

2.3. Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct

Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral direct

(du 25 mai 1983)

Le 12 juin 1977, le peuple et les cantons ont accepté le projet de base constitutionnelle confiant à la Confédération le soin d'harmoniser les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (art. 42quinquies cst.). Ils ont ainsi donné à la Confédération le mandat d'édicter deux lois fédérales :

- une loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, et
- une loi sur l'impôt fédéral direct (art. 41ter cst.).

Le message sur l'harmonisation fiscale constitue ainsi le début d'une évolution importante pour les impôts directs de notre pays :

- D'une part, en exécution de l'art. 42quinquies cst., les projets de lois présentés dans le message visent à harmoniser la législation des cantons et ont pour but d'élaborer des principes régissant l'assujettissement à l'impôt, l'objet et le calcul des impôts dans le temps ainsi que la procédure et le droit pénal en matière fiscale. C'est l'objet du projet de **Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)**.
- D'autre part, conformément à l'art. 42quinquies, 1er al., cst., les principes d'harmonisation doivent également s'appliquer au domaine de l'impôt fédéral direct. A cette fin, l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (ancien impôt pour la défense nationale), adopté à l'époque du droit des pouvoirs extraordinaires, est remplacé par une loi fédérale fondée simultanément sur les alinéas 1, let. c, 5 et 6 de l'article 41ter cst. C'est l'objet du projet de **Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)**.

Parmi les points importants du projet du Conseil fédéral, on compte notamment l'uniformisation du calcul des impôts dans le temps pour les personnes physiques et les personnes morales, fondé sur la **méthode postnumerando annuelle**. Un autre aspect fondamental est le maintien du principe traditionnel de l'**imposition de la famille**; celui-ci est, il est vrai, assorti de dégrèvements en faveur de la famille et il doit respecter l'égalité des époux en matière de procédure, conformément au principe de l'égalité des droits entre hommes et femmes posé à l'art. 4, 2e al. cst. L'adoption du système retenu par la LF du 25 juin 1982 sur la **prévoyance professionnelle**, qui permet de déduire entièrement les cotisations versées à des institutions de prévoyance et prévoit la pleine imposition des prestations, revêt également une importance particulière pour les personnes physiques. Le problème de l'imposition des gains en capital réalisés lors de l'aliénation de biens mobiliers faisant partie de la fortune privée est réglé par ce qu'on appelle l'impôt sur les gains de participations.

Enfin, la **compensation des effets de la progression à froid** en matière d'impôt fédéral direct est désormais fixée au niveau de la loi.

Pour les personnes morales, le principe autorisant la déductibilité des impôts est également important; eu égard au fédéralisme et vu l'étroite relation existant entre cette question et la compétence laissée aux cantons en matière de barèmes, il n'a cependant pas un caractère obligatoire.

En matière d'impôt fédéral direct, l'actuel barème à trois paliers pour le calcul de l'impôt sur le bénéfice est remplacé par un barème proportionnel. La question de l'atténuation de la double charge économique (société anonyme / actionnaires) est examinée en détail; à cet égard, on n'admet cependant pas la possibilité ou la nécessité de prendre des mesures fiscales particulières. On renonce en outre à édicter de nouvelles dispositions législatives pour l'imposition des sociétés coopératives. Les privilèges cantonaux accordés aux sociétés holding et aux sociétés de domicile sont harmonisés dans des limites objectivement raisonnables.

Il est prévu que les deux lois fédérales entreront en vigueur en même temps. Le législateur cantonal disposera alors d'un délai de 8 ans pour adapter la législation cantonale aux principes d'harmonisation. Si, à l'expiration de ce délai, le droit fiscal cantonal devrait être en contradiction avec le droit fédéral, ce dernier serait directement applicable.

Les lignes qui vont suivre ne se réfèrent plus qu'au projet de loi sur l'impôt fédéral direct. Les indications complémentaires au projet de loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes se trouvent dans le registre 8, chiffre 8.1. ci-après.

Loi sur l'impôt fédéral direct

Le projet de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct coïncide avec la LHID dans la mesure où il ne règle pas différemment les questions fiscales fondamentales. Cette étroite concordance entre les deux projets de lois correspond d'ailleurs au mandat constitutionnel.

La LIFD doit remplacer l'arrêté de 1940 concernant l'impôt fédéral direct. Elle contient 213 articles et est divisée en huit parties :

- La première partie définit l'objet de la loi et fixe la perception de l'impôt.
- La deuxième partie concerne l'imposition des personnes physiques et règle dans plusieurs titres l'assujettissement, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les gains de participations et le calcul dans le temps.
- La troisième partie traite de l'imposition des personnes dans les titres concernant l'assujettissement, l'impôt sur le bénéfice, l'impôt sur le capital et l'imposition dans le temps.
- La quatrième partie règle l'imposition à la source des travailleurs étrangers et de certaines personnes physiques et morales qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse.
- Les parties cinq à sept sont consacrées à la procédure, au droit pénal fiscal, aux mesures spéciales d'enquête de l'AFC et à la répartition de l'impôt entre la Confédération et les cantons.
- Les dispositions finales de la huitième partie complètent la loi.

Les principales innovations par rapport au droit en vigueur

Le projet contient toute une série de nouveautés par rapport au droit actuel. Les plus importantes d'entre elles sont mentionnées sommairement ci-après :

- **Impôt sur les gains de participation.** Les gains en capital sur la fortune privée obtenus lors de l'aliénation de participations importantes à des sociétés de capitaux et à des sociétés coopératives sont frappés d'un impôt spécial. Les autres bénéfices en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas soumis à l'impôt.
- **Impôt à la source.** La perception à la source de l'impôt fédéral est prescrite sur tout le territoire suisse pour certaines catégories de contribuables (travailleurs étrangers; certaines personnes physiques et morales assujetties à l'impôt d'une façon limitée).
- **Calcul dans le temps.** Le système postnumerando avec taxation annuelle est prévu pour l'imposition du revenu des personnes physiques et du bénéfice des personnes morales.
- L'attribution d'**actions gratuites** et l'**augmentation gratuite de la valeur nominale des actions** ne sont plus prises en considération pour l'imposition du revenu, dans la mesure où il s'agit d'éléments de la fortune privée.

- L'imposition de **bénéfices en capital réalisés sur des éléments de la fortune commerciale** n'est plus limitée aux contribuables astreints à tenir des livres, mais elle s'étend à tous ceux qui exercent une activité lucrative indépendante.
- Les **prestations provenant d'institutions de prévoyance** sont pleinement imposables au titre de revenu. En corollaire, les contribuables peuvent déduire entièrement les montants qu'ils ont versés en vertu de la loi ou de dispositions réglementaires.
- En cas de divorce ou de séparation de corps, les **pensions alimentaires** sont dorénavant imposées auprès du bénéficiaire, alors que le débiteur peut les déduire de son revenu (contrairement à la réglementation actuelle).
- On tient compte des charges de famille accrues des **personnes mariées** non plus par le biais d'une déduction fixe, mais par un barème spécial.
- Les **prestations en capital versées par des institutions de prévoyance** sont imposées selon un barème spécial.
- Pour l'**impôt sur le bénéfice des personnes morales**, on applique un barème proportionnel.
- Pour le calcul de la **réduction pour participations**, on se base sur la relation existant entre le rendement des participations et le bénéfice net total (jusqu'à présent: rendement brut total).
- L'impôt spécial sur les **ristournes et rabais** est supprimé.
- La révision de **taxations passées en force**, en faveur du contribuable, est codifiée. La possibilité de procéder au rappel d'impôt constitue le pendant de cette réglementation.

Délibérations parlementaires

- 1986, 20 mars: le Conseil des Etats se rallie pour l'essentiel aux propositions de sa commission, laquelle avait mis un terme à ses travaux le 13 février 1986, soit après 28 séances (début: 29.8.83).
Par rapport au projet initial du Conseil fédéral, les principaux amendements apportés sont par conséquent les suivants :
- **Impôt sur les gains de participation**: il est renoncé à l'introduction de cet impôt.
- **Calcul dans le temps**: abandon du système d'imposition annuelle selon le système postnumerando, et maintien de la méthode actuelle de la taxation praenumerando bisannuelle.
- **Progression à froid**: la limite de renchérissement donnant lieu à une compensation de la progression à froid est ramenée de 10 à 7 % (soit à ce que prévoit le texte actuel de l'AIFD).
- **Responsabilité des conjoints pour ce qui est du paiement** de l'impôt: les époux vivant en ménage commun sont bien solidairement responsables pour le paiement de la totalité de l'impôt, mais lorsque l'un des conjoints n'obtient qu'un produit du travail se montant à moins du tiers du revenu de l'activité lucrative de l'autre époux, cette solidarité est toutefois réduite jusqu'à concurrence de la part d'impôt frappant son propre revenu.
- **Droits des époux en matière de procédure**: les époux qui doivent être taxés conjointement ont un droit de consultation réciproque: ils sont habilités à consulter les pièces du dossier qu'ils ont produites ou requises. En outre, toute notification doit être en principe adressée aux deux époux conjointement.
- **Imposition du couple**: en lieu et place de la déduction fixe de 4'000 francs sur le produit du travail du conjoint, il est prévu d'octroyer une déduction de 20 %, au minimum 2'000 fr. au maximum 5'000 fr., sur le produit du travail le plus bas qu'obtient l'un des deux conjoints qui travaillent.

- **Déductions sociales:** la déduction pour enfant et pour personne nécessiteuse passe de 2'200 à 4'000 francs.
- **Tarif de l'impôt sur le revenu:** adoption de nouveaux barèmes :
 - = Pour les personnes seules, l'assujettissement débute à 8'000 fr. de revenu imposable (projet: 10'000). Le taux maximum de 11,5 % est atteint par un revenu imposable excédant 431'800 fr. (projet: 276'000).
 - = Pour les époux vivant en ménage commun, l'assujettissement débute avec un revenu imposable de 12'000 fr. (projet: 12'500) et la charge maximum est atteinte dès que le revenu imposable global excède 465'800 fr. (projet: 309'600).
- **Valeur locative:** pour la fixation de la valeur locative imposable du logement occupé par le contribuable à son domicile, la valeur locative conforme au marché est réduite de 30 %, mais au plus de 5'000 francs.
- **Rentes viagères:** les rentes viagères et les autres revenus périodiques provenant de droit d'habitation, d'usufruit ou de contrat d'entretien viager sont imposables à raison de 60 %, si les prestations sur lesquelles se fonde la prétention ont été assumées exclusivement par le contribuable ou ses proches. Il en est de même des prestations de tiers si le contribuable a acquis sa prétention par dévolution d'hérédité, legs ou donation.
- **Contributions d'entretien pour les enfants:** les pensions alimentaires obtenues pour les enfants ne sont pas imposables.
Elles ne sont en revanche pas non plus déductibles chez le débiteur de la contribution d'entretien.
- **Assurance-accident obligatoire:** les primes et cotisations versées en vertu de la réglementation sur l'assurance-accident obligatoire sont entièrement déductibles.
- **Impôt sur le bénéfice des personnes morales:** le taux proportionnel de 8 % prévu par le Conseil fédéral est transformé en un nouveau barème progressif à trois paliers, dépendant du taux de rentabilité (rendement).
Le taux de base est de 3,3 % et le tarif progresse comme actuellement jusqu'au taux maximum fixé à 9,8 % du bénéfice net total.

- 1986, 20 mars: en outre, par 20 voix contre 14, le Conseil des Etats renvoie en commission pour nouvel examen les deux derniers chapitres du projet de loi sur l'harmonisation fiscale (Exécution de la loi et Dispositions finales).
- 1986, 29 août: la commission du Conseil national décide l'entrée en matière sur le projet de loi d'exécution de l'impôt fédéral direct.
Ainsi que l'avait déjà fait le Conseil des Etats, elle rejette également l'idée de l'introduction d'un impôt sur les gains de participations.
- 1986, 30 août: poursuivant ses travaux sur le projet de loi concernant l'harmonisation fiscale, la commission du Conseil des Etats chargée d'en réexaminer les deux derniers chapitres propose notamment que la loi d'harmonisation soit dorénavant séparée de la loi d'exécution de l'impôt fédéral direct.
Leur entrée en vigueur ne serait donc plus couplée, ce qui rendrait possible le fait que les deux lois soient examinées et entrent en vigueur séparément l'une de l'autre.
- 1986, 7 octobre: le Conseil des Etats suit, en matière de Dispositions d'exécution et finales, les propositions de sa commission (primeur du droit fédéral et découplage des projets de loi sur l'harmonisation et de loi d'exécution de l'IFD).
Au vote d'ensemble, la loi d'harmonisation est acceptée par 19 voix contre 12. Le projet de loi passe maintenant au Conseil national.
- 1986, 6 novembre: la commission du Conseil national poursuit ses travaux concernant le projet de loi d'exécution de l'IFD.
En ce qui concerne notamment l'imposition de la famille, elle s'en tient au projet proposé par le Conseil fédéral et admis par le Conseil des Etats, et rejette donc le principe de la taxation séparée.

- 1987, 16 janvier: après audition de divers experts, la commission du Conseil national se décide, en première lecture et par 16 voix contre 6, pour le système de **taxation annuelle** avec calcul **postnumerando**, selon le projet du Conseil fédéral.
- 1987, 10 avril: la commission du Conseil national propose de rejeter la motion du Conseiller aux Etats Gadiant, qui demande l'octroi aux familles d'un rabais d'impôt rétroactif pour les années 1987/88.
- 1987, 10 avril: en ce qui concerne la possibilité de simplifier le système des déductions, la commission du Conseil national charge l'AFC de lui soumettre des propositions concernant les domaines des dépenses professionnelles ainsi que de la prévoyance individuelle liée et volontaire.
La commission se rallie en outre aux déductions sociales adoptées par le Conseil des Etats, et se prononce également en faveur de l'adoption du double barème mariés/célibataires préconisé par ledit Conseil.
Pour ce qui est des prestations en capital découlant de la prévoyance, la commission s'en tient à l'imposition séparée, mais ces prestations devraient subir un impôt égal à 1/5 du tarif ordinaire.
- 1987, 5 mai: la commission du Conseil national poursuit en 1ère lecture ses délibérations relatives à l'imposition des personnes morales.
Elle se prononce en outre en faveur de l'introduction de la perception à la source pour les prestations versées par des institutions de prévoyance professionnelle ou découlant de formes reconnues de la prévoyance individuelle liée, lorsque le bénéficiaire réside à l'étranger.
- 1987, 2 juillet: la commission du Conseil national adopte une nouveauté en matière de droit pénal fiscal, en ce sens que les sociétés pourront également être sanctionnées d'une amende pour participation à une soustraction d'impôt.
La commission a également prévu la future imposition des prestations découlant de l'assurance militaire.
- 1987, 27 août: poursuivant ses délibérations, la commission du Conseil national décide de soumettre en outre au plénum un "programme immédiat", lequel prévoit un dégrèvement des familles au moyen d'un double barème (barème différencié plus favorable aux contribuables mariés afin d'améliorer la situation des couples par rapport à celle des concubins), une augmentation des déductions sociales pour les enfants et personnes à charge, ainsi qu'une modification de la déduction pour les époux exerçant tous deux une activité lucrative, et cela sans attendre l'entrée en vigueur de la loi d'exécution de l'IFD.
- 1987, 23 septembre: par 105 voix contre 31, le Conseil national accepte le **Programme immédiat** que lui proposait sa commission en matière d'impôt fédéral direct. Les allègements prévus qui devraient entrer en vigueur au 1er janvier 1989 sont les suivants :
 - introduction d'un **double barème** dégageant les mariés par rapport aux célibataires (en lieu et place de la déduction pour personnes mariées, qui disparaît);
 - transformation de la **déduction** fixe de 4'300 francs admise jusqu'ici **sur le revenu du travail des époux exerçant tous deux une activité lucrative** en une déduction de 20 % sur le produit du travail le moins élevé des deux, se montant au minimum à 2'000 francs, et au maximum à 5'000 francs.
 - majoration de la **déduction pour enfants à charge et pour personnes nécessiteuses**, qui est portée de 2'200 à 4'000 francs;
- 1987, 7 octobre: le Conseil des Etats se rallie aux décisions du Conseil national et accepte lui aussi le "programme immédiat" en matière d'IFD.
- 1987, 9 octobre: le Conseil national et le Conseil des Etats adoptent en votation finale l'"**Arrêté fédéral modifiant l'AIFD**", relatif aux mesures d'allègement connues sous le nom de "**Programme immédiat**".

Ces nouvelles dispositions entreront donc en vigueur le 1er janvier 1989 (période fiscale 1989/90). Elles auront pour conséquence une perte de recettes fiscales de l'ordre de 365 millions de francs par an.

Cet arrêté fédéral est toutefois limité dans le temps, à savoir jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi d'exécution de l'IFD, ou au plus tard jusqu'à fin 1992.

Le Parti radical-démocratique suisse décide malgré cela de ne pas retirer son initiative demandant un dégrèvement des familles "en faveur d'impôts fédéraux plus équitables pour les couples mariés et pour la famille" (cf. chiffre 10.8. ci-après), cela afin de faire pression en vue de la future loi fédérale d'exécution de l'IFD.

- 1987, 30 octobre: après avoir tenu une dizaine de séances, la commission du Conseil national accepte au vote sur l'ensemble - par 9 voix contre 2 et 9 abstentions - le projet de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct. Celui-ci sera probablement soumis au plénum au cours de la session d'hiver 1987.

Les diverses mesures décidées par la commission auront pour conséquence une diminution de recettes attendue de l'ordre de 550 millions de francs (y compris les 365 millions résultant du "programme immédiat").

Par rapport au Conseil des Etats, les principales divergences sont les suivantes :

- **Imposition des époux:** Selon décision de la Commission du Conseil national, les conjoints répondent de manière solidaire du montant global de l'impôt. Cependant, lorsque l'un d'eux est insolvable, chaque époux n'est responsable que de sa part à l'impôt total. (Le Conseil des Etats s'était aussi prononcé en faveur de la responsabilité solidaire des époux, en tant que règle générale. Toutefois, lorsque le revenu de l'activité lucrative d'un époux s'élève à moins d'un tiers du revenu de l'activité lucrative de l'autre époux, le 1er époux n'engagerait sa responsabilité qu'à concurrence de la part d'impôt frappant son propre revenu).
- **Actions gratuites:** la Commission, en accord avec le projet du Conseil fédéral, s'est décidée pour le maintien de l'imposition des actions gratuites et de l'augmentation gratuite de la valeur nominale, alors que le Conseil des Etats avait rejeté cette imposition.
- **Imposition de la valeur locative:** suivant en cela le Conseil fédéral et le Conseil des Etats, la Commission a également maintenu le principe de l'imposition de la valeur locative. La Commission a cependant biffé la réduction, introduite par le Conseil des Etats, de 30 % de la valeur locative calculée conformément au marché. Elle a en revanche décidé une réduction de la valeur locative en cas de sous-occupation du logement.
- **Imposition des pensions alimentaires:** le Conseil fédéral a proposé de manière générale que les pensions alimentaires soient imposées auprès des bénéficiaires et qu'elles puissent être déduites par les personnes qui les versent. Le Conseil des Etats avait retenu cette proposition uniquement pour les aliments dus au conjoint divorcé ou séparé, mais non pas pour les contributions d'entretien versées pour les enfants. La Commission du Conseil national s'est quant à elle ralliée à la solution du Conseil fédéral et impose ainsi les pensions alimentaires chez les personnes qui en bénéficient, d'après leur capacité économique.
- **Calcul de l'impôt dans le temps:** le Conseil des Etats avait décidé de s'en tenir au système actuel *praenumerando* bisannuel. La Commission du Conseil national a repris la solution inscrite dans le projet du Conseil fédéral, à savoir le système *postnumerando* annuel.
- **Barème des personnes physiques:** la Commission a décidé d'adopter également pour la LIFD les barèmes retenus par les Chambres fédérales durant la session d'automne pour l'arrêté sur l'impôt fédéral direct dans le cadre du "Programme immédiat" ("Sofortprogramm").
- **Déductions:** la Commission a finalement adopté une proposition ressortant de tout un train de mesures de simplification, voire de forfaitisation, proposées par le Département fédéral des finances. C'est ainsi que les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, de même que les surplus de dépenses résultant des repas pris hors du domicile, ne seront plus

déductibles. Quant aux autres frais professionnels au sens strict, leur déduction pour les salariés est limitée forfaitairement à 4 % du revenu de l'activité lucrative, au minimum à 1'800 francs mais au maximum à 3'000 francs.

- **Dividende "normal"**: le Conseil des Etats avait rejeté la solution prise antérieurement par sa commission, à savoir la déduction d'un dividende dit "normal". En revanche, la commission du Conseil national s'est montrée favorable à une telle déduction. La déduction du bénéfice distribué est limitée à 2 % du capital propre imposable, au plus cependant à 50 % du bénéfice net.
- **Droit de procédure**: la Commission a encore quelque peu affiné la situation des époux dans la procédure, telle que proposée par le Conseil fédéral et le Conseil des Etats. Selon sa décision, les époux doivent signer tous deux la déclaration d'impôt. Au cas où celle-ci n'est signée que par l'un des conjoints, un délai est accordé à l'époux qui n'a pas signé. Si ce délai vient à expiration sans avoir été utilisé, la représentation contractuelle entre époux est supposée établie.
- **Barèmes des personnes morales** (sociétés de capitaux et sociétés coopératives):
Le mode d'imposition du bénéfice des personnes morales donne lieu à de grosses divergences:
 - = Conseil fédéral: imposition proportionnelle, à un taux unique de 8 %;
 - = Conseil des Etats: tarif à trois paliers selon le droit actuel, mais avec une atténuation d'environ 10 %;
 - = Commission du Conseil national: tarif à deux paliers décomposés comme suit :
 - 4 % sur la partie du bénéfice net qui n'excède pas 4 % du capital propre,
 - 10 % sur le bénéfice net restant.L'impôt sur le capital est maintenu. Il s'élève à 0,8 o/oo et est ainsi un peu plus faible que selon le droit actuel (0,825 o/oo).
- 1987, 17 décembre: le Conseil national se rallie aux propositions de sa commission, sous réserve toutefois des amendements suivants :
 - **Zéro-Bonds**: les revenus provenant de la vente ou du remboursement des obligations à coupon zéro seront dorénavant imposés selon le système pro rata temporis.
 - **Actions gratuites**: imposition uniquement lors de la liquidation de la société, de la part excédant la valeur nominale de l'action gratuite.
 - **Déductions**: la simplification des déductions pour frais d'acquisition du revenu par le biais du forfait est rejetée, et l'ancien système des différentes déductions est donc repris.
 - **Couples à deux revenus**: écartant la solution de la déduction échelonnée (20 %, comprise entre 2'000 et 5'000 fr.) préconisée par sa commission et le Conseil des Etats et reprise dans le "programme immédiat", le Conseil national adopte une déduction fixe de 5'000 francs.

Les délibérations se poursuivront toutefois lors de la prochaine session.

- 1988, 2 mars: poursuivant ses délibérations, le Conseil national adopte notamment les mesures suivantes (nouvelles dispositions, confirmation ou amendements par rapport aux propositions de sa commission):
 - **Familles monoparentales**: suppression de la déduction ad hoc et octroi aux familles monoparentales du même allègement (double barème) que celui accordé aux personnes mariées.
 - **Barème des personnes physiques**: reprise dans la loi d'exécution des mêmes barèmes que ceux adoptés dans le cadre du "Programme immédiat".
 - **Imposition dans le temps**: le principe de la taxation annuelle postnumerando est confirmé (par 102 voix contre 91).
 - **Impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives** (en abrégé ci-après: "personnes morales"): contrairement à sa commission et au Conseil des Etats qui préconisaient des barèmes respectivement à 2 et à 3 paliers, le Conseil national

se rallie au projet du Conseil fédéral et opte pour une imposition proportionnelle, à un taux unique de 8 %.

Au vote final, le projet de loi est adopté par 90 voix contre 20. Le projet de loi retourne devant le Conseil des Etats pour l'élimination des divergences.

- 1988, 7 décembre: le Conseil des Etats suit les propositions de sa commission et maintient un certain nombre de divergences par rapport aux décisions du Conseil national:
 - **Actions gratuites** et augmentation gratuite de la valeur nominale: leur imposition aura lieu lors de chaque aliénation (Conseil national: au moment de la liquidation de la société).
 - **Familles monoparentales**: refus de les mettre au bénéfice du même barème que celui appliqué aux personnes mariées et octroi d'une déduction spéciale de 3'500 francs (la voix du président a tranché).
 - **Imposition dans le temps**: par 26 voix contre 14, le Conseil confirme sa volonté de s'en tenir à la taxation bisannuelle *praenumerando* pour les personnes physiques et rejette la taxation annuelle *postnumerando*.
 - **Dividende "normal"**: nouveau rejet - par 26 voix contre 11 - de la déduction sur le bénéfice des personnes morales d'un dividende normal allant jusqu'à 2 % du capital imposable.
 - **Impôt sur le bénéfice des personnes morales**: maintien d'un barème à 3 paliers selon le droit actuel, réduit de 10 % (par 24 : 5).

Le projet retourne devant le Conseil national pour l'élimination des dernières divergences.

- 1989, 28 mars / 17 avril: la commission du Conseil national examine la série de divergences existant dans la loi sur l'impôt fédéral par rapport au Conseil des Etats :

En ce qui concerne les personnes physiques, la commission s'est ralliée aux solutions que le Conseil des Etats avait adoptées pour le report des pertes des établissements stables à l'étranger, l'imposition des obligations à coupons zéro, la définition des provisions, du remploi, ainsi que des barèmes.

En matière d'impôt sur le bénéfice des personnes morales, la commission a finalement renoncé à la **déduction d'un dividende "normal"** et reprend ainsi la proposition du Conseil des Etats.

Pour ce qui est par contre des autres points importants, tels que l'**imposition dans le temps des personnes physiques**, l'allègement des **familles monoparentales** et le **tarif applicable aux personnes morales**, la commission maintient les divergences existantes.

En matière d'actions gratuites, la commission reprend par exemple la solution actuellement en vigueur dans l'AIFD, soit l'imposition lors de leur émission.

- 1989, 7 juin: le Conseil national se rallie aux propositions de sa commission. Dès lors, il subsiste d'importantes divergences par rapport à l'autre Chambre :
 - **Imposition dans le temps des personnes physiques**: par 86 voix contre 84, le Conseil national s'en tient au système de l'imposition annuelle *postnumerando* (Conseil des Etats = taxation bisannuelle *praenumerando*).
 - **Familles monoparentales**: application du barème des personnes mariées et (Conseil des Etats = tarif personnes seules + déduction sociale ad hoc).
 - **Tarif des personnes morales**: le Conseil national maintient le tarif proportionnel de 8 %, en y ajoutant toutefois l'imputation de l'impôt sur le capital de 0,8 o/oo (Conseil des Etats = tarif à trois paliers, dépendant de l'intensité de rendement).

Le projet retourne maintenant au Conseil des Etats.

- 1989, 6 juillet: la commission du Conseil des Etats se penche une nouvelle fois sur l'élimination des divergences subsistant encore dans la loi sur l'impôt fédéral direct.

La commission s'est finalement rangée aux solutions approuvées par le Conseil national pour le traitement fiscal des **actions gratuites** et des **assurances de capitaux à prime unique**. Les prestations provenant de telles assurances de capitaux ne sont imposables que dans la mesure où le rapport contractuel n'a pas duré au moins 10 ans ou que l'assuré n'a pas atteint sa 60^e année. Quant aux actions gratuites, elles seront imposées au moment de leur émission, tout comme dans le droit actuel.

En ce qui concerne les **personnes morales**, la commission s'en est tenue à un barème à 3 paliers, alors que le Conseil national prévoit au contraire un impôt proportionnel de 8 % avec imputation de l'impôt sur le capital.

- 1989, 30 août: dans le but de débloquer la situation en matière d'**imposition dans le temps pour les personnes physiques**, le Conseil fédéral propose une solution de compromis destinée à faciliter l'acceptation du principe de la taxation annuelle postnumerando. Les contribuables des cantons passant pour l'IFD à la taxation annuelle se verront octroyés un rabais de 30 % sur leur impôt fédéral direct dû, au maximum cependant 2'000 francs.
- 1989, 18/25 septembre: la commission du Conseil des Etats poursuit ses travaux consacrés à l'élimination des dernières divergences subsistant encore dans la loi sur l'impôt fédéral direct :
 - **Entreprises d'économie mixte agissant dans l'intérêt public** (Partner-Werke): la commission a admis le principe de la comparaison entre tiers pour l'évaluation sur le plan fiscal des prestations fournies à des personnes qui leur sont apparentées.
 - **Imposition dans le temps pour les personnes physiques**: la commission s'est penchée sur la nouvelle proposition du Conseil fédéral visant à accorder un rabais de 30 % (maximum 2'000 fr.) sur l'impôt fédéral direct dû par les contribuables des cantons appliquant le système de la taxation annuelle postnumerando. Auparavant, la commission s'était déjà prononcée en faveur de l'imposition sur la base du revenu acquis (système postnumerando), en laissant toutefois aux cantons la possibilité de conserver l'ancien système. Après une longue discussion, la commission a accepté le principe du rabais sur le montant de l'impôt, mais elle s'est en revanche abstenue de fixer dans la loi un pourcentage déterminé. D'après la formule choisie par la commission, c'est au Conseil fédéral qu'il incombera d'accorder périodiquement une réduction sur le montant de l'impôt afin de compenser au moins les différences de charge fiscale qui se produisent dans les relations entre cantons dont la réglementation du calcul de l'impôt est différente.

- 1989, 5 octobre: le Conseil des Etats ne parvient pas à éliminer toutes les divergences qui le séparent encore du Conseil national :
 - **Familles monoparentales:** par 14 voix contre 12, le Conseil des Etats se rallie enfin au Conseil national (application du tarif des personnes mariées).
 - **Imposition dans le temps des personnes physiques:** contrairement à ce qu'avait proposé sa commission, le Conseil des Etats maintient - par 21 voix contre 12 - le principe de la taxation bisannuelle *praenumerando* pour les personnes physiques.
Les députés ont cependant admis que les cantons qui possèdent déjà la taxation annuelle puissent la conserver, et que ceux qui le désirent puissent, de manière facultative, franchir ce pas. Il est à noter qu'une telle "cantonalisation" non limitée dans le temps de l'IFD est en pleine contradiction avec le mandat constitutionnel relatif à l'harmonisation fiscale.
Par 25 voix contre 4, le Conseil des Etats admet également la proposition de sa commission selon laquelle le Conseil fédéral est autorisé à accorder un rabais aux contribuables des cantons possédant la taxation annuelle.
 - **Entreprises d'économie mixte:** par 19 voix contre 8, le Conseil des Etats se rallie au principe proposé par sa commission. Il subsiste donc une divergence par rapport à la version du Conseil national.
 - **Impôt sur le bénéfice des personnes morales** par 32 voix contre 9, le Conseil des Etats maintient également sa position concernant l'impôt sur le bénéfice (3 paliers en fonction de l'intensité de rendement, au lieu d'un tarif proportionnel préconisé par le Conseil national).

Le projet retourne une nouvelle fois devant le Conseil national.

- 1989, 23 novembre/18 janvier 1990: la commission du Conseil national liquide la plupart des divergences existant encore par rapport à la version adoptée par le Conseil des Etats. D'autres subsistent néanmoins:
 - **Imposition dans le temps des personnes physiques:** la commission du Conseil national décide, dans sa majorité, de s'en tenir au système de la taxation annuelle avec calcul de l'impôt sur la base du revenu acquis (système *postnumerando*), en réservant toutefois aux cantons la possibilité de conserver l'ancien système de la taxation bisannuelle *praenumerando*, tant pour l'impôt cantonal que pour l'impôt fédéral direct.
A l'expiration d'un délai de 8 ans, le Conseil fédéral devra faire rapport à l'Assemblée fédérale et des propositions en vue de l'uniformisation du calcul de l'impôt dans le temps.
Dans l'intervalle, l'accroissement de la charge fiscale découlant du passage au nouveau système devrait être compensé au moyen d'une extension du barème de 10 % et d'une augmentation de même ampleur des déductions sociales.
 - **Imposition des personnes morales:** la commission maintient pour le barème de l'impôt sur le bénéfice un taux proportionnel de 8 %. Cependant, en opposition à une décision antérieure prise par le Conseil national, elle renonce en revanche à imputer l'impôt grevant le capital sur l'impôt sur le bénéfice. L'impôt sur le capital reste fixé, quant à lui, à 0,8 o/oo.
 - **Imposition des personnes morales de pure utilité publique:** la commission crée même une nouvelle divergence, en ce sens qu'elle décide de proposer au Conseil national une nouvelle définition - plus généreuse - de la notion d'utilité publique à propos de l'exonération des fondations d'utilité publique, cela afin d'empêcher une émigration possible de certaines de ces fondations à l'étranger.
- 1990, 15 mars: lors de la procédure d'élimination des divergences entre les conseils, le Conseil national ne suit pas la majorité de sa commission s'agissant de **l'imposition dans le temps pour les personnes physiques**.
En effet, par 94 voix contre 71, il se rallie finalement à la solution adoptée par le Conseil des Etats en ce qui concerne l'imposition dans le temps des personnes physiques.
Par conséquent, la taxation bisannuelle *praenumerando* constituera le cas normal, mais les cantons pourront s'ils le veulent conserver la taxation annuelle. Les deux systèmes seront décrits de manière limitée dans la loi. L'obligation faite au Conseil fédéral d'établir un rapport

après 8 ans et de faire des propositions en vue de l'uniformisation du mode de calcul des impôts dans le temps est toutefois maintenue.

Afin que les contribuables des cantons possédant une taxation annuelle ne doivent pas payer davantage d'impôt fédéral direct que ceux résidant dans les cantons possédant une taxation bisannuelle, l'extension des paliers du barème a été fixée à 10 %. Dans la nouvelle loi, chaque système sera par conséquent doté de propres barèmes et déductions fixées en francs.

En matière d'impôt sur le **bénéfice des personnes morales**, la proposition de la commission relative à un taux proportionnel de 8 % a été acceptée.

La renonciation à l'imputation de l'impôt sur le capital à l'impôt sur le bénéfice a également été acceptée.

Cela procurerait des recettes supplémentaires de l'ordre de 300 millions de francs par rapport aux dernières décisions du Conseil national. Le Conseil national escompte ainsi compenser les allègements prévus en matière de droits de timbre fédéraux.

Pour ce qui est de l'**exonération des personnes morales d'utilité publique**, le Conseil national se rallie aux propositions de sa commission tendant vers une nouvelle définition de la notion de la pure utilité publique, afin de lutter contre le danger supposé de voir toute une série de fondations émigrer à l'étranger, sous des cieus fiscaux plus cléments. Il y a là une nouvelle divergence.

Le projet de loi retourne ainsi devant le Conseil des Etats.

- 1990, 15 juin: la commission du Conseil des Etats se rallie au Conseil national en ce qui concerne l'imposition dans le temps des personnes physiques, mais il subsiste d'autres divergences :
 - **Assurances-vie à prime unique**: ce sera désormais le nouveau texte proposé par l'AFC qui fera foi.
 - **Impôt sur le bénéfice des personnes morales**: la commission a maintenu une importante divergence, en ce sens qu'elle s'en tient en effet au système du barème à 3 paliers, lequel favorise les sociétés ayant un capital élevé par rapport aux jeunes entreprises à forte rentabilité.
Mais contrairement à la décision prise antérieurement par le Conseil des Etats, elle propose toutefois à ce dernier de continuer à appliquer le tarif du droit actuellement en vigueur, c.-à.-d. de faire abstraction de l'atténuation de 10 % qui avait été décidée dans un premier temps.
 - **Exonération des fondations**: s'écartant en ceci de la décision prise par le Conseil national, la commission a par ailleurs accepté une proposition qui définit de manière nouvelle l'exonération des personnes morales qui poursuivent des buts de pure utilité publique.
Une nouvelle divergence est ainsi créée.
- 1990, 15 juin: au cours de la même séance, la commission du Conseil des Etats a également examiné l'initiative populaire "en faveur d'impôts fédéraux plus équitables pour les couples mariés et pour la famille".
La commission a pris la décision de recommander au peuple et aux cantons de rejeter cette initiative car le droit en vigueur, de par le "programme d'urgence" introduit à partir du 1er janvier 1989, reprend déjà les objectifs de l'initiative et il en sera de même avec la nouvelle loi sur l'impôt fédéral direct.
- 1990, 27 septembre: le Conseil des Etats se rallie en partie aux propositions de sa commission, et maintient un certain nombre de divergences par rapport au Conseil national, à savoir le barème à 3 paliers pour l'**imposition du bénéfice des personnes morales** ainsi qu'en matière d'**exonération des personnes morales poursuivant des buts de pure utilité publique ou culturels**.
Le projet retourne au Conseil national.
- 1990, 9 novembre: la commission du Conseil national refuse, par 14 voix contre 1, d'entrer en matière sur la proposition du Chef du DFF de réexamen du traitement fiscal du logement utilisé

pour les propres besoins de son propriétaire, allant dans le sens d'une suppression de l'imposition de la valeur locative et d'une suppression de la déductibilité des intérêts hypothécaires.

Pour ce qui est de la divergence subsistant à propos de l'**exonération de certaines personnes morales**, elle s'est ralliée à la décision du Conseil d'Etat.

S'agissant du barème de l'**impôt sur le bénéfice des personnes morales** (sociétés de capitaux et sociétés coopératives), la commission s'en est en revanche tenue, par 16 voix contre 1, au tarif proportionnel de 8 %, cela notamment en raison du consensus manifesté sur le nouveau régime financier par les partis politiques représentés au Conseil fédéral.

- 1990, 28 novembre: la commission du Conseil national accepte de relier le projet concernant la loi d'exécution de l'IFD avec les autres grands projets financiers et fiscaux concernant les finances fédérales.
Ainsi, il est décidé de faire dépendre le tarif proportionnel frappant le bénéfice des sociétés de capitaux en matière d'impôt fédéral direct de l'entrée en vigueur de la TVA et de la révision des droits de timbre.
- 1990, 28 novembre: le Conseil national suit les propositions de sa commission et élimine ainsi la plupart des divergences qui le séparent encore des décisions du Conseil des Etats.
Il maintient en revanche sa position en ce qui concerne l'application d'un taux proportionnel pour l'**impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux**, et déclare que sa décision est définitive.
- 1990, 11 décembre: le Conseil des Etats se rallie à la décision du Conseil national et accepte le taux proportionnel de 8 % s'agissant de l'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux, à condition toutefois que la TVA et la révision des droits de timbre entrent en vigueur.
Il n'y a donc plus aucune divergence entre les deux Conseils.
- 1990, 14 décembre: au vote final, la nouvelle "**Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct**" est acceptée par 122 voix contre 18 au Conseil national et par 39 voix contre 2 au Conseil des Etats. Elle est soumise au référendum facultatif.
- 1991, 2 juin: le **projet de Nouveau régime financier est rejeté en votation populaire**, aussi bien par le peuple (54,3 % de NON) que par la grande majorité des cantons.
De ce fait, le **nouveau mode d'imposition proportionnelle du bénéfice** des sociétés de capitaux au taux de 8 % ayant été lié à l'approbation de l'"Arrêté fédéral sur le nouveau régime des finances fédérales", il **ne peut entrer en vigueur** et l'ancien système du barème à trois paliers demeure.
- 1991, 3 juin: aucune demande de référendum n'ayant entretemps été déposée, le Conseil fédéral décide de fixer l'entrée en vigueur de la LIFD au 1er janvier 1995.

Modifications légales complémentaires intervenant après-coup, mais avant l'entrée en vigueur de la LIFD

1. Assurances en capital à prime unique

- 1992: 16 juin: la Conseillère nationale Spoerry et le Conseiller aux Etats Kùchler déposent chacun une motion de même teneur intitulée "Imposition des assurances de capitaux conforme à la loi". Cette motion demande au Conseil fédéral de respecter la volonté clairement exprimée du Parlement en matière d'imposition future des rendements des assurances de capitaux susceptibles de rachat et acquittées au moyen d'une prime unique. Selon les motionnaires, l'avènement d'un seul des deux motifs d'exonération mentionnés dans la loi (âge minimum de l'assuré = 60 ans *ou* durée minimum du contrat = 10 ans) doit suffire.
Cette motion trouve son origine dans le fait que l'Administration fédérale des contributions était en train de préparer une directive précisant - sur la base d'une stricte application du texte de la

Novembre 1994

loi - que les deux conditions devaient être réalisées cumulativement pour donner droit à l'exonération.

- 1992, 9 septembre: dans sa réponse à ces propositions, le Conseil fédéral signale que l'on ne pouvait pas répondre à la demande des motionnaires en interprétant la loi, mais seulement en la modifiant. C'est pourquoi il fait part de son intention de présenter au Parlement un message dans lequel il lui soumettrait une nouvelle version de cette disposition.
- 1992, 14/15 décembre: le Conseil national et le Conseil des Etats acceptent tous deux ces deux motions.

Message concernant la modification de la loi fédérale sur l'IFD

Nouvelle formulation de l'art. 20, 1er al., let.a, concernant le traitement fiscal des rendements provenant des assurances de capitaux acquittées au moyen d'une prime unique

(du 1er mars 1993)

Dans ce message, le Conseil fédéral soumet au Parlement une nouvelle version, plus compréhensible et satisfaisante quant au fond et à la forme, de la disposition contestée. Pendant ses travaux de préparation, le Conseil fédéral est arrivé à la conclusion qu'il fallait revoir entièrement le problème du traitement fiscal des assurances de capitaux à primes uniques. Il considère en effet que l'octroi de privilèges fiscaux en vue de promouvoir l'épargne sous forme d'assurance n'est autorisé, de par la Constitution, que dans le cadre de la prévoyance vieillesse. Cela implique essentiellement que la prestation d'assurance n'arrive à échéance que lorsque l'assuré a atteint un âge déterminé et que le rapport contractuel sur lequel est fondée la prestation ait duré un certain temps. En revanche, il n'existe aucune base constitutionnelle permettant de privilégier fiscalement une épargne plus étendue sous forme d'assurance, comme le préconisent les motionnaires. L'octroi d'un tel privilège irait à l'encontre non seulement de l'art. 34quater Cst., mais également du principe de la neutralité de l'impôt sur le plan de la concurrence, et donc de l'art. 4 Cst.

C'est pourquoi le Conseil fédéral maintient le cumul des deux conditions (à savoir que l'exonération n'est accordée que lorsque le bénéficiaire a 60 ans révolus au moment du versement de la prestation et que le contrat a duré au moins 10 ans) tout en proposant une modification d'ordre rédactionnel visant à éliminer toute possibilité de malentendu.

Délibérations parlementaires

- 1993, 22 juin/26 octobre/22 novembre: la commission du Conseil national accepte de justesse le cumul des conditions donnant droit à l'exonération des rendements provenant des assurances de capitaux acquittées au moyen d'une prime unique (= selon projet du Conseil fédéral).
Elle se prononce également en faveur d'une disposition transitoire stipulant que les contrats conclus dans les années 1991 à 1993 pourront être résiliés d'ici fin 1995 sans conséquences fiscales.
- 1993, 16 décembre: par 112 voix contre 63, le Conseil national se rallie à sa commission et accepte donc que les conditions donnant droit à l'exonération soient cumulées.
En ce qui concerne les dispositions transitoires, le Conseil national les étend en revanche à tous les contrats conclus avant la fin 1993.
Au vote sur l'ensemble, le projet de loi est accepté par 81 voix contre 21.
Le projet passe maintenant au Conseil des Etats.
- 1994, 20 janvier: à une voix de majorité, la commission du Conseil des Etats se prononce en faveur de l'octroi de l'exonération sur la base non pas du cumul, mais de l'alternative (*une seule* des deux conditions devra être remplie).
- 1994, 28 février: par 23 voix contre 13, le Conseil des Etats suit sa commission et décide que l'octroi de l'exonération ne doit dépendre que de la réalisation d'*une seule* des deux conditions.
Une divergence majeure ayant été créée, le projet retourne au Conseil national.
- 1994, 10 mai: la commission du Conseil national maintient sa position selon laquelle les conditions donnant droit à l'exonération des rendements d'assurances de capitaux acquittées au moyen d'une prime unique doivent être remplies de manière cumulative (60 ans révolus *et* contrat d'une durée de 10 ans au moins).
Pour le reste, elle se rapproche toutefois de la position du Conseil des Etats en ce sens qu'elle accepte une proposition de l'AFC concernant une disposition transitoire selon laquelle les contrats d'assurances conclus avant la fin de 1993 bénéficieraient de l'exonération pour autant que l'une des deux conditions soit réalisée au moment du versement du capital.
- 1994; 1er juin: par 82 voix contre 62, le Conseil national se rallie aux propositions de sa commission.
Il maintient donc sa position concernant l'exonération des rendements versés par des assurances en capitaux acquittées au moyen d'une prime unique (= conditions cumulatives).
Il rejette également les propositions de minorité visant soit à réduire de 10 à 5 ans la durée minimum du contrat, soit à supprimer purement et simplement la condition de l'âge-limite.
- 1994, 13 juin: par 23 voix contre 10, le Conseil des Etats s'en tient également à sa position antérieure (= conditions alternatives).
Le projet retourne donc au Conseil national en vue de l'élimination des divergences.
- 1994, 16 août: par 11 voix contre 10, la commission du Conseil national modifie sa position antérieure et accepte une proposition Stucky visant à accorder l'exonération lorsque le contrat a duré 10 ans *ou* lorsque l'âge minimum de 60 ans est atteint (= conditions alternatives). Dans ce dernier cas toutefois, le contrat devra avoir duré au moins 5 ans.
- 1994, 20 septembre: par 91 voix contre 75, le Conseil national rejette la solution de compromis proposée par la majorité de sa commission et maintient - après un vibrant plaidoyer du Conseil fédéral - sa position antérieure (= solution restrictive : cumul des deux conditions selon projet du Conseil fédéral).
L'objet retourne donc une nouvelle fois au Conseil des Etats. Si celui-ci venait également à camper sur ses positions, il y aurait alors une conférence de conciliation.

- 1994, 26 septembre: par 26 voix contre 13, le Conseil des Etats décide lui aussi de s'en tenir à sa décision antérieure.
Il est donc nécessaire de recourir à une conférence de conciliation.
- 1994, 28 septembre: la conférence de conciliation, composée de 13 députés membres des commissions de l'économie et des redevances de chacun des deux Conseils, parvient à un compromis et propose d'exonérer les rendements provenant d'assurances de capitaux financées au moyen d'une prime unique si l'assuré est âgé de plus de 60 ans révolus au moment du versement des prestations et si le contrat d'assurance a duré 5 ans. (Les conditions sont donc cumulatives).
A titre transitoire, pour les contrats d'assurance-vie conclus avant fin 1993, l'accomplissement d'une seule des deux conditions sera suffisant pour donner droit à l'exonération.
- 1994, 3 octobre: le Conseil national accepte sans débat complémentaire la proposition émanant de la conférence de conciliation.
- 1994, 4 octobre: par 36 voix sans opposition, le Conseil des Etats se rallie également à la proposition de la conférence de conciliation.
La divergence est ainsi liquidée et le projet définitivement accepté par les Chambres.
La modification de la LIFD sera comprise dans le texte qui entrera en vigueur le 1er janvier 1995.

2. Imposition des sociétés immobilières

- 1992, 16 décembre: le Conseiller national Engler dépose une motion demandant au Conseil fédéral de modifier les articles 65 et 75 de la LIFD et l'article 29, 3e al., de la LHID, de telle façon que le capital étranger ne soit plus considéré fiscalement comme du capital propre, ni les intérêts passifs correspondants comme des bénéfiques.
- 1993, 19 mars: le Conseiller aux Etats Rüesch dépose une motion de même contenu au Conseil des Etats.
- Dans sa réponse, le Conseil fédéral a admis que les prescriptions en question étaient formulées de manière très catégorique et qu'elles pouvaient conduire à des cas de rigueur, en particulier pour les coopératives de construction de logements. Il s'est donc engagé à réexaminer la question.
- 1993, 3 juin: le Conseil des Etats accepte la motion Rüesch.
- 1993, 18 juin: le Conseil national accepte la motion Engler.

Message concernant la modification de la Loi fédérale sur l'IFD (LIFD) et de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)

Nouvelles règles applicables au capital propre dissimulé (art. 75 LIFD; art. 29, 3e al., et 29a LHID)

(du 16 février 1994)

Dans ce message, le Conseil fédéral relève tout d'abord que les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives sont parfois dotées par leurs associés d'un capital propre insuffisant par rapport à leurs actifs et sont par conséquent sous-capitalisées. Si elles reçoivent les fonds propres qui leur manquent sous la forme d'un "prêt" de leurs associés, on parle de "capital propre dissimulé", car ces fonds, déclarés comme fonds étrangers, ont économiquement la valeur de fonds propres. Dans la mesure où des prêts font partie du capital propre dissimulé, il n'y a aucune raison d'autoriser fiscalement la déduction des intérêts passifs qui s'y rapportent. Bien au contraire, tout indique qu'il faut les considérer comme des distributions de bénéfice non déductibles.

Tant la LIFD que la LHID comprennent le principe d'après lequel les fonds étrangers assimilables économiquement aux fonds propres s'ajoutent au capital propre imposable des sociétés de capitaux et des coopératives. En outre, on avait prévu dans ces lois une réglementation particulière pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives immobilières. Pour ces dernières, le capital propre imposable est égal à une quote-part fixée à un tiers de la valeur des actifs déterminante pour l'impôt sur le bénéfice. Or, les motions Engler et Rüesch (acceptées par le Parlement depuis l'adoption de ces deux lois) exigent la modification de cette réglementation rigoureuse, car il se pourrait que le capital propre imposable comprenne de véritables fonds étrangers.

Le présent message répond à ces mandats en proposant de réduire la quote-part fixe d'un tiers à un quart et en proposant une nouvelle réglementation qui exclut totalement que l'on considère de véritables fonds étrangers comme du capital propre dissimulé et qu'on les prenne en compte pour l'impôt. En outre, il prévoit une réglementation particulière excluant toute augmentation du capital propre imposable des sociétés qui construisent des logements sociaux.

Délibérations parlementaires

- 1994, 14 avril: après être entrée en matière sans opposition, la commission du Conseil des Etats approuve à l'unanimité la nouvelle version des articles 75, 1er al. LIFD et 29a, 1er al. LHID, comme quoi le capital propre imposable des sociétés de capitaux est augmenté de la part de fonds étrangers qui est économiquement assimilable au capital propre. En revanche, elle accepte par 10 voix contre 1 une proposition visant à rejeter la nouvelle version des 2e, 3e et 4e alinéas de ces mêmes articles (= réduction d'un tiers à un quart de la quote-part fixe et autres dispositions s'appliquant spécifiquement aux sociétés et coopératives immobilières). Ce rejet entraîne l'abrogation des 2e, 3e et 4e alinéas LIFD dans leur version du 14.12.1990 (entrée en vigueur au 1.1.1995). La commission estime que cette annulation permet d'atteindre l'objectif visé par l'une et l'autre motion : tout en garantissant la pérennité des principes énoncés au 1er alinéa des articles 75 LIFD et 29a LHID, cela permettra d'éviter que des activités identiques fassent l'objet d'une imposition différente.
- 1994, 30 mai: par 25 voix contre 2, le Conseil des Etats se rallie aux propositions de sa commission. Il accepte la nouvelle réglementation touchant au capital propre dissimulé, mais rejette les propositions du Conseil fédéral concernant des dispositions fiscales particulières destinées aux sociétés immobilières.

Novembre 1994

- 1994, 16 août: par 13 voix contre 5, la commission du Conseil national se rallie à la position arrêtée par le Conseil des Etats.
- 1994, 20 septembre: le Conseil national suit sa commission sans opposition et se prononce en faveur de la version du Conseil des Etats.
Il n'y a donc plus de divergence et l'affaire est ainsi liquidée.
La modification de la LIFD sera comprise dans le texte qui entrera en vigueur le 1er janvier 1995.