



## **Les autorités fédérales de la Confédération suisse**

---

### **Le Conseil fédéral renonce à de nouveaux allègements fiscaux pour les entreprises**

**Berne, 11.05.2011 - Les entreprises qui engagent des personnes en apprentissage, à l'assurance-invalidité ou en chômage de longue durée ne bénéficieront pas de nouveaux allègements fiscaux. Ces mesures d'encouragement indirectes ne se révélant pas d'une grande efficacité, le Conseil fédéral les rejette. En réponse au postulat Hodgers (09.4298), il a approuvé aujourd'hui un rapport dans lequel sont examinés divers allègements fiscaux possibles.**

Le rapport montre que si les allègements fiscaux en faveur des entreprises employant les catégories de personnes mentionnées ci-dessus peuvent s'avérer attrayants à première vue, des mesures d'encouragement directes leur sont toutefois préférées pour des raisons d'efficacité. Le rapport souligne que les entreprises peuvent déjà faire valoir comme frais de personnel les dépenses liées à l'engagement d'apprentis, de rentiers AI et de chômeurs de longue durée, au même titre que les dépenses concernant tous les autres collaborateurs. Chaque franc dépensé pour ces catégories de personnes a pour conséquence de réduire le bénéfice des entreprises concernées, et donc de diminuer efficacement leur charge fiscale.

#### **Efficacité plus grande des mesures d'encouragement directes existantes**

Les allègements fiscaux demandés par l'auteur du postulat sont des mesures d'encouragement indirectes. La préférence doit toutefois être donnée à des mesures d'encouragement directes, ces mesures présentant un effet d'aubaine bien moindre (parce qu'elles n'encouragent que dans une bien moindre mesure des activités qui auraient été entreprises même sans allègements fiscaux). Par comparaison aux mesures indirectes, les mesures directes se révèlent d'une plus grande efficacité. Ces groupes de personnes bénéficient déjà de mesures d'encouragement. Par exemple, diverses mesures ont été prises dans le cadre des dernières révisions de l'AI (5e et 6e révision de la LAI) pour encourager l'emploi et l'intégration de personnes handicapées.

Les mesures directes s'avèrent par ailleurs plus ciblées, notamment parce qu'elles ne reposent pas sur le principe de l'arrosoir (selon lequel les aides financières sont versées de façon égale à l'ensemble du groupe cible). Les mesures directes devant être inscrites au budget, elles se révèlent aussi préférables du point de vue de la transparence et de la vérité des coûts. Elles sont également préférables aux autres mesures pour ce qui est du principe de l'égalité de traitement inscrit dans la Constitution, car elles déploient leurs effets indépendamment du bénéfice net de l'entreprise, contrairement aux mesures indirectes. Il reste à préciser qu'avec un encouragement fiscal indirect, l'avantage pécuniaire de l'employeur dépend du taux cantonal ou communal de l'impôt sur le bénéfice effectivement applicable.

Dans un postulat déposé en 2009 par le conseiller national Antonio Hodgers, il a été demandé au Conseil fédéral d'établir un rapport sur la possibilité d'accorder des allègements fiscaux aux entreprises engageant des personnes en apprentissage, à l'assurance-invalidité ou en chômage de longue durée. Le 17 février 2010, le Conseil fédéral a proposé de rejeter le postulat. Le Conseil national l'a toutefois adopté le 10 mars 2010.

---

#### **Adresse pour l'envoi de questions:**

Dominik Banny, Administration fédérale des contributions, tél.: +41 31 323 71 07, courriel: dominik.banny@estv.admin.ch

---

**Auteur:**

Conseil fédéral

Internet: <http://www.admin.ch/br/index.html?lang=fr>

Administration fédérale des contributions

Internet: <http://www.estv.admin.ch>

---

Les autorités fédérales de la Confédération suisse

[webmaster@admin.ch](mailto:webmaster@admin.ch) | [Informations juridiques](#)

---

<http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=fr>



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

**Administration fédérale des contributions AFC**

Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre

Etat-major Législation, le 6 mai 2011

---

## **Rapport du Conseil fédéral en réponse au postulat déposé par le conseiller national Antonio Hodgers le 11 décembre 2009 (09.4298)**

Allégements fiscaux pour les entreprises qui  
engagent des personnes en apprentissage, à  
l'assurance-invalidité ou en chômage de longue  
durée

---

## Condensé

Le postulat du conseiller national Hodggers demande un rapport sur les possibilités d'octroyer des allègements fiscaux aux entreprises lorsqu'elles offrent des places d'apprentissage ou engagent des personnes qui bénéficient d'une rente d'invalidité et des chômeurs de longue durée.

Le groupe de personnes spécifique visé par le postulat est déjà encouragé directement de plusieurs manières. Il est essentiel de souligner que les entreprises peuvent d'ores et déjà faire valoir le droit de déduire chaque franc dépensé pour un travailleur de ce groupe de personnes spécifique au titre des charges justifiées par l'usage commercial (charges salariales).

Lorsqu'on cherche à atteindre des objectifs de politique sociale ou économique au moyen du droit fiscal, on parle d'objectifs extrafiscaux. Ces objectifs ne sont explicitement fondés sur la Constitution que dans de rares cas; la plupart du temps, ils se déduisent des compétences objectives générales qui y sont inscrites. La plupart des allègements fiscaux demandés sous couvert de considérations d'équité fiscale ou au nom d'un objectif de promotion, résulte des efforts de divers groupes d'intérêts pour parvenir à une redistribution. Il convient généralement de rejeter de tels allègements fiscaux.

Dans le cadre de ce rapport, divers allègements fiscaux possibles sont examinés et évalués:

- |  |   |
|--|---|
| <b>1. Multiplicateur</b>   | Prise en compte fiscale d'un multiple des charges spécifiques justifiées par l'usage commercial (charges salariales du groupe de personnes spécifique)  |
| <b>2. Déduction sur le montant de l'impôt</b>                      | Déduction des charges spécifiques justifiées par l'usage commercial (charges salariales) effectuée sur le montant de l'impôt au lieu d'être effectuée sur le revenu imposable.  |
| <b>3. Modèle du canton du Valais</b>                               | Possibilité de constituer une provision (fiscale) pour les groupes de personnes dont l'engagement est lié à des charges spécifiques justifiées par l'usage commercial (la provision doit être dissoute au plus tard à la fin des rapports de travail) |
| <b>4. Impôt spécial</b>  | Impôt spécial frappant les entreprises qui ne forment ni n'engagent pas ou que trop peu de personnes du groupe spécifique   |
| <b>5. Prime par collaborateur</b>                                  | Déduction supplémentaire accordée pour chaque collaborateur du groupe de personnes spécifique   |
| <b>6. Système de récompense et de pénalisation («bonus-malus»)</b> | Montant qu'une entreprise reçoit ou verse en fonction du nombre de personnes du groupe spécifique qu'elle emploie ou qu'elle forme  |

En comparant les modes d'encouragement (fiscal) direct et indirect, on conçoit aisément que les instruments de promotion directe actuels sont plus appropriés pour favoriser l'intégration de groupes de personnes spécifiques dans le marché du travail.

Les instruments de promotion directe présentent un effet d'aubaine bien moindre que les instruments de promotion indirecte et sont mieux ciblés (abandon du principe de l'arrosoir, effectivité et efficience accrues). La mesure d'encouragement déploie ses effets indépendamment du bénéfice net de l'entreprise. En outre, les instruments de promotion directe permettent d'accéder à la transparence et de rétablir la vérité des coûts, car ils ne se cachent pas sous forme de diminution des recettes dans le budget, mais doivent être présentés comme des mesures inscrites dans le budget.

# Table des matières

<b>1. Situation</b>	<b>4</b>
<b>2. Droit en vigueur: les instruments pour encourager les entreprises qui remplissent des conditions spécifiques</b>	<b>5</b>
2.1 Entreprises qui forment des apprentis	5
2.1.1 Déductibilité générale	5
2.1.2 Mesures d'encouragement indirectes	5
2.1.3 Mesures d'encouragement directes	6
2.2 Entreprises qui engagent des personnes au bénéfice d'une rente AI	7
2.2.1 Déductibilité générale	7
2.2.2 Mesures d'encouragement directes	7
2.3 Entreprises qui engagent des chômeurs de longue durée	9
2.3.1 Déductibilité générale	9
2.3.2 Mesures d'encouragement directes	9
<b>3. Objectifs extrafiscaux dans le droit fiscal</b>	<b>11</b>
3.1 Conditions de la prise en compte de déductions poursuivant des objectifs extrafiscaux	11
3.2 Exemples d'objectifs extrafiscaux dans le droit fiscal en vigueur	13
<b>4. Possibilités d'encouragement fiscal supplémentaires pour tous les groupes de personnes spécifiques</b>	<b>13</b>
4.1 Introduction d'un multiplicateur	14
4.1.1 Aménagement de la mesure	14
4.1.2 Evaluation	14
4.2 Déduction du montant de l'impôt des charges justifiées par l'usage commercial liées aux groupes de personnes spécifiques	16
4.2.1 Aménagement de la mesure	16
4.2.2 Evaluation	16
4.3 «Modèle du canton du Valais»: provisions spéciales pour des dépenses futures en relation avec les groupes de personnes spécifiques	17
4.3.1 Aménagement de la mesure	17
4.3.2 Evaluation	17
4.4 Impôt spécial pour les entreprises qui n'emploient pas (ou trop peu) de personnes faisant partie des groupes de personnes spécifiques	18
4.4.1 Aménagement de la mesure	18
4.4.2 Evaluation	18
4.5 «Prime par collaborateur»: déduction accordée par nouveau collaborateur faisant partie d'un groupe de personnes spécifique	19
4.5.1 Aménagement de la mesure	19
4.5.2 Evaluation	19
4.6 Introduction d'un système de récompense et de pénalisation («bonus-malus»)	20
4.6.1 Aménagement de la mesure	20
4.6.2 Evaluation	21
<b>5. Conclusions</b>	<b>22</b>

# 1. Situation

Le 11 décembre 2009, le conseiller national Antonio Hodgers a déposé le postulat 09.4298, qui a la teneur suivante: «Le Conseil fédéral est chargé d'établir un rapport sur la possibilité d'introduire une fiscalité allégée pour les entreprises qui engagent des personnes en apprentissage, à l'assurance-invalidité ou en chômage de longue durée».

Le développement est le suivant: «Dans une économie de marché concurrentielle, il y a toujours des personnes qui se retrouvent sur la touche, car elles correspondent moins aux besoins du marché. En situation de crise, cette exclusion se fait plus forte. Afin de récompenser les entreprises qui sont attentives à ces catégories fragiles en engageant des gens en apprentissage, à l'assurance-invalidité ou en chômage de longue durée, un système de bonus fiscal pourrait être aménagé. Car, en fin de compte, par leur comportement exemplaire, ces entreprises allègent les dépenses sociales de l'Etat. Pour compenser le manque à gagner, les entreprises qui ne font pas ces efforts seraient pénalisées du même montant.».

Le Conseil fédéral a proposé de rejeter le postulat le 17 février 2010. Néanmoins, le Conseil national l'a adopté le 10 mars 2010. Le présent rapport a donc été élaboré en réponse à ce postulat.

Plusieurs demandes analogues ont été soumises par des membres du Parlement par le passé. On retiendra en particulier les motions suivantes, présentées par ordre chronologique:

- La motion 00.3334 demandait des allègements fiscaux pour les entreprises qui offrent des places d'apprentissage. L'allègement proposé consistait à permettre à chaque entreprise remplissant les critères de la motion de déduire 2000 francs du montant de l'impôt dû par place d'apprentissage offerte. Le Conseil fédéral a proposé de rejeter la motion le 6 septembre 2000, suite à quoi elle a été retirée le 6 mars 2002.
- Dans une motion similaire (01.3452), des allègements fiscaux étaient demandés en principe et sans spécification de la forme ni du montant pour les entreprises qui forment des apprentis. Le Conseil fédéral a proposé de rejeter la motion le 21 novembre 2001, suite à quoi elle a été classée le 3 octobre 2003, car elle était en suspens depuis plus de deux ans.
- La motion numéro 03.3154 propose de lier l'octroi d'une subvention fédérale ou de commandes publiques d'un certain montant par la Confédération à l'obligation de fournir des places d'apprentissage ou de stage en nombre adéquat aux jeunes. Le Conseil fédéral a proposé de rejeter la motion le 28 mai 2003, suite à quoi elle a été classée le 18 mars 2005, car elle était en suspens depuis plus de deux ans.
- La motion 04.3061 préconisait que la formation d'apprentis devienne un critère pour l'attribution de marchés publics. Le Conseil fédéral a proposé de rejeter la motion le 7 juin 2004; elle a été adoptée par le conseil national en tant que conseil prioritaire le 15 juin 2005, puis adoptée avec une modification par le Conseil des États le 6 mars 2006 et ainsi transmise au Conseil national qui l'a adoptée le 7 juin 2007.
- La motion 06.3393 proposait à titre provisoire de verser une contribution de 5000 francs par année d'apprentissage pour tout apprenti supplémentaire aux entreprises qui forment déjà des apprentis depuis au moins trois ans. Le Conseil fédéral a proposé de rejeter la motion le 13 septembre 2006, suite à quoi elle a été classée le 19 septembre 2008, car son auteur avait quitté le Conseil national.
- Une autre motion (09.4255) demandait, à titre de mesure provisoire fondée sur la conjoncture, que chaque entreprise qui forme des apprentis depuis au moins deux ans et engage en 2009 une apprentie ou un apprenti qui se trouve au chômage de plus, en comparaison avec l'année précédente, reçoive directement un montant de 5000 francs

par place d'apprentissage créée. Le Conseil fédéral a proposé de rejeter la motion le 3 février 2010, ce qu'a fait le Conseil national le 10 mars 2010.

Le rapport qui suit indique dans un premier temps les mesures d'encouragement qui s'appliquent aux groupes de personnes mentionnés dans le postulat. Il explique ensuite à quelles conditions le droit fiscal peut poursuivre des objectifs extrafiscaux. Enfin, il met l'accent sur la recherche et l'évaluation d'autres modes d'encouragement fiscal.

## **2. Droit en vigueur: les instruments pour encourager les entreprises qui remplissent des conditions spécifiques**

### **2.1 Entreprises qui forment des apprentis**

#### **2.1.1 Déductibilité générale**

Le droit fiscal permet déjà de déduire du revenu l'ensemble des coûts liés à la formation d'apprentis au titre des charges justifiées par l'usage commercial (frais de personnel). Sur ce point, chaque franc dépensé pour la formation d'un apprenti diminue effectivement aussi bien le bénéfice que la charge fiscale de l'entreprise.

#### **2.1.2 Mesures d'encouragement indirectes**

Jusqu'ici, aucun encouragement fiscal supplémentaire des entreprises qui offrent des places d'apprentissage n'a été mené, car l'analyse coûts-bénéfice<sup>1</sup> a révélé que pour environ deux tiers des entreprises formatrices suisses, c'est un bénéfice net qui résulte de l'engagement d'un apprenti à la fin de la formation. Pour le dernier tiers, l'investissement se rentabilise la plupart du temps lorsque les apprentis sont engagés à la fin de leur formation. Cela permet d'économiser des coûts de recrutement et de mise au courant. La formation d'apprentis est donc financièrement rentable pour la grande majorité des employeurs.

D'autres recherches ont montré que la réduction des coûts de formation, par exemple au moyen d'allègements fiscaux, n'avait pas d'influence sur le nombre de places d'apprentissage offertes par les entreprises qui forment déjà des apprentis<sup>2</sup>. Des incitations financières peuvent certes augmenter la probabilité que les entreprises non formatrices engagent des apprentis, mais à un coût très élevé. Ce serait tout particulièrement le cas des allègements fiscaux, car ceux-ci devraient être accordés à toutes les entreprises formatrices ce qui entraînerait un effet d'aubaine élevé. Ainsi, la plus grande partie des moyens dépensés dans des allègements fiscaux serait versée à des entreprises qui auraient formé le même nombre d'apprentis même en l'absence d'une telle mesure.

La Confédération encourage les entreprises (en principe nouvellement créées) qui remplissent certains critères en leur accordant des allègements fiscaux pendant au maximum 10

---

<sup>1</sup> Cf. une étude récente: Mühlemann, Samuel; Wolter Stefan C.; Führer Marc; Wuest Adrian (2007), *Lehrlingsausbildung – ökonomisch betrachtet*, Rüegger Verlag, Zurich/Coire et les articles: Mühlemann Samuel; Wolter Stefan C. (2007) in *Kosten und Nutzen aus betrieblicher Sicht – eine ökonomische Betrachtung der kaufmännischen Grundausbildung*, Netzwerk, Die Zeitschrift der Wirtschaftsbildung Schweiz, 4/07, pp. 18 à 23 et Mühlemann Samuel, Wolter Stefan C. (2007) in *Lehrlingsausbildung lohnt sich*, La Vie économique 10-2007, pp. 44 à 47. Etude plus ancienne: Schweri Jürg; Samuel Mühlemann; Yasmina Pescio; Belinda Walther; Stefan C. Wolther et Lukas Zürcher (2003), *Kosten und Nutzen der Lehrlingsausbildung aus der Sicht Schweizer Betrieb*, Rüegger Verlag, Zurich/Coire.

<sup>2</sup> Cf. Mühlemann, Samuel; Schweri, Jürg; Winkelmann, Rainer; Wolter, Stefan C. (2007), *An Empirical Analysis of the Decision to Train Apprentices*. *Labour: Review of Labour Economics and Industrial Relations* 21(3): pp. 419-441.

ans, en vertu de la loi fédérale du 6 octobre 2006 sur la politique régionale<sup>3</sup> (anciennement «lex Bonny»). L'entreprise adresse d'abord sa demande au canton qui rend une décision cantonale d'allègement fiscal. Pour ce faire, les autorités cantonales vérifient souvent si l'entreprise prévoit d'offrir des places d'apprentissage et dans quelle proportion par rapport au nombre total d'employés (existence et intensité de la prestation de formation de l'entreprise). Si un certain quorum doit être atteint, les apprentis comptent souvent double (par exemple dans le canton du Valais) ou plus.

Ensuite, le canton fait suivre la demande à la Confédération qui vérifie si ses propres critères d'allègement fiscal sont remplis, si, par exemple, de nouveaux emplois sont créés, si des emplois existants sont adaptés aux exigences nouvelles, si l'entreprise appartient à une zone d'application. La loi fédérale mentionnée ne prévoit aucune prescription directe explicite en ce qui concerne les places d'apprentissage. La possibilité d'effectuer des déductions allant au-delà des allègements fiscaux mentionnés a été considérée jusqu'ici comme étrangère au système actuel, fondé sur la détermination du bénéfice net. L'encouragement fiscal de la formation d'apprentis fait partie des objectifs extrafiscaux dont la mise en œuvre est liée à certaines conditions (voir à ce sujet le point 3).

### 2.1.3 Mesures d'encouragement directes

La loi fédérale sur la formation professionnelle en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004<sup>4</sup> a instauré une base nouvelle pour le financement de la formation professionnelle: un financement forfaitaire axé sur les prestations (cf. art. 53 LFPr) remplace les anciennes subventions, axées sur les dépenses, versées par la Confédération aux cantons pour leurs frais d'exploitation et d'investissement. En lieu et place des «coûts déterminants», un calcul complet des coûts de la formation professionnelle transparent et efficace au niveau de la gestion est effectué. De plus, la part de la Confédération au financement public de la formation professionnelle a été fixée légalement à 25 %.

En outre, il est désormais interdit aux cantons de prélever auprès des entreprises formatrices des émoluments sur l'autorisation de former, l'approbation de contrats d'apprentissage et sur l'examen de fin d'apprentissage. Cette suppression décharge les entreprises de coûts entraînés par la formation d'apprentis.

Les organisations du monde du travail actives dans le domaine de la formation, de la formation continue à des fins professionnelles et de la tenue d'examens peuvent créer et alimenter leurs propres fonds<sup>5</sup> pour encourager la formation professionnelle. Elles définissent les buts de leur fonds en faveur de la formation professionnelle. Sur demande des organisations du monde du travail, le Conseil fédéral peut déclarer la participation à un fonds en faveur de la formation professionnelle obligatoire pour toutes les entreprises de la branche (art. 60, LFPr). Ainsi, les entreprises qui n'avaient pas participé jusqu'ici aux coûts de formation généraux de leur branche mais néanmoins profité des prestations des membres de leur association professionnelle acquièrent une responsabilité financière. Fin 2010, il existait 23 fonds en faveur de la formation professionnelle déclarés de force obligatoire générale<sup>6</sup>. L'encouragement de la formation professionnelle est ainsi assumé solidairement à l'intérieur d'une branche. Il y a généralement lieu de privilégier ce genre de fonds à l'octroi d'allègements fiscaux.

---

<sup>3</sup> RS 901.0

<sup>4</sup> RS 412.10, LFPr

<sup>5</sup> D'après les directives de l'OFFT, ces fonds sont soit rattachés à l'organisation correspondante du monde du travail, soit organisés en une association indépendante.

<sup>6</sup> Cf. l'initiative populaire «Pour une offre appropriée en matière de formation professionnelle» (Initiative pour des places d'apprentissage, 00.086) que le peuple a rejetée le 18 mai 2003. Elle visait à inscrire dans la Constitution le droit à une offre appropriée en matière de formation professionnelle et à créer un fonds pour financer les offres nécessaires de formation professionnelle. Le fonds pour financer la formation professionnelle devait être alimenté par des contributions de tous les employeurs. Les entreprises qui offrent effectivement des places d'apprentissage se seraient vues rembourser les contributions qu'elles auraient versées et plus (redistribution).

Dans l'ordonnance sur les marchés publics (OMP) de la Confédération, l'exigence que le soumissionnaire offre davantage de places de formation est devenue un critère d'attribution le 1<sup>er</sup> janvier 2010. L'art. 27, al. 3, OMP<sup>7</sup> a la teneur suivante: «Si des offres équivalentes sont présentées par des soumissionnaires suisses, l'adjudicateur prend en considération la mesure dans laquelle les soumissionnaires offrent des places de formation<sup>8</sup>.» Dans de nombreux cantons et communes, l'adjudication tient également compte du fait que l'entreprise forme des apprentis. Ce critère confère un avantage concurrentiel aux entreprises formatrices.

## 2.2 Entreprises qui engagent des personnes au bénéfice d'une rente AI

### 2.2.1 Déductibilité générale

Le droit fiscal permet déjà de déduire du revenu l'ensemble des coûts liés à l'engagement d'une personne au bénéfice d'une rente AI au titre des charges justifiées par l'usage commercial (frais de personnel). Cela s'applique également aux coûts spécifiques liés à cet engagement. Sur ce point, chaque franc dépensé pour l'engagement d'une personne au bénéfice d'une rente AI diminue effectivement aussi bien le bénéfice que la charge fiscale de l'entreprise.

### 2.2.2 Mesures d'encouragement directes

Dans le cadre de la cinquième révision de l'AI acceptée par le peuple le 17 juin 2007, diverses mesures de réadaptation ont été prévues. Selon le principe «La réadaptation prime la rente», l'AI veille désormais de manière appropriée à éviter, réduire ou supprimer l'invalidité. La transformation de l'AI d'une assurance de rente en une assurance de réadaptation, a permis d'améliorer les conditions d'une réintégration des personnes au bénéfice d'une rente de l'AI sur le marché du travail primaire<sup>9</sup>. L'association des employeurs à ce processus au moyen d'incitations financières ciblées joue un rôle central.

Les moyens mis en œuvre lors de la cinquième révision de l'AI<sup>10</sup> («l'allocation d'initiation au travail»<sup>11</sup> et «l'indemnité en cas d'augmentation des cotisations» à l'assurance professionnelle obligatoire et à l'assurance d'indemnités journalières en cas de maladie, octroyée par l'AI<sup>12</sup>) visent à empêcher que les bénéficiaires d'une rente de l'AI ne puissent pas être

<sup>7</sup> RS 172.056.11, ordonnance du 11 décembre 1995 sur les marchés publics (OMP).

<sup>8</sup> Voir aussi les travaux de mise en œuvre en lien avec la motion 04.3061, qui préconisait que la formation d'apprentis devienne un critère pour l'attribution de marchés publics.

<sup>9</sup> La distinction entre les notions de marché du travail primaire et marché du travail secondaire est la suivante:

- le marché du travail primaire se distingue par la réunion d'un besoin de main-d'œuvre des entreprises déterminé par la gestion de l'entreprise (offres d'emploi) et d'une demande d'emploi de travailleurs qualifiés (main-d'œuvre);
- le marché du travail secondaire est un marché du travail encouragé par l'Etat (ou par des tiers) qui, grâce à des mesures de politique du marché du travail, incite les employeurs à offrir des emplois, afin d'équilibrer l'offre et la demande.

<sup>10</sup> Les efforts pour que les personnes concernées ne perdent pas leur emploi et ne deviennent donc pas bénéficiaires d'une rente de l'AI font partie intégrante de cette cinquième révision de l'AI. Il convient d'éviter qu'une personne ne soit obligée de faire valoir son droit aux prestations de l'AI en adaptant son poste de travail, en lui offrant des cours de formation, des mesures de placement, une orientation professionnelle, une réhabilitation socioprofessionnelle et des mesures d'occupation.

<sup>11</sup> Définition de l'allocation d'initiation au travail: si, dans le cadre d'une mesure de placement, un nouvel employeur est trouvé pour le travailleur et si, pendant la période de mise au courant, la prestation de ce dernier ne correspond pas encore au salaire convenu, l'assurance invalidité peut octroyer à l'employeur une allocation d'initiation au travail. L'AI participe ainsi aux charges salariales pendant la phase initiale de l'engagement (au maximum pendant 180 jours). Le montant de l'allocation d'initiation au travail dépend de l'indemnité journalière; il est limité à 346 francs par jour au plus. L'expérience montre que le montant de l'allocation d'initiation au travail est compris entre 2000 et 3000 francs par mois en moyenne.

<sup>12</sup> Définition de l'indemnité en cas d'augmentation des cotisations: une indemnité en cas d'augmentation des cotisations à l'assurance professionnelle obligatoire et à l'assurance d'indemnités journalières en cas de maladie peut être octroyée rétroactivement à l'employeur, lorsque cette augmentation est liée à une nouvelle

embauchés à cause d'une trop longue période de mise au courant ou pour des raisons actuarielles. En outre, les employeurs qui permettent que des mesures de réadaptation soient prises dans leur entreprise en faveur de leurs employés handicapés sont indemnisés.

Des mesures en faveur de l'insertion ou de la réinsertion des personnes handicapées psychiques qui possèdent un potentiel de réadaptation et qui sont susceptibles de gagner leur vie, mais qui ont besoin d'une consolidation de l'aptitude à la réadaptation avant d'entamer des mesures de réadaptation d'ordre professionnel ont aussi été mises en œuvre. Pour ce groupe cible, un entraînement à l'endurance, un entraînement progressif, un travail de transition et une réinsertion proche de l'économie avec un soutien sur le lieu de travail ont été mis en œuvre par l'AI.

Dans le cadre du processus législatif, les délibérations sur la sixième révision de l'AI sont en cours. Celle-ci doit avoir lieu en deux volets (6a et 6b), qui doivent permettre d'améliorer et de compléter les mesures de réadaptation existantes. La partie 6a a déjà été adoptée par le Parlement le 18 mars 2011. Un placement à l'essai<sup>13</sup> (par exemple) est introduit, afin de permettre à l'employeur d'évaluer sans prendre de risque la performance d'une personne qui n'était pas employée auparavant ou l'était sur le marché du travail secondaire<sup>9</sup>. De plus, les conditions-cadre pour l'octroi de l'allocation d'initiation au travail et de l'indemnité en cas d'augmentation des cotisations sont optimisées et leur administration est simplifiée.

En cas de nouvelle détérioration de la capacité de gain (incapacité de travail de 50 % durant 30 jours au minimum), le projet de loi prévoit, pendant une période allant jusqu'à trois ans suivant une réadaptation réussie, que la rente perçue précédemment pourra plus facilement être réactivée. L'AI verse dans ce cas une prestation transitoire d'un montant égal à la rente qui était versée avant d'être réduite ou suspendue. La personne concernée est assurée auprès de l'institution de prévoyance professionnelle (2<sup>e</sup> pilier) dans la même mesure qu'avant le changement (l'annulation ou la modification) de son degré d'invalidité. Avant d'accorder la prestation transitoire, l'office AI vérifie le degré d'invalidité de la personne assurée. Cette façon de procéder constitue une protection non seulement pour les assurés, mais aussi pour les nouveaux employeurs potentiels.

Si la prestation transitoire intervient assez rapidement, c'est-à-dire si elle est octroyée, idéalement, avant le versement d'éventuelles indemnités journalières en cas de maladie (c'est-à-dire durant le délai d'attente), l'employeur n'est pas tenu de déclarer le cas à son assurance d'indemnités journalières. Il évite ainsi le relèvement de primes qui pourrait s'ensuivre et le risque que l'assurance d'indemnités journalières ne résilie son contrat. Pour l'employeur, il faut aussi impérativement que l'octroi d'une prestation transitoire et la réactivation facilitée de la rente soient coordonnés avec l'institution de prévoyance professionnelle.

Etant donné que l'institution de prévoyance précédente de l'ancien bénéficiaire d'une rente AI reste compétente pendant trois ans, les employeurs engageant une personne au terme d'une nouvelle réadaptation ne doivent pas, pendant cette période de protection, inscrire cet employé auprès de leur institution de prévoyance. Conseils et suivi sont proposés tant aux assurés qu'aux employeurs au cours du processus de réadaptation. Le projet de loi prévoit

---

incapacité de travail de la personne assurée. Cela permet de diminuer les risques supportés par l'employeur, du fait qu'un ancien bénéficiaire d'une rente de l'AI peut, après avoir été engagé, être absent en raison d'une nouvelle maladie et que, suite à cela, l'employeur doit généralement faire face à une augmentation du montant des primes de l'assurance professionnelle obligatoire et de l'assurance d'indemnités journalières. Selon la taille de l'entreprise, le montant à verser est compris entre 34 francs (moins de 50 salariés) et 48 francs (plus de 50 salariés) par jour.

<sup>13</sup> Placement à l'essai: pendant toute la durée de cette mesure, l'AI fournit des prestations et l'employeur vérifie les performances effectives de la personne assurée. Il n'en résulte pas de contrat de travail d'après le CO. Il s'agit ici d'une mesure d'adaptation ou de réadaptation. C'est pourquoi le salaire est remplacé par une indemnité journalière ou une rente.

que le droit à ce suivi soit maintenu dorénavant, même quand la rente n'est plus versée parce que la réadaptation a réussi.

Enfin, il faut mentionner que les entreprises sont d'ores et déjà indemnisées (du moins en partie) pour les coûts qui relèvent du mobilier spécial (aménagement du poste de travail pour le collaborateur) et des moyens auxiliaires. Ce qui a été énoncé au ch. 2.2.1 vaut également pour ces coûts.

## **2.3 Entreprises qui engagent des chômeurs de longue durée**

### **2.3.1 Déductibilité générale**

Lorsqu'une entreprise engage un chômeur de longue durée<sup>14</sup>, elle peut déduire du revenu l'ensemble des coûts liés à l'engagement de cette personne au titre des charges justifiées par l'usage commercial (frais de personnel). Sur ce point, chaque franc dépensé pour l'engagement d'un chômeur de longue durée diminue effectivement aussi bien le bénéficiaire que la charge fiscale de l'entreprise.

### **2.3.2 Mesures d'encouragement directes**

#### **2.3.2.1 Encouragement au moyen des mesures de l'assurance-chômage**

L'assurance-chômage peut verser une contribution en faveur des assurés qui accomplissent une initiation au travail dans une entreprise, pour compléter le salaire réduit. Les allocations d'initiation au travail (AIT<sup>15</sup>) ont pour but d'inciter les employeurs à recruter de la main-d'œuvre qui nécessite une initiation particulière,

- qui ne fournit pas (ou pas encore) l'intégralité des prestations attendues,
- et qui, sinon, ne serait pas engagée ou ne garderait pas son emploi.

Les AIT couvrent la différence entre le salaire effectivement versé par l'employeur et un «salaire normal», qui sera versé à l'employé après la période d'initiation au travail. Elles sont versées graduellement et s'élèvent en moyenne à 40 % du salaire mensuel. Elles sont versées en principe pendant six mois, exceptionnellement pendant douze mois. Les assurés de plus de 50 ans ont droit au versement des AIT pendant douze mois<sup>16</sup>.

Afin de préparer les chômeurs de longue durée aux besoins des entreprises et d'employeurs potentiels, l'office régional de placement (ORP) vérifie dans chaque cas s'il est nécessaire de recourir à des cours et des programmes d'emploi proches du marché du travail (cours dans les entreprises d'entraînement ou stages professionnels), de mettre en œuvre des mesures spéciales (comme des allocations de formation) pour permettre aux demandeurs d'emploi de faire de précieuses expériences et d'étoffer leurs contacts professionnels.

L'objectif de ces mesures est de garantir que l'entreprise et les futurs employeurs soient mis en contact avec une main-d'œuvre qui dispose de qualifications optimales. L'assurance-chômage finance ainsi directement la formation et la formation continue d'employés potentiels pour les employeurs.

---

<sup>14</sup> Les chômeurs de longue durée sont des personnes en recherche d'emploi qui sont inscrites comme étant sans emploi depuis plus de 365 jours civils (un an) auprès de l'assurance-chômage (AC) et qui sont inscrites auprès d'un office régional de placement (ORP).

<sup>15</sup> V. RS **837.0** (Loi fédérale du 25 juin 1982 sur l'assurance-chômage obligatoire et l'indemnité en cas d'insolvabilité; LACI); en particulier les art. 65 et 66.

<sup>16</sup> V. art. 66, al. 2<sup>bis</sup>, LACI, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> avril 2011.

### 2.3.2.2 Encouragement dans le cadre de mesures de stabilisation<sup>17</sup>

Afin de faire face à la crise économique et à la forte montée du chômage, le Parlement a adopté différentes mesures de stabilisation en 2009 (Lstab en trois volets)<sup>14</sup>.

Tandis que les deux premières séries de mesures visaient principalement à mettre en œuvre des moyens de faire face à la conjoncture, le troisième train de mesures vise, entre autres, à stabiliser le chômage lié à la récession. Une attention particulière doit être portée dans ce cadre au chômage chez les jeunes. Ces mesures seront déployées jusqu'à fin 2011.

Quatre projets sont particulièrement importants pour les entreprises:

1. Soutien Premiers Pas (SPP): les entreprises reçoivent pendant six mois un montant de 1000 francs par mois à titre de subvention<sup>18</sup> lorsqu'elles engagent des personnes de moins de 30 ans qui sont à la recherche d'un emploi depuis plus de six mois et disposent de très peu d'expérience.
2. Doublement des places de stage et du maintien dans l'entreprise au terme de l'apprentissage: le nombre des places dans l'entreprise et des places de stages subventionnées doit être multiplié par deux<sup>19</sup>. L'assurance-chômage verse déjà des subventions aux entreprises qui engagent des jeunes chômeurs comme stagiaires. L'assurance-chômage contribue à hauteur de 75 % de l'indemnité journalière versée à la personne employée et l'entreprise doit verser au moins 500 francs de contribution à l'indemnité journalière pour un engagement à plein temps.
3. Formation continue: une aide financière destinée à la formation continue de personnes sans emploi titulaires d'une attestation ou d'un certificat de formation professionnelle initiale est accordée<sup>20</sup>. La participation financière de la Confédération s'élève à 50 % des coûts de la formation continue mais au plus à 5000 francs. Les entreprises bénéficient ainsi de la bonne formation des jeunes qui disposent, outre de leur CFC, d'une première formation continue.
4. Aide financière destinée à la formation continue en cas d'horaire de travail réduit: elle est directement accordée aux entreprises qui organisent des formations continues pour les employés concernés ou effectuent des bilans de compétences.

Ces mesures de stabilisation ont déjà fait l'objet de premières expériences. Sur les 232 millions de francs mis à disposition, 150 millions sont destinés à lutter contre le chômage de longue durée grâce à des emplois à durée déterminée subventionnés d'après la Lstab. Par ailleurs, l'aide financière pour des engagements de 6 mois sera octroyée dès que le taux de chômage national aura atteint 5 %, ce qui semble aujourd'hui peu probable pour 2010 et 2011. Ainsi, cette disposition n'est pas encore entrée en vigueur et n'entrera vraisemblablement pas en vigueur au cours de la dernière année où cela est possible c'est-à-dire en 2011.

Des 82 millions de francs restants, seul 1 million avait été dépensé à la date du 31 octobre 2010 et un autre million assuré. Les mesures pour lutter contre le chômage chez les jeunes se mettent en place assez lentement. En ce qui concerne l'aide financière destinée à la formation continue, une demande croissante se dessine, puisque davantage de demandes ont été enregistrées en automne à la fin des apprentissages. Quant à l'aide financière

<sup>17</sup> Voir RS **951.91** (loi fédérale sur des mesures de stabilisation conjoncturelle temporaires dans les domaines du marché du travail, des technologies de l'information et de la communication et du pouvoir d'achat).

<sup>18</sup> Les demandes sont traitées par l'office régional de placement compétent (souvent appelé «Office cantonal de l'emploi»), la subvention est versée par la caisse de chômage.

<sup>19</sup> V. <http://www.seco.admin.ch/stabilisierungsmassnahmen/03060/04018/04029/index.html?lang=fr>

<sup>20</sup> L'autorité du marché du travail compétente dans le canton du domicile examine la demande à la conclusion de la formation continue et rembourse les frais de formation sur présentation des justificatifs de paiement.

destinée à la formation continue en cas d'horaire de travail réduit, elle est fortement demandée depuis le début. Cependant, comme le chômage partiel a beaucoup reculé, les montants sont modestes.

Conclusion: les mesures fondées sur la Lstab (art. 1 à 5) ont fait l'objet d'une demande moindre qu'attendue<sup>21</sup>. Ceci est avant tout dû à l'amélioration de la situation économique. Il se peut aussi que d'autres raisons ont incité les ayants-droits à ne pas demander d'encouragements financiers (p. ex. charge administrative).

### **3. Objectifs extrafiscaux dans le droit fiscal**

#### **3.1 Conditions de la prise en compte de déductions poursuivant des objectifs extrafiscaux**

Il est régulièrement exigé de la politique fiscale qu'elle ne s'oriente pas seulement sur la perception de recettes, mais aussi sur la poursuite d'objectifs de politique économique et sociale. Ces exigences se fondent en partie sur des objectifs d'encouragement ancrés dans la Constitution fédérale. En fait partie la prévoyance<sup>22</sup> ou l'encouragement à la propriété du logement<sup>23</sup>. Bien d'autres objectifs extrafiscaux sont énoncés par les politiques (p. ex. le soutien aux familles, l'économie d'énergie, la recherche et le développement, etc.).

De manière générale, le législateur peut utiliser un type d'impôt comme celui sur le revenu ou sur le bénéfice pour concrétiser et atteindre des objectifs de politique économique ou sociale. Il faut toutefois tenir compte des limites étroites que pose la Constitution. Le recours à des mesures de politique fiscale pour atteindre un objectif extrafiscal doit en principe être prévu par la Constitution. Si l'encouragement d'un comportement par des mesures fiscales n'est pas mentionné explicitement dans la Constitution, les trois conditions de base suivantes, fondées sur la doctrine et sur la jurisprudence, doivent être en principe remplies:

- L'objectif extrafiscal (ou d'encouragement) doit avoir le même rang que le principe de l'égalité devant la loi et les principes constitutionnels de l'imposition (en d'autres termes, il doit être inscrit dans la Constitution fédérale). Ainsi, l'objectif extrafiscal doit au moins être mentionné dans la Constitution fédérale comme une compétence spécifique de la Confédération ou pouvoir être interprété implicitement comme tel. La mention explicite du fait que l'objectif doit être atteint au moyen de mesures fiscales n'est pas nécessaire.
- La mesure proposée doit être nécessaire et appropriée pour atteindre l'objectif extrafiscal et doit être dans l'intérêt public.
- De plus, l'intérêt public à atteindre l'objectif extrafiscal doit pouvoir être estimé comme étant plus élevé que l'intérêt des contribuables concernés au maintien de relations équitables entre les charges.

Dans la pratique, ce schéma constitutionnel de base a été concrétisé du point de vue économique. Les conditions cumulées suivantes doivent encore être remplies de ce point de vue pour qu'il soit justifié qu'un objectif extrafiscal prime le système fiscal:

- Nécessité de prendre des mesures: un problème économique ou social sérieux doit effectivement exister. Ce critère rejoint celui évoqué plus haut de l'intérêt public. En outre, le problème doit être d'une certaine importance et durer depuis un certain temps pour justifier qu'il y a une nécessité de prendre des mesures dans l'intérêt public.

---

<sup>21</sup> Selon les estimations du SECO, sur les 80 millions de francs restants prévus dans le budget, seuls 10 millions devraient être dépensés d'ici la fin de la mise en œuvre du troisième volet de la LStab.

<sup>22</sup> V. art. 111, al. 4, Cst., qui mentionne expressément le recours à des mesures fiscales

<sup>23</sup> V. art. 108 Cst., qui ne mentionne pas le recours à des mesures fiscales

- Caractère approprié: d'un point de vue économique, les conditions relatives au caractère approprié de la mesure ont été développées, dans le sens où l'effectivité et l'efficacité de la mesure sont évaluées en sus:
  - Effectivité de la mesure: l'instauration de l'instrument de politique fiscale doit contribuer à résoudre le problème.
  - Efficacité de la mesure: l'instrument de politique fiscale doit avoir un effet plus avantageux que celui d'autres instruments de politique économique, comme ceux de la politique des dépenses ou de régulation.

La plupart des allègements fiscaux demandés sous couvert de l'équité fiscale ou en référence à des objectifs d'encouragement sont toutefois généralement le résultat de tentatives de redistribution de la part de divers groupes d'intérêts. Les conditions décrites ci-dessus ne s'appliquent pas à ces allègements.

L'effet incitatif et les répercussions sur le budget des mesures fiscales permettant d'atteindre des objectifs extrafiscaux ne sont pas clairs; en outre, leur effet incitatif est généralement peu efficace (effet d'aubaine<sup>24</sup>). Par ailleurs, ces mesures fiscales se répercutent de façon négative sur le système fiscal: elles vident l'assiette de l'impôt de sa substance, si bien que pour un revenu fiscal déterminé il devient nécessaire d'appliquer des taux d'impôt plus élevés. En outre, les objectifs extrafiscaux compliquent le système fiscal et augmentent les coûts de perception et d'acquiescement des impôts. De plus, un problème d'équité apparaît au niveau des barèmes progressifs, car le montant de la contribution à l'incitation de la part des pouvoirs publics dépend de la charge fiscale marginale du contribuable qui bénéficie de l'incitation.

Dans la pratique, les conditions qui s'appliquent aux objectifs extrafiscaux dans le domaine fiscal sont rarement remplies. Les avantages fiscaux de chaque groupe d'intérêts vont à l'encontre du principe de l'imposition selon la capacité économique<sup>25</sup>, car les objectifs extrafiscaux ne devraient pas constituer une justification pour les avantages fiscaux accordés à certains groupes d'intérêts.

Cela ne change en rien le fait que les mesures d'encouragement extrafiscales font la joie des groupes d'intérêts en raison de leur non-transparence au niveau budgétaire, et ce particulièrement en période de disette des fonds publics. Il est question ici de subventions indirectes qui ne sont pas reportées dans les bilans des comptes publics<sup>26</sup> et dont l'utilité pour l'économie ne peut pas être évaluée.

Par ailleurs, il faut préciser qu'en vertu de l'art. 7, let. g, de la loi sur les subventions<sup>27</sup>, il y a lieu généralement de refuser les aides financières sous forme d'allègements fiscaux<sup>28</sup>.

Le système fiscal peut certes être aménagé de manière sociale (p. ex. en adaptant les barèmes ou en exonérant certaines prestations de l'assurance sociale), mais ne devrait pas devenir le terrain de jeu d'une sorte de politique sociale «indirecte». Avantager fiscalement

<sup>24</sup> On parle d'effet d'aubaine lorsqu'un comportement adopté l'aurait été même sans l'existence d'une incitation fiscale en ce sens. L'objectif d'incitation manque sa cible dans une mesure équivalente à l'effet d'aubaine. L'Autriche, par exemple, a introduit le «Blum Bonus», un système d'incitations financières visant à augmenter l'offre des places d'apprentissage en subventionnant les entreprises formatrices. Selon des estimations de la «Kammer für Arbeiter und Angestellte für Niederösterreich», l'effet d'aubaine se monte à environ 75 %. Cela signifie qu'environ trois quarts des places d'apprentissage nouvellement créées l'auraient été même sans une aide substantielle supplémentaire pour les entreprises (v. l'analyse «Teure neue Lehrstelle – Eine Untersuchung zur Effizienz des Blum Bonus», AKNÖ, Konstantin Wacker, 2007).

<sup>25</sup> V. art. 127, al. 2, Cst.

<sup>26</sup> Lorsqu'une nouvelle déduction fiscale est introduite, les diminutions fiscales doivent être calculées. Ce manque à gagner est ensuite certes pris en compte dans le budget, mais n'est pas indiqué dans les comptes.

<sup>27</sup> RS 616.1, LSu

<sup>28</sup> V. Message à l'appui d'un projet de loi sur les aides financières et les indemnités du 15 décembre 1986, FF 1987 I p. 369-468, en particulier p. 394-395.

des contribuables afin d'atteindre des objectifs extrafiscaux signifie faire des concessions au principe de l'imposition selon la capacité économique et donc à l'équité fiscale.

### 3.2 Exemples d'objectifs extrafiscaux dans le droit fiscal en vigueur

La prise en considération d'objectifs extrafiscaux dans le droit fiscal nécessite soit un norme constitutionnelle explicite prévoyant que l'objectif doit être poursuivi par des mesures fiscales, soit au moins une compétence particulière relevant du droit constitutionnel permettant de poursuivre un objectif précis. Pour cette dernière, d'autres conditions, telles qu'évoquées au ch. 3.1, doivent être remplies.

On trouve à l'art. 111, al. 4, Cst.<sup>29</sup> un exemple d'une disposition constitutionnelle qui poursuit de façon explicite un objectif extrafiscal au moyen de mesures fiscales: «En collaboration avec les cantons, elle [la Confédération] encourage la prévoyance individuelle, notamment par des mesures fiscales et par une politique facilitant l'accession à la propriété.»

D'autres mesures fiscales visant des objectifs extrafiscaux ne se basent pas sur une disposition constitutionnelle explicite mais sur une compétence particulière relevant du droit constitutionnel. Par exemple:

- Art. 64, al. 1, Cst.:  
Le droit fiscal des entreprises permet de constituer des réserves pour la recherche et le développement afin de promouvoir ce domaine. L'objectif extrafiscal sous-entendu est la promotion et le renforcement de la place scientifique suisse, très active dans la recherche (p. ex. en ce qui concernant la chimie et le domaine pharmaceutique). La conséquence de cette possibilité de prendre en compte fiscalement les réserves est la hausse de la valeur ajoutée au niveau économique et à long terme.
- Art. 108, al. 1, Cst., en relation avec art. 111, al. 4:  
L'accession à la propriété est encouragée par différentes mesures: par exemple en fixant la valeur locative imposable à un niveau bas, inférieure au maximum de 40 % aux valeurs du marché correspondantes pour les impôts cantonaux sur le revenu, ou en accordant un droit d'option aux propriétaires, leur permettant de choisir entre une déduction forfaitaire ou la déduction effective des frais d'entretien du logement dont ils sont propriétaires, ou encore en autorisant le recours à un avoir de prévoyance bénéficiant d'un avantage fiscal pour financer l'acquisition d'un logement destiné à l'usage personnel de son propriétaire.

## 4. Possibilités d'encouragement fiscal supplémentaires pour tous les groupes de personnes spécifiques<sup>30</sup>

Les possibilités d'encouragement fiscal évoquées ci-après peuvent être offertes à toutes les entreprises qui forment ou emploient des apprentis, des personnes au bénéfice d'une rente AI et des chômeurs de longue durée. Cela dit, il serait aussi envisageable de proposer des encouragements fiscaux spécifiques uniquement pour un groupe de personnes en

<sup>29</sup> En relation avec art. 41, al. 1, let. a, Cst.; liste non exhaustive en ce qui concerne les mesures de politique fiscale en découlant: déductions du salaire brut pour l'AVS et la LPP, rachats du 2<sup>e</sup> pilier, versements au 3<sup>e</sup> pilier, restitution après partage 2<sup>e</sup>/3<sup>e</sup> pilier suite à un divorce, restitution après versement anticipé dans le cadre de l'accession à la propriété du logement.

<sup>30</sup> Sont inclus tous les groupes de personnes mentionnés par l'auteur du postulat: apprentis, bénéficiaires d'une rente AI, chômeurs de longue durée.

particulier. Etant donné que ces encouragements sont généralement conçus de façon similaire, il n'est pas fait de différence ci-après entre les divers groupes de personnes spécifiques. En principe, il serait aussi concevable de combiner ces encouragements fiscaux.

Les compétences constitutionnelles particulières citées au point 3 comme étant la condition à remplir pour prendre des mesures de politique fiscale en vue d'atteindre des objectifs extrafiscaux bénéficiant à tous les groupes de personnes cités par l'auteur du postulat existent<sup>31</sup> et sont prises en compte dans l'évaluation qui suit.

Pour toutes les mesures, on peut aussi se demander si une entreprise dans laquelle une personne sur 1000 est un employé issu d'un des groupes de personnes spécifiques en question peut être traitée fiscalement de la même manière qu'une entreprise dans laquelle une personne sur 10 est un employé issu de l'un de ces groupes. On pourrait diminuer l'importance du problème en échelonnant les mesures selon un quotient (nombre total des employés divisé par nombre des employés issus d'un groupe de personnes spécifique).

Par ailleurs, il faut relever qu'il est demandé à une administration moderne d'aménager de telles possibilités d'encouragement (ou des mesures) avec transparence, simplicité et de manière à ce qu'elles puissent être mise en œuvre rapidement, dans le but de minimiser la charge administrative qui incomberait au bénéficiaire de l'encouragement.

La plupart des mesures provoque des diminutions des recettes fiscales. Le montant de ces diminutions dépend de l'aménagement concret de la mesure et du nombre de personnes qui demanderont les encouragements auxquels cette mesure leur donne droit.

## **4.1 Introduction d'un multiplicateur**

### **4.1.1 Aménagement de la mesure**

Les frais aujourd'hui déjà déductibles du revenu en tant que charges justifiées par l'usage commercial (charges liées au personnel) pourraient être multipliés par un facteur supérieur à 1 (p. ex. 1,2). L'entreprise pourrait ainsi bénéficier d'une diminution de sa charge fiscale. Avec un facteur de 1,2 par exemple, l'entreprise verrait les charges justifiées par l'usage commercial du groupe de personnes spécifique augmenter de 20 % et profiterait d'une diminution d'un certain montant<sup>32</sup> de sa charge fiscale.

### **4.1.2 Evaluation**

Comme relevé précédemment (v. ch. 4), pour toutes les mesures proposées, la compétence constitutionnelle particulière qui conditionne les mesures fiscales est donnée. Certaines conditions doivent être remplies pour pouvoir poursuivre un objectif extrafiscal au moyen du multiplicateur proposé: la mesure envisagée devrait être, entre autres, nécessaire et dans l'intérêt public.

On peut donc en déduire que la majorité du peuple suisse souhaiterait encourager la création de places de travail pour les groupes de personnes spécifiques visés et ainsi réduire les coûts des assurances sociales liés au manque de possibilités de travail et de formation pour ces groupes. La création d'instruments d'encouragement dans ce but est donc dans l'intérêt public.

---

<sup>31</sup> V. art. 41, al. 1, let. f, Cst. en ce qui concerne les apprentis, art. 112b Cst. pour les bénéficiaires d'une rente AI et art. 41, al. 1, let. d, Cst. pour les chômeurs de longue durée.

<sup>32</sup> Calcul de ce montant: [(bénéfice – (bénéfice – p. ex. 20 % de la charge spécifique justifiée par l'usage commercial pour ce groupe de personnes))] \* taux d'impôt.

En principe, l'avis de l'auteur du postulat n'est pas contesté: il est nécessaire de prendre des mesures pour encourager l'insertion de ces groupes de personnes spécifiques dans le marché du travail. Certes, il existe déjà plusieurs mesures efficaces d'encouragement direct qui amenuisent le problème, mais elles ne peuvent pas le résoudre complètement.

Les autres critères pour estimer si une mesure est appropriée sont son effectivité et son efficacité. Une mesure est effective lorsque l'effet recherché peut véritablement être atteint et qu'elle résout le problème au moins en partie. Une mesure est efficace lorsque son résultat, compte tenu des moyens investis, est rentable et a donc un bon niveau d'efficacité.

La mesure du «multiplicateur» peut faire en sorte qu'une entreprise crée de nouvelles places de travail pour les groupes de personnes spécifiques, étant donné qu'elle permet de bénéficier d'un meilleur environnement fiscal. Cependant, l'engagement de personnes issues de ces groupes ne dépend pas uniquement du cadre fiscal, mais aussi d'autres facteurs, tels que la branche ou la structure de l'entreprise. Il est donc difficile de dire si une telle mesure serait effectivement appropriée pour atteindre l'objectif poursuivi. L'effectivité de la mesure du «multiplicateur» ne peut pas être clairement confirmée; elle est donc au moins douteuse.

L'efficacité (degré d'efficacité) de la mesure s'évalue aussi à l'existence et à l'intensité de l'effet d'aubaine. Cet effet d'aubaine aurait pour conséquence, par exemple en ce qui concerne la mesure du «multiplicateur», d'encourager, dans une certaine mesure, la poursuite d'activités qui auraient été menées même sans incitation.

Contrairement aux instruments d'encouragement direct, les coûts de ces instruments indirects n'apparaissent dans aucun bilan; c'est pourquoi ils manquent de transparence et n'indiquent pas la vérité des coûts. Les mesures directes ont un degré d'efficacité plus élevé et un effet d'aubaine plus bas; il faudrait donc de les préférer aux mesures indirectes telles que celle du «multiplicateur». En outre, les mesures indirectes ne sont pas plus efficaces que les mesures directes, car leur potentiel à résoudre le problème est généralement plus faible.

Il faut aussi considérer le fait que, dans la pratique, l'encouragement direct est accordé en vertu de réglementations uniformes par des spécialistes ayant des connaissances spécialisées et que l'encouragement indirect, par contre, est pratiqué par des spécialistes (p. ex. fiscaux) sans connaissances spécialisées des groupes de personnes spécifiques. Cela pourrait entraîner une pratique différente selon les cantons malgré qu'ils aient à appliquer une même législation.

Avec la mesure d'encouragement indirect du «multiplicateur», on propose un encouragement qui dépend du bénéfice net. Cette mesure traiterait différemment les entreprises qui présentent une perte, car la déduction proposée n'est plus possible après la période de report des pertes (sept années). Dans une entreprise qui présente un bénéfice, chaque franc dépensé en faveur des groupes de personnes spécifiques peut, en vertu du multiplicateur à appliquer, entraîner une diminution du bénéfice imposable et donc de l'impôt. Cela ferait apparaître une inégalité de traitement entre les entreprises qui réalisent des bénéfices et celles qui présentent des pertes. Il s'agit là d'un problème fondamental: seuls les contribuables qui paient effectivement des impôts peuvent profiter des mesures fiscales qui poursuivent un objectif extrafiscal (déductions de l'assiette ou du montant de l'impôt). Enfin, il faut remarquer qu'avec un encouragement fiscal indirect, l'avantage pécuniaire de l'employeur dépend du taux cantonal ou communal de l'impôt sur le bénéfice effectivement applicable; il apparaît alors une nouvelle inégalité de traitement (selon le lieu où se situe le siège de l'entreprise) s'agissant du montant de l'encouragement indirect.

Sur la base des arguments précités, il y a lieu de contester l'efficacité de la mesure. Les conditions permettant de justifier la poursuite d'un objectif extrafiscal au moyen de mesures fiscales ne sont donc pas remplies.

Toutefois, il est vraiment nécessaire depuis longtemps de prendre des mesures en faveur des groupes de personnes spécifiques et, pour des raisons d'efficacité avant tout, cela devrait être réalisé plutôt par des encouragements directs (existants ou nouveaux) que par l'introduction des mesures (fiscales) d'encouragement indirect proposées. En fin de compte, il s'agit donc de privilégier le développement des encouragements directs et de rejeter la mesure proposée.

## **4.2 Déduction du montant de l'impôt des charges justifiées par l'usage commercial liées aux groupes de personnes spécifiques**

### **4.2.1 Aménagement de la mesure**

Au lieu de permettre aux entreprises de déduire de leur revenu les charges justifiées par l'usage commercial liées aux groupes de personnes spécifiques, il serait envisageable de rendre possible la déduction de ces charges directement du montant de l'impôt<sup>33</sup>.

Suivant l'aménagement de cette mesure, pour un montant de l'impôt net égal à zéro ou moins, on pourrait prévoir soit de rembourser à l'entreprise des charges justifiées par l'usage commercial liées aux groupes de personnes spécifiques, soit de limiter le montant de l'impôt à son montant effectif. La déductibilité pourrait être aménagée avec ou sans possibilité de report aux années suivantes.

Une solution similaire (déduction du montant de l'impôt) avait été proposée il y a quelques années dans la motion 00.3334. La déduction demandée alors ne se basait toutefois pas sur les charges effectives pour les groupes de personnes spécifiques, mais sur le nombre de collaborateurs pouvant être attribué à un groupe de personnes spécifique (v. autre mesure au ch. 4.5).

### **4.2.2 Evaluation**

Cette solution entraînerait une compensation directe des charges liées aux groupes de personnes spécifiques avec le montant de l'impôt de l'entreprise concernée. Suivant son aménagement, elle provoquerait des pertes de recettes particulièrement élevées. Le remboursement des charges justifiées par l'usage commercial liées aux groupes de personnes spécifiques qui dépassent le montant de l'impôt et la possibilité de reporter des déductions du montant de l'impôt sur l'année suivante, en particulier, auraient de lourdes conséquences sur le produit de l'impôt.

En outre, cette mesure dans toutes les variantes citées au ch. 4.2.1 entraînerait un surplus de travail administratif<sup>34</sup> pour les entreprises et pour l'administration, en particulier s'agissant des variantes qui permettent le remboursement des charges justifiées par l'usage commercial qui dépassent le montant de l'impôt ou le report de ces charges à l'année suivante.

En raison de la grande influence sur le montant de l'impôt des coûts justifiés par l'usage commercial relatifs aux groupes de personnes spécifiques, la question se pose de savoir

---

<sup>33</sup> Exemple relatif à cette mesure: bénéfice imposable: 1200 (sans prise en compte des charges justifiées par l'usage commercial liées aux groupes de personnes spécifiques); hypothèse: taux de l'impôt effectif applicable: 20 %; montant de l'impôt: 240; charges justifiées par l'usage commercial liées aux groupes de personnes spécifiques: 100; montant de l'impôt après déduction des charges justifiées par l'usage commercial liées aux groupes de personnes spécifiques: 140.

Comparaison avec la situation actuelle: bénéfice imposable: 1100 (compte tenu des charges justifiées par l'usage commercial de 100 en relation avec ces groupes de personnes); taux de l'impôt effectif applicable: 20 %; montant de l'impôt: 220, soit 80 de plus.

<sup>34</sup> L'augmentation de la charge administrative vient de la nécessité pour l'administration et l'entreprise concernée de tenir une sorte de compte témoin pour les charges justifiées par l'usage commercial liées aux groupes de personnes spécifiques.

quels coûts ont été engendrés par ces groupes: uniquement la charge générée directement par ces groupes (charge salariale) ou aussi d'autres frais généraux (p. ex. pour le service du personnel ou pour l'intégration par d'autres collaborateurs). Ces problèmes de délimitation entraîneraient en tous les cas une élévation de la charge administrative.

La déduction du montant de l'impôt que prévoit la mesure n'avait pas encore été appliquée jusqu'à récemment<sup>35</sup> pour des raisons relatives au système: en principe le système fiscal suisse accorde des déductions uniquement de l'assiette de l'impôt et non du montant de l'impôt.

En se fondant sur les critères de l'intérêt public (nécessité de prendre des mesure), ainsi que de la nécessité et du caractère approprié (effectivité et efficience) de la mesure, le verdict est le même que pour de l'introduction d'un multiplicateur (v. ch. 4.1.2): après examen des différentes caractéristiques, il s'agit de préférer les encouragements directs, actuels ou nouveaux, aux nouveaux encouragements indirects.

### **4.3 «Modèle du canton du Valais»: provisions spéciales pour des dépenses futures en relation avec les groupes de personnes spécifiques**

#### **4.3.1 Aménagement de la mesure**

Le canton du Valais prévoit dans sa législation fiscale<sup>36</sup> que les entreprises assujetties et les travailleurs indépendants peuvent constituer une provision de 10 000 francs pour chaque place d'apprentissage dont ils disposent. Cette provision doit être dissoute au plus tard à la fin de l'apprentissage, mais peut être maintenue en cas de conclusion d'un nouveau contrat d'apprentissage avec un nouvel apprenti (remplacement). Avec l'obligation d'engager directement un nouvel apprenti pour pouvoir maintenir la provision, il y a au moins une incitation, qui permet de freiner la disparition des places d'apprentissage.

Ce modèle pourrait aussi être mis en œuvre pour les autres groupes de personnes spécifiques. Par rapport aux encouragements décrits au ch. 4.1 et 4.2, cette mesure, dans l'idéal, serait introduite en plus du statu quo plutôt qu'en remplacement.

#### **4.3.2 Evaluation**

La possibilité de créer des provisions constitue, en plus d'un instrument de planification, un instrument de planification fiscale et, en conséquence, un instrument permettant des économies d'impôt. En particulier durant des périodes où les bénéfices réalisés sont élevés, l'imposition peut être diminuée en reportant les gains de l'année X aux années suivantes et en les utilisant à ce moment pour s'acquitter des charges justifiées par l'usage commercial. Les provisions ne provoquent généralement pas la non-soumission de certains montants à l'impôt; elles entraînent seulement le report dans le temps de la déduction d'éventuelles charges justifiées par l'usage commercial.

Dans le présent aménagement du canton du Valais, la provision doit certes être dissoute à la fin du contrat d'apprentissage, mais peut être reconstituée à hauteur du même montant ou

---

<sup>35</sup> Cela est désormais prévu par le législateur avec l'entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2011 de la loi fédérale du 25 septembre 2009 sur le dégrèvement des familles avec enfants. Cet acte modificateur unique prévoit une déduction de 250 francs directement du montant de l'impôt (montant de la déduction pour l'année civile 2011; v. art. 214, al. 2<sup>bis</sup> LIFD, valable depuis le 1.1.2011).

<sup>36</sup> LF/VS, art. 25, al. 1, let. e, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006 en vertu du décret du 17 juin 2005. Instrument introduit pour éviter la diminution des places d'apprentissage. Dans la pratique du canton du Valais, il apparaît qu'il est très souvent fait recours à cet instrument et que la mesure se révèle être un soutien dans les efforts entrepris pour éviter la diminution des places d'apprentissage. Ces informations se basent sur l'entretien téléphonique réalisé avec Madame Lidija Stalder, juriste du Service cantonal des contributions du Valais, le 10 décembre 2010.

être maintenue telle quelle en cas de conclusion immédiate d'un nouveau contrat d'apprentissage avec un nouvel apprenti.

Cette sorte de provisions pour des groupes de personnes spécifiques n'est pour l'instant pas (encore) prévu par le législateur fédéral. Contrairement à ce qu'il en est des provisions possibles à ce jour, on ne sait pas si des dépenses vont être effectuées et quel en sera le montant; malgré cela, les coûts potentiels de la mesure seraient pris en compte sous la forme d'un montant forfaitaire par apprenti. On créerait ainsi une sorte de provision fiscale ou de provision permettant la planification fiscale en relation avec les groupes de personnes spécifiques.

En se fondant sur les critères de l'intérêt public (nécessité de prendre des mesures), ainsi que de la nécessité et du caractère approprié (effectivité et efficience) de la mesure, le verdict est le même que pour l'introduction d'un multiplicateur (v. ch. 4.1.2): après examen des différentes caractéristiques, il s'agit de préférer les encouragements directs, actuels ou nouveaux, aux nouveaux encouragements indirects.

## **4.4 Impôt spécial pour les entreprises qui n'emploient pas (ou trop peu) de personnes faisant partie des groupes de personnes spécifiques**

### **4.4.1 Aménagement de la mesure**

Il serait envisageable d'introduire un impôt spécial pour les entreprises qui n'emploient pas (ou trop peu) de personnes faisant partie des groupes de personnes spécifiques. Cet impôt pourrait être introduit séparément ou sous forme de mesure tarifaire (supplément) dans le cadre des impôts sur le bénéfice et sur le revenu.

Pour les entreprises qui n'emploient aucune personne appartenant à l'un de ces groupes spécifiques, on pourrait introduire un supplément spécial sous forme de pourcentage sur le montant de l'impôt sur le bénéfice ou de l'impôt sur le revenu. Pour les entreprises qui, selon le quotient «total des collaborateurs divisé par nombre de collaborateurs faisant partie des groupes de personnes spécifiques», emploient un nombre trop bas de personnes appartenant à ces groupes, on pourrait imaginer appliquer un supplément moins élevé.

### **4.4.2 Evaluation**

Si un tel impôt était introduit séparément, il serait nécessaire de réviser la Constitution fédérale. La question de savoir si l'introduction de cette mesure par l'intermédiaire d'une mesure tarifaire dans le cadre des impôts sur le bénéfice et sur le revenu rendrait nécessaire la modification de la Constitution peut rester ouverte pour l'instant. Etant donné que la Confédération ne peut prescrire aucune mesure tarifaire aux cantons, il n'est pas possible d'imposer l'introduction d'une telle mesure tarifaire aux cantons et aux communes. Une révision de la Constitution fédérale serait aussi nécessaire en cas de reprise d'une telle réglementation dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes sous forme d'un impôt séparé.

Un tel impôt spécial aurait certainement l'effet d'incitation le plus fort de toutes les mesures présentées dans ce rapport. Cependant, dans le quotidien économique, il est possible que certaines entreprises, de par leur activité, leur taille, leur capacité en termes de personnel, etc., ne puissent pas employer des personnes issues des groupes spécifiques, même si l'opinion de l'employeur à l'égard de ces personnes est positive (manque d'effectivité). Ainsi, la présente mesure serait une solution trop dirigiste<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> L'aspect dirigiste s'observe dans le fait que cette mesure (impôt spécial) produit un effet incitatif centraliste non désiré et provenant de l'Etat.

La mesure proposée irait à l'encontre du principe constitutionnel<sup>38</sup> de l'imposition selon la capacité économique, car l'imposition ne se ferait pas selon le montant ou la présence d'un bénéficiaire ou d'un revenu, mais selon un fait autre que la capacité économique, qui est le nombre ou le quota d'apprentis par entreprise.

En se fondant sur les critères de l'intérêt public (nécessité de prendre des mesures), ainsi que de la nécessité et du caractère approprié (effectivité et efficacité) de la mesure, le verdict est le même que pour l'introduction d'un multiplicateur (v. ch. 4.1.2).

En ce qui concerne le critère de l'efficacité, l'effet d'aubaine est toutefois aménagé autrement. Au lieu du principe non désiré de l'arrosage, c'est un effet d'aubaine «négatif», avec un impôt répressif à la charge de tous ceux qui ne mettent pas en œuvre le comportement voulu, qui apparaît, en particulier pour ceux qui, avec cet impôt spécial, ne peuvent pas adapter leur comportement pour des motifs relevant de l'exploitation. Pour atteindre de manière efficace un objectif extrafiscal au moyen d'un impôt répressif, il faut fixer cet impôt à un niveau élevé, ce qui lui donnerait rapidement un caractère confiscatoire et un effet fortement biaisant, conséquence qu'on souhaiterait éviter.

L'instauration d'impôts spéciaux pour tous ceux qui n'agissent pas selon les directives de l'Etat est perçue comme une intervention étatique dirigiste plus forte et donc à connotation plus négative que l'introduction d'allègements fiscaux en faveur d'un nombre restreint de personnes qui suivent les directives de l'Etat.

On peut donc en conclure qu'il s'agit non seulement de préférer l'encouragement direct à l'introduction de nouveaux encouragements indirects, mais encore de préférer des mesures indirectes avec effet d'aubaine à la mesure de l'«impôt spécial».

## **4.5 «Prime par collaborateur»: déduction accordée par nouveau collaborateur faisant partie d'un groupe de personnes spécifique**

### **4.5.1 Aménagement de la mesure**

Lorsque l'entreprise intègre un collaborateur faisant partie d'un groupe de personnes spécifique, on pourrait imaginer accorder, pour chaque personne intégrée et par année de service, une déduction déterminée en plus de celle des charges justifiées par l'usage commercial («prime par collaborateur»).

Comme proposé dans la motion 00.3334, on pourrait introduire, par exemple, une déduction du montant de l'impôt ou une charge justifiée par l'usage commercial supplémentaire de 2000 francs, pour donner un chiffre, par apprenti et par année (ou pour des personnes issues d'un autre groupe spécifique). Une variante pourrait consister en une déduction d'un certain taux en pour cent ou en pour mille du bénéfice annuel.

### **4.5.2 Evaluation**

Avec l'imposition progressive, une telle déduction entraînerait des conséquences fiscales différentes selon les contribuables (par exemple pour les entreprises de personnes). Comme pour les autres propositions, les entreprises qui présentent une perte ou qui sont exemptées d'impôt seraient désavantagées. Les entreprises qui présentent une perte ne peuvent pas profiter de cette déduction malgré le fait qu'elles emploient des personnes faisant partie des groupes spécifiques. Précisément les entreprises qui ne réalisent plus de bénéfice et qui

---

<sup>38</sup> V. art. 127, al. 2, Cst.

envisagent peut-être de ne plus former ni employer de personnes faisant partie des groupes spécifiques l'année suivante, ne peuvent pas bénéficier de la déduction.

Cela vaut également pour la déduction proposée dans cette variante d'un certain taux en pour cent ou en pour mille du bénéfice annuel. Pour cette solution, un critère supplémentaire s'ajoute: le fait qu'une entreprise qui réalise un bon bénéfice (en se basant sur le bénéfice annuel) pourrait déduire des montants plus élevés qu'une entreprise qui réalise un bénéfice moindre mais qui emploie tout autant de collaborateurs appartenant aux groupes spécifiques. Cela dit, on pourrait prévoir un plafond pour éviter des déductions trop extensives.

Des études de rentabilité montrent que pour deux tiers des entreprises formatrices suisses, il existe une utilité nette à former des apprentis. C'est pourquoi on peut se demander s'il est judicieux d'introduire une incitation fiscale supplémentaire par des primes par collaborateur. Suivant les circonstances, on peut également tirer des parallèles pour les autres groupes de personnes spécifiques à partir de ces études. En outre, ces primes engendreraient un effet d'aubaine qui n'est pas dans l'intérêt public.

En raison des critères de la nécessité, du caractère approprié, de l'intérêt public, de la nécessité de prendre des mesures, ainsi que de l'effectivité et de l'efficacité de la mesure, le verdict est le même que pour l'introduction d'un multiplicateur (v. ch. 4.1.2): après examen des différentes caractéristiques, il s'agit de préférer les encouragements directs, actuels ou nouveaux, aux nouveaux encouragements indirects.

## **4.6 Introduction d'un système de récompense et de pénalisation («bonus-malus»)**

### **4.6.1 Aménagement de la mesure**

On pourrait introduire un système de récompense et de pénalisation, selon lequel les entreprises soit recevraient de l'argent, soit seraient tenues de payer une somme ayant le caractère d'une taxe, en fonction des montants des salaires (charge liée au personnel) ou de quotients (p. ex. le nombre total des employés comparé au nombre d'employés appartenant aux groupes spécifiques). Il y a de nombreuses idées quant à la façon de prélever ou de verser ces sommes.

Le modèle du «fonds pour la formation professionnelle» a été proposé dans le cadre de l'«initiative pour des places d'apprentissage» (00.086)<sup>39</sup>. Ce fonds était prévu pour financer des offres spécifiques et aurait été alimenté par des contributions de toutes les entreprises. Les entreprises qui auraient effectivement offert des places d'apprentissage auraient reçu plus d'argent en retour (redistribution) qu'elles n'en auraient payé. Ce modèle serait applicable à tous les groupes de personnes spécifiques<sup>40</sup>.

A l'échelle cantonale, Fribourg, Genève, Neuchâtel et Zurich ont introduit un modèle semblable sous le nom de «fonds en faveur de la formation professionnelle». Ces fonds cantonaux se distinguent au niveau de l'obligation de contribuer, de l'organisation et de la prestation soutenue. Parfois, ce sont à la fois l'employeur, le canton, la commune de domicile de l'apprenti et les syndicats qui sont tenus de contribuer. Les contributions sont perçues

---

<sup>39</sup> V. l'initiative populaire «Pour une offre appropriée en matière de formation professionnelle (Initiative pour des places d'apprentissage)» (00.086), refusée par le peuple le 18 mai 2003. Celle-ci souhaitait que soit inscrit dans la Constitution le droit à une formation professionnelle pour tous et que la Confédération crée un fonds destiné à financer les offres nécessaires pour atteindre ce but. Ce fonds devait être alimenté par des contributions de tous les employeurs. Les entreprises qui auraient effectivement offert des places d'apprentissage auraient reçu plus en retour (redistribution) que ce qu'elles avaient versé.

<sup>40</sup> V. explications du ch. 2.1.2, en particulier en ce qui concerne la déclaration de force obligatoire générale pour certaines branches.

de diverses manières. L'élément commun à ces fonds est que toutes les entreprises doivent verser des contributions à un fonds spécifique en fonction de leur masse salariale.

La Commission de la sécurité sociale et de la santé publique du Conseil national (CSSS-N) avait proposé un système semblable lors de sa séance du 5 novembre 2010 visant à donner un emploi aux anciens bénéficiaires d'une rente AI. Ainsi, dès l'entrée en vigueur de la modification, chaque employeur aurait dû présenter un certain quota de collaborateurs qui étaient autrefois au bénéfice d'une rente AI. Celui qui n'aurait pas rempli ce quota aurait dû payer une compensation d'un montant équivalant à une rente AI annuelle minimale. La partie 6a de la révision de l'AI a été adoptée par le Parlement sans cette proposition le 18 mars 2011.

#### **4.6.2 Evaluation**

Peu importe le nom donné au système ou l'aménagement prévu, cette mesure demanderait avant tout la perception d'une taxe. Or, il ne semble pas certain que cette taxe inciterait les entreprises à offrir plus de places de travail aux personnes faisant partie des groupes spécifiques. La somme payée ou le remboursement devrait être fixé à un montant tel qu'il soit plus avantageux de proposer une nouvelle place de travail que de payer la contribution.

Le prélèvement d'une telle taxe d'incitation ne nécessiterait pas une base constitutionnelle explicite; mais une compétence particulière de la Confédération. Si le système du bonus-malus était aménagé comme une mesure de financement, la taxe s'apparenterait à un impôt spécial (v. ch. 4.5) pour lequel un fondement constitutionnel explicite serait nécessaire.

Cette mesure a toutefois cet avantage qu'elle n'engendrerait pas directement de coûts pour les pouvoirs publics et qu'elle consisterait simplement en une redistribution entre les entreprises. Les pouvoirs publics ne seraient concernés qu'en tant qu'employeur.

En raison des critères de la nécessité, du caractère approprié, de l'intérêt public, de la nécessité de prendre des mesures, et de l'effectivité de la mesure, le verdict est le même que pour l'introduction d'un multiplicateur (v. ch. 4.1.2).

Pour évaluer le critère de l'efficacité, il faut faire une distinction entre l'élément «récompense» et l'élément «pénalisation»; le premier est aménagé de la même manière que le «multiplicateur» (v. ch. 4.1.2), alors que le second est aménagé comme la mesure de l'«impôt spécial» (v. ch. 4.4.2).

On peut donc affirmer qu'il faut non seulement préférer les encouragements directs aux nouveaux encouragements indirects, mais aussi d'autres mesures indirectes avec effet d'aubaine à la mesure de l'«impôt spécial».

## 5. Conclusions

A première vue, la poursuite d'objectifs extrafiscaux en offrant des encouragements fiscaux aux groupes de personnes mentionnés par l'auteur du postulat semble attrayante. Cela dit, ces objectifs manquent de transparence car, d'une part, il s'agit de subventions indirectes qui n'apparaissent ni dans les budgets ni dans les comptes publics et, d'autre part, leur utilité économique ne peut pas être évaluée. Par ailleurs, la loi sur les subventions prescrit qu'il y a généralement lieu de renoncer à des aides financières sous la forme d'allègements fiscaux. Un système fiscal devrait générer les recettes nécessaires au financement de l'Etat de manière la plus simple et la plus transparente possible. Cette exigence ne serait pas respectée si on mettait en œuvre l'une des mesures examinées dans le présent rapport.

En principe, tout nouvel allègement fiscal entraîne une charge d'autant plus grande pour le reste de la substance fiscale. Si on renonçait de fait aux allègements fiscaux, la mesure la plus effective et la plus efficace pour la croissance économique pourrait être mise en œuvre: baisser le taux de l'impôt pour tous les contribuables.

Après examen des nouveaux encouragements fiscaux qu'il serait possible de mettre en place, on ne peut que constater que toutes les mesures considérées sont moins bonnes que les encouragements directs, en particulier en ce qui concerne leur efficience.

C'est pourquoi il est conseillé d'aménager des encouragements directs pour les groupes de personnes concernés, dont les caractéristiques positives sont les suivantes:

- L'effet d'aubaine est nettement moindre que pour les mesures d'incitation indirectes que constituent les allègements fiscaux.
- L'effet est plus ciblé, c'est-à-dire plus effectif et plus efficient, que celui des allègements fiscaux.
- On évite le principe de l'arrosoir.
- L'encouragement ne dépend pas du bénéfice net.
- L'octroi des budgets pour les mesures d'encouragement directes se fait de manière transparente et peut être contrôlé. Les encouragements accordés sur la base du droit fiscal n'apparaissent pas au titre de diminutions de recettes dans le bilan comptable et laissent donc à penser qu'ils ne coûtent rien et qu'ils peuvent être étendus au besoin.
- En accordant un encouragement direct et centralisé selon des réglementations uniformes fixées par des spécialistes, on homogénéise la pratique grâce à des connaissances spécialisées identiques et de qualité. Le risque de voir le même comportement particulier être jugé de différentes manières est bien moins grand que dans le cas d'un encouragement (fiscal) indirect qui, vu que la taxation s'effectue de manière décentralisée, est accordé selon des critères non homogènes et par des personnes qui n'ont pas des connaissances spécialisées des groupes de personnes spécifiques.
- Avec les mesures d'encouragement directes, l'avantage pécuniaire de l'employeur ne dépend pas du taux des impôts cantonal et communal applicable.