

10.040

**Message
concernant la loi fédérale sur l'exonération fiscale
de la solde allouée pour le service du feu**

du 21 avril 2010

Mesdames les Présidentes,
Mesdames et Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet de loi sur l'exonération de la solde allouée pour le service du feu, en vous proposant de l'adopter.

Nous vous proposons également de classer l'intervention parlementaire suivante:

2005 M 04.3179 Prévoir la déduction du revenu imposable de la solde allouée pour service du feu (N 8.10.04, Banga; E 28.9.05)

Nous vous prions d'agréer, Mesdames les Présidentes, Mesdames et Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

21 avril 2010

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Doris Leuthard
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

Le présent projet de loi a pour but d'exonérer la solde des sapeurs-pompiers suisses de milice de la même manière que la solde pour le service militaire, la solde pour le service de protection civile ainsi que l'argent de poche du service civil.

La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)¹ et la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)² exonèrent de l'impôt la solde pour le service militaire, la solde pour le service de protection civile ainsi que l'argent de poche pour le service civil.

En revanche, ces deux lois n'exonèrent pas la solde pour le service du feu; par conséquent, cette solde est soumise à l'impôt sur le revenu de la Confédération, des cantons et des communes.

Le présent projet de loi a pour but d'exonérer également la solde des sapeurs-pompiers de milice.

Pour ce faire, la notion de solde exonérée pour le service du feu doit être définie de la même manière dans la LIFD et dans la LHID. Le projet de loi commence par donner une définition positive de la solde exonérée de l'impôt en se référant notamment aux tâches essentielles du service du feu de milice. Il poursuit par une définition négative établissant d'une manière exhaustive les indemnités versées jusqu'à présent dans le cadre de la lutte contre le feu qui ne sont pas exonérées. Pour empêcher des abus, le montant exonéré de la solde est limité tant dans la LIFD que dans la LHID. Dans la LIFD, ce montant est fixé à 3000 francs; le droit cantonal fixe ce montant en vertu de la LHID.

Pour ce qui est des conséquences financières du projet, on ne peut donner que des renseignements approximatifs. Sur la base des modèles de calcul fondés sur la situation juridique en 2008, la diminution du produit de l'impôt fédéral direct serait de l'ordre de 15 à 40 millions de francs. Avec une exonération plafonnée à 3000 francs dans la LIFD, la diminution des recettes est comprise entre 18 et 26 millions de francs suivant le modèle pris en considération.

Au cours de la procédure de consultation, les associations de sapeurs-pompiers ont relevé notamment que la grande majorité des cantons exonère déjà la majeure partie des indemnités versées aux sapeurs-pompiers de milice des impôts sur le revenu. Les cantons qui se sont prononcés d'une manière générale sur les conséquences financières et les conséquences au niveau du personnel ne s'attendent pas à des conséquences importantes.

¹ RS 642.11

² RS 642.14

Message

1 **Grandes lignes du projet**

1.1 **Situation et droit en vigueur**

1.1.1 **LIFD et LHID**

En principe, tous les revenus de toute nature, qu'ils soient uniques ou récurrents, sont soumis à l'impôt sur le revenu. Les revenus qui sont exonérés de l'impôt sont énumérés *expressément et exhaustivement* dans la LIFD et dans la LHID.

D'après les art. 24, let. f, LIFD et 7, al. 4, let. h, LHID, *la solde du service militaire et l'indemnité de fonction pour service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil sont exonérés de l'impôt.*

En revanche, le droit actuel *n'exonère pas expressément la solde du service du feu.* Une interprétation extensive de l'art. 24, let. f, LIFD et de l'art. 7, al. 4, let. h, LHID en ce sens que la solde du service du feu serait également exonérée n'est pas possible en raison de la teneur claire du texte de ces dispositions. Selon le droit actuel, la solde du service du feu est donc soumise à l'impôt sur le revenu.

Toutefois, la législation fiscale de sept cantons exonère déjà la solde du service du feu de l'impôt sur le revenu (cantonal et communal). Comme le montre une enquête de la Coordination Suisse des Sapeurs Pompiers (CSSP) effectuée en 2008, *18 cantons* renoncent entièrement ou partiellement à imposer les indemnités (solde et autres indemnités) versées pour le service du feu. Ils considèrent que la solde constitue un remboursement de frais qui justifie cette renonciation.

1.1.2 **Assurance-vieillesse et survivants**

Des cotisations à l'assurance vieillesse et survivants (AVS) sont prélevées sur les revenus des activités lucratives dépendantes et indépendantes. C'est pourquoi la question de savoir si la solde du service du feu constitue ou ne constitue pas un revenu se pose également en matière d'AVS.

Le règlement sur l'assurance vieillesse et survivants (RAVS)³ dispose que le revenu provenant d'une activité lucrative comprend en principe le revenu en espèces ou en nature tiré en Suisse ou à l'étranger de l'exercice d'une activité, y compris les revenus accessoires; par conséquent, des cotisations doivent être prélevées sur ce revenu et versées à l'AVS. Les exemptions doivent expressément figurer dans le RAVS. C'est le cas de la solde du service du feu. L'art. 6, al. 2, let. a, RAVS exclut en effet *«les indemnités analogues à la solde dans les services publics du feu»* du revenu soumis à l'AVS. C'est pourquoi il n'y a pas de cotisation à verser à l'AVS sur la solde des services du feu.

Le montant des cotisations AVS est fixé en fonction du salaire déterminant selon la législation sur l'AVS. C'est pourquoi la notion de solde du service du feu est égale-

³ RS 831.101

ment importante pour cette législation. Dans un arrêt du 10 septembre 2003⁴, le Tribunal fédéral n'a pas défini précisément la solde du service du feu, mais il a statué qu'aussi bien la solde pour un exercice que la solde pour une intervention faisaient partie des «indemnités analogues à la solde dans les services publics du feu» au sens du RAVS⁵ et qu'elles ne faisaient donc pas partie du revenu provenant d'une activité lucrative (salaire déterminant).

En 2004, l'Office fédéral des assurances sociales s'est référé à cet arrêt et a précisé que seules les rémunérations directement liées à l'accomplissement du service constituent une solde du service du feu au sens de l'art. 6, al. 2, let. a, RAVS. En revanche, les indemnités de base et les forfaits qui ne dépendent pas directement de la participation à des entraînements ou à des interventions ne présentent pas les caractéristiques d'une solde et font, dès lors, partie du salaire déterminant. Ainsi, par exemple, les forfaits alloués aux commandants font toujours partie du salaire déterminant et restent soumis à cotisation (Pratique VSI 1/2004).

1.1.3 Prévoyance professionnelle

D'après la loi sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP)⁶, les salariés qui reçoivent un salaire annuel supérieur à 20 520 francs, sont soumis à l'assurance obligatoire pour les risques de décès et d'invalidité, dès le 1^{er} janvier qui suit la date à laquelle ils ont eu 17 ans et, pour la vieillesse, dès le 1^{er} janvier qui suit la date à laquelle ils ont eu 24 ans.

Ce salaire annuel correspond au salaire déterminant selon la loi fédérale sur l'assurance vieillesse et survivant (LAVS)⁷. Pour la prévoyance professionnelle, il faut donc savoir si la législation sur l'AVS exclut la solde du service du feu du revenu déterminant ou non. D'après le droit en vigueur, les *indemnités semblables à la solde des services publics du feu* ne font pas partie du salaire déterminant.

1.1.4 Régime des allocations pour perte de gain selon la loi sur les allocations pour perte de gain

Les personnes qui font du service dans l'armée suisse ou dans le Service de la Croix-Rouge ont droit à une allocation pour chaque jour de solde. Les personnes qui effectuent du service civil ou du service de protection civile ont également droit à ces allocations. Les participants aux cours fédéraux et cantonaux pour moniteurs de Jeunesse et Sport, ainsi que les participants aux cours pour moniteurs de jeunes tireurs reçoivent également des allocations pour perte de gain. En revanche, la loi sur les allocations pour perte de gain⁸ ne prévoit pas le versement d'allocations aux personnes qui servent dans les services du feu.

⁴ ATF 129 V 425

⁵ Art. 6, al. 2, let. a, RAVS

⁶ RS 831.40

⁷ RS 831.10

⁸ RS 834.1

1.2 Sécurité et protection de la population en Suisse

1.2.1 Bases légales et mission

La Constitution fédérale prescrit à la Confédération et aux cantons de pourvoir à la sécurité de la Suisse et à la protection de la population dans les limites de leurs compétences respectives. C'est pourquoi la Suisse possède une *armée*. Celui qui ne peut pas accomplir le service militaire est incorporé dans le service de protection civile. Celui qui ne veut pas accomplir de service militaire pour des raisons de conscience est incorporé dans le service civil de remplacement (*service civil*). La protection de la population a pour mission de protéger la population et les ressources naturelles en cas de catastrophe et de situation d'urgence ainsi qu'en cas de conflit armé. La protection de la population est un système coordonné pour la direction, la protection, l'aide et le sauvetage. Elle assure la collaboration entre cinq organisations partenaires: les corps de police, les corps de sapeurs-pompiers, les services de santé publique, les services techniques et la protection civile. Ces organisations partenaires sont responsables de leur domaine respectif et se prêtent mutuellement assistance pour remplir leurs tâches.

Les *corps de sapeurs-pompiers* constituent une des organisations partenaires de la protection de la population. Ils sont responsables du sauvetage, de la lutte contre les incendies, de la lutte contre les sinistres en général et de la lutte contre les sinistres causés par les éléments naturels. Ils sont en outre chargés des tâches spéciales que sont la lutte contre les fuites de produits toxiques ou d'hydrocarbures et contre les émanations radioactives. Les cantons délèguent certaines tâches à des centres de renfort dont les membres sont spécialement équipés et formés pour exécuter ces tâches.

1.2.2 Service du feu et protection de la population

Les corps de sapeurs-pompiers constituent un moyen de première intervention. Ils peuvent intervenir en quelques minutes. Leurs interventions durent de quelques heures à plusieurs jours. L'aide mutuelle et la relève sont assurées par les communes voisines et les centres de renfort. Les sapeurs-pompiers collaborent depuis longtemps avec la police et la santé publique. Ils peuvent confier des tâches particulières à des entreprises privées (p. ex. des entreprises de construction ou de nettoyage de canalisations). Ils peuvent demander en renfort des moyens des entreprises techniques et de la protection civile.

En Suisse, le service du feu est organisé sur le modèle fédéraliste et relève de la souveraineté des cantons et des communes. Cette structure fédéraliste est chapeauté par la *Coordination Suisse des Sapeurs Pompiers (CSSP)*, une conférence intercantonale spécialisée, à laquelle sont affiliés tous les cantons et la Principauté de Liechtenstein. Les organes de la CSSP sont la Conférence gouvernementale réunissant tous les conseillers d'état à la tête des départements cantonaux responsables du service du feu (conduite politique), la *Conférence des instances*, qui rassemble les directeurs des 19 établissements cantonaux d'assurance et les huit responsables des autres cantons et de la Principauté de Liechtenstein désignés par leur gouvernement (conduite stratégique et financière) ainsi que la *Conférence suisse des inspecteurs*

sapeurs-pompiers (conduite opérationnelle). Le secrétariat général de la CSSP à Berne constitue l'état-major de ces trois organes de la CSSP⁹.

D'après les statistiques Sapeurs-pompiers CSSP 2008, il y a en Suisse 1870 organisations de sapeurs-pompiers au total, dont 14 corps professionnels et 252 corps d'entreprise. Cela veut dire qu'il y a en Suisse 1604 corps de sapeurs-pompiers de milice. Dans l'ensemble, 104 695 hommes et femmes effectuent du service dans ces 1870 corps de sapeurs-pompiers. Sur l'ensemble de ces personnes, 1169 sont employées dans des corps de sapeurs-pompiers professionnels. Par conséquent, près de 103 526 personnes sont incorporées dans des corps de sapeurs-pompiers de milice ou d'entreprise.

En 2008, ces 1870 organisations ont effectué un grand nombre d'interventions: 15 503 interventions de lutte contre le feu, 8846 interventions pour des événements dus à la nature, 1597 interventions de secours routiers, 8846 interventions d'assistance technique (engagement dans des ascenseurs, sauvetage de véhicules, sauvetage de personnes et d'animaux, etc.), 5275 interventions de défense hydrocarbures, 1000 interventions de défense chimique, 11 interventions de défense radio-protection, 199 interventions dans le domaine ferroviaire, 16 420 fausses alarmes et 7168 engagements divers. Il faut y ajouter 8814 engagements planifiés d'avance comme le service de régulation du trafic, le service de garde de salles, etc. Au total, 2849 personnes qui ne pouvaient se libérer elle-même d'une situation d'urgence ont été secourues. Pendant la même période, 1399 animaux au total ont été sauvés.

1.2.3 Pratique des cantons et des communes en matière d'obligation de servir dans le service du feu et de solde du service du feu

Dans le langage courant, la notion de solde du service du feu se comprend aussi bien que celle de solde pour le service militaire ou pour le service de protection civile. Toutefois, si on cherche à définir plus précisément la notion de solde du service du feu, on constate rapidement qu'il n'existe pas de définition claire de cette solde. Les avis sur ce qu'il convient d'appeler solde du service du feu divergent beaucoup.

Etant donné que le service du feu est réglé par les cantons et que cette compétence a été déléguée aux communes, il n'y a pratiquement pas de limite à la variété des réglementations adoptées. A part les cantons de Genève, du Tessin, d'Uri, du Valais et de Zurich¹⁰, tous les cantons ont institué l'obligation de servir dans les corps de sapeurs-pompiers pour les hommes et pour les femmes. L'obligation de servir est acquittée par le service dans un corps de sapeurs-pompiers ou par le paiement d'une taxe de remplacement annuelle dont le montant varie énormément (de 10 à 600 fr.).

Enfin, il y a des différences sur la définition des personnes astreintes au service du feu. En l'occurrence, l'âge, la condition physique et psychique (résistance au stress) constituent des facteurs importants.

En examinant d'un peu plus près les versements effectués à titre de «solde pour le service du feu», on constate que des indemnités sont versées notamment pour les exercices de lutte contre le feu, pour les exercices de défense contre les hydrocarbu-

⁹ Source: www.feukos.ch; CSSP.

¹⁰ Source: Fédération suisse des sapeurs-pompiers (FSSP).

res et de défense chimique, pour les interventions (grands incendies, dégâts dus aux intempéries, sauvetage de personnes, etc.), pour les heures de conduite des camions tonnes pompes, pour des cours spéciaux, pour le service de piquet pendant les fins de semaine, pour le service de régulation du trafic, pour les indemnités kilométriques, pour la subsistance, pour les rapports, pour les séances, pour l'administration, pour les exercices de cadres, pour les inspections, pour le contrôle des hydrantes, pour la garde de salles, pour la garde de fohn, pour les contrôles des stocks de foin, pour le recueil d'un essaim d'abeilles, pour la destruction d'un nid de guêpes, etc. La forme des versements varie également beaucoup: ces indemnités peuvent être versées par heure, par exercice, par intervention, ou sous forme de forfait.

Le montant des indemnités versées présente de grandes différences sur le plan national. Il dépend en général du grade (de la fonction) de la personne qui accomplit son service du feu. Pour les exercices, les sapeurs-pompiers sans fonction de cadre reçoivent entre 22 et 25 francs par heure environ. Les versements correspondants pour les cadres sont plus élevés et sont compris entre 28 et 35 francs environ. En général, les interventions (env. 30 francs l'heure) sont mieux indemnisées que les exercices. On constate aussi que les cadres reçoivent des indemnités (forfaitaires) annuelles, qui peuvent atteindre plusieurs milliers de francs. L'aperçu ci-dessous illustre la variété des réglementations pour quelques corps de sapeurs-pompiers.

Commune/canton	Solde
Teufen, Bühler et Gais/AR:	Solde des soldats: 22 francs par exercice; solde pour les officiers: 28 francs par exercice; exercices de défense hydrocarbures et de défense chimique, pour tous: 30 francs par exercice; solde en cas d'intervention, pour tous: 30 francs par heure; indemnité pour les cours: 250 francs par jour; service de piquet pour les chefs de groupe: 120 francs par week-end, pour les soldats 100 francs par week-end.
Oberwil/BL:	Solde des soldats en cas d'exercice: 18 francs par heure; officiers: 23 francs par heure; cadres inférieurs: 20 francs par heure; indemnité en cas d'intervention, pour tous: 33 francs par heure; indemnité pour les séances, l'administration, l'entretien, pour tous: 33 francs.
Pontresina/GR:	Solde pour les exercices: 20 francs pour 2 heures; solde en cas d'intervention: 35 francs pour la 1 ^{re} heure, 30 francs pour les suivantes; services spéciaux (garde de salle, régulation du trafic): 35 francs par heure; cours 140 francs par jour; service de piquet (ve 18 h au lu 8 h): 280 francs; solde annuelle pour les commandants: 6000 francs; pour les officiers: 300 francs; pour le responsable du matériel: 300 francs.
La Chaux-de-Fonds/NE	Solde en cas d'exercice pour les officiers: 30 francs par heure; pour les sous-officiers: 28 francs par heure; pour les soldats: 25 francs par heure; solde en cas d'intervention, pour tous: 50 francs par heure; piquet 200 francs pour un jour, 75 francs pour une nuit.

Dörflingen/SH:	Solde des soldats: 25 francs; solde de l'intendant du matériel: 35 francs; solde des officiers: 35 francs; solde du commandant: 40 francs; fixe du commandant: 1014 francs; fixe des officiers: 406 francs; fixe du responsable du matériel 406 francs.
Oltén/SO:	Solde pour les exercices: 19 francs par heure; solde en cas d'intervention: 25 à 45 francs par heure; indemnité de piquet (sa 18 h au di 20 h): forfait de 70 francs; indemnité de subsistance: 10 à 25 francs.

Avec près de 19 000 sapeurs-pompiers de milice, le canton de Berne dispose du plus important corps de sapeurs-pompiers de Suisse (env. 1/5 de l'effectif total). Pour obtenir des indications sur la rémunération des sapeurs-pompiers (à l'exception des sapeurs-pompiers professionnels) provenant du service effectué dans le service du feu (exercices et interventions), l'intendance des impôts du canton de Berne a procédé à une enquête dans toutes les communes bernoises au cours du premier trimestre 2008. Cette enquête a montré que les quelque 19 000 membres des corps de sapeurs-pompiers de milice ont touché en 2007 une solde comprise entre 0 et 9687 francs. La solde versée pour les exercices était de l'ordre de 200 à 700 francs pour 10 à 25 exercices par an. La solde en cas d'engagement est versée à raison de 20 à 30 francs par heure pour 10 à 20 interventions par an.

Cette enquête a également montré que les soldes versées aux sapeurs-pompiers de milice sans fonction de cadre ne dépassaient pas 2000 francs en 2007. Seule la commune de Nidau a versé une solde allant jusqu'à 4300 francs à 4 sapeurs-pompiers sans fonction de cadre pour des engagements dus aux inondations. En 2007, seuls des cadres du service du feu ont reçu des soldes supérieures à 2000 francs.

1.3 Réglementation demandée

1.3.1 Motion Banga (04.3179)

Le 19 mars 2004, le conseiller national Banga a déposé une motion (04.3179) demandant au Conseil fédéral de modifier la LIFD et la LHID afin d'exonérer explicitement la solde du service du feu comme le sont la solde du service militaire, la solde du service de protection civile et l'argent de poche pour le service civil.

Dans son avis du 26 mai 2004, le Conseil fédéral a proposé d'accepter la motion. Il a relevé en effet qu'il n'y avait pas de différence fondamentale entre le service militaire et le service de protection civile, d'une part, et le service du feu, d'autre part. Dans ces trois cas, il s'agit de services dans l'intérêt de l'Etat et de la société. C'est pourquoi la solde du service du feu doit être exonérée des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes par analogie à la solde du service militaire et du service de protection civile. Il faut cependant être conscient que des questions de délimitation devront être éclaircies au cours de la préparation de la loi. En particulier, il faudra délimiter la frontière entre la solde du service du feu et les indemnités pour les cadres, les indemnités pour le service de piquet ou le salaire des sapeurs-pompiers professionnels.

Le Conseil national a suivi ce point de vue et a adopté la motion sans discussion le 8 octobre 2004. Au cours de la séance du Conseil des Etats du 28 septembre 2005, la porte-parole de la commission a souligné notamment que, depuis l'introduction du concept de la protection de la population, les corps de sapeurs-pompiers font partie des formations de première intervention et sont des partenaires à part entière de la protection de la population. On ne voit pas la raison d'une différence de traitement fiscal entre le service du feu et la protection civile, alors que ces deux corps constituent des éléments de la protection de la population. Enfin, le RAVS ne soumet pas la solde du service du feu à l'AVS, ni en cas d'exercice ni en cas d'intervention.

Pour l'impôt fédéral direct, l'exonération de cette solde n'ira certes pas sans poser quelques problèmes de délimitation, mais c'est toujours le cas des exceptions en droit fiscal. Le Conseil fédéral devra régler ces problèmes en élaborant la loi. Il faudra notamment distinguer la solde des indemnités pour les cadres, des suppléments pour le service de piquet et, bien entendu, du salaire des pompiers professionnels. Le Conseil des Etats a suivi sa commission et a adopté la motion.

1.3.2 Solde du service du feu et solde pour le service militaire

La motion demande que la solde du service du feu soit explicitement exonérée *comme* la solde du service militaire et du service de protection civile ainsi que l'argent de poche pour le service civil. Contrairement au service du feu qui est réglementé par les cantons et les communes, le service militaire et la solde du service militaire relèvent de la Confédération. Le montant de la solde du service militaire dépend des grades militaires; il est fixé par l'ordonnance sur l'administration de l'armée (OAA)¹¹. En l'occurrence, il est compris entre 30 francs par jour pour les commandants de corps et 5 francs par jour pour les soldats (4 fr. pour les recrues).

1.4 Solutions examinées

La grande diversité des indemnités versées et de leur montant rendent difficile la détermination d'une notion nationale de la «solde du service du feu» qui doit être exonérée de l'impôt. L'exonération ne doit en effet pas s'étendre aux rémunérations versées à titre de solde mais qui ont le caractère d'un salaire. Par exemple, la rémunération des services des pompiers professionnels constitue un revenu imposable d'une activité lucrative dépendante principale. Ce constat vaut également pour la rémunération que touchent des employés engagés par contrat de droit public et qui exercent des activités en faveur des pompiers pendant une partie de leur temps de travail.

Trois solutions ont été examinées plus en détail pour définir la solde du service du feu à exonérer dans la LIFD et la LHID, à savoir une solution avec une «formulation ouverte», une solution avec un «montant déterminé» et une solution avec une «description de la notion». Ces trois solutions ont été mises en consultation, le Conseil fédéral préconisant la solution «description (positive et négative) de la notion».

¹¹ RS 510.301

1.4.1 Formulation ouverte

La première solution s'appuie sur le droit en vigueur et fixe uniquement le principe de l'exonération de la solde du service du feu dans les dispositions de la LIFD et de la LHID. Il suffirait dans ce cas de mentionner la *solde pour le service du feu* en plus de la solde pour le service militaire, de la solde pour le service de protection civile et de l'argent de poche pour le service civil dans l'énumération des art. 24, let. f, LIFD et 7, al. 4, let. h, LHID.

La notion de «solde du service du feu» ne serait pas précisée davantage. Les dispositions de la LIFD et de la LHID seraient identiques et pourraient avoir la teneur suivante:

«Sont exonérés de l'impôt la solde du service militaire, la solde du service du feu et l'indemnité de fonction pour service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil.»

Cette solution présente l'avantage de satisfaire à la motion tout en préservant la systématique de la LIFD et de la LHID. Elle présente l'inconvénient de laisser aux autorités de taxation une grande marge d'appréciation pour définir ce qu'elles entendent par solde du service du feu. De plus, elle ne permettrait pas d'arriver à une harmonisation de la pratique à l'échelle nationale. Pour l'application des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes, on ne pourrait certainement pas se passer de précisions au niveau d'une réglementation de niveau inférieur.

1.4.2 Montant déterminé

Une autre solution consiste à prescrire, dans la LIFD et dans la LHID, le montant déductible de la solde du service du feu. Ce montant serait déterminé en multipliant le nombre des interventions par le montant de la solde à prendre en compte.

On peut attribuer différentes valeurs à ces deux facteurs. Dans ce cas, le montant exonéré de la solde varie en fonction des valeurs choisies, (estimation du nombre des interventions et des exercices ou nombre effectif; montant de la solde correspondant à la solde du service militaire ou valeur moyenne de la solde des sapeurs-pompier en Suisse).

Cette solution a pour avantage essentiel de simplifier la taxation. Elle a pour inconvénient de déroger à la systématique de la LIFD et de la LHID. En outre, un montant déterminé ne tenant pas compte du nombre des exercices et des interventions ne tiendrait pas compte équitablement des situations différentes. Un montant déterminé inspiré de la solde du service militaire concrétise la motion trop restrictivement. D'une manière générale, on peut affirmer que la fixation d'un montant déterminé ne va pas sans un certain arbitraire. Au surplus, il faudrait laisser aux cantons le droit dans la LHID de fixer eux-mêmes ce montant, notamment en raison de l'organisation fédéraliste du service du feu en Suisse.

1.4.3 Description de la notion

La troisième solution consiste à décrire de la même façon dans la LIFD et dans la LHID, la notion de solde du service du feu qui doit être exonérée des impôts sur le revenu. Cette description peut être positive et énumérer ce qui fait partie de la solde ou négative et énumérer ce qui n'en fait pas partie. Vu le nombre et la diversité des montants en espèces versés à titre de solde du service du feu, il faut parvenir à combiner une description positive et une description négative.

Si les exercices et les interventions du service du feu sont considérés comme équivalents comme en droit des assurances sociales, on peut dans une première étape exonérer la solde des sapeurs-pompiers de milice pour les exercices et les interventions. Pour préciser les prestations qui sont comprises dans les exercices et dans les interventions, il faut se référer aux tâches primordiales des services du feu conformément à la conception suisse de la protection de la population (cf. ch. 1.2). En principe, l'exonération devrait être réservée à la solde versée pour ces tâches bien définies.

Dans une deuxième étape, il faut compléter ce principe par une liste exhaustive des revenus qui ne sont pas exonérés comprenant les indemnités de fonction et les forfaits annuels¹² pour les cadres, les indemnités de fonction, les indemnités pour le travail administratif ainsi que les indemnités pour les services que les sapeurs-pompiers effectuent bénévolement. C'est d'ailleurs la limitation que préconisait le Conseil des Etats en 2005 dans le cadre des débats sur la motion du conseiller national Banga.

1.5 Réglementation proposée dans le cadre de la consultation

La nouvelle réglementation a pour but d'exonérer la solde pour le service du feu dans une mesure correspondante à l'exonération de la solde du service militaire et du service de protection civile ainsi que de l'argent de poche pour le service civil. Elle doit donc exonérer uniquement la solde des sapeurs-pompiers de milice pour le service du feu pour les exercices et les interventions de l'impôt sur le revenu. Les rémunérations qui ont le caractère de remplacement du salaire ne doivent pas bénéficier de l'exonération. La nouvelle réglementation a également pour but d'assurer aux sapeurs pompiers un traitement fiscal aussi égal que possible pour ce qui est de la solde qui leur est allouée. Enfin, elle doit garantir la sécurité juridique dans l'application de la LIFD et de la LHID et empêcher d'éventuels abus (versement de rémunérations exagérées à titre de solde), surtout dans la perspective de l'organisation fédéraliste du service du feu en Suisse.

Pour atteindre l'ensemble de ces objectifs, le Conseil fédéral a proposé d'ajouter une nouvelle lettre aux art. 24 LIFD et 7 LHID et de décrire positivement et négativement la notion de solde pour le service du feu. En l'occurrence, la teneur de ces lettres serait la même dans la LIFD et dans la LHID (cf. ch. 1.4.3).

¹² cf. Pratique VSI 1/2004 de l'OFAS, p.1.

1.6 Justification et appréciation de la solution proposée

La solution proposée permet d'atteindre l'objectif principal, exonérer de l'impôt sur le revenu la solde des sapeurs-pompiers de milice. En outre, le choix de décrire positivement et négativement la notion de «solde pour le service du feu» permet de garantir que les rémunérations qui ont le caractère de remplacement du salaire ne bénéficient pas de l'exonération. La description positive et négative de la notion assure à l'exécution une certaine sécurité juridique et permet d'instaurer, en matière d'impôt sur le revenu, l'égalité de traitement envers les sapeurs pompiers de milice. Cette solution permet également de limiter les indemnités d'un montant abusif qui seraient versées aux sapeurs-pompiers.

Si on compare la solution proposée à la variante «formulation ouverte», on constate que cette variante ne permet pas d'atteindre le but visé ou ne permet de l'atteindre qu'indirectement. Si la loi comporte une formulation ouverte, des précisions seraient nécessaires à un échelon plus bas tant pour la LIFD que pour la LHID. Enfin, si on compare la solution proposée à la variante «montant déterminé», il apparaît que cette variante met en œuvre la motion d'une manière trop restrictive et qu'elle ne satisfait pas aux différentes situations.

1.7 Procédure de consultation

Les participants à la consultation approuvent l'intention d'exonérer la solde pour le service du feu. Cette exonération (au niveau de la loi) est souhaitable dans un souci d'égalité de traitement avec la solde pour le service militaire, le service de protection civile et le service civil, d'une part, et vu l'importance du travail des sapeurs-pompiers de milice au service de la collectivité.

Des trois solutions proposées dans l'avant-projet (formulation ouverte, montant déterminé et description de la notion), la proposition du Conseil fédéral (description de la notion) a recueilli l'approbation de la majorité la plus influente des participants à la consultation. Tant les organisations du service du feu que des sapeurs-pompiers que les cantons, les partis, les associations et les autres organisations ont accordé leur préférence à cette solution. Les deux autres solutions (formulation ouverte et montant déterminé) ont été nettement rejetées.

Malgré leur approbation de principe, des participants ont préconisé de modifier deux points de la proposition du Conseil fédéral. Le premier porte sur la distinction entre les revenus des sapeurs-pompiers qui sont exonérés et ceux qui ne le sont pas; le second sur l'introduction d'un plafond pour empêcher des abus.

1.7.1 Distinction entre la description positive et la description négative

De nombreux membres des corps de sapeurs-pompiers ont exprimé un avis identique sur l'avant-projet mis en consultation. Pour l'essentiel, ces participants à la consultation se réfèrent à la distinction entre la description négative et positive de la notion. En l'occurrence, ces participants revendiquent l'exonération non seulement de la solde pour le service du feu, mais aussi celle de *toutes les autres rémunérations versées aux sapeurs-pompiers*. La Coordination Suisse des Sapeurs Pompiers

(CSSP) et la Fédération suisse des sapeurs-pompiers (FSSP) ne vont pas aussi loin dans leurs revendications. Ils déplorent notamment que la solde pour les services de piquet, pour les cours suivis et la participation à des inspections ne figurent pas dans la liste des rémunérations exonérées. La CSSP et la FSSP ont demandé en plus que les autres indemnités (indemnités de fonction, forfaits pour les cadres, suppléments de solde pour les services d'avancement et indemnités pour les travaux administratifs) soient exonérées jusqu'à concurrence de 5000 francs. Ils justifient leur demande par le fait qu'elle correspond dans une large mesure à la pratique actuelle des cantons.

Plusieurs cantons également ont suggéré d'apporter des précisions à la distinction entre description positive et description négative de la notion de solde pour le service du feu. Ils ont avancé principalement que les services de piquet, la visite de cours et les inspections *ne* se distinguent *que marginalement* des exercices pratiques et des interventions.

1.7.2 Fixation d'un plafond

Les cantons et la CDF principalement préconisent la fixation d'un plafond pour éviter des abus. L'existence d'une possibilité d'abus est confirmée par le nombre des demandes de fixation d'un plafond (plus de la moitié des cantons) et par les commentaires de la Conférence des villes suisses sur les impôts qui affirme connaître des cas où des personnes ont reçu plusieurs dizaines de milliers de francs (jusqu'à 40 000 fr.) par an. Dans son avis, la CDF observe que la nouvelle réglementation doit être aménagée d'une manière restrictive, car il ne saurait être question d'élargir la notion de solde à des indemnités équivalant à un salaire. Il faut donc fixer un plafond dans la LIFD et laisser aux cantons le soin de fixer ce plafond dans la LHID. Seul un canton préconise expressément la fixation de montants identiques dans la LIFD et la LHID.

Pour ce qui est de la LIFD, le montant des exonérations devrait être compris entre 2000 et 5000 francs. La CDF notamment préconise un plafond de 2000 francs. On relèvera que le canton de Zurich se prononce contre un plafond, mais demande que la nouvelle réglementation de la LIFD et de la LHID n'adopte pas une solution trop mesquine.

Les organisations de sapeurs-pompiers aussi ont proposé d'introduire une franchise annuelle. Cette franchise devrait cependant être limitée *aux autres rémunérations* (forfaits pour les cadres, indemnités de fonction, indemnités pour les travaux administratifs) versées dans le cadre des activités des services du feu, car la solde du service du feu doit fondamentalement être exonérée de l'impôt. La CSSP et la FSSP ont proposé d'inscrire dans la LIFD une franchise de 5000 francs, alors que la LHID doit laisser au droit cantonal le soin de limiter le montant pour les autres indemnités. De plus, la Conférence des instances de la CSSP a relevé expressément que le système des sapeurs-pompiers de milice constitue une forme d'organisation très économique qu'il convient de préserver autant que possible. Ils observent qu'en fait, la majeure partie des indemnités aux sapeurs-pompiers de milice est déjà exonérée de l'impôt sur le revenu dans la plupart des cantons. Les cantons qui se sont exprimés d'une manière générale sur les conséquences personnelles et financières de ce projet ne s'attendent pas à des conséquences importantes. Un canton l'affirme même pour l'impôt fédéral direct.

1.7.3 **Autres propositions**

D'après le parti évangélique de la Suisse (PEV), l'avant-projet et la mise en œuvre de la motion Banga ne sauraient résoudre le problème principal du service du feu en Suisse. Les problèmes de relève des services du feu de milice seraient bien plus graves que l'imposition correcte de la solde pour le service du feu. C'est pourquoi le PEV propose – en guise de vision d'avenir – de réfléchir à l'institution en Suisse d'une *obligation générale de servir*. Ceci aurait pour conséquence que les divers genres de service (service militaire, service de protection civile, service civil et service du feu) seraient traités de la même manière pour ce qui est de l'indemnisation et de l'imposition. Avec une obligation générale de servir, les services du feu bénéficieraient également du régime des allocations pour perte de gain.

1.8 **Réglementation proposée en tenant compte des résultats de la consultation**

A partir du mandat posé par la motion et compte tenu des résultats de la consultation, le Conseil fédéral propose de s'en tenir fondamentalement à la description de la notion prévue dans l'avant-projet. La description positive doit cependant être complétée permettant d'exonérer la solde pour *d'autres activités en rapport avec les tâches essentielles des services du feu*. Pour être en mesure de s'opposer à d'éventuels abus, il faut fixer, dans la LIFD, un plafond annuel à l'exonération de la solde pour le service du feu. Ce plafond doit être fixé de manière à exonérer généralement la solde des sapeurs-pompiers de milice sans fonction de cadre et à tenir compte convenablement de l'engagement plus élevé des cadres du service du feu. La LHID doit laisser au droit cantonal le soin de fixer le montant de ce plafond.

Les forfaits pour les cadres, les allocations de fonction et les indemnités pour le travail administratif constituant, pour les sapeurs-pompiers de milice, un revenu imposable d'une activité lucrative accessoire. Ces rémunérations sont expressément exclues de l'exonération.

Le Conseil fédéral rejette la proposition du PEV (institution d'une obligation générale de servir en Suisse et affiliation des services du feu de milice au régime des APG). Le débat sur l'institution d'une obligation générale de servir ne peut avoir lieu dans le cadre des travaux de mise en œuvre de la motion Banga, mais devrait être tenu dans le cadre de la conception générale de la protection de la population. L'affiliation des sapeurs-pompiers de milice au régime des APG a été évoquée comme une solution possible dans une procédure préparatoire avec les sapeurs-pompiers directement concernés: cette solution n'a reçu cependant qu'un accueil réservé. Pour ce qui est de ces deux propositions (institution d'une obligation générale de servir, affiliation au régime des APG), il faut remarquer en outre qu'elles s'écartent de la conception fédéraliste de l'organisation des services du feu.

1.9

Classement de la motion Banga (04.3179)

La réglementation proposée répond dans une large mesure à la demande de la motion. Elle constitue un compromis tenant compte des intérêts des sapeurs-pompiers de milice et de ceux des autorités fiscales de la Confédération et des cantons. C'est pourquoi le Conseil fédéral demande le classement de cette motion.

2

Commentaire des nouvelles dispositions de la LIFD et de la LHID

Art. 24, let. f^{bis} (nouvelle) LIFD

La nouvelle réglementation dispose que seule la solde versée aux *sapeurs-pompiers de milice* est exonérée de l'impôt. Cette disposition ne s'applique donc pas aux *sapeurs-pompiers professionnels* car leur rémunération constitue un revenu imposable d'une activité lucrative dépendante. Il en va de même pour les rémunérations qui sont versées à des salariés exerçant d'autres professions et qui, à l'occasion, accomplissent également des travaux pour le service du feu pendant leur temps de travail. En fait partie par exemple un employé communal qui entretient les machines de la commune et qui effectue en plus des travaux d'entretien sur le matériel du service du feu. Les *sapeurs-pompiers d'entreprise* qui sont actifs pour le service du feu (exercices, interventions, etc.) pendant leur temps de travail ne sont pas concernés non plus par la nouvelle réglementation.

La solde versée pour les *exercices et les interventions relevant des tâches essentielles de services du feu* doit être exonérée. Font partie de ces tâches du service du feu de milice le sauvetage de personnes et d'animaux, la lutte contre le feu (y compris la défense hydrocarbures et la défense chimique), la lutte contre les sinistres en général ainsi que la lutte contre les sinistres dus aux éléments naturels.

Les sapeurs-pompiers de milice effectuent encore d'autres tâches dans le cadre de la préparation des exercices et des interventions ou en vue de ces interventions. Ces activités sont nécessaires et étroitement liées aux exercices et aux interventions: la solde versée pour ces *autres tâches essentielles* doit également être exonérée. En font partie notamment:

- les *services de piquet*, qui constituent un élément important de l'aptitude à intervenir d'urgence. Les services de piquet sont en relation directe avec les délais d'intervention exigés par les cantons;
- les *cours*, destinés à la formation et au perfectionnement des sapeurs-pompiers de milice de tout grade en vue d'une activité d'exercice ou d'intervention réelle. Les cours d'avancement en font également partie. (Ils sont comparables à des cours de formation de plusieurs jours);
- les *inspections*, ordonnées généralement par les cantons pour vérifier le niveau de formation des sapeurs-pompiers de milice;

- les services d'ordre et de régulation du trafic, en relation directe avec les exercices et les interventions. En l'occurrence, on pense à la sécurisation du lieu d'intervention ou à la régulation du trafic sur les lieux d'intervention. Ne font pas partie de ces services exonérés, les services similaires que le service du feu assure à bien plaisir, par exemple service d'ordre et de circulation pour des marchés, des concerts, soirées dansantes, fêtes villageoises, etc.

En revanche, les indemnités forfaitaires versées aux cadres, c'est-à-dire les allocations de fonction et les indemnités pour le travail administratif et les indemnités précitées pour les services à bien plaisir ne sont pas considérées comme une solde exonérée. Ces versements n'ont en effet pas de relation directe suffisante avec les exercices et les interventions. Ils constituent un revenu d'une activité lucrative accessoire pour lequel la législation en vigueur (art. 10 de l'ordonnance du 10 février 1993 sur les frais professionnels)¹³ prévoit une déduction forfaitaire de 20 % pour les frais professionnels. On relèvera que, pour le droit des assurances sociales, les indemnités forfaitaires pour les cadres font aussi partie du salaire déterminant et sont donc soumises à l'obligation de cotiser à l'AVS.

Pour empêcher d'éventuels abus, le montant exonéré de la solde est plafonné à 3000 francs par an dans la LIFD. Ce plafond garantit que le montant moyen de la solde versée pendant l'année aux sapeurs-pompiers sans fonction de cadre soit généralement exonéré dans tous les cantons. Ce montant permet également de tenir compte d'une manière convenable de la solde versée à des sapeurs-pompiers qui ont des fonctions de cadre et qui fournissent un travail plus grand et un engagement plus élevé. Comme l'a montré la consultation, le montant maximal exonéré dans près de la moitié des cantons est compris entre 2000 et 6000 francs (cf. ch. 1.2.3).

Art. 7, al. 4, let. h^{bis} (nouvelle) LHD

Cf. commentaires sur la nouvelle let. f^{bis} de l'art. 24 LIFD.

Pour empêcher des abus, le droit cantonal doit également fixer un plafond à l'exonération de la solde pour le service du feu. En l'occurrence, l'institution d'un plafond en droit cantonal est prescrite. En revanche, la fixation du montant de ce plafond relève uniquement du droit cantonal.

3 Conséquences

3.1 Conséquences pour la Confédération

Pour l'impôt fédéral direct, les conséquences financières de la nouvelle réglementation ont été déterminées approximativement sur la base de la situation juridique conforme à la LIFD en vigueur (cf. ch. 1.1) et à l'aide de diverses hypothèses.

En 2008, 103 000 personnes ont accompli du service dans le cadre des sapeurs-pompiers de milice. Dans l'hypothèse où la moitié de ces personnes sont mariées et l'autre moitié sont des célibataires (sans enfant) et où les uns ont un revenu imposable de 90 000 francs par an et les autres un revenu de 80 000 francs par an, l'exonération d'une solde pour le service du feu d'un montant de 2500 francs se

¹³ RS 642.118.1

traduirait par une diminution des recettes de l'ordre de 15 millions de francs. Si la solde exonérée était de 5000 francs par an, la diminution des recettes s'élèverait dans l'ensemble à environ 30 millions de francs; dans ces mêmes conditions, la diminution des recettes serait de l'ordre de 18 millions de francs, si la solde exonérée était de 3000 francs par an.

Si on se base sur les mêmes hypothèses avec des revenus imposables plus élevés (mariés 120 000 fr., célibataires 100 000 fr.), la diminution du produit de l'impôt fédéral direct augmente jusqu'à 22 millions de francs en tout pour une exonération de 2500 francs et à 40 millions de francs pour une exonération de 5000 francs. Dans ces conditions, une exonération de 3000 francs se traduirait par une diminution des recettes de l'ordre de 26 millions de francs.

Par ailleurs, la nouvelle réglementation n'a pas d'effet sur le personnel de la Confédération.

3.2 Conséquences pour les cantons et les communes

Les cantons qui se sont prononcés sur les conséquences financières et personnelles de l'avant-projet dans le cadre de la consultation sont d'avis que la nouvelle réglementation n'aura pas d'incidence notable sur les cantons et les communes.

4 Relation avec le programme de la législature

Le présent projet n'est pas mentionné dans le message du 28 janvier 2008 sur le programme de la législature 2007 à 2011¹⁴ ni dans l'arrêté fédéral du 18 septembre 2008 sur le programme de la législature 2007 à 2011¹⁵. Il figure cependant dans le «Rapport du Conseil fédéral sur sa gestion et sur les points essentiels de la gestion de l'administration fédérale en 2004» dans le paragraphe consacré au programme de la législature 2003 à 2007. Il y est cité sous le titre «message concernant la poursuite de l'harmonisation fiscale formelle». Pour diverses raisons, la réalisation de ce projet législatif a pris du retard pendant la législature 2003 à 2007. C'est pourquoi l'exonération de la solde pour service du feu n'a pas été mentionnée une fois de plus dans le message sur le programme de la législature 2007 à 2011.

5 Aspects juridiques

5.1 Constitutionnalité

En matière d'impôts directs, l'art. 128 de la Constitution (Cst.) habilite la Confédération à percevoir un impôt fédéral direct sur le revenu des personnes physiques.

En droit fiscal, le principe constitutionnel de l'égalité de traitement inscrit à l'art. 8 Cst. Est concrétisé par les principes de l'universalité et de l'égalité de l'imposition et par celui de l'imposition selon la capacité économique (art. 127, al. 2, Cst.). La procédure normative doit également respecter le principe de l'égalité de droit. Or, un

¹⁴ FF 2008 639

¹⁵ FF 2008 7745

acte législatif qui établit des distinctions sans motif objectif et raisonnable ne respecte pas le principe de l'égalité de droit.

L'exonération de la solde du service du feu dans une mesure correspondante à celle du service militaire et du service civil ainsi que de l'argent de poche pour le service civil est en tout cas justifiée dans la mesure où la solde du service du feu est fondée sur une obligation de servir. Comme le Tribunal fédéral l'a constaté, le service du feu obligatoire ne constitue pas une activité lucrative, mais *l'acquittement d'une obligation du citoyen* (cf. ATF 129 V 431, cons. 4.6.1, avec d'autres renvois). *L'exonération doit cependant être octroyée également aux personnes qui effectuent volontairement du service dans les corps de sapeurs-pompiers* en raison du lien étroit des services du feu, qu'ils soient volontaires ou obligatoires, avec la protection générale de la population (cf. ch. 1.2.2). D'ailleurs, la législation fiscale et la législation sur les assurances sociales appliquent le même traitement aux femmes qui accomplissent volontairement du service militaire ou du service civil qu'aux hommes astreints à ces services.

La Confédération détermine dans la LHID les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. L'harmonisation porte en l'occurrence sur l'assujettissement à l'impôt, l'objet et le calcul dans le temps de l'impôt, la procédure et le droit pénal fiscal. En revanche, les barèmes et les taux de l'impôt ainsi que les franchises sont exclus de l'harmonisation (art. 129 Cst.).

La question de savoir quels sont les revenus soumis à l'impôt sur le revenu porte sur l'objet des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. La Confédération possède donc la compétence de fixer impérativement, dans la LHID aussi, les revenus provenant des prestations en faveur du service du feu qui sont exonérés et ceux qui doivent être imposés.