fiscale*

Dans la règle générale, la S.A. d'exploitation est soumise à deux impôts, l'un sur le rendement net (ou bénéfice net, ou revenu de son activité), l'autre sur le capital (ou fortune de l'entreprise, comprenant aussi bien le capital social versé que les réserves). En principe, la détermination du bénéfice imposable est identique dans tous les cantons. En général, ce sont:

- le solde du compte pertes et profits, compte tenu du solde reporté de l'année précédente;
- tous prélèvements opérés avant le calcul du solde de P.P. et affectés à des dépenses qui ne peuvent être considérés comme des frais généraux justifiés par l'usage commercial;
- les amortissements et provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial;
- l'agio sur les émissions d'actions (dans la totalité ou partiellement).

#### *b) Les déductions admises*

Les déductions admises généralement sont les suivantes:

- versement à des fonds de prévoyance ou autre en faveur du personnel ou d'association d'utilité publique (dans leur totalité ou dans une certaine mesure);
- les ristournes et rabais consentis lorsqu'ils ne dépassent pas une certaine proportion;
- divers cantons admettent que les impôts payés durant la période soient déduits du bénéfice net. Ce sont LU, SZ, GL, ZG, FR, BS, BL, SG, VD, NE, GE.

c) *L'impôt minimum*

Dans certains cantons, il est perçu un impôt minimum à la place des impôts sur le rendement net et sur le capital, lorsque le montant de cet impôt minimum est supérieur au montant de l'impôt qui aurait dû être perçu autrement. Ces impôts minimum sont calculés:

- sur les recettes brutes en Valais;
- sur les recettes brutes et le capital investi dans le canton de Vaud;
- sur les recettes brutes et les biens-fonds en Appenzell Rh.I. et en Thurgovie;
- sur les biens-fonds à Lucerne, Bâle-Ville, Saint-Gall et aux Grisons.

d) *Le calcul du taux*

L'impôt pour la défense nationale (IDN) est perçu sur le rendement net, en trois échelons:

- 1<sup>er</sup>: impôt de base de 3 % du rendement net;
- 2<sup>e</sup>: impôt supplémentaire de 3 % sur la partie du rendement net qui excède un rendement de 4 % (ou qui excède Fr. 2000.— si le capital et les réserves sont inférieurs à Fr. 50.000.—);
- 3<sup>e</sup>: impôt de 4 % sur la partie du rendement net qui excède 8 % (ou Fr. 4000.— si le capital et les réserves sont inférieurs à Fr. 50.000.—).

Une réduction de la charge fiscale est actuellement consentie. (10 % durant la 15<sup>e</sup> période 1969/70, 5 % durant la 16<sup>e</sup> période 1971/72). Dans tous les cas, l'impôt est limité à 8 % du total du rendement net (7,6 % si l'on tient compte de la réduction de 5 %). A cet impôt sur le rendement net, il faut ajouter un impôt proportionnel de 0,75 ‰ du capital social, des réserves apparentes et latentes (moins la réduction précitée de la charge fiscale)<sup>1</sup>.

En ce qui concerne les impôts cantonaux sur le bénéfice et sur le capital des S.A., il y a lieu de tenir compte des taux de base existants et du mode de détermination du taux de l'impôt sur le bénéfice net. Ces considérations font l'objet du tableau 5. Il n'est pas tenu compte des autres impôts spéciaux que connaissent certains cantons seulement et qui peuvent augmenter de manière non négligeable les chiffres donnés (surtaxes, taxes professionnelles fixes, impôts minimum, impôts ecclésiastiques, centimes additionnels, etc.).

Dans 19 cantons et demi-cantons, les S.A. d'exploitation doivent acquitter un impôt sur le bénéfice net, calculé sur l'intensité du rendement. Il s'y ajoute un impôt complémentaire sur le capital social, les réserves latentes et apparentes, s'il y a lieu.

Dans le canton d'Argovie, seules les répartitions du bénéfice net sont soumises à l'impôt. Alors qu'en Appenzell Rh.I., le contribuable (personne morale) a le choix entre le principe de la proportion du rendement avec impôt complémentaire sur le capital et les dispositions fiscales applicables à l'imposition des personnes physiques.

---

<sup>1</sup> Le tableau 5 nous a été inspiré par les pages 15 et 16 de la brochure du professeur A. Margairaz *Les impôts, étude comparative pratique*, Ed. Cosmos S.A., Berne 1966. La mise à jour a été faite sur la base des législations fiscales en vigueur et encore selon la teneur de l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt de défense nationale, Berne 1971.

**TABEAU 5**  
**TAUX D'IMPOSITION DU BN ET DU CAPITAL DES S. A.**  
**D'EXPLOITATION**

Cantons	Bénéfice %		Capital %		Mode de détermination du taux de l'impôt sur le BN
	min.	max.	min.	max.	
1. Argovie . . . . .	3	12	3,8		$\frac{\text{BN distribué} \cdot 100}{\text{Cs}} \cdot \text{Qa}$
2. Bâle-Campagne . . . . .	5	20	2	3	$\frac{\text{BN} \cdot 100}{\text{Csv} + \text{RI}} \cdot \text{Qa}$
3. Bâle-Ville . . . . .	3	23	5		$3\% + \frac{\text{BN} \cdot 100}{\text{dp}(\text{Csv})}$
4. Berne . . . . .	2	5	0,75	1,5	$\frac{\text{BN} \cdot 100}{\text{m}(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \frac{1}{2} \cdot \text{Qa}$
5. Fribourg . . . . .	3	9	0,75	1,5	$\frac{\text{BN} \cdot 100}{\text{m}(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \frac{7}{10} \cdot \text{Qa}$
6. Genève . . . . .	4	15	2		$\frac{\text{BN} \cdot 100}{(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \frac{3}{4} \cdot \text{Qa}$
7. Glaris . . . . .	9	18,5	1,75		$\frac{\text{BN} \cdot 100 \cdot 1,5}{(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \text{Qa}$
8. Lucerne . . . . .	2	8	1		$\frac{\text{BN} \cdot 100}{(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \frac{1}{2}$
9. Obwald . . . . .	1	2	1	1,5	$\frac{\text{BN} \cdot 100}{\text{m}(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \frac{1}{4} \cdot \text{Qa}$
10. Schaffhouse . . . . .	3	10	2		$\frac{\text{BN} \cdot 100}{\text{Cp}} \cdot \frac{7}{10} \cdot \text{Qa}$
11. Schwyz . . . . .	3	5	1		$\frac{\text{BN} \cdot 100}{\text{m}(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \frac{1}{2} \cdot \text{Qa}$
12. Soleure . . . . .	3	9	2	2,5	$\frac{\text{BN} \cdot 100}{\text{dp}(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \frac{7}{10} \cdot \text{Qa}$
13. Tessin . . . . .	4	13	3		$\frac{\text{BN} \cdot 100}{\text{m}(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \frac{2}{3}$
14. Thurgovie . . . . .	3	8	1,5	1	$\frac{\text{BN} \cdot 100}{(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \frac{4}{10} \cdot \text{Qa}$
15. Uri . . . . .	4,5	10	2		$\frac{\text{BN} \cdot 100}{\text{dp}(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \frac{7}{10} \cdot \text{Qa}$
16. Valais . . . . .	3	12	3 ou 3,5		$\frac{\text{BN} \cdot 100}{\text{m}(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \frac{7}{10} \cdot \text{Qa}$
17. Vaud . . . . .	2	12	2		$\frac{\text{BN} \cdot 100}{\text{m}(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \frac{7}{10} \cdot \text{Qa}$
18. Zoug . . . . .	3	6	3		$\frac{\text{BN} \cdot 100}{(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \frac{1}{2} \cdot \text{Qa}$
19. Zurich . . . . .	2	10	1,5		$\frac{\text{BN} \cdot 100}{(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \frac{1}{2} \cdot \text{Qa}$
20. Appenzell Rh.I. . . . .	3	7	1,5		$\frac{\text{BN} \cdot 100}{(\text{Csv} + \text{RI})} \cdot \frac{1}{2} \cdot \text{Qa}$
	2	à 9	1,5 et 2		Tarif des personnes physiques applicable

Cantons	Bénéfice % min. max.	Bénéfice % min. max.	Mode de détermination du taux de l'impôt sur le BN
21. Appenzell Rh.E. . . . .	0,2 à 1,8	0,65	Tarif des personnes physique appli- cable: barème progressif par caté- gories de bénéfice (Qa)
22. Nidwald . . . . .	0,6 à 3	0,6	
23. Saint-Gall. . . . .	6 et 9	2	BN: 6 % jusqu'à Fr. 100.000.— 9 % surplus (Qa) Par catégories de BN selon un barème progressif 5 % 10.— - 10.000.— 9 % 10.100.— - 50.000.— 12 % 50.100.— - 100.000.— 16 % 100.100.— et plus BN: 2,5 % jusqu'à Fr. 7.700.— 12 % surplus
24. Neuchâtel . . . . .	5 à 16	3	
25. Grisons . . . . .	2,5 et 12	5 5,5	

BN = bénéfice net imposable  
Cs = capital social  
Cp = capital proportionnel  
Csv = capital social libéré  
RI = réserves imposables  
Qa = quotité annuelle (ou centimes additionnels)  
m(...) = moyenne des valeurs (...)  
dp(...) = valeur de (...) en début de la période fiscale

Enfin, cinq cantons ont un système différent, qui ne fait pas appel à la notion d'intensité du rendement. Les cantons d'Appenzell Rh.E. et de Nidwald appliquent la législation fiscale valable pour les personnes physiques. Les trois autres cantons, Saint-Gall, Neuchâtel et Grisons, ont un barème progressif à deux ou plusieurs catégories de bénéfice net <sup>1</sup>.

On constate donc certaines différences dans les procédés d'imposition des S.A. d'exploitation selon le domicile fiscal cantonal des sujets imposés. Il en résulte des charges fiscales cantonales différentes.

Il nous intéresse de connaître s'il existe une relation significative entre la charge fiscale et la situation économique propre à chaque canton. Pour ce faire, nous pouvons reprendre les tableaux 19 et 20 de la publication du Bureau fédéral de statistique, donnant l'indice de la charge fiscale cantonale des S.A. d'exploitation.

On a transformé la charge moyenne pondérée résultant des impôts cantonaux et communaux, en francs selon divers pour-cent de rendement, en indices particuliers pour ces mêmes rendements dans les différents cantons.

L'indice total, que nous donnons dans le tableau 6, a été calculé sur la base des indices particuliers de chaque canton. A chaque type de rendement, il a été attribué le coefficient de pondération qui lui est afférent.

La moyenne suisse, indicée à 100, est la moyenne des nombres cantonaux. On a pondéré chaque nombre cantonal avec le produit de l'impôt pour la défense nationale des personnes morales d'un canton.

<sup>1</sup> Sources: *Législations fiscales cantonales en vigueur* (1970); *Formation and Taxation of Corporation in Switzerland*, publication du Crédit Suisse, mai 1968; *La fondation d'une société en Suisse*, publication de l'UBS, octobre 1969; *La charge fiscale en Suisse*, op. cit., p. 65.

**TABLEAU 6**  
**INDICE TOTAL DE LA CHARGE FISCALE CANTONALE**  
**DES S. A. D'EXPLOITATION**

Bâle-Ville . . . . .	90	Schaffhouse . . . . .	117	Grisons . . . . .	125
Genève . . . . .	104	Vaud . . . . .	89	Uri . . . . .	83
Zoug . . . . .	75	Glaris . . . . .	101	Lucerne . . . . .	108
Zurich . . . . .	109	Neuchâtel . . . . .	127	Fribourg . . . . .	75
Bâle-Campagne . . . . .	98	Soleure . . . . .	120	Schwyz . . . . .	107
Argovie . . . . .	58	Nidwald . . . . .	77	Valais . . . . .	112
		Saint-Gall . . . . .	99	Obwald . . . . .	121
		Berne . . . . .	130	Appenzell Rh.I. . . . .	98
		Thurgovie . . . . .	124		
		Tessin . . . . .	113		
		Appenzell Rh.E. . . . .	102		
Suisse . . . . . 100 (indices de 1970)					

(Les directives précises pour le calcul des indices sont données en page 70 de la publication *Charge fiscale en Suisse 1970*).

Le calcul du coefficient de corrélation entre la série des revenus cantonaux moyens et cette série des indices totaux de la charge fiscale donne des résultats non significatifs. Nous en concluons qu'il n'existe pas de relation certaine entre la charge fiscale d'une société anonyme d'exploitation et le niveau de développement de l'économie cantonale où elle est domiciliée, niveau synthétisé dans le revenu cantonal par habitant. De même avons-nous calculé sans plus de succès les corrélations entre l'indice de la charge fiscale et le revenu cantonal global, entre celui-là et l'index global pondéré servant la péréquation financière.

Une remarque s'impose cependant lorsque l'on considère la position du canton dans les groupes constitués:

- pour les cantons économiquement faibles, Fribourg et Uri ont un indice de la charge fiscale relativement favorable (respectivement 75 et 83). On peut y voir une volonté de développement économique et industriel, dont un des moyens est justement l'allègement fiscal;
- dans le groupe des cantons aisés, Argovie et Zoug, dont les indices sont 58 et 75, font figure de « paradis fiscaux » au sein de la Confédération.

### 3.3.2 La S.A. holding

En principe, les holdings paient un impôt fédéral calculé sur les mêmes bases que les sociétés anonymes d'exploitation. Toutefois, lorsque ces dernières ont une participation de 20 % au moins (ou 2 millions) au capital d'une autre entreprise, l'impôt fédéral sur le rendement net est réduit du montant qui correspond au rapport existant entre le rendement des actions de la participation et le total du rendement brut.

**TABEAU 7**  
**RÉGIMES CANTONAUX D'IMPOSITION DES S.A. HOLDING**  
**ET DE DOMICILE <sup>1</sup>**

Cantons	S.A. holding				S.A. de domicile			
	BN	Capital			BN	Capital		
		taux ‰	bases	min.		‰ taux	bases	min.
BS	—	1,0	C + RA + RL		—		H + T	
GE	SA		SA		SA		SA	
ZG	—	0,5 à 1,5	Csv	100	—		H	
ZH	—	0,6	fort. nette		SA		SA	
BL	—	0,5	Csv		—	1	Csv	
AG	—	0,6	Csv + RA + RL	300	SA		SA	
SH	—	0,5	Csv + RA	200	SA		SA	
VD	—	2,0	Csv + RA		SA		SA	
GL	—	0,5	Cs + RA	100	—		H	
NE	5 ‰	0,5	Csv + RA		5 ‰		H	
SO	—	0,5	Csv + R		SA		SA	
NW	—	0,5	Csv + RA	300	—		H	
SG	—	0,3	Csv + RA + RL	200	—		H	
BE	—	0,5	Csv + RA + RL		Pph		SA	
TG	—	0,25	Csv + RA		—		H	
TI	—	0,75	Cs	400	—		H	
AP Rh.E.	5 ‰	0,5	Csv + RA + RL		—	0,5	Csv + RA	100
GR	—	1,0	Csv + RA		—	0,5	Csv + RA	100
UR	—	0,5	Csv + RA	100	—		H	
LU	—	1,0	Csv		—		H + T	
FR	—	2,5 à 0,6	Cs		—		H	
SZ	—	0,4 à 1,0	Cs + RA + RL	100	—		H	
VS	—	0,5	Csv + RA + RL		—		H	
OW	—	0,5	Csv + R	100	—		H	
AP Rh.I.	—	1,0	fort. nette		SA		SA	

<sup>1</sup> Sources: *Besteuerung der juristischen Personen und Steuerharmonisierung in der Schweiz*, Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht an der Hochschule St.-Gall, Verlag Paul Haupt, Berne, mars 1970. *La fondation d'une société en Suisse*, op. cit. Mise à jour des deux sources précédentes selon les législations fiscales cantonales.

- Cs = capital social
- Csv = capital social libéré
- R = réserves
- RA = réserves apparentes
- RL = réserves latentes
- T = taxe de base (BS Fr. 100.— à 500.— / LU Fr. 200.—)
- SA = imposition comme les S.A. d'exploitation
- H = imposition comme les holding
- = pas d'imposition
- Pph = imposition d'une partie du BN selon le barème d'impôt des personnes physiques (BE)

Par exemple, lorsqu'une S.A. a un rendement total de Fr. 100.000.— dont 60.000.— proviennent de participations remplissant les conditions de 20 % pour chacune d'elles, la réduction proportionnelle de l'impôt fédéral est:

$$\frac{\text{rendement de la participation valable} \cdot 100}{\text{rendement total}} = \dots \%$$

Une majorité de cantons et demi-cantons reprennent le même principe de calcul, généralement aux mêmes conditions. Cependant, les cantons distinguent, à la différence du droit fiscal fédéral, les S.A. holdings pures pour autant que cette qualité leur soit reconnue et enregistrée (voir *Besteuerung...*, p. 155-156, *op. cit.* in note 1, p. 244).

Les S.A. holdings ont pour but la participation dans d'autres entreprises. Elles bénéficient de privilèges fiscaux qui peuvent prendre les formes suivantes:

- exonération partielle ou totale de l'impôt sur le rendement net;
- évaluation réduite du capital imposable;
- remise partielle de l'impôt proportionnel sur le capital;
- taxation au gré des autorités fiscales compétentes.

Le tableau 7 résume les privilèges cantonaux:

- a) 22 législations fiscales n'imposent pas le bénéfice net (exceptions: GE, NE et AR).
- b) 21 cantons et demi-cantons prévoient un taux d'imposition du capital plus avantageux que celui de la S.A. d'exploitation; GE, VD et LU le même taux (exception: Fribourg, barème non comparable).
- c) 13 législations, au moins, admettent une évaluation réduite du capital imposable (ZG, BL, SH, VD, GL, NE, NW, TG, TI, GR, UR, LU et FR).

### 3.3.3 La S.A. de domicile

La S.A. de domicile n'est pas reconnue au sens de la législation fiscale fédérale. On lui applique donc les critères d'imposition des sociétés d'exploitation; elle bénéficie, le cas échéant, des réductions accordées aux holdings, et aux participations.

Le point de vue des législations cantonales est très souvent différent. La société de domicile recherche, en s'établissant dans un canton, des avantages fiscaux exclusivement. Sept cantons refusent de lui reconnaître des privilèges: aussi est-elle assimilée à la société d'exploitation (GE, ZH, AG, SH, VD, SO, AI). Les autres cantons reconnaissent sa forme et lui accordent les privilèges recherchés:

- a) 16 cantons n'imposent pas le BN; Berne n'en impose qu'une partie (exceptions: les 7 cantons précités et NE).
- b) 12 cantons imposent le capital aux mêmes conditions avantageuses que celles appliquées aux holdings; 2 cantons y ajoutent une taxe de base (BS et LU); 2 cantons modifient le taux (GR: taux plus faible — et BL: taux plus fort); enfin 1 canton (AR) applique le même taux, mais permet une diminution de la base fiscale (suppression de la réserve latente de l'assiette fiscale) (exceptions: les 7 cantons précités et BE).

Que ce soit l'imposition des sociétés holdings ou celle des sociétés de domicile, les privilèges fiscaux sont accordés aussi bien par les cantons de capacité financière faible que forte. Il faut cependant remarquer que 5 des 8 cantons les plus riches imposent les S.A. de domicile comme les S.A. d'exploitation.

Nous n'avons pourtant pas trouvé de corrélation significative entre les montants des impôts payés par ces sociétés dans les cantons (*Charge fiscale en Suisse, 1970, op. cit.*, pp. 72-73) et les revenus cantonaux moyens d'une part, ou la série des indices de capacité financière d'autre part. (Les calculs ont été effectués pour un bénéfice net de Fr. 0.—, 50.000.— et 100.000.—).

## **4. CONCLUSIONS**

### **4.1 Conclusions sur l'imposition des salariés**

Une harmonisation fiscale qui se limiterait à uniformiser les procédures d'imposition des revenus ne permettrait pas de réduire les disparités existant entre les cantons. Nous avons vu, en effet, que si des différences existent au niveau de la détermination du revenu fiscal (3.2.1) et des déductions admises (3.2.2), elles ne sont pas significatives lorsqu'elles sont rapprochées des revenus moyens cantonaux.

On pourrait bien, en particulier, unifier les déductions admises par les cantons de sorte que seules les situations d'état-civil et de charges familiales soient prises en considération, à l'exclusion de toute disparité due à une situation géographique. Cette mesure n'aurait qu'une portée administrative: l'uniformité des modes d'imposition permettrait une simplification de celle-ci et augmenterait probablement la transparence intercantonale. La mesure ne serait nullement négligeable sous ce rapport. On aurait pourtant tort de croire qu'elle serait une panacée aux écarts de plus en plus profonds qui séparent les économies cantonales.

Des corrélations significatives existent entre les revenus cantonaux moyens et les revenus minimum imposables d'une part, le niveau initial des taux d'imposition d'autre part. Toutefois, ces différences ne sont pas réductibles dans l'état actuel des économies cantonales. Réduire ces disparités ne ferait que desservir les cantons financièrement faibles puisqu'ils perdraient ainsi une partie de leur revenu fiscal. Inversement l'alourdissement des fiscalités cantonales les plus légères serait une mesure difficilement acceptable pour les communautés cantonales concernées. Le problème repose donc entièrement sur une amélioration du mode de péréquation financière que la Confédération applique.

### **4.2 Conclusions sur l'imposition des personnes morales (S.A.)**

L'étude comparative des fiscalités cantonales auprès des salariés nous a permis de définir un lien réel entre le niveau du développement de l'économie cantonale (exprimé par le revenu moyen cantonal) et

- le revenu minimum imposable: ce minimum est plus élevé lorsque le canton est pauvre;
- le taux initial de l'impôt: ce taux initial est plus élevé lorsque le revenu cantonal par habitant est faible.

En plus, nous avons constaté que la progressivité relative des barèmes cantonaux était plus rare lorsque le canton est de capacité financière faible ou moyenne.

L'analyse de l'imposition des S.A., dans les trois formes considérées, ne permet pas de tirer des conclusions similaires: jamais nous n'avons pu trouver un rapport réel entre le niveau de l'économie cantonale et l'un des quatre paramètres de la charge fiscale.

Il n'y a aucune corrélation significative: on ne peut pas dire, comme cela est possible pour l'imposition des salariés, que la charge fiscale est d'autant plus lourde que le canton est pauvre. Inversement, on ne peut pas conclure que l'imposition est plus faible dans les cantons pauvres afin de faciliter leur développement.

Il existe pourtant des exceptions en ce qui concerne les sociétés d'exploitation: nous avons cité FR, UR, ZG et AG.

### 4.3 Conclusions générales

L'analyse approfondie des disparités fiscales entre les législations des 25 cantons et demi-cantons nous permet de tirer quelques conclusions assez importantes.

a) Historiquement les disparités fiscales trouvent leurs origines plus dans les différences des structures économiques et sociales que dans le fédéralisme et l'autonomie des cantons. On revient à la distinction connue entre les systèmes fiscaux des pays industrialisés et des pays sous-développés. Dès l'instant où le développement économique s'amorce, les cantons à systèmes fiscaux « arriérés » s'alignent aussi sur la législation des cantons industrialisés.

b) Dès 1950, et particulièrement lors des révisions partielles ou totales des lois fiscales, les législations de tous les cantons se sont rapprochées dans tous les aspects essentiels. Une harmonisation vaste est déjà réalisée dans les grandes lignes.

c) Les divergences secondaires qui existent encore au niveau de la détermination du revenu fiscal ou du bénéfice imposable, et du capital privé ou de la société, pourraient être réduites. Elles ne dépendent pas en effet de critères économiques purs sous-jacents: dès lors que les cantons expriment leur volonté d'harmoniser, les conditions seraient remplies qui mèneraient à l'harmonisation de ces deux paramètres. Du point de vue technique, administratif et juridique on pourrait y arriver soit par une loi cadre émanant de la Confédération, soit par un concordat intercantonal.

d) L'harmonisation des deux autres paramètres (revenu minimum imposable et barème des taux) ne peut être envisagée dans la situation actuelle des économies cantonales. Elle ne tiendrait pas compte des causes auxquelles sont liées les disparités et provoquerait des « pertes » et des « gains » pour les différents cantons (harmonisation à la moyenne suisse). Les « gagnants » — ou la Confédération, si nous tenons au fédéralisme et à l'autonomie des cantons — devraient dédommager les « perdants ».

e) A côté de cette solution, peu réaliste à notre avis, nous entrevoyons d'autres possibilités: par exemple l'alternative d'une politique régionale efficace, ou une péréquation financière mieux construite, dans le but d'accélérer l'élimination des disparités structurelles entre les cantons, et arriver à un revenu cantonal « égalisé » ou très proche de la moyenne suisse.

f) Au fond, et dans l'état actuel des choses, le problème de l'harmonisation fiscale intercantonale est un « faux problème économique ». L'harmonisation des deux premiers paramètres est déjà largement réalisée: elle doit être poursuivie jusqu'à sa conclusion, mais ces démarches n'ont qu'un caractère juridique, administratif et technique, et non pas économique. Les disparités existantes entre les deux autres paramètres cantonaux ont leur raison d'être: elles sont l'effet du niveau des économies cantonales. Le vrai problème est celui de l'harmonisation des dépenses et de la péréquation.

En effet, la politique économique pratiquée par la Confédération est un élément non négligeable des croissances cantonales. L'aide financière fédérale a pris deux formes principales: les subventions à l'agriculture de montagne et la péréquation financière intercantonale. Dans le cas des premières, il s'agit surtout d'une aide de protection et non d'orientation. Ne maintient-elle pas alors certaines régions dans un sous-développement en favorisant des activités peu rentables? Les mesures fédérales de péréquation ne sont pas non plus favorables aux cantons pauvres. Sans doute, bénéficient-ils d'un taux de subventionnement fédéral plus élevé que les autres. Encore faut-il qu'ils soient à même de financer

leur part restante. Du fait de la faiblesse de leurs recettes fiscales, les cantons pauvres investissent moins et bénéficient ainsi dans une moindre mesure des subventions fédérales. Il est vrai que de nouvelles propositions sont à l'étude, qui devraient corriger la situation actuelle.

Au niveau des cantons il serait utile de faire une analyse comparative approfondie des budgets, par catégories de dépenses, en proportion de la dépense cantonale totale, en proportion de la dépense de la même catégorie pour l'ensemble des cantons.

La théorie moderne, du reste, a déjà posé clairement le problème: compenser les « perdants »<sup>1</sup>, lier l'analyse « des changements de l'imposition à l'analyse des effets de ces changements sur le budget »<sup>2</sup>, ou bien accorder une plus grande importance « aux dépenses pour l'instruction, pour l'hygiène et pour les assurances sociales » qu'à une « harmonisation formelle des impôts »<sup>3</sup>.

Les résultats de notre analyse sur les fondements des disparités encore existantes, ainsi que ces suggestions théoriques devraient être utiles pour éclaircir mieux un problème très débattu, mais qui sort rarement de l'horizon administratif. C'est le souhait que nous voudrions finalement exprimer.

---

<sup>1</sup> Douglas DOSSER, *Theoretical Considerations for Tax Harmonisation*, University of York, Reprint N. 32, p. 72.

<sup>2</sup> *Ibid.*, p. 77.

<sup>3</sup> Ingold METZE, *op. cit.* p. 245.

## ANNEXE 1

### Classification des cantons selon leur puissance financière fiscale, servant de base à la péréquation financière

Classes	Cantons	Index global pondéré	
		1970/71	1972/73
Cantons forts	Bâle-Ville . . . . .	520	522
	Genève . . . . .	230	226
	Zoug . . . . .	174	160
	Zurich . . . . .	152	152
	Bâle-Campagne . . . . .	137	128
	Argovie . . . . .	108	104
Cantons moyens	Schaffhouse . . . . .	99	98
	Vaud . . . . .	96	92 *
	Glaris . . . . .	93	98
	Neuchâtel . . . . .	86	92
	Soleure . . . . .	86	81
	Nidwald . . . . .	85	81
	Saint-Gall . . . . .	80	79
	Berne . . . . .	77	76
	Thurgovie . . . . .	75	76
	Tessin . . . . .	71	67
Appenzell Rh.E. . . . .	67	67	
Cantons faibles	Grisons . . . . .	66	64
	Uri . . . . .	65	61
	Lucerne . . . . .	64	61
	Fribourg . . . . .	59	50 *
	Schwyz . . . . .	59	54
	Valais . . . . .	51	44
	Obwald . . . . .	36	38
Appenzell Rh.I. . . . .	33	33	
Moyenne	Suisse . . . . .	100	100

Index stable: ZH, AP Rh.E. et Rh.I.

Index augmenté: NE (6), GL (5), BS (2) et OW (2), TG (1)

Index affaibli: ZUG (14), BL et FR (9), VS (7), SO et SZ (5), GE AG VD NW TI et UR (4), LU (3), GR (2), SH SG et BE (1)

Sources : Eidg. Finanz- und Zolldepartement  
 1970/71 8.12.1969 444/69  
 1972/73 3.11.1971 671/71

## ANNEXE 2

### Le calcul du coefficient de corrélation et son test

Tous les calculs de coefficient de cette étude ont été calculés de la même manière.

$$R = \frac{\sum_{i=1}^{25} (x_i - \bar{x}) \cdot (y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum_{i=1}^{25} (x_i - \bar{x})^2 \cdot \sum_{i=1}^{25} (y_i - \bar{y})^2}}$$

où  $\bar{x}$  = revenu moyen pondéré suisse (ensemble des 25 cantons et demi-cantons)  
 $x_i$  = revenus cantonaux par habitant  
 $\bar{y}$  = moyenne de la série considérée  
 $y_i$  = valeurs cantonales de la série considérée.

On vérifie si le coefficient de corrélation est significatif par le test  $t$ .

La valeur théorique du test, appelée  $t$ , est donnée par les tables de la distribution cumulative de Student selon le degré de liberté ( $n-2$ ) et le seuil de signification que l'on désire.

Pour  $n = 25$  et un seuil de 0,05 (erreur de 0,05 ou 5% admise), la valeur théorique  $t_e = 2,069$ .

On calcule la valeur empirique ainsi:

$$|t| = \frac{R \cdot \sqrt{(n-2)}}{\sqrt{1-R^2}}$$

Si  $|t| > t_e$  alors le coefficient de corrélation est significatif<sup>1</sup>.

Pour $R =$	0,6405	$ t  =$	3,9996
	0,6144		3,7345
	0,6553		4,1602
	-0,66		-4,21

Les coefficients sont donc tous significatifs.

<sup>1</sup> J. JOHNSTON, *Econometric Methode*, p. 33, McGraw Hill 1963.