

06.463

Initiative parlementaire
Déductibilité fiscale des versements en faveur de partis politiques

Rapport de la Commission des institutions politiques du Conseil des Etats

du 17 juin 2008

Monsieur le Président,
Madame, Monsieur,

Par le présent rapport, nous vous soumettons le projet d'une loi fédérale sur la déductibilité des versements en faveur de partis politiques, que nous transmettons simultanément au Conseil fédéral pour avis.

La commission propose d'adopter le projet d'acte ci-joint.

Le 17 juin 2008

Pour la commission :

Le président, Hansheiri Inderkum

Condensé

Les versements en faveur de partis politiques doivent-ils être déductibles fiscalement ? En Suisse, la situation juridique est loin d'être claire dans ce domaine. En effet, certains cantons prévoient de telles déductions dans leur législation et d'autres non. Le Tribunal fédéral a récemment rendu un arrêt critiquant les cantons qui autorisent des déductions de cette nature, parce qu'il a estimé que celles-ci étaient contraires au droit fédéral.

Les modifications de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) qui sont proposées dans le cadre du présent projet devraient permettre d'éclaircir la situation. Désormais, il sera expressément prévu que les personnes physiques puissent déduire de leur revenu imposable, au titre de déduction générale, les cotisations et les versements en faveur de partis politiques. Quant aux personnes morales, elles pourront dorénavant faire valoir les versements en faveur de partis politiques au titre des charges justifiées par l'usage commercial.

Pour le calcul de l'impôt fédéral direct, les déductions de cette nature seront possibles jusqu'à concurrence d'un montant maximal de 10 000 francs. S'agissant du calcul des impôts cantonaux et communaux, le montant déductible sera fixé par le droit cantonal. Si les cantons jouiront donc d'une certaine marge de manœuvre à cet égard, ils devront néanmoins tous appliquer le principe de la déductibilité fiscale des versements effectués en faveur de partis politiques.

Rapport

1 Genèse du projet

1.1 L'initiative parlementaire 06.463 (Reimann)

1.1.1 Les objectifs de l'initiative

L'initiative parlementaire déposée le 4 octobre 2006 par le conseiller aux États Maximilian Reimann (UDC, AG) vise à modifier et compléter la législation fédérale relative à la fiscalité (LIFD et LHID). Primo, concernant l'impôt fédéral direct, l'auteur de l'initiative souhaite que les versements attestés effectués par une personne physique ou morale en faveur d'un parti politique soient déductibles du revenu imposable ou du bénéfice net jusqu'à concurrence d'un montant maximal fixé par les Chambres fédérales. Secundo, concernant l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, il demande que les versements attestés effectués par une personne physique ou morale en faveur d'un parti politique soient déductibles du revenu imposable ou du bénéfice net jusqu'à concurrence d'un montant maximal fixé conformément au droit cantonal.

Dans son développement, Maximilian Reimann souligne l'importance des partis politiques pour le système politique de la Suisse, partis dont le rôle est d'ailleurs décrit à l'art. 137 de la Constitution fédérale (Cst.). Les cantons n'autorisent pas tous la déduction des versements en faveur de partis politiques. L'auteur de l'initiative est choqué par la diversité de traitement selon les cantons, et parfois même à l'intérieur d'un même canton. Il relève également que les cantons qui admettent cette déduction se heurtent de plus en plus à la critique des instances de recours car, suivant la jurisprudence et la doctrine dominantes, il n'existe pas de base légale à l'échelon fédéral pour la déduction des versements précités.

1.1.2 L'examen préalable de l'initiative

La Commission des institutions politiques (CIP) du Conseil des États a procédé à l'examen préalable de l'initiative le 26 avril 2007. Par 8 voix contre 0, et 1 abstention, elle a décidé d'y donner suite. La CIP du Conseil national a approuvé cette décision le 27 août 2007, sans opposition. Les groupes parlementaires se sont tous accordés à souligner l'importance des partis politiques, dont l'existence dépend pourtant des dons de particuliers puisqu'ils ne bénéficient d'aucune aide financière de l'État.

1.1.3 Le projet destiné à être mis en consultation

Eu égard à ces positions sans équivoque, la CIP du Conseil des États a pu s'atteler à l'élaboration des dispositions légales visant à mettre en œuvre l'initiative. Le 7 septembre 2007, la commission a chargé son secrétariat d'élaborer, conjointement avec l'Administration fédérale des contributions et la Chancellerie fédérale, un projet d'acte et un rapport explicatif. Le 22 janvier 2008, la commission a approuvé, par 8 voix contre 3, le projet destiné à être mis en consultation.

1.1.4 Examen des résultats de la procédure de consultation et adoption définitive du projet à l'intention du conseil

La procédure de consultation a eu lieu du 1^{er} février au 30 avril 2008. Ses résultats ont été réunis dans un rapport dont la CIP a pris acte le 17 juin 2008. En tout, 48 réponses ont été recueillies : celles des 26 gouvernements cantonaux ainsi que celles de huit partis politiques, 13 organisations et un particulier. Seuls quatre gouvernements cantonaux (AI, NE, OW, VD) ont formellement rejeté le projet. Le canton des Grisons s'y est opposé pour des raisons de systématique du droit mais a proposé une autre solution. Tous les partis ont globalement approuvé le projet de la CIP-E, de même que la grande majorité des associations et organisations consultées. Par sa part, l'Organisation faîtière des petites et moyennes entreprises PME compte aussi bien des partisans que des opposants au projet. Enfin, le Centre patronal a exprimé son désaccord.

Les opposants au projet lui ont surtout reproché d'être en contradiction avec les efforts de simplification du système fiscal. Certains cantons estiment même que les propositions portent atteinte à leur souveraineté.

Toutefois, dans l'ensemble, la grande majorité des participants à la consultation a accueilli favorablement le projet de la CIP-E, ce qui tend à conforter la commission dans ses intentions. Par ailleurs, soulignons que cette dernière approuve le principe de simplification du système fiscal. Dans le cas présent, force est de constater que la déduction fiscale des versements aux partis politiques est déjà appliquée dans 15 cantons et qu'elle ne constitue donc pas une nouveauté. Cette déductibilité, qui se justifie par le rôle éminent que jouent les partis sur le plan institutionnel, est visiblement perçue comme nécessaire dans de nombreux cantons, et l'insécurité juridique provoquée par les jugements contradictoires de différents tribunaux prouve qu'il est temps de légiférer au niveau fédéral.

La question de la mise en œuvre de ces mesures dans la législation fiscale a surtout suscité des réactions de la part des cantons. Si la plupart d'entre eux ne voient pas d'objections à la voie proposée, d'autres préféreraient inscrire la déductibilité dans les dispositions relatives aux contributions bénévoles en faveur d'organisations d'utilité publique. Aux termes de la LIFD, de telles contributions sont déductibles jusqu'à concurrence de 20 % du revenu ou du bénéfice net. Toutefois, la proposition d'autoriser une déduction de cette ampleur pour les versements aux partis ne parviendrait guère à réunir une majorité et risquerait de mettre en péril le projet. C'est pourquoi la majorité de la CIP-E préférerait fixer un montant maximal de 10 000 francs. Dans ce cas, la systématique imposerait la création d'une disposition distincte pour les dons aux partis politiques.

La définition d'un montant maximal de 10 000 francs a également été approuvée par la majorité des personnes et organes consultés, mais plusieurs montants différents ont été proposés, allant de 3 000 francs (AG) à 20 000 francs (VS, PDC, UDC, Gastro Suisse), en passant par 5 000 francs (PS, Travail Suisse). D'autres participants à la consultation (GE, JU, NW, PCS) ont plaidé en faveur d'un pourcentage : 10 % du revenu ou du bénéfice.

La proposition de la minorité, qui conditionne la déduction des versements à leur déclaration publique, a été nettement rejetée par 12 des participants à la consultation

(JU, LU, TI, VD, VS, ZH, GR, SH, PRD, PLS, PCC et Gastro Suisse), tandis que six (GE, PS, PES, PCS, USS, Union des villes suisses) l'ont approuvée. Pour sa part, le PDC propose de contraindre les partis à déclarer uniquement la somme totale des dons qui leur sont versés et non l'identité des donateurs. Soulignons que cette question dépasse le présent projet, qui ne traite que de la déductibilité des dons individuels.

Seule une minorité des organes et personnes consultés s'est exprimée sur la notion de « parti politique », et les avis divergent : si certains saluent la définition donnée par la CIP-E, d'autres la trouvent trop compliquée et difficilement applicable. Certes, dans la plupart des cas, il est aisé de savoir si on a fait à un parti politique ou non, mais pour les quelques cas controversés, les autorités fiscales doivent pouvoir se fonder sur une définition claire, inscrite dans la loi. Toutefois, intégrer aussi les partis politiques communaux, comme l'exigent l'Association des communes et le canton de Berne, rendrait la mise en œuvre par trop difficile.

Les cantons VS et GR ont critiqué la disposition transitoire et demandé une adaptation du délai afin que les cantons disposent d'au moins deux ans pour adapter leur législation. La CIP-E a donc modifié son projet en ce sens.

Enfin, les cantons ont été appelés explicitement à se prononcer sur les pertes de recettes fiscales attendues. Si la plupart n'ont pu donner de chiffres précis, ils ont toutefois estimé que ce manque à gagner serait minime. Les rares données chiffrées font état de pertes attendues de l'ordre de quelques centaines de milliers de francs.

Le 17 juin 2008, la CIP-E a adopté le projet à l'intention du conseil, par 8 voix contre 0 et 3 abstentions, et l'a transmis simultanément au Conseil fédéral pour avis.

1.2 Situation juridique

1.2.1 Les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct et de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes

Aux termes de l'art. 33a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; RS 642.11), peuvent être déduits du revenu, dans une certaine mesure, « les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique ». La possibilité de déduire des dons du revenu dans l'impôt fédéral direct est donc liée à l'exonération fiscale de la personne morale qui en bénéficie, exonération visée à l'art. 56, let. g, LIFD – disposition qui mentionne d'ailleurs elle aussi, précisément, les « buts de service public ou d'utilité publique ».

Les mêmes termes se retrouvent à l'art. 9, al. 2, let. i, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RS 642.14), où il est indiqué que les déductions générales comprennent notamment « les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales, jusqu'à concurrence du montant prévu par le droit cantonal, en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs

but de service public ou d'utilité publique ». Dans ce contexte, les exonérations visées sont précisées à l'art. 23.

1.2.2 L'interprétation des dispositions par le Tribunal fédéral et par la doctrine

À ce stade du rapport, il apparaît essentiel de se pencher sur l'interprétation des termes « but de service public ou d'utilité publique », qui sont utilisés dans les deux lois précitées, afin de déterminer si ces buts sont effectivement ceux que poursuivent les partis politiques.

1.2.2.1 L'examen de l'harmonisation fiscale par les Chambres fédérales

Les Chambres fédérales ont examiné la LIFD et la LHID dans le cadre de l'objet 83.043 (Harmonisation fiscale. Lois). Elles ont alors évoqué, accessoirement il est vrai, la question de l'exonération fiscale des partis politiques à l'instigation de l'ancien conseiller national Stucky (PRD, ZG). En effet, celui-ci estimait que le moment était propice à un éclaircissement de la question de l'exonération fiscale des partis politiques. À ses yeux, comme le Conseil national avait de toute façon créé une divergence avec le Conseil des États au sujet des dispositions concernées, ce dernier pouvait saisir l'occasion pour se pencher sur ce point (BO N 1990 448). Une semaine auparavant, M. Stucky avait d'ailleurs déjà demandé, lors des délibérations sur l'objet 88.075 (Aide aux partis politiques), de prévoir l'exonération fiscale des partis politiques, proposition qui n'avait pas rencontré d'opposition au Conseil national (BO N 1990 270). Toutefois, le Conseil des États n'a pas réagi, et la question de l'exonération fiscale des partis politiques n'a plus été abordée dans la procédure d'élimination des divergences (BO E 1990 727).

La question de l'imposition des partis politiques et celle, qui nous intéresse en particulier dans le cadre du présent projet, de la déductibilité fiscale des versements en faveur de partis politiques ont donc sombré au cours du vaste débat de l'harmonisation fiscale. Le message du Conseil fédéral sur l'harmonisation fiscale, du 25 mai 1983, est lui-même avare de précisions concernant l'interprétation des termes « but de service public ou d'utilité publique » (FF 1983 III 1 ss).

1.2.2.2 L'interprétation des dispositions par la doctrine

Pour la doctrine, les dispositions concernées représentent une question des plus intéressantes en matière d'interprétation. Un article de Danielle Yersin est souvent cité à cet égard : « Le statut fiscal des partis politiques, de leurs membres et sympathisants » (in ASA [archives de droit fiscal suisses], 1989, vol. 58, p. 97 ss). Mme Yersin est d'avis qu'une interprétation extensive des dispositions en question n'est en aucun cas souhaitable. Elle justifie sa position en faisant notamment remarquer qu'aucun parti ne peut à lui seul prétendre viser exclusivement des buts d'intérêt général : « Chaque parti pris individuellement défend ses propres conceptions de la société, vise à obtenir et à asseoir ses membres en nombre le plus élevé aux fonctions les plus importantes. Ainsi, si l'interaction des différents partis revêt toutes les qualités relevées dans cet arrêt, ils ne poursuivent, chacun pour soi, ni des buts d'intérêt public, ni des fins de service public ; ils ne sauraient donc être exonérés pour ce motif » (cf. Yersin, p. 107). Toujours selon Mme Yersin, il y aurait néan-

moins de bonnes raisons d'accorder des avantages fiscaux aux partis politiques, à leurs membres et à leurs sympathisants. Cependant, elle propose alors de ne pas considérer les partis politiques comme des personnes morales poursuivant des « buts de service public ou d'utilité publique », mais de prévoir pour eux des dispositions spéciales.

Par ailleurs, dans leurs commentaires sur la législation fiscale, Markus Reich et Peter Locher estiment que les partis politiques ne sont pas d'utilité publique et que leurs buts premiers ne sont pas des buts de service public (Reich, Markus in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, I/1, 2^e éd., Bâle/Genève/Munich 2002, N^o 53 à propos de l'art. 9 LHID ; Locher, Peter : commentaire sur la LIFD, II^e partie, Therwil /Bâle 2004, chiffre marginal 104 à propos de l'art. 56).

1.2.2.3 La circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 8 juillet 1994

Dans sa circulaire du 8 juillet 1994 intitulée « Exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique (art. 56, let. g, LIFD) ou des buts culturels (art. 56, let. h, LIFD) ; déductibilité des versements bénévoles (art. 33, 1^{er} al., let. i, et art. 59, let. c, LIFD) », l'Administration fédérale des contributions a repris à son compte l'interprétation qui domine la doctrine (circulaire reproduite in *ASA*, vol. 63, p. 130 ss) : « Il faut interpréter restrictivement la notion de service public et exiger l'avis de la collectivité publique (par ex. une commune) concernée pour que le service public ne devienne pas un motif d'exonération illimité. Par exemple, un parti politique ne poursuit pas prioritairement un but de service public au sens de cette disposition, mais sert en premier lieu les intérêts de ses membres : il ne peut par conséquent pas bénéficier de cette exonération. »

1.2.2.4 La jurisprudence

En dépit de l'unanimité faite autour de l'interprétation de l'art. 9, al. 2, let. i, et de l'art. 23, al. 1, let. f, LHID, les cantons ont développé des pratiques différentes en ce qui concerne l'imposition des partis politiques et des versements en leur faveur. Certaines législations cantonales prévoient aussi bien l'exonération fiscale des partis que des possibilités de déduire les versements en leur faveur. Dans d'autres cantons, si les partis ne sont pas exonérés, les versements en leur faveur peuvent en revanche être déduits du revenu. Dans une troisième catégorie de cantons, les partis sont exonérés, mais les versements en leur faveur ne peuvent pas être déduits du revenu. Il existe enfin des cantons qui s'alignent sur la façon de procéder de la Confédération dans le domaine de l'impôt fédéral direct : ils ne prévoient ni l'exonération des partis politiques, ni la déduction des versements en leur faveur (cf. Yersin, p. 113 op. cit.).

Dans ces conditions, il n'est pas surprenant que les dispositions concernées aient donné lieu à des recours et des décisions judiciaires. Parmi ces dernières, deux arrêts très différents, portant sur la déductibilité des versements en faveur de partis politiques, méritent d'être évoqués.

1.2.2.4.1 L'arrêt du Tribunal administratif argovien du 7 février 2007

Au début 2007, le Tribunal administratif argovien s'est penché sur un recours de droit administratif émanant de l'administration fiscale cantonale. La commune de A avait refusé à un contribuable une déduction de 1000 francs au titre de versements faits à des partis politiques exonérés de l'impôt, déduction demandée en vertu de l'art. 40, let. 1, de la loi cantonale argovienne du 15 décembre 1998 sur les impôts. Une opposition formée contre cette décision a ensuite été rejetée par la commission fiscale. L'administration fiscale cantonale a alors déposé un recours auprès de la commission cantonale de recours en matière fiscale, mais sans succès, ce qui l'a amenée à déposer finalement un recours de droit administratif auprès du Tribunal administratif argovien. Dans un arrêt du 7 février 2007, celui-ci a donné raison à l'administration fiscale cantonale : la commune A a dû autoriser la déduction.

Le Tribunal administratif argovien s'est principalement demandé si la possibilité de déduire les versements en faveur de partis politiques prévue par le droit fiscal du canton d'Argovie était compatible avec l'art. 9, al. 2, let. i, LHID, donc si les partis politiques pouvaient être considérés comme des personnes morales au sens de cette disposition. Attendu qu'il ne pouvait sérieusement qualifier l'activité des partis comme étant d'utilité publique au sens du droit fiscal, le tribunal a examiné si les partis tendaient vers des buts de service public.

Et à propos de ce dernier point, le Tribunal administratif argovien a admis que c'était bien le cas, en s'appuyant notamment sur le rapport du Conseil fédéral du 23 novembre 1988 sur l'aide aux partis politiques (FF 1989 I 117 ss). Il s'est référé aussi à l'art. 137 Cst., qui précise que les partis politiques contribuent à former l'opinion et la volonté populaires. Le tribunal a critiqué la jurisprudence et la doctrine dominantes concernant les dispositions de la LHID en question et considéré qu'il était légitime et convaincant de penser « que les partis, tant que leurs activités dans leur ensemble visent des buts de service public, doivent bénéficier de l'exonération fiscale en raison de leurs buts de service public ; en conséquence, peu importe pour la déductibilité des versements que ceux-ci soient faits toujours à un seul et même parti »[trad.]. Ainsi, le Tribunal administratif argovien a conclu qu'il était possible d'avoir des avis totalement différents sur l'interprétation des dispositions concernées de la LIFD et de la LHID, ajoutant que cette marge d'appréciation devait être comprise comme une certaine liberté d'action pour les cantons.

1.2.2.4.2 L'arrêt du Tribunal fédéral du 7 juin 2007

À peine quelques mois plus tard, le Tribunal fédéral est parvenu à une conclusion différente. Il a été saisi d'un recours déposé par deux contribuables du canton de Zurich contre l'administration fiscale cantonale. Les deux plaignants s'opposaient à ce qu'une déduction de 3000 francs sur leur revenu leur soit refusée. Ils ont motivé leur recours par le fait que si la déduction prévue par la loi cantonale zurichoise sur les impôts, jusqu'à concurrence de ce montant, au titre des versements en faveur de partis politiques était certes contraire à l'harmonisation, ils devaient avoir droit à une déduction similaire en raison de l'égalité de traitement, même s'ils n'avaient effectué aucun versement.

Les plaignants en ont appelé au principe de « l'égalité dans l'illégalité ». Cependant, dans un arrêt du 7 juin 2007 (2A.647/2005), le Tribunal fédéral n'a pas constaté de

violation de ce principe et a rejeté le recours. En revanche, il a confirmé le point de vue des plaignants selon lequel le droit fiscal du canton de Zurich était contraire à l'harmonisation et ainsi au droit fédéral dans ce domaine.

En vertu de la loi cantonale zurichoise du 8 juin 1997 sur les impôts, les cotisations et les versements aux partis politiques représentés au Grand Conseil peuvent être déduits du revenu jusqu'à concurrence d'un montant global fixé par la loi (art. 31, al. 1, let. h, en rel. avec l'art. 61, let. g). Dans son arrêt, le Tribunal fédéral a constaté qu'il manquait une base légale à l'échelon fédéral pour justifier cette disposition : « Tout d'abord, les cotisations aux partis politiques ne sont pas des dons au sens de l'art. 9, al. 2, let. i, LHID, car les partis politiques ne sont pas d'utilité publique et leurs buts premiers ne sont pas des buts de service public » [trad.]. Le Tribunal fédéral cite à cet égard les commentaires sur la LHID mentionnés au ch. 1.2.2.2 et conclut : « La déduction prévue par l'art. 31, al. 1, let. h, de la loi cantonale zurichoise sur les impôts n'étant pas fondée par la LHID, elle est contraire à l'harmonisation et ainsi au droit fédéral » [trad.]. Le Tribunal fédéral est donc d'avis que les autorités fiscales zurichoises n'auraient plus dû appliquer d'office les dispositions concernées de la loi cantonale sur les impôts ; au besoin, le gouvernement cantonal aurait dû édicter les dispositions provisoires nécessaires.

Néanmoins, le Tribunal fédéral note qu'il n'a pas la compétence d'empêcher l'application de cette disposition cantonale, bien qu'elle soit contraire au droit fédéral. En effet, lorsqu'une disposition légale ou une pratique contraires à l'harmonisation produit un effet favorable au contribuable, celui-ci n'a aucun intérêt à recourir – un raisonnement qui vaut également pour les autorités chargées de la taxation. Quant à l'Administration fédérale des contributions, elle peut recourir uniquement contre une décision cantonale. Il résulte de cette situation des lacunes dans la surveillance, qui sont connues des services fédéraux aussi bien que cantonaux.

1.3 La situation actuelle dans les cantons

Dans quinze cantons, la loi sur les impôts permet la déduction des cotisations et des versements en faveur de partis politiques. L'arrêt du Tribunal fédéral du 7 juin 2007 conteste toute base légale fédérale à de telles dispositions cantonales.

L'incertitude règne donc dans les cantons concernés. C'est ainsi que la *Neue Luzerner Zeitung*, par exemple, titrait le 11 juillet 2007 : « Dons aux partis : le canton de Lucerne doit-il modifier sa pratique ? » Ce canton autorise en effet une déduction jusqu'à concurrence de 3000 francs ; et une révision de sa loi sur les impôts devrait même porter ce maximum à 5000 francs. La question se pose donc maintenant de savoir si cette révision pourra être mise en œuvre, d'autant plus qu'un recours lucernois contre cette possibilité de déduction est actuellement pendante au Tribunal fédéral.

Pour sa part, le Grand Conseil zurichois ne s'est visiblement pas laissé impressionner par l'arrêt du Tribunal fédéral. En effet, à sa séance du 18 juin 2007 (cf. *NZZ* du 19 juin 2007), il a provisoirement approuvé une initiative parlementaire de l'UDC et du PRD visant à augmenter le maximum déductible au titre des versements en faveur de partis politiques. De telles déductions devraient désormais être autorisées jusqu'à concurrence de 20 000 francs, alors que le plafond admis actuellement est de

3200 francs. Le Conseil d'État lui non plus n'a guère été troublé par l'arrêt du Tribunal fédéral : selon la *NZZ* du 7 décembre 2007, il a chargé la direction des finances d'examiner la question, puis, sur sa proposition, il a décidé de continuer à autoriser la déduction des versements en faveur de partis politiques.

Les politiques seraient donc plutôt partisans d'un élargissement des possibilités de déduction dans ce domaine, tandis que le Tribunal fédéral souligne l'absence de base légale à l'échelon fédéral pour ce genre de déductions. À l'évidence, il est donc nécessaire de légiférer en la matière, ne serait-ce que par souci de clarté.

1.4 Débats préalables sur la déductibilité des versements en faveur de partis politiques

Dans son rapport du 23 novembre 1988 sur l'aide aux partis politiques (88.075), le Conseil fédéral portait encore du principe que, telle qu'elle était utilisée dans les projets portant sur la LIFD et la LHID, la notion de « buts de service public » pouvait, dans la pratique, autoriser la déduction des versements en faveur de partis politiques (FF 1989 I 172). Lors des débats aux Chambres, cette question n'a tout d'abord été traitée que très accessoirement (cf. ch. 1.2.2.1) et n'a finalement pas été tranchée. Dans sa circulaire publiée le 8 juillet 1994, l'Administration fédérale des contributions prenait pourtant le contre-pied du Conseil fédéral en interprétant les dispositions concernées dans un sens différent de celui du rapport 88.075 (cf. ch. 1.2.2.3).

Considérant que la circulaire donnait une « interprétation excessivement restrictive [*de ces dispositions*], qui pénalise la fonction publique et démocratique des partis », le conseiller national Werner Carobbio (PS, TI) avait déposé, le 8 décembre 1994, un postulat (Po 94.3520) visant à modifier cette interprétation. Dans sa réponse du 27 juin 1995, le Conseil fédéral avait longuement expliqué que, selon lui, la législation ne laissait aucune possibilité d'interprétation permettant de considérer que les versements en faveur des partis pouvaient être déductibles. Dans le cadre des débats du Conseil national, l'ancien conseiller fédéral Kaspar Villiger avait indiqué que, pour permettre la déduction des versements aux partis politiques, un vote du Parlement était indispensable. M. Villiger avait toutefois déclaré au Conseil national que même si celui-ci décidait de transmettre le postulat, il ne verrait pas là une raison suffisante pour modifier la pratique, et qu'il y était pour sa part opposé, les bases légales n'autorisant pas en l'état un tel changement de pratique. De fait, à ses yeux, la portée de la modification envisagée était trop importante pour qu'on pût la mettre en place sous couvert d'un simple changement de pratique de la part de l'Administration des contributions, et qu'il fallait au contraire passer impérativement par la voie législative (BO N 1996 1540). Contre la volonté du Conseil fédéral, le Conseil national avait par la suite adopté le postulat par 76 voix contre 28. Toutefois, comme l'avait annoncé le conseiller fédéral Villiger, la pratique de l'Administration des contributions est, depuis, restée inchangée et on attend encore que les discussions soient entamées dans le cadre législatif.

Récemment, cette question a été abordée par la CIP du Conseil national dans le cadre du projet concernant la publication des montants de soutien importants versés pour financer les campagnes de votation (99.430). Ce projet instaurait toutefois une obligation de déclaration, limitant la déduction aux dons qui auraient été rendus publics (FF 2003 3482 s.). Cette solution apparaissant difficile à mettre en pratique,

elle n'a pas été suivie et le Conseil national a fini par classer définitivement le projet.

2 Grandes lignes du projet

2.1 Intégration des versements en faveur des partis politiques à la liste des déductions et à celle des charges justifiées par l'usage commercial

Il ne s'agit pas de poursuivre ici la discussion stérile concernant l'utilité publique des partis politiques et la légitimité d'une déduction fiscale des versements en leur faveur. En effet, il est évident que les acteurs de la vie politique maintiendront toujours que les partis visent un « but de service public », tandis que les autorités judiciaires auront tendance à argumenter dans le sens contraire. L'objectif est donc plutôt d'aller dans la direction proposée par l'ancien conseiller fédéral Villiger lors du débat du 24 septembre 1996 au Conseil national (cf. ch. 1.4), à savoir, mentionner explicitement les partis politiques dans le droit fiscal.

Contrètement, le projet vise à ajouter les « cotisations et versements en faveur de partis politiques » à la liste des déductions générales auxquelles les personnes physiques peuvent prétendre. Les versements comprennent aussi les contributions des élus, c'est-à-dire les sommes que les personnes en charge d'un mandat politique doivent verser à leur parti. S'agissant des personnes morales, les versements en faveur des partis politiques viennent compléter la liste des charges justifiées par l'usage commercial. Il est à noter que ces versements se distinguent des sommes déjà déductibles au titre de « parrainage politique » par le fait qu'ils ne doivent pas être faits publiquement (cf. réponse du Conseil fédéral en date du 14 mars 2000 à la question Berberat 00.1016).

Les dons faits aux partis politiques constituent ainsi des déductions prévues par la loi et il n'est donc nullement nécessaire de débattre ici des buts poursuivis par les partis politiques. L'interprétation des dispositions des art. 9, al. 2, let. i, LHID, et 33a LIFD n'a aucune influence sur la question de la déductibilité des versements en faveur de partis politiques.

Par conséquent, la question de la déductibilité des versements en faveur des partis n'est plus nécessairement liée à celle de l'imposition des partis, même si c'est le cas dans la législation fiscale de la Confédération et dans certains cantons. Dans la mesure où il s'agit de deux questions bien distinctes, elles peuvent tout à fait être traitées séparément. Aussi le présent projet vise-t-il uniquement à inscrire dans la loi la possibilité de déduire fiscalement les versements en faveur des partis politiques. Si le législateur devait décider à l'avenir d'exonérer fiscalement les partis en leur qualité d'institution, il lui faudrait suivre la même voie que pour les déductions, c'est-à-dire mentionner explicitement les partis politiques dans la liste des institutions exonérées de l'impôt.

Les modifications de loi proposées ici clarifient la situation pour les cantons en ce qui concerne la déductibilité des versements en faveur des partis politiques : la législation fédérale considérant désormais que ces versements peuvent être déduits du revenu, les différentes législations cantonales doivent être adaptées afin de prévoir

les déductions correspondantes. Le projet permettra ainsi de gommer les inégalités regrettables qui existent entre les cantons dans ce domaine.

2.2 Prise en compte de l'importance politique des partis

En Suisse, les partis politiques ne peuvent compter que sur une aide minime de la part de l'État, par exemple via les groupes parlementaires. Cette contribution extrêmement réduite contraste avec l'importance que revêtent les partis dans le système politique de la Suisse. En effet, non seulement ils constituent la pierre angulaire du dit système, notamment depuis la mise en place du scrutin proportionnel, mais ils jouent aussi un rôle majeur dans la formation de l'opinion à la veille des votations populaires.

La Constitution fédérale de 1998 tient compte de cette spécificité en consacrant un article aux partis politiques : l'art. 137 dispose que « les partis politiques contribuent à former l'opinion et la volonté populaires ». Cette mission est loint d'être simple si l'on songe que le peuple est appelé à voter pas moins de trois ou quatre fois par an.

En garantissant dans tous les cantons la déductibilité des versements en faveur des partis politiques, le législateur fait un geste – certes modeste – pour tenir compte de l'importance des partis : toute personne souhaitant apporter un soutien financier à ces institutions doit au moins avoir droit à une compensation fiscale. Qui plus est, cette possibilité de déduction fiscale pourra également constituer une incitation aux dons en faveur des partis politiques.

3 Commentaire par article

3.1 Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11)

Art. 33, al. 1, let. i

L'art. 33 LIFD énumère toutes les déductions générales auxquelles les personnes physiques ont droit lorsqu'elles s'acquittent de l'impôt fédéral direct. Le projet vise à introduire une lettre i, selon laquelle les cotisations et les versements en faveur de partis politiques peuvent eux aussi être déduits du revenu. Seront déductibles aussi bien les cotisations et les dons des particuliers que les contributions des élus.

Il est proposé ici de déduire ces cotisations et versements jusqu'à concurrence d'un montant de 10 000 francs. L'objectif est de fixer un montant déductible maximal, notamment pour les personnes physiques qui à la fois payent une cotisation et effectuent des versements en faveur d'un parti. Leur statut professionnel – indépendant ou salarié – ne joue ici aucun rôle. Le montant de 10 000 francs vaut pour un couple ; les deux conjoints ne peuvent donc pas déduire chacun 10 000 francs.

Pour bénéficier de ces nouvelles déductions, les personnes physiques doivent obligatoirement fournir des justificatifs attestant qu'elles se sont acquittées des cotisations et versements concernés.

Le projet prévoit d'autoriser une déduction de l'impôt fédéral direct dont le montant sera supérieur aux déductions prévues aujourd'hui par les cantons, afin notamment d'inciter fortement les contribuables à faire des dons aux partis politiques.

Une *minorité de la commission* propose d'autoriser la déduction uniquement lorsque les dons sont faits publiquement. Concrètement, elle entend introduire la possibilité pour les contribuables de déduire jusqu'à 10 % de leur revenu imposable – mais 20 000 francs au maximum – pour autant qu'ils contribuent publiquement à financer un parti politique. Elle vise ainsi à encourager, de manière simple, la publication des dons aux partis politiques. Pour sa part, la majorité de la commission juge cette proposition contre-productive : elle estime que le projet doit avant tout servir à inciter les contribuables à faire des dons aux partis politiques. Elle craint que l'obligation de déclarer les dons ne rebute bon nombre de donateurs potentiels. Enfin, elle doute qu'une telle mesure puisse être mise en œuvre de manière simple : il faudrait en effet établir des listes recensant les contributions et versements.

Par ailleurs, le terme de « parti politique » doit lui aussi être encore clairement défini. Certes, on pourrait renoncer à le définir dans la loi, comme l'a fait le canton de Berne. Ce dernier se contente en effet de préciser dans le commentaire de sa législation fiscale que « tout groupe ayant une mission politique durable » est considéré comme un parti politique. Toujours selon ce commentaire, « le groupe doit avoir des statuts et un programme et pouvoir participer à des élections. À titre d'exemple, on ne considère pas comme parti politique les mouvements de contestation fondés pour défendre des objectifs ponctuels ni les mouvements de droits civils. »

À l'inverse, la loi fiscale du canton de Zurich comporte une définition du terme de « parti politique », qui inclut uniquement les partis représentés au Grand Conseil zurichois.

Dans le cas présent, la commission propose de définir le terme de « parti politique » dans la loi, de façon à éviter tout problème d'interprétation. En toute logique, la définition renvoie à l'art. 76a de la loi fédérale sur les droits politiques (LDP). Cet article règle en effet les conditions qu'un parti doit remplir pour se faire officiellement enregistrer par la Chancellerie fédérale, à savoir : revêtir la forme juridique d'une association et compter au moins un député au Conseil national sous le même nom ou être représenté dans au moins trois parlements cantonaux par au moins trois députés par parlement. Ainsi, devront pouvoir être déduites du revenu les contributions versées aux partis inscrits au registre de la Chancellerie.

Dans la mesure où la déductibilité doit aussi s'appliquer aux partis qui revêtent une certaine importance au niveau cantonal, le projet prévoit de prendre également en considération les partis politiques qui sont représentés dans un parlement cantonal ou qui ont obtenu au moins 3 % des voix lors des dernières élections au parlement d'un canton. Ainsi formulée, cette disposition peut être appliquée de manière uniforme dans tous les cantons, y compris dans ceux qui prévoient un seuil de représentativité plus élevé, et permettrait ainsi de prendre en compte même les partis qui, bien que ne disposant pas d'élus au parlement, jouissent d'une certaine assise électorale.

En conclusion, il s'agirait de permettre de déduire du revenu les cotisations et les versements de personnes physiques en faveur des partis politiques qui remplissent

les critères précités (inscription au registre des partis, représentation dans un parlement cantonal, obtention de 3 % des voix lors d'élections à un parlement cantonal).

Art. 59, al. 1, let. e (nouvelle)

L'art. 59 LIFD énumère les charges justifiées par l'usage commercial que les personnes morales peuvent faire valoir lors de la perception de l'impôt fédéral direct. Le projet prévoit d'ajouter à cette liste les versements en faveur de partis politiques, mais pas les cotisations. En effet, ne pouvant exercer de droits politiques, les personnes morales n'ont aucun intérêt légitime à adhérer à un parti politique. Concernant les versements, le montant déductible doit être le même que celui prévu pour les personnes physiques.

Les sociétés suisses de personnes sans personnalité juridique (comme les sociétés simples, les sociétés en nom collectif ou les sociétés en commandite) ne sont pas assujettis à l'impôt fédéral direct. Ce dernier est prélevé auprès des associés (personnes physiques) qui ajoutent à leurs propres éléments imposables leur part du revenu de la société (art. 10 LIFD). Le droit de déduire les cotisations et versements aux partis politiques jusqu'à un montant maximal est donc accordé à chacun des associés et non à la société de personnes elle-même.

3.2 Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14)

Art. 9, al. 2, let. l (nouvelle)

L'art. 9, al. 2, LHID énumère les déductions générales que les personnes physiques peuvent faire valoir sur l'ensemble des revenus imposables. Comme dans la loi sur l'impôt fédéral direct, le projet vise à introduire ici une nouvelle déduction, à savoir celle des cotisations et des versements en faveur des partis politiques.

Le montant maximal déductible doit être fixé par le droit cantonal. En effet, si l'art. 129 de la Constitution donne à la Confédération, à l'al. 1, la compétence de fixer les principes de l'harmonisation fiscale, il prévoit à l'al. 2, deuxième phrase, que « les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt, notamment ne [soient] pas soumis à l'harmonisation fiscale ».

Comme pour l'impôt fédéral direct, la *minorité de la commission* souhaite que la déduction des dons pour l'impôt cantonal et communal soit conditionnée au caractère public de ceux-ci.

En ce qui concerne la définition des partis politiques, il s'agira de reprendre les dispositions qu'il est prévu d'intégrer aux art. 33 et 59 LIFD.

Toutefois, les données provenant des différents cantons, qui tiennent déjà compte des déductions accordées pour les versements effectués en faveur des partis, permettent de se faire une idée des diminutions de recettes fiscales auxquelles il faut s'attendre.

Ainsi, dans le canton de Berne, la déduction pour cotisations de membre et libéralités versées à des partis politique est prévue à l'art. 38, al. 1, let. m, de la loi sur les impôts. Elle est plafonnée à 5000 francs. Dans la pratique, le montant de la déduction demandée par les contribuables est en moyenne de 120 francs (selon les informations fournies par l'Intendance des impôts du canton de Berne le 17 septembre 2007). Globalement, environ 9 % des contribuables font valoir leur droit à la déduction, ce qui entraîne une diminution des recettes fiscales de 0,6 million de francs pour le canton et de 0,3 million de francs pour les communes, diminution qui représente 0,02 % des recettes de l'impôt sur le revenu.

Dans le canton de Zurich, le droit en vigueur prévoit l'octroi d'une déduction allant jusqu'à 3200 francs. Lors des discussions concernant une hausse éventuelle de cette déduction, les membres du Grand Conseil ont débattu sur la base des données suivantes : un contribuable sur quatorze environ fait valoir cette déduction, ce qui représente quelque 50 000 personnes. Pour la moitié d'entre elles environ, la déduction est inférieure à 200 francs. Un quart seulement de ces 50 000 personnes font valoir une déduction de plus de 300 francs. Par conséquent, près de trois quarts des personnes physiques ne demandent pas à bénéficier de la déduction maximale prévue (source : NZZ du 19 juin 2007 et du 7 décembre 2007).

4.2 Mise en œuvre

La mise en œuvre des dispositions, très précises, proposées dans le présent avant-projet ne devrait pas poser problème. Toutefois, une partie des cantons devront adapter leur législation fiscale pour y fixer le montant maximum de la déduction.

5 Conformité avec le droit européen

Les dispositions présentées dans cet avant-projet ne sont pas contraires au droit de l'Union européenne.

6 Bases légales

6.1 Constitutionnalité

Selon l'art. 128 de la Constitution (Cst.), les impôts directs relèvent de la compétence de la Confédération. L'art. 128 donne à la Confédération la compétence de prélever des impôts directs. Par conséquent, elle est également compétente pour fixer le montant des déductions prévues aux art. 33 et 59, LIFD. Le législateur fédéral doit toutefois veiller, dans l'élaboration du système fiscal, au respect des principes constitutionnels d'imposition prévus à l'art. 127 Cst. Il sied dans ce

contexte d'examiner l'admissibilité des déductions proposées qui visent à exonérer les versements effectués en faveur des partis politiques.

L'impôt sur le revenu, qui est régi strictement par le principe de l'imposition selon la capacité contributive, frappe le revenu net qui s'obtient en défalquant du total des revenus imposables l'ensemble des frais d'acquisitions du revenu (déductions organiques), des déductions générales (déductions anorganiques) et des déductions sociales. Les déductions organiques permettent la mise en oeuvre du principe de l'imposition du revenu net global. En autorisant en outre des déductions générales, le législateur va au-delà de ce principe en incluant des dépenses d'utilisation du revenu pour des motifs de politique sociale, voir pour la poursuite d'objectifs extra-fiscaux.

Or, selon la doctrine, le législateur qui prévoit des déductions générales motivées par des buts extra-fiscaux tels que l'encouragement d'un comportement socio-politique particulier se met en conflit léger avec le principe fondamental de l'imposition selon la capacité contributive. La poursuite de buts extra-fiscaux au moyen d'instruments fiscaux est donc en soi discutable. De tels moyens peuvent être admis si la Constitution fédérale le prévoit expressément. En l'absence d'une telle base constitutionnelle, on peut envisager de s'écarter de l'égalité de traitement, et donc de l'imposition selon la capacité contributive, pour autant que les mesures proposées reposent sur un motif pertinent et qu'elles respectent le principe de proportionnalité. Les mesures proposées en réponse à l'initiative parlementaire Reimann poursuivent clairement un but extra-fiscal en ce qu'elles visent à encourager le financement des partis politiques par les contribuables. Il sied dès lors d'examiner leur admissibilité.

La Constitution ne prévoit pas expressément la possibilité d'aménager des allègements fiscaux en faveur des partis politiques (comme elle le fait par exemple pour la prévoyance professionnelle ou personnelle à l'art. 111 al.3 et 4). L'art. 137, introduit dans la Constitution de 1999, reconnaît toutefois expressément l'importance et la nécessité des partis politiques, pris dans leur ensemble, pour la démocratie et plus particulièrement pour le processus de formation de l'opinion et de la volonté populaire. Comme relevé sous le ch. 1.2.2.2, les partis, pris individuellement, défendent égoïstement leurs propres conceptions ou visent à obtenir le plus de sièges dans les différentes institutions démocratiques. Ils ne peuvent donc pas se targuer de poursuivre, pour eux-mêmes, des buts d'intérêt public. Pris dans leur ensemble, on doit par contre admettre, sur la base de l'art. 137 Cst., que les partis politiques constituent un instrument de mise en oeuvre de la démocratie. Comme tels, ils jouent ainsi un rôle vital dans l'organisation de la Confédération. On peut par conséquent admettre que, même sans base constitutionnelle expresse, la possibilité d'encourager indirectement les partis politiques, par le biais d'allègements fiscaux, peut être déduite de la compétence implicite attribuée à la Confédération de régler sa propre organisation et sa procédure. Le législateur fédéral et cantonal doit par ailleurs veiller à ce que le système d'allègement mis en place permette d'assurer l'égalité des chances entre les différents partis; il évitera pour ce faire que certains partis puissent bénéficier d'avantages disproportionnés. En prévoyant un montant déductible limité, en ouvrant la possibilité de la déduction aux personnes physiques et morales, en permettant la déduction de tous les versements aux partis politiques et en définissant largement les partis dont le financement donne droit à la déduction, le législateur respecte le cadre constitutionnel.

L'article 129 Cst. aménage quant à lui la compétence de la Confédération de fixer les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. L'harmonisation s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale. Les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt, notamment, ne sont pas soumis à l'harmonisation fiscale. Le présent avant-projet propose d'inscrire à l'art. 9 et à l'art. 25, LHID, la possibilité de déduire du revenu ou du bénéfice net les cotisations et versements effectués en faveur de partis politiques. Les cantons seront alors compétents pour fixer le montant de la déduction accordée dans le cadre des impôts cantonaux.

6.2 Forme de l'acte législatif

Selon l'art. 164, al. 1, let. d, de la Constitution fédérale, les dispositions fondamentales relatives à la qualité de contribuable, à l'objet des impôts et au calcul du montant des impôts (dont les déductions accordées sur le revenu ou le bénéfice net sont un élément important) doivent être édictées sous la forme d'une loi fédérale.