

9474

**Message**  
**du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale**  
**sur la motion Mäder relative à l'adhésion de la Confédération**  
**aux amnisties fiscales cantonales en ce qui concerne l'impôt**  
**pour la défense nationale**

(Du 6 juin 1966)

Monsieur le Président et Messieurs,

Le 5 mars 1964, M. Mäder, député au Conseil des Etats, déposait la motion suivante:

L'arrêté fédéral du 27 septembre 1963, qui prévoyait l'institution d'une amnistie fiscale pour les impôts fédéraux, cantonaux et communaux n'a pas été accepté. Il devait constituer un moyen de lutte contre la fraude et permettre une amélioration de la situation fiscale. Cet objectif doit subsister malgré le résultat négatif du vote populaire.

Il appartient également aux cantons d'envisager des mesures dans les limites de leur compétence et de décréter, le cas échéant, une amnistie fiscale.

Une amnistie cantonale — si l'on veut qu'elle porte des fruits — doit être assortie d'une amnistie fédérale pour l'impôt de défense nationale. L'article 5 de l'arrêté fédéral sur le régime financier de 1955 à 1958, encore valable aujourd'hui en raison de l'article 8 des dispositions transitoires de la constitution, fait dépendre l'amnistie complémentaire d'une réforme fiscale cantonale. Une telle exigence limite la possibilité pour les cantons de décréter une amnistie à bref délai et rend une amnistie impossible pour les cantons dont le régime fiscal ne nécessite pas de réforme. La disposition fédérale relative à l'amnistie cantonale réduit l'efficacité de mesures d'amnistie car si elle permet de ne pas appliquer les pénalités qui sanctionnent la soustraction de l'impôt de défense nationale, elle n'abolit pas la surtaxe spéciale majorant cet impôt (*recte*: l'obligation de payer les impôts soustraits).

La situation créée par le rejet de l'amnistie fédérale exige que les cantons soient mis à même de prendre toutes les mesures propres à améliorer le régime fiscal. Il est donc nécessaire de lever l'obstacle que des prescriptions de droit fédéral constituent pour une amnistie cantonale. Il importe d'établir un texte juridique qui autorise la Confédération à décider l'amnistie complémentaire sans limitation quelconque.

Le Conseil fédéral est invité à présenter un rapport et des propositions à ce sujet..

Cette motion a été acceptée par le Conseil des Etats le 9 juin 1964 et par le Conseil national le 1<sup>er</sup> octobre 1964. Nous acquittant du mandat qui nous a été donné, nous avons l'honneur de vous présenter un rapport et de vous soumettre nos propositions.

## I. Introduction et historique

1. En décrétant une amnistie fiscale, l'Etat cherche à améliorer la situation fiscale dans son domaine. En renonçant à appliquer les dispositions pénales et à réclamer les montants d'impôt soustraits, il veut engager les contribuables à indiquer, en vue de leur imposition ultérieure, les éléments de fortune et les sources de revenu jusqu'alors dissimulés. Cet effet n'est obtenu que si le contribuable n'a pas à craindre de notables désavantages juridiques en confessant les délits fiscaux du passé. Mais l'Etat ne peut donner une telle garantie que pour les impôts inscrits dans sa propre législation. L'amnistie fiscale décrétée par un canton ne peut donc s'étendre qu'aux impôts de ce canton ou des communes de ce canton. Elle ne peut toucher les rappels d'impôt et pénalités des autres cantons et de la Confédération. D'autres cantons peuvent réclamer des rappels d'impôt et infliger des amendes notamment aux contribuables qui possèdent de la matière imposable dans plusieurs cantons (il s'agit ici pratiquement du revenu provenant d'immeubles et d'établissements stables). Mais les impôts de la Confédération ont une importance décisive dans la mesure où ils frappent la même matière imposable que les impôts cantonaux, objet de l'amnistie cantonale. C'est le cas, en particulier, de l'impôt pour la défense nationale, perçu en outre ordinairement par les mêmes autorités que les impôts cantonaux. Si la Confédération n'édicte pas de dispositions d'amnistie spéciales pour cet impôt, le contribuable qui, se fiant à l'amnistie cantonale, déclarerait des éléments du revenu et de la fortune jusqu'ici soustraits au fisc devrait s'attendre qu'on lui réclame l'impôt pour la défense nationale jusqu'à 4 à 6 ans en arrière, avec des amendes fiscales correspondantes. Il est indéniable que l'idée d'avoir à payer de telles sommes en rappels d'impôt et pénalités peut diminuer considérablement la disposition des contribuables à avouer leurs manquements antérieurs et par conséquent mettre en question le succès d'une amnistie purement cantonale. Depuis l'existence de l'impôt fédéral direct, on s'est donc demandé à plusieurs reprises si la Confédération ne devrait pas adhérer pour ses propres impôts aux amnisties cantonales.

2. Le premier acte de droit fédéral concernant l'adhésion aux amnisties cantonales est, croyons-nous, l'«arrêté du Conseil fédéral concernant l'amnistie dans le domaine de la contribution fédérale de crise des années 1939, 1940 et 1941», du 18 avril 1939 (RO 1939, 448), arrêté pris en vertu du droit de nécessité des années d'avant-guerre et dont l'unique disposition est la suivante:

Si, durant les années 1939, 1940 ou 1941, un canton prescrit que le contribuable qui aura signalé de son propre chef une soustraction d'impôt cantonal ou communal commise par lui ne sera astreint au paiement d'aucun montant soustrait, impôt supplémentaire ou amende, la procédure pour soustraction de la contribution fédérale de crise ne pourra pas être introduite contre le contribuable.

Après qu'eut été instituée, sans résultat satisfaisant, à l'occasion du premier sacrifice pour la défense nationale, une amnistie s'étendant aux impôts de la Confédération et des cantons (art. 3 de l'ACF du 9 juillet 1940 concernant la perception d'une contribution unique au titre de sacrifice pour la défense nationale; RO 1940, 1269), le Conseil fédéral la fit suivre, déjà en 1944, d'un nouveau décret d'amnistie intitulé «arrêté du Conseil fédéral sur les effets des amnisties cantonales en matière de sacrifice et d'impôt fédéral pour la défense nationale», du 28 avril 1944 (RO 1944, 263), qui disposait ce qui suit:

S'il est accordé par un canton, en 1944 ou en 1945, une amnistie en matière d'impôts, le contribuable qui satisfait aux conditions requises pour jouir de cette faveur est aussi exempt des rappels d'impôt et des sanctions fiscales qu'il encourt, d'après les arrêtés du Conseil fédéral du 19 juillet et du 9 décembre 1940 concernant le sacrifice et l'impôt pour la défense nationale, en révélant un revenu ou une fortune acquis antérieurement.

3. Si les deux arrêtés de 1939 et de 1944 prévoyaient une adhésion «complète» aux amnisties cantonales, c'est-à-dire l'exemption entière des rappels d'impôt et des amendes au titre des impôts fédéraux en question, le législateur fédéral se vit engagé ensuite à user d'une certaine retenue dans ce domaine. Ce qui a sans doute été décisif, c'est la pensée que deux amnisties fédérales générales (l'amnistie décrétée à l'occasion du sacrifice pour la défense nationale en 1940, dont nous avons parlé, et l'amnistie accordée à l'occasion de l'impôt anticipé par l'ACF du 31 octobre 1944; RO 1944, 693) avaient suffisamment donné aux contribuables l'occasion de mettre en ordre leur situation fiscale sans risque de sanctions pénales. Pour le législateur fédéral, une «amnistie» pouvait tout au plus se justifier encore lorsqu'une législation cantonale surannée empêchait jusqu'alors les contribuables de mettre au net leurs affaires fiscales et que le canton s'efforçait, par une réforme fondamentale, de moderniser son système fiscal. L'amnistie devait ici contribuer à l'assainissement de la situation fiscale dans le canton. Etant donné ce but, on faisait dépendre l'adhésion de la Confédération aux amnisties cantonales de l'exécution d'une réforme fiscale cantonale, mais on la limitait à l'exemption des pénalités fiscales, de sorte que le contribuable voulant bénéficier de l'amnistie cantonale devait en tout cas payer les montants soustraits (impôt et sacrifice pour la défense nationale).

La première adhésion fédérale conditionnelle et «limitée» fut décrétée par l'article 5 de l'arrêté du Conseil fédéral du 31 octobre 1944 accordant l'amnistie fiscale à l'occasion de l'institution de l'impôt anticipé (RO 1944, 693). Elle s'appliqua aux amnisties cantonales décrétées en 1945 et 1946. Au cours des délibérations parlementaires sur l'exécution du régime financier de 1951 à 1954, l'idée fut reprise et réalisée dans la disposition suivante (art. 7 de l'AF du 20 décembre 1950; RO 1950, II, 1511):

Si, à l'occasion d'une réforme fiscale, un canton accorde une amnistie en matière d'impôts, le contribuable qui satisfait aux conditions requises pour jouir de cette faveur est aussi exempt des pénalités qui sanctionnent la soustraction de l'impôt pour la défense nationale, de la surtaxe spéciale majorant cet impôt et du sacrifice pour la défense nationale, à la condition qu'il paie le montant simple de ces contributions

pour le revenu et la fortune déclarés après coup, dans la mesure où la poursuite pénale pour soustraction en la matière n'est pas encore prescrite lorsqu'est acquis le droit de jouir de l'amnistie cantonale.

Une disposition analogue pour l'essentiel a été reprise dans l'«arrêté fédéral concernant l'exécution du régime financier des années 1955 à 1958», du 22 décembre 1954 (RO 1954, 1349; art. 5). La validité de cette dernière disposition, en tant que partie intégrante de la législation relative à l'impôt pour la défense nationale, a été prorogée par l'article 8, 1<sup>er</sup> alinéa, lettre e, des dispositions transitoires de la constitution fédérale. Elle est encore en vigueur.

## II. La situation actuelle

1. De 1945 à 1964, la Confédération a adhéré de la manière indiquée à 12 amnisties décrétées par les cantons. Cette adhésion a toujours été décidée à l'occasion de réformes fiscales cantonales. Par «réforme fiscale», l'administration fédérale des contributions, avec l'accord du département fédéral des finances et des douanes, a entendu chaque fois une modification fondamentale du système fiscal cantonal, ce qui a été aussi admis lors de l'institution d'impôts importants ou de mesures de contrôle de portée décisive.

Grâce aux nombreuses réformes fiscales entreprises dans les cantons pendant et après la seconde guerre mondiale, la législation fiscale cantonale est aujourd'hui presque partout modernisée, c'est-à-dire largement uniformisée dans ses grandes lignes et adaptée aux exigences du temps présent. Il n'y a donc actuellement plus de place pour des réformes fiscales proprement dites dans les cantons. Les nombreuses modifications de la législation qui y sont décidées d'année en année n'ont ordinairement pour objet que des prescriptions légales isolées. Il n'y a plus que des cas très rares de réformes au sens entendu par la disposition de droit fédéral en vigueur sur l'adhésion aux amnisties cantonales. Il est donc devenu pratiquement impossible pour les cantons d'obtenir l'adhésion de la Confédération en matière d'impôt pour la défense nationale s'ils décrètent une amnistie fiscale. Or une amnistie cantonale sans l'adhésion de la Confédération en ce qui concerne l'impôt fédéral direct n'aurait aucune chance de succès, pour les raisons exposées sous chiffre I, 1; la plupart des cantons se voient donc, en fait, interdire le recours à cette mesure de politique fiscale.

2. Cette situation a déjà été signalée dans les postulats de MM. Tschopp, conseiller national (19 décembre 1958), et Rohner, député au Conseil des Etats (17 mars 1959). Tous deux ont relevé le besoin d'une amnistie dans les cantons et les entraves qu'y mettent les dispositions relatives à l'adhésion de la Confédération à cette mesure; ils ont proposé de supprimer ces entraves. Le Conseil fédéral a accepté ces postulats et s'est déclaré prêt à étudier les questions posées. Par la suite, un essai d'instituer une amnistie fédérale générale, qui se concrétisa dans un «arrêté fédéral concernant l'octroi d'une amnistie

fiscale générale au 1<sup>er</sup> janvier 1965», du 27 septembre 1963, échoua en votation populaire le 2 février 1964, à la majorité du peuple et des cantons (275 617 oui et 380 476 non; 3½ cantons acceptants et 18½ cantons rejetants).

3. Il est incontestable qu'en Suisse, comme en maint autre pays, des éléments notables du revenu et de la fortune sont soustraits illégalement à l'imposition. Sur l'étendue de la fraude fiscale, on ne peut faire que des estimations (voir le rapport du Conseil fédéral sur la motion Eggenberger, du 25 mai 1962; FF 1962, I, 1097) et ces estimations elles-mêmes ne sont pas contestées. L'octroi d'une amnistie fiscale peut en tout cas contribuer à relever le niveau de la morale fiscale si l'on prend en même temps des mesures qui engagent les contribuables à dévoiler la vraie situation de leur revenu et de leur fortune.

Les surplus de recettes fiscales obtenus lors d'une amnistie qui aurait du succès ont naturellement pour les finances des cantons, dont les ressources principales proviennent des impôts sur le revenu et sur la fortune, beaucoup plus de poids que pour les finances de la Confédération. Il est donc compréhensible que l'idée de découvrir, par la voie de l'amnistie, des ressources jusqu'ici cachées est répandue surtout dans les cantons qui aimeraient accroître leur capacité financière et qui ont d'ailleurs réalisé cette idée à plusieurs reprises au cours des vingt dernières années. On ne peut dire avec certitude si ces amnisties cantonales ont eu du succès.

### III. Motifs pour et contre l'adhésion de la Confédération aux amnisties cantonales en ce qui concerne l'impôt pour la défense nationale

1. L'impôt fédéral pour la défense nationale est un obstacle à l'institution et à l'exécution d'amnisties fiscales cantonales. Une amnistie cantonale à laquelle la Confédération n'adhérerait pas en ce qui concerne l'impôt pour la défense nationale n'a indubitablement aucune chance de succès. La motion Mäder déclare que, même si l'on applique les dispositions actuelles concernant l'adhésion fédérale aux amnisties cantonales, l'efficacité de ces dernières est réduite, du fait que l'on renonce seulement aux pénalités mais non aux rappels en matière d'impôt pour la défense nationale. L'exactitude de cette supposition ne peut être ni prouvée ni simplement niée.

En instituant ses impôts sur le revenu et sur la fortune, la Confédération s'est toujours efforcée de tenir compte de ce qu'elle empiétait sur un domaine réservé antérieurement aux seuls cantons, celui des impôts directs. Ces égards de la Confédération se sont exprimés surtout dans la délimitation des objets imposables et tout spécialement dans la fixation du taux d'impôt. Comme le fait ressortir l'exposé historique du chiffre I, 2, ci-dessus, la Confédération a bien souvent aussi écarté les obstacles que l'impôt fédéral direct mettait à l'institution d'amnisties fiscales cantonales. Quels sont les motifs qui s'opposent à ce que la Confédération montre de nouveau la compréhension que réclame la motion Mäder?

2. En premier lieu, on doit rappeler ici le résultat négatif de la votation du 2 février 1964. Le peuple et les cantons se sont prononcés à des majorités évidentes contre l'amnistie. Même si l'on fait abstraction des interprétations contradictoires données quant aux motifs du rejet, ce verdict ne peut sans doute avoir un poids décisif dans la question de l'adhésion aux amnisties cantonales, puisqu'il ne s'agit pas de l'octroi d'une amnistie générale par la Confédération. Toutefois, il ne conviendrait pas d'oublier tout à fait que la majorité du peuple suisse n'est manifestement pas favorable actuellement à une amnistie et qu'il paraîtrait étrange de voir le législateur fédéral instituer par un détour ce que le souverain a de toute évidence rejeté en principe.

L'argument le plus fort contre l'adhésion aux amnisties — sous quelque forme que ce soit — résulte de ce que cette institution crée deux sortes de droit. L'impôt pour la défense nationale est un impôt s'étendant à toute la Confédération et perçu selon des dispositions uniformes. Selon une prescription expresse, la taxation doit être «uniforme» sur le territoire suisse (art. 93, 2<sup>e</sup> al., de l'arrêté). L'adhésion à une amnistie cantonale suspend pour ce canton certaines dispositions du droit régissant l'impôt pour la défense nationale. Elle est donc contraire à l'obligation légale d'une exécution uniforme et elle ne satisfait pas non plus au principe de l'égalité devant la loi. L'atteinte portée à la réglementation juridique existante est d'autant plus grave que l'adhésion à l'amnistie cantonale est plus générale. Si, pendant les 20 dernières années, le législateur fédéral, après avoir pesé les intérêts qui s'opposent en ce domaine, s'est décidé à plusieurs reprises à donner son adhésion aux amnisties cantonales, il ne l'a jamais fait sans certaines limitations.

#### IV. Possibilités d'exécution

1. Si l'on admet que, dans divers cantons, on ressent le besoin d'accorder une amnistie fiscale et si l'on reconnaît que la Confédération a une certaine obligation de faciliter aux cantons l'exécution de cette mesure en édictant des dispositions spéciales en ce qui concerne l'impôt pour la défense nationale, on peut imaginer les possibilités d'exécution suivantes:

- a. Maintien de la réglementation actuelle, c'est-à-dire adhésion aux amnisties cantonales seulement si elles sont octroyées à l'occasion d'une réforme fiscale; en ce qui concerne l'impôt pour la défense nationale, exemption des pénalités, mais rappel des impôts soustraits non encore prescrits;
- b. Adhésion aux amnisties cantonales selon la motion Mäder, sans conditions et sans limitations. L'octroi d'une amnistie fiscale cantonale entraînerait automatiquement, pour les contribuables qui satisfont à ses conditions, l'exemption de toutes les conséquences résultant de la soustraction de l'impôt pour la défense nationale. Il n'y aurait ni amendes ni rappels de cet impôt;
- c. L'adhésion à l'amnistie cantonale en ce qui concerne l'impôt pour la défense nationale ne serait liée à aucune autre condition que celles de

l'amnistie cantonale. En particulier, elle ne supposerait pas une réforme fiscale. Mais on devrait payer en tout cas les impôts pour la défense nationale qui ont été soustraits, dans la mesure où ils ne sont pas prescrits par les dispositions en vigueur (art. 134 de l'arrêté);

- d. Enfin, on pourrait aussi accorder un allègement, non pas sous la forme d'une adhésion de la Confédération aux amnisties cantonales, mais en insérant dans l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale une disposition, valable dans tous les cantons uniformément pour toutes les personnes assujetties à cet impôt et prévoyant pour le contribuable qui se dénonce lui-même une remise substantielle de la peine (p. ex. réduction de l'amende à 10 % de l'impôt soustrait) ou la libération entière des pénalités, tout en maintenant, dans les limites des dispositions existantes (art. 134 de l'arrêté), le rappel des impôts soustraits. La déclaration d'impôt remise selon les dispositions cantonales pour obtenir l'amnistie équivaldrait naturellement, dans ce cas, à une dénonciation spontanée.

2. L'étude des possibilités énumérées sous chiffre 1 aboutit aux conclusions suivantes:

- a. Les dispositions actuellement en vigueur sur l'adhésion aux amnisties cantonales ne correspondent plus à la situation actuelle pour les raisons indiquées au chapitre II, chiffre 1<sup>er</sup>, ci-dessus. La condition d'une réforme fiscale, dans l'état actuel de la législation fiscale des cantons, ne peut plus guère être remplie. Le maintien de la réglementation actuelle (ch. 1<sup>er</sup>, lettre a, ci-dessus) n'aurait donc aucun sens si l'on se propose de faciliter en droit fédéral, dans une mesure admissible, l'octroi d'amnisties cantonales;
- b. Une solution selon la motion Mäder (ch. 1<sup>er</sup>, lettre b, ci-dessus) répondrait sûrement le mieux aux souhaits des cantons intéressés à une amnistie. On ne pourrait plus du tout dire que l'impôt pour la défense nationale nuit au succès des amnisties cantonales. Mais l'image, de ce point de vue idéale, d'une adhésion de ce genre serait fortement troublée par les objections présentées au chapitre III, chiffre 2. Les différences de traitement des contribuables assujettis à l'impôt pour la défense nationale dans les cantons avec ou sans amnistie seraient beaucoup trop marquées. On ne pourrait tolérer une telle atteinte à l'uniformité de la réglementation dans le domaine de l'impôt pour la défense nationale; en outre dans les milieux des citoyens qui se sont prononcés contre une amnistie le 2 février 1964, il se manifesterait un mécontentement compréhensible;
- c. Il y aurait moins d'objections à une adhésion aux amnisties cantonales qui ne serait plus liée à une réforme fiscale cantonale, mais qui, selon la réglementation actuelle, libérerait seulement des pénalités, sans exemption (ou avec exemption limitée) des rappels d'impôt (voir ch. 1<sup>er</sup>, lettre c, ci-dessus). Cette solution aurait, de plus, l'avantage que son exécution pourrait se faire dans les cantons en suivant largement la pratique et la jurisprudence antérieures;

d. L'idée de préférer à l'adhésion aux amnisties cantonales — qui a le défaut d'être une réglementation d'exception — une disposition de portée générale donnant aux contribuables assujettis à l'impôt pour la défense nationale dans tous les cantons la possibilité de mettre en ordre leur situation fiscale par la voie de la dénonciation spontanée et d'obtenir ainsi l'exemption totale ou très large des pénalités est celle qui tient le mieux compte du principe de l'égalité devant la loi et de l'obligation d'appliquer de manière uniforme le droit régissant l'impôt pour la défense nationale. Les lois fiscales de 6 cantons prévoient aujourd'hui déjà l'exonération des peines en cas de dénonciation spontanée; dans 16 autres cantons, contrairement au droit régissant l'impôt pour la défense nationale, la dénonciation spontanée est considérée légalement comme circonstance atténuante (en pratique cependant, il en est d'ailleurs de même en ce qui concerne l'impôt pour la défense nationale). L'exemption des pénalités en cas de dénonciation spontanée (qui comprendrait aussi le cas de déclaration complète du revenu et de la fortune en vue d'une amnistie cantonale) se justifierait en ce qui concerne l'impôt pour la défense nationale parce que l'on pourrait ainsi, dans la lutte contre la fraude fiscale, faire un progrès général, non limité aux quelques cantons qui décideraient une amnistie.

3. Au printemps de 1965, le département des finances et des douanes a invité les gouvernements des cantons à exprimer leur avis sur les solutions à envisager. Les réponses montrent que l'idée d'une adhésion inconditionnelle et illimitée aux amnisties cantonales selon la motion Mäder est chaudement approuvée par une partie des cantons, mais énergiquement repoussée par d'autres. Ses partisans font valoir qu'une amnistie est actuellement le seul moyen d'améliorer la situation fiscale. Or le rappel de l'impôt pour la défense nationale constitue une sérieuse entrave au succès d'une amnistie cantonale. On ne peut s'attendre à un succès que si l'on renonce, aussi en matière d'impôt pour la défense nationale, à tout rappel d'impôt et amende fiscale.

Les adversaires motivent leur opinion comme il suit: Une adhésion inconditionnelle aux amnisties cantonales selon la motion viole l'égalité des droits et ne peut se justifier dans un Etat fondé sur le droit. En revanche, l'exemption de pénalités en cas de dénonciation spontanée donne un droit égal à tous les contribuables assujettis à l'impôt pour la défense nationale et crée un intérêt notable au retour volontaire à l'honnêteté fiscale.

D'après les résultats de la consultation, la balance est à peu près égale entre les cantons partisans de l'«adhésion aux amnisties cantonales» et ceux de la «dénonciation spontanée».

## V. Les mesures législatives proposées

1. La motion Mäder demande expressément la création de bases juridiques permettant d'instituer une adhésion inconditionnelle aux amnisties cantonales. Cette motion, approuvée par les deux chambres, oblige le Conseil fédéral.



Elle donne au Conseil fédéral un mandat impératif (art. 15, 1<sup>er</sup> al., de la loi sur la procédure de l'Assemblée fédérale; art. 36 du règlement du Conseil national et 40 du règlement du Conseil des Etats).

Le Conseil fédéral s'acquitte de ce mandat en présentant un projet d'arrêté fédéral qui prescrit l'exonération des rappels et des pénalités en matière d'impôt pour la défense nationale lorsqu'il s'agit de contribuables qui satisfont aux conditions d'une amnistie ordonnée par un canton pendant les années 1965 à 1969.

2. Le Conseil fédéral ne peut cependant dissimuler qu'il éprouve les plus grandes hésitations quant à la promulgation d'une adhésion inconditionnelle et illimitée aux amnisties cantonales. Il est d'avis, comme auparavant, que le législateur devrait ordonner une amnistie seulement sous la pression de circonstances extraordinaires. Il rappelle en outre ce fait d'expérience qu'une amnistie fiscale ne peut avoir de succès notable si elle n'est pas assortie de mesures exerçant une pression efficace sur les contribuables malhonnêtes (p. ex. institution de mesures de contrôle renforcées). Le législateur fédéral n'aurait aucune influence sur la promulgation et l'ordonnance des amnisties cantonales auxquelles il devrait, en matière d'impôt pour la défense nationale, adhérer sans condition et sans limitation, comme le veut la motion. Il devrait accorder cette adhésion pour ainsi dire les yeux fermés. A ces objections s'ajoutent celles qui découlent du souci d'appliquer uniformément le droit régissant l'impôt pour la défense nationale. Une adhésion aux amnisties cantonales selon la motion Mäder violerait tout à fait sciemment, et de manière choquante, le principe de l'égalité devant la loi, ainsi que nous l'avons déjà exposé plus haut (voir chapitre IV, ch. 2, lettre b).

Pour ces raisons, le Conseil fédéral ne peut recommander à l'Assemblée fédérale de décider une adhésion inconditionnelle et illimitée aux amnisties cantonales. A la place, il propose de compléter l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale par des dispositions garantissant à tous les contribuables assujettis à cet impôt l'exemption des pénalités s'ils se dénoncent spontanément. On facilite ainsi aux cantons, dans des limites tolérables, l'exécution des amnisties qu'ils décrètent, sans violer les principes de l'égalité devant la loi et de l'application uniforme du droit fédéral.

## VI. Bases constitutionnelles

L'adhésion aux amnisties cantonales selon la motion Mäder, aussi bien que la solution proposée au sujet de la dénonciation spontanée, portent atteinte au droit matériel régissant l'impôt pour la défense nationale, dont la validité, jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi d'exécution de l'article 41 *ter* de la constitution, se fonde sur les dispositions transitoires de la constitution, en vertu de l'article 8 de ces dispositions. Comme cet article, d'une part, prévoit expressé-

ment le maintien en vigueur du droit régissant actuellement l'impôt pour la défense nationale. (art. 8, 1<sup>er</sup> al.) et, d'autre part, établit lui-même certaines dispositions de droit matériel concernant cet impôt (art. 8, 3<sup>e</sup> al.), une question se pose, à laquelle on ne peut répondre sans autre examen: Est-il possible d'utiliser la voie législative ordinaire ou faut-il créer une base constitutionnelle particulière, soit pour l'adhésion aux amnisties cantonales selon la motion, soit pour la modification, proposée par le Conseil fédéral, de l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale? Pour élucider cette épineuse question, le département des finances et des douanes, selon mandat du Conseil fédéral, a demandé l'avis d'un professeur de droit public. Cet expert, M. Richard Bäumlin, professeur à l'université de Berne, a abouti aux conclusions suivantes:

1. Dans la mesure où l'article 8, 3<sup>e</sup> alinéa, des dispositions transitoires de la constitution contient des prescriptions de détail concernant l'impôt pour la défense nationale, il s'agit formellement de droit constitutionnel, qui — jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi d'exécution de l'article 41 *ter* — ne peut être modifié que par une revision partielle de la constitution. En fixant le tarif de l'impôt, ainsi que des déductions et des réductions d'impôt, cette disposition constitutionnelle prescrit impérativement la perception des impôts qui y sont réglés. La renonciation à leur perception (ou à leur rappel), même par la voie d'une amnistie, n'est pas admissible sans autorisation constitutionnelle spéciale. C'est pourquoi une adhésion aux amnisties cantonales au sens de la motion Mäder ne saurait être décidée que par la voie d'une revision partielle de la constitution. L'expert laisse ouverte la question qu'il a également soulevée, savoir si la décision d'adhérer aux amnisties cantonales ne violerait pas le principe constitutionnel de l'égalité devant la loi dans une mesure telle que la constitution seule pourrait établir une disposition de ce genre.

2. La solution de la dénonciation spontanée ne prévoyant pas la renonciation au rappel des impôts soustraits, l'expert est d'avis qu'elle n'est pas contraire aux prescriptions de l'article 8, 3<sup>e</sup> alinéa, des dispositions transitoires. Il s'agit ici de modifier l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale sur des points qui ne sont pas codifiés expressément par la constitution et qui ne sont donc pas des normes de droit constitutionnel. L'exemption des pénalités en cas de dénonciation spontanée peut donc être instituée par la voie de la législation, sous la forme d'un arrêté fédéral de portée générale. D'après l'exposé de l'expert, cette réglementation est, du point de vue du droit public fédéral, la solution la meilleure pour les deux parties, car les intérêts réciproques de la Confédération et des cantons y sont le mieux sauvegardés. Cette solution touche aussi moins le principe de l'égalité devant la loi que s'il s'agissait de renoncer complètement aux rappels d'impôts.

3. Le Conseil fédéral se rallie à l'opinion de l'expert. En conséquence, il propose la voie de la modification constitutionnelle pour la décision d'adhérer aux amnisties cantonales au sens de la motion. Le projet prévoit un nouvel article 9 complétant les dispositions transitoires de la constitution. Nous

pensons en effet qu'il doit s'agir d'une mesure législative passagère, car il faut limiter le temps pendant lequel les cantons peuvent réclamer l'adhésion de la Confédération à leurs propres amnisties en ce qui concerne l'impôt pour la défense nationale. Ainsi souligne-t-on que l'occasion offerte par l'amnistie est unique, ce qui est décisif pour son succès. Si le contribuable malhonnête peut en effet compter que l'amnistie sera plus tard renouvelée, il se décide plus malaisément à faire table nette que dans le cas où une occasion unique lui est offerte. Le délai prévu est assez long pour permettre aux cantons intéressés à une amnistie de prendre les mesures législatives nécessaires. Et cela d'autant plus que l'on renonce à la condition d'une réforme fiscale.

En revanche, la proposition du Conseil fédéral d'instituer, en matière d'impôt pour la défense nationale, l'exemption des pénalités en cas de dénonciation spontanée peut être réalisée sous la forme d'un arrêté fédéral soumis au referendum facultatif (annexe 2). La compétence constitutionnelle de l'Assemblée fédérale pour régler cette matière résulte de l'article 85, rapproché des articles 41 *ter* de la constitution et 8 des dispositions transitoires.

## VII. Explications relatives aux deux projets

1. Le projet de disposition constitutionnelle (annexe 1) qui permettrait de satisfaire aux exigences de la motion Mäder peut être rédigé de manière brève et simple. L'institution des amnisties fiscales cantonales, auxquelles la Confédération adhérerait en ce qui concerne l'impôt pour la défense nationale, est du ressort exclusif du législateur cantonal. D'après la teneur de la motion, l'adhésion aux amnisties cantonales doit constituer une amnistie complète, c'est-à-dire une exemption totale des rappels d'impôt aussi bien que des pénalités fiscales. Le caractère universel de cette mesure oblige à en étendre aussi les effets aux rappels d'impôt et amendes dont les héritiers répondent en vertu de l'article 130, 1<sup>er</sup> alinéa, de l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale.

La disposition qui institue l'adhésion aux amnisties cantonales a le caractère d'une disposition d'exception. En conséquence, il convient de limiter dans le temps l'application de l'arrêté. La durée des mesures d'amnistie de ce genre prises par la Confédération depuis 1945 (voir chapitre I<sup>er</sup>, chiffre 2), a toujours été limitée. Un délai de 5 ans suffira pour permettre aux cantons actuellement intéressés à une amnistie de prendre les mesures qui leur paraissent bonnes.

L'entrée en vigueur de nouvelles dispositions sur l'adhésion aux amnisties cantonales rend superflues les dispositions valables actuellement pour le même objet. L'article 5 de l'arrêté fédéral concernant l'exécution du régime financier des années 1955 à 1958 doit donc être abrogé.

2. Il faut une réglementation un peu plus détaillée pour instituer l'exemption des pénalités en cas de dénonciation spontanée en matière d'impôt pour

la défense nationale, comme le Conseil fédéral le propose (annexe 2), à la place de l'adhésion aux amnisties cantonales, qui ne lui paraît pas opportune. Cette nécessité ressort déjà de la nature des choses, puisqu'il s'agit d'une mesure non point passagère, mais durable. Cette mesure doit pour l'instant être instituée pour la durée de la réglementation transitoire actuellement en vigueur (art. 8, 1<sup>er</sup> al., des dispositions transitoires de la constitution), sous la forme d'un nouvel article (135*bis*) complétant l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale; il faudra encore examiner si cette disposition doit être maintenue dans la loi d'exécution de l'article 41 *ter*, 5<sup>e</sup> alinéa, de la constitution.

La remise totale des pénalités, telle qu'elle est prévue au 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 135*bis* proposé est une mesure d'indulgence très large, équivalant à une amnistie partielle, à laquelle seul doit pouvoir prétendre celui qui dénonce de sa propre initiative ses manquements antérieurs. Il doit manifester un «repentir actif» en payant après coup les montants d'impôt soustraits à l'Etat, dans la mesure où il n'y a pas encore prescription. A cet effet, il doit donner des indications complètes et exactes sur sa situation de revenu et de fortune. On n'accordera aucune pitié à celui qui agit seulement sous la pression d'une enquête déjà ouverte et qui peut donc s'attendre de toute façon que ses manquements seront découverts; il en est de même pour celui qui se contente d'une confession partielle et manifeste ainsi l'intention de continuer à frauder. Si l'on découvre que les indications données étaient inexactes, la pénalité doit être infligée après coup, à moins que la faute ne soit due à une ignorance excusable (3<sup>e</sup> al.).

On doit aussi accorder aux héritiers d'un contribuable, qui, d'après l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale (art. 130, 1<sup>er</sup> al.) sont responsables des pénalités et rappels d'impôt encourus par le défunt, la possibilité de se libérer de ces pénalités par une dénonciation (2<sup>e</sup> al.).

Au surplus, il faut préciser que l'indication complète et exacte du revenu et de la fortune dans une déclaration remise par le contribuable en vue de bénéficier d'une amnistie cantonale doit être considérée comme dénonciation spontanée et donner droit à l'exemption des pénalités en matière d'impôt pour la défense nationale (5<sup>e</sup> al.). Ainsi l'on aboutit finalement au même résultat qu'une adhésion aux amnisties cantonales, avec cette différence, par rapport à la solution exposée sous chiffre 1<sup>er</sup>, que les montants d'impôt pour la défense nationale qui ont été soustraits doivent être payés après coup à leur montant simple.

Les dispositions actuelles concernant l'adhésion aux amnisties cantonales deviennent dès lors sans objet et elles doivent être abrogées (chiffre II du projet d'arrêté).

\* \* \*

Vu ce qui précède, nous avons l'honneur de recommander à votre approbation le projet ci-joint (annexe 2) d'arrêté fédéral modifiant l'arrêté relatif à l'impôt pour la défense nationale (exemption des pénalités pour soustraction

en cas de dénonciation spontanée). En outre nous proposons de classer comme désormais sans objet la motion n° 8962, du 5 mars 1964 (motion Mäder), ainsi que le postulat du Conseil des Etats n° 7820, du 17 mars 1959 (postulat Rohner).

Nous saisissons cette occasion, Monsieur le Président et Messieurs, de vous présenter les assurances de notre haute considération.

Berne, le 6 juin 1966.

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération,

**Schaffner**

Le chancelier de la Confédération,

**Ch. Oser**

(Projet)

**Arrêté fédéral**  
**sur l'adhésion de la Confédération aux amnisties cantonales**  
**en ce qui concerne l'impôt pour la défense nationale**

*L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,*

vu les articles 85, chiffre 14, 118 et 121, 1<sup>er</sup> alinéa, de la constitution;  
vu le message du Conseil fédéral du 6 juin 1966,

*arrête:*

**I**

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

**Art. 9**

Si un canton accorde une amnistie fiscale pendant les années 1965 à 1969, le contribuable qui satisfait aux conditions de cette amnistie est aussi exempt de l'obligation de payer les montants d'impôt pour la défense nationale soustraits antérieurement et des suites pénales de ces soustractions. L'exemption vaut aussi pour les impôts et pénalités dont le contribuable est responsable en sa qualité d'héritier.

**II**

L'article 5 de l'arrêté fédéral du 22 décembre 1954 concernant l'exécution du régime financier des années 1955 à 1958 <sup>1)</sup> est abrogé.

**III**

<sup>1</sup> Le présent arrêté sera soumis à la votation du peuple et des cantons.

<sup>2</sup> Le Conseil fédéral est chargé de l'exécution.

(Projet)

**Arrêté fédéral**  
**modifiant l'arrêté relatif à l'impôt pour la défense nationale**  
 (Exemption des pénalités pour soustraction en cas de dénonciation spontanée)

*L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,*

vu le message du Conseil fédéral du 6 juin 1966,

*arrête:*

**I**

L'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940<sup>1)</sup> concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale est complété par la disposition suivante:

**Art. 135 bis**

*VI. Dénonciation spontanée*

<sup>1</sup> Celui qui, de sa propre initiative et sans y être engagé par le risque immédiat d'être découvert, dénonce spontanément à l'autorité fiscale une soustraction par lui commise et, en donnant des indications complètes et exactes, facilite le rappel des montants de l'impôt pour la défense nationale qui ont été soustraits est exempt des pénalités prévues à l'article 129; les montants soustraits doivent être payés, dans la mesure où le délai fixé par l'article 134 pour les réclamer n'est pas encore expiré.

<sup>2</sup> Le 1<sup>er</sup> alinéa est applicable par analogie aux héritiers pour les amendes encourues par le défunt.

<sup>3</sup> Le contribuable ou l'héritier est déchu du droit à l'exemption des pénalités selon les 1<sup>er</sup> et 2<sup>e</sup> alinéas, s'il se révèle que ses indications étaient incomplètes ou inexactes et que cette faute n'est pas due à une ignorance excusable.

<sup>4</sup> Les articles 132, 134 et 135 sont applicables par analogie au rappel des montants soustraits.

<sup>1)</sup> RS 6, 352.

<sup>5</sup> L'indication complète et exacte du revenu et de la fortune imposables dans une déclaration remise, en vue de bénéficier d'une amnistie cantonale, par le contribuable assujetti à l'impôt pour la défense nationale est considérée comme dénonciation spontanée au sens du 1<sup>er</sup> alinéa.

## II

L'article 5 de l'arrêté fédéral du 22 décembre 1954 concernant l'exécution du régime financier des années 1955 à 1958 <sup>1)</sup> est abrogé.

## III

Le présent arrêté sera publié conformément aux dispositions de la loi fédérale du 17 juin 1874 concernant les votations populaires sur les lois et arrêtés fédéraux.

## IV

Le présent arrêté entre en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1967 et a effet jusqu'au 31 décembre 1974.

16899

<sup>1)</sup> RO 1954, 1349.



**Message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale sur la motion Mäder relative à  
l'adhésion de la Confédération aux amnisties fiscales cantonales en ce qui concerne l'impôt  
pour la défense nationale (Du 6 juin 1966)**

In	Bundesblatt
Dans	Feuille fédérale
In	Foglio federale
Jahr	1966
Année	
Anno	
Band	1
Volume	
Volume	
Heft	25
Cahier	
Numero	
Geschäftsnummer	9474
Numéro d'affaire	
Numero dell'oggetto	
Datum	23.06.1966
Date	
Data	
Seite	955-970
Page	
Pagina	
Ref. No	10 098 113

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv digitalisiert.

Le document a été digitalisé par les. Archives Fédérales Suisses.

Il documento è stato digitalizzato dell'Archivio federale svizzero.