



## Justifications du classement des allègements fiscaux

### Impôt fédéral direct

Pour de plus amples informations sur les normes fiscales – de l'impôt synthétique sur le revenu ou de l'impôt global sur la consommation (comme déduction de l'épargne ou impôt sur le bénéfice avec déduction des intérêts), consulter [Moes \(2011\)](#).

#### 1a Déduction des cotisations de l'employeur au 1<sup>er</sup> pilier

*Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel, notamment ceux stipulés à l'art. 27, al. 2, let. c, LIFD, c.-à-d. les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue. Pour les personnes morales, ces versements font partie des charges justifiées par l'usage commercial, conformément à l'art. 59, al. 1, let. b, et ne sont donc également pas imposables.*

**Classement dans le cadre de l'impôt sur le bénéfice axé sur le revenu:** que les cotisations soient payées par l'employeur ou par l'employé n'a aucune importance<sup>1</sup>. Le paiement de la cotisation de l'employeur constitue incontestablement pour celui-ci des frais justifiés *par l'usage commercial* puisqu'elle doit être comptabilisée dans le salaire. Par conséquent, la déduction est conforme au système de référence. La déductibilité applicable ne constitue donc pas un allègement fiscal.

**Classement dans le cadre de l'impôt sur le bénéfice avec déduction des intérêts:** *dans le cadre d'une déduction des intérêts, la déductibilité des cotisations de l'employeur au 1<sup>er</sup> pilier est conforme au système et ne constitue pas un allègement fiscal.*

#### 1b Déduction des cotisations de l'employé au 1<sup>er</sup> pilier

*Conformément à l'art. 33, al. 1, let. d, LIFD, les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'assurance-vieillesse et survivants, à l'assurance-invalidité et à des institutions de prévoyance professionnelle sont déductibles.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** les cotisations au 1<sup>er</sup> pilier devraient être déductibles étant donné que l'AVS est considérée comme un programme de transfert. La déductibilité des cotisations à l'AVS ne constitue donc pas un allègement fiscal.

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** dans le cadre d'une déduction de l'épargne, la déductibilité des cotisations au 1<sup>er</sup> pilier est conforme au système et ne constitue pas un allègement fiscal.

<sup>1</sup> Dans le cadre du 1<sup>er</sup> pilier, la cotisation de l'employeur correspond à celle de l'employé qu'elle peut même dépasser dans le cadre du 2<sup>e</sup> pilier

## 2 Imposition des revenus du 1<sup>er</sup> pilier

*Conformément à l'art. 22, al. 1, LIFD, tous les revenus découlant de l'assurance-invalidité, vieillesse et survivants sont imposables.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** compte tenu de l'élément important de redistribution de l'AVS, les prestations sont considérées comme revenus de transfert. Leur imposabilité est par conséquent conforme au système.

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** dans le cadre d'une déduction de l'épargne, l'imposabilité des prestations découlant du 1<sup>er</sup> pilier est en tout cas conforme au système.

## 3 Déduction des cotisations de l'employeur au 2<sup>e</sup> pilier

*Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel, notamment ceux stipulés à l'art. 27, al. 2, let. c, LIFD, c.-à-d. les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue. Pour les personnes morales, ces versements font partie des charges justifiées par l'usage commercial, conformément à l'art. 59, al. 1, let. b, et ne sont donc également pas imposables.*

**Classement dans le cadre de l'impôt sur le bénéfice axé sur le revenu:** les cotisations de l'employeur à la prévoyance professionnelle peuvent être considérées comme un élément du salaire<sup>2</sup>. De ce fait, le paiement de la cotisation de l'employeur constitue pour celui-ci des frais justifiés par l'usage commercial. La déduction est par conséquent conforme au système de référence<sup>3</sup>. La déductibilité applicable ne constitue donc pas un allègement fiscal.

**Classement dans le cadre de l'impôt sur le bénéfice avec déduction des intérêts:** même dans le cadre d'une déduction de l'épargne, les cotisations de l'employeur à la prévoyance professionnelle font partie de ses charges salariales. Leur déductibilité est conforme au système et ne constitue pas un allègement fiscal.

<sup>2</sup> Les cotisations de l'employeur à la prévoyance professionnelle peuvent être considérées comme un élément du salaire. Selon M. Kirchgässner, le but de l'obligation de cotisation partagée entre l'employé et l'employeur est de nature politique. (Kirchgässner 1999, p. 87).

<sup>3</sup> Les cotisations de l'employeur au 2<sup>e</sup> pilier devraient toutefois être comptabilisées dans le revenu de l'employé et déclarées aux impôts par celui-ci.

#### **4 Déduction des cotisations de l'employé et de l'employeur au 2<sup>e</sup> pilier (pour les employés)**

Conformément à l'art. 33, al. 1 let. d, LIFD, les *primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'assurance-vieillesse et survivants, à l'assurance-invalidité et à des institutions de prévoyance professionnelle* sont déductibles.

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** étant donné que la prévoyance professionnelle est une pension, les cotisations constituent un élément de formation de l'épargne. Il n'y a donc aucune raison de les déduire dans le cadre d'un impôt synthétique sur le revenu. En outre, les cotisations de l'employeur devraient être imposées par l'employé. Il s'agit donc, dans le cas de cette réglementation, d'un allègement fiscal.

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** dans le cadre d'une déduction de l'épargne, les cotisations à la prévoyance professionnelle devraient être déductibles en tant qu'élément de formation de l'épargne. La déductibilité applicable ne constitue donc pas un allègement fiscal.

#### **5 Exonération des capitaux versés par l'employeur pour un rachat**

L'art. 24, let. c, LIFD stipule que les prestations en capital, versées par l'employeur ou une institution de prévoyance professionnelle lors d'un changement d'emploi, sont exonérées d'impôts à condition que le bénéficiaire les utilise dans un délai d'un an pour un rachat dans une institution de prévoyance professionnelle ou pour acquérir une police de libre-passage.

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** si le capital versé par une institution de prévoyance est utilisé pour un rachat dans une autre institution de prévoyance, il s'agit d'une restructuration de la fortune qui n'est pas pertinente sur le plan fiscal et ne constitue donc pas un allègement fiscal. Les versements de capitaux par l'employeur peuvent avoir lieu pour différentes raisons ([ESTV 2002](#), p. 1) mais constituent en tout cas une augmentation de la fortune nette<sup>4</sup>. Par conséquent, l'exonération des capitaux versés par l'employeur constitue un allègement fiscal.

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** étant donné que, dans le cadre d'une déduction de l'épargne, seules les prestations utilisées à des fins de consommation sont imposables, l'exonération ne constitue pas un allègement fiscal dans les deux cas.

<sup>4</sup> Même si le versement est considéré comme une «indemnité pour préjudice moral» causé par le licenciement, il constitue une augmentation de la fortune nette. En effet, le licenciement n'entraîne aucune perte réelle, mais plutôt l'expiration du droit de percevoir de futurs salaires. Le versement ne compense donc pas une perte de la fortune nette mais l'absence d'augmentation de cette dernière. C'est la raison pour laquelle le versement lui-même constitue une augmentation de la fortune nette.

## 6 Exonération du rendement des capitaux du 2<sup>e</sup> pilier

Art. 20, al. 1, let. a, LIFD stipule que les intérêts d'avoirs, y compris les rendements versés, en cas de vie ou de rachat, d'assurances de capitaux susceptibles de rachat et acquittées au moyen d'une prime unique, sont exonérés d'impôts s'ils servent à la prévoyance.

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** les intérêts perçus constituent une augmentation de la fortune nette. Ils devraient par conséquent être imputés au contribuable dans le cadre d'un impôt synthétique sur le revenu et être imposables pour celui-ci. L'exonération des intérêts perçus dans le cadre de la prévoyance professionnelle constitue donc un allègement fiscal.

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** dans le cadre d'une déduction de l'épargne, les intérêts perçus devraient être exonérés d'impôts. L'exonération applicable ne constitue donc pas un allègement fiscal.

## 7 Imposition des rentes du 2<sup>e</sup> pilier

Conformément à l'art. 22, al. 1 LIFD, tous les revenus versés par les institutions de prévoyance professionnelle sont imposables<sup>5</sup>.

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** les prestations provenant de la prévoyance professionnelle constituent soit une restructuration soit une liquidation de l'épargne. Dans le cadre de l'impôt sur le revenu, la restructuration ainsi que la désépargne sont des processus sans pertinence sur le plan fiscal. Par conséquent, aucun impôt ne devrait être dû. L'imposition des prestations provenant de la prévoyance professionnelle constitue donc un allègement fiscal négatif.

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** dans le cadre d'une déduction de l'épargne, le revenu n'est pris en compte dans la base de calcul que lors de la désépargne.<sup>6</sup> Par conséquent, l'imposition des prestations correspond dans ce cas au système de référence et ne constitue pas un allègement fiscal.

<sup>5</sup> Art. 22, al. 2 LIFD précise: sont considérées comme revenus provenant de la prévoyance professionnelle notamment les prestations versées par les caisses de prévoyance, les assurances épargne et collectives ainsi que les polices de libre-passage.

<sup>6</sup> Une restructuration conduirait à une exonération. Nous supposons néanmoins ici que les prestations du 2<sup>e</sup> pilier constituent en premier lieu une consommation. La décision à part de consacrer une partie de celles-ci à l'épargne devrait en conséquence être évaluée séparément.

## 8 Imposition des revenus du 2<sup>e</sup> pilier (taux réduit pour les prestations en capital)

*L'art. 38 LIFD stipule que les prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle sont imposées séparément et pour un cinquième du taux ordinaire.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** étant donné que, dans le cadre de l'impôt sur le revenu, aucune prestation du 2<sup>e</sup> pilier ne devrait être imposable, *l'imposition des prestations en capital à un taux réduit constitue elle aussi un allègement fiscal négatif.*

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** le taux d'imposition réduit appliqué aux prestations en capital n'est pas justifié par la systématique fiscale. Etant donné que la performance augmente de la même manière que ce soit par l'acquisition d'une prestation en capital ou la désépargne sous une autre forme, cette inégalité de traitement n'est pas justifiée<sup>7</sup>. *Dans le cadre d'une déduction de l'épargne, le taux d'imposition réduit appliqué aux prestations en capital constitue par conséquent un allègement fiscal bien qu'une certaine réduction soit justifiée compte tenu des tarifs progressifs.*

## 9 Réglementation transitoire (imposition réduite des rentes du 2<sup>e</sup> pilier)

*Art. 204, al. 1, LIFD: les rentes provenant de la prévoyance professionnelle, qui ont commencé à courir avant le 1<sup>er</sup> janvier 2002 et reposent sur un rapport de prévoyance existant déjà le 31 décembre 1985, sont imposables à 60% si elles sont financées exclusivement par les propres moyens du contribuable ou à 80% si au moins 20% de leur financement sont assurés par les propres moyens du contribuable et enfin à 100% dans les autres cas.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** cette réglementation transitoire a pour but de maintenir le traitement approprié des prestations pour les personnes ayant versé leurs cotisations sous l'ancienne loi. Etant donné que cette étude n'a pas pour but d'évaluer une réglementation transitoire adaptée, une appréciation cohérente par rapport aux systèmes de référence cités y est également effectuée. *Dans le cadre de la norme de référence axée sur le revenu, l'imposition partielle des prestations constitue par conséquent un allègement fiscal négatif.* Si les cotisations n'étaient pas déductibles, une certaine modération est indiquée; il est toutefois difficile d'en évaluer l'étendue.

**Classement dans le cadre d'une déduction de l'épargne:** les prestations provenant de la prévoyance professionnelle devraient être entièrement imposables en tant que désépargne. *Leur imposition partielle constitue par conséquent un allègement fiscal.*

<sup>7</sup> L'imposition de prestations en capital à un taux réduit est due à une fracture de la forte progression qui apparaît au niveau des prestations en capital. Sans l'imposition réduite, les prestations en capital seraient imposées plus fortement que le versement de la même fortune sous forme de rentes ([Commission d'experts sur les lacunes fiscales \(EKStI\)](#) 1998, p. 90). En cas de respect rigoureux d'une déduction de l'épargne, ces réflexions sont sans importance.

## **10 Déduction des cotisations au pilier 3a**

*L'art. 33, al. 1, let. e, LIFD stipule que les primes, cotisations et montants versés en vue de l'acquisition de droits contractuels dans des formes reconnues de la prévoyance individuelle liée sont déductibles du revenu. Le Conseil fédéral détermine, en collaboration avec les cantons, les formes de prévoyance reconnues et le montant des cotisations déductibles.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** étant donné que la prévoyance individuelle liée - tout comme la prévoyance professionnelle - constitue une pension, les cotisations devraient être soumises à un impôt synthétique sur le revenu. La déductibilité des cotisations au pilier 3a constitue par conséquent un allègement fiscal.

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** dans le cadre d'une déduction de l'épargne, cette dernière est exclue de la base de calcul. Etant donné que les versements de cotisations de prévoyance sont considérés comme un élément de formation de l'épargne, leur déductibilité ne constitue pas un allègement fiscal.

## **11 Exonération du rendement des capitaux du pilier 3a**

*Art. 20, al. 1, let. a, LIFD stipule que les intérêts d'avoirs, y compris les rendements versés, en cas de vie ou de rachat, d'assurances de capitaux susceptibles de rachat et acquittées au moyen d'une prime unique, sont exonérés d'impôts s'ils servent à la prévoyance.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** comme dans le cadre de l'évaluation du 2<sup>e</sup> pilier, ces rendements devraient eux aussi être soumis à un impôt synthétique sur le revenu. L'exonération des intérêts perçus dans le cadre de la prévoyance professionnelle constitue donc un allègement fiscal.

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** dans le cadre d'une déduction de l'épargne, les intérêts perçus devraient être exonérés d'impôts. L'exonération applicable ne constitue donc pas un allègement fiscal.

## **12 Imposition des revenus du pilier 3a (taux réduit pour les prestations en capital)**

*Conformément à l'art. 22, al. 1, LIFD, tous les revenus provenant de formes reconnues de prévoyance individuelle liée sont imposables. L'art. 38 LIFD s'applique néanmoins ici aussi aux prestations en capital et stipule: les prestations en capital définies à l'art. 22 LIFD sont imposées séparément et à un cinquième du taux ordinaire.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** dans le cadre d'un impôt synthétique sur le revenu, la liquidation de l'épargne n'est pas un processus pertinent sur le plan fiscal. L'imposition des prestations provenant de la prévoyance professionnelle constitue donc un allègement fiscal négatif.

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** dans le cadre d'une déduction de l'épargne, le revenu n'est pris en compte dans la base de calcul que lors de la désépargne. L'imposition des revenus correspond par conséquent au système de référence. Les réflexions évoquées pour le 2<sup>e</sup> pilier sont valables pareillement pour le taux d'imposition réduit appliqué aux prestations en capital. Ce taux constitue un allègement fiscal dans le cadre d'une déduction de l'épargne (également sous réserve de progression; une certaine réduction serait indiquée).

### **13 Déduction des primes de l'assurance-maladie, des primes d'assurance-vie et des intérêts des capitaux d'épargne**

*Conformément à l'art. 33, al. 1, let. g, LIFD, les versements, cotisations et primes d'assurance-vie, d'assurance-maladie et d'assurance-accidents qui ne tombent pas sous le coup de la lettre f, ainsi que les intérêts des capitaux d'épargne sont déductibles jusqu'à concurrence d'un certain montant maximal.*

#### **Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:**

**a** Cette déduction est déjà entièrement utilisée par les primes obligatoires de caisses-maladie. L'assurance-maladie est toutefois considérée comme consommation. *Dans le cadre d'un impôt synthétique sur le revenu, leur déductibilité constitue par conséquent un allègement fiscal.*

**b,c** *La déduction de primes d'assurance-vie et d'intérêts de capitaux d'épargne constitue en principe un allègement fiscal dans le cadre d'un impôt synthétique sur le revenu. Mais ceci est en fait sans importance puisque les primes obligatoires de caisses-maladie utilisent déjà entièrement cette déduction.*

#### **Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:**

**a** Même dans le cadre d'une déduction de l'épargne, les primes obligatoires de caisses-maladie sont considérées comme consommation et ne devraient pas être déductibles. *La déduction de primes de caisses-maladie constitue par conséquent un allègement fiscal.*

**b** Les cotisations d'assurance peuvent en principe être considérées comme consommation ou élément de formation de l'épargne ([OMB 2005](#), p. 353). Dans cette étude, les assurances-vie sont considérées comme des arrangements visant à faciliter la consommation future et ont donc valeur d'épargne. Par conséquent, toutes les cotisations citées devraient être déductibles de la base de calcul. *Si l'on considère qu'en raison du montant maximal, seules les primes de caisses-maladie sont en fait déductibles (EKStI 1998, p. 107), il s'agit d'un allègement fiscal négatif pour les autres éléments.*

**c** Dans le cadre d'une déduction de l'épargne, les intérêts des capitaux d'épargne ne devraient être imposables que lors de la liquidation de celle-ci. *Le report de l'imposition, de fait non accordé (vu que la déduction est déjà utilisée intégralement par les primes de caisses-maladie), constitue par conséquent un allègement fiscal négatif.*

### **14 Exonération du rendement et des bénéfices sur le capital du pilier 3b**

*Art. 20, al. 1, let. a, LIFD stipule que les intérêts d'avoirs, y compris les rendements versés, en cas de vie ou de rachat, d'assurances de capitaux susceptibles de rachat et acquittées au moyen d'une prime unique, sont exonérés d'impôts s'ils servent à la prévoyance.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** étant donné que ces rendements constituent une augmentation de la fortune nette, ils devraient être imposables. *Leur exonération représente par conséquent un allègement fiscal.*

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** étant donné que, dans le cadre d'un impôt sur le revenu avec déduction de l'épargne, ce sont les prestations qui devraient être imposables en premier – comme mentionné ci-dessus, l'exonération des rendements est conforme au système. *Elle ne constitue donc pas un allègement fiscal.*

## **15 Exonération étendue des prestations des assurances de capitaux privées susceptibles de rachat**

*Sont exonérés d'impôts les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat, à l'exception des polices de libre-passage, tel que le stipule l'art. 24, let. b, LIFD.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** étant donné que les prestations versées constituent une liquidation de l'épargne, elles ne devraient pas être imposables dans le cadre d'un impôt synthétique sur le revenu. Par conséquent, leur exonération étendue est donc conforme au système. L'imposition des versements provenant de polices de libre-passage constitue un allègement fiscal négatif.

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** dans le cadre d'une déduction de l'épargne, c'est la liquidation de celle-ci qui sera pertinente en premier lieu sur le plan fiscal. Les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat devraient par conséquent être imposables. Leur exonération constitue donc un allègement fiscal.

## **16 Imposition partielle des rentes viagères et des revenus d'entretien viager**

*En vertu de l'art. 22, al. 3, LIFD, les rentes viagères et les revenus provenant de contrats d'entretien viager sont imposables à raison de 40%.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** les rentes viagères et les revenus provenant de contrats d'entretien viager<sup>8</sup> se composent d'une partie Remboursement de capital et d'une partie Revenu du capital. Dans le cadre d'un impôt synthétique sur le revenu, la rente devrait rester non imposée comme simple liquidation de l'épargne, les rendements étant pour leur part soumis à l'imposition.<sup>9</sup> Il n'y a donc pas d'allègement fiscal dans le cadre d'un impôt global sur le revenu. Au cas par cas, l'imposition à raison de 40% pourrait être conforme au système mais représenter aussi une surimposition ou une sous-imposition.

**Classement dans le cadre d'une déduction de l'épargne:** dans le cadre d'une déduction de l'épargne, la totalité de la rente devrait être imposable en tant que liquidation de l'épargne, tel que le stipule la norme de référence. L'imposition à raison de 40% constitue par conséquent un allègement fiscal.

<sup>8</sup> Le contrat d'entretien viager est celui par lequel l'une des parties s'oblige envers l'autre à lui transférer un patrimoine ou certains biens, contre l'engagement de les entretenir et d'en prendre soin sa vie durant (art. 521, al.1, CO). Un contrat d'entretien viager constitue par conséquent une sorte de rente viagère immatérielle, ce qui explique que les deux formes soient traitées de la même manière.

<sup>9</sup> Seul le rendement du capital sera soumis à l'imposition à raison de 40%, ce qui correspond au traitement approprié dans le cadre d'un impôt global sur le revenu. Il s'agit en l'occurrence d'une approximation n'ayant aucun effet délibérément favorable. Au cas par cas, il peut y avoir une sous-imposition ou une surimposition ([Commission d'experts sur les lacunes fiscales \(EKStI\)](#) 1998, p. 108).

## 17 Déduction des frais de déplacement

*Conformément à l'art. 26, al. 1, let. a, LIFD, les frais de transports publics sont déductibles de la base de calcul en tant que frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail. Si l'utilisation des transports publics n'est pas raisonnablement acceptable, il est possible de faire valoir les frais du véhicule privé.*

Les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail sont évalués de manière très différente dans les ouvrages se penchant sur le sujet. Pour une discussion détaillée en la matière, nous renvoyons aux ouvrages de M. Daepf (2010). Même les réglementations dans les différents pays varient fortement. Tandis qu'en plus de la Suisse, l'Allemagne et les pays scandinaves par ex. appliquent aussi une déduction des frais de déplacement, celle-ci n'existe pas en Angleterre et aux Etats-Unis (Richter 2004, p. 3). Différents points de vue seront par conséquent présentés dans ce qui suit.

Stefan Homburg (Homburg 2005, p. 195 et suiv.) considère que les ménages sont mobiles et qu'ils peuvent donc choisir librement la distance entre leur domicile et leur lieu de travail. Les déplacements représentent une consommation privée puisque les ménages s'en accommodent délibérément afin de profiter des avantages d'un domicile loin du lieu de travail. C'est la raison pour laquelle il ne s'agit pas de frais d'acquisition. Leur déductibilité ne paraît donc pas justifiée.

Matthias Wrede (Wrede 2001) adopte une autre position en concluant que la déduction n'est pas justifiée lorsque les ménages sont certes totalement mobiles, mais ne peuvent pas choisir librement leur lieu de travail. C'est le cas lorsque certaines régions sont formées de zones résidentielles et que les lieux de travail sont regroupés dans les centres-villes. L'appréciation de la déduction des frais de déplacement dépend donc principalement de la mobilité des ménages en ce qui concerne le choix de leur domicile.

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** l'argumentation qui suit s'appuie essentiellement sur l'approche de M. Homburg et considère les déplacements des pendulaires comme une consommation privée tant que les ménages sont mobiles. Mais, comme M. Wrede le mentionne à juste titre, les ménages ne sont pas toujours totalement mobiles si bien que faire la navette entre leur domicile et leur lieu de travail est en partie inéluctable. Tant que ces déplacements ne sont pas indispensables pour l'acquisition du revenu, une aide financière des pendulaires ne sert pas à la réalisation du principe du montant net. S'il est toutefois impossible d'éviter complètement ces déplacements domicile-travail<sup>10</sup>, les frais y afférents constituent alors des dépenses professionnelles. Pour que le principe du montant net soit réalisé selon SHS, un forfait<sup>11</sup> devrait donc être déductible à partir du moment où il n'est plus possible de rapprocher davantage le domicile du lieu de travail. Toutes les déductions dépassant ce forfait seraient par conséquent considérées comme des allègements fiscaux<sup>12</sup>. Faute de critères communément admis pour la détermination d'un forfait valable d'une manière générale, nous renonçons à un tel forfait. Toutes les déductions de frais de déplacement sont considérées comme un allègement fiscal.

<sup>10</sup> Il existe un certain point à partir duquel il n'est plus possible à tous les employés de raccourcir encore le trajet pour se rendre au travail, leur domicile et leur lieu de travail étant forcément séparés en raison de la densité de la population et de l'espace limité.

<sup>11</sup> Ce forfait pourrait par ex. correspondre au prix d'un abonnement aux transports publics.

<sup>12</sup> Etant donné que, de ce point de vue, le rapprochement du domicile par rapport au lieu de travail constitue des charges professionnelles, les frais de déménagement devraient être déductibles dans le cas de la proposition de réduire la déduction des pendulaires.

### **18 Déduction des frais de repas à l'extérieur**

*Art. 26, al. 1, let. b, LIFD: les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile peuvent être déduits: a) lorsque le contribuable ne peut pas prendre son repas principal chez lui en raison de la grande distance séparant son domicile de son lieu de travail ou de la courte durée de la pause-repas; ou b) dans le cas du travail de nuit ou par équipe.*

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** pour que le principe du montant net soit réalisé, la règle suivante s'applique: les frais de préparation sont des coûts qui peuvent tout à fait être évités. Même si la pause de midi est trop courte pour prendre son repas chez soi, il serait possible de se préparer un repas à emporter. Ces coûts ne représentent pas des frais supplémentaires professionnels puisqu'ils existeraient aussi si l'on ne travaillait pas. Par conséquent, les repas pris à l'extérieur doivent être considérés comme une consommation privée. Pour identifier l'augmentation de la fortune nette, aucune déduction des frais de repas à l'extérieur n'est donc nécessaire<sup>13</sup>. La déduction des frais de repas à l'extérieur enfreint par conséquent le principe du montant net pour l'identification de l'augmentation de la fortune nette, *ce qui explique qu'elle soit entièrement considérée comme allègement fiscal.*

### **19 Déduction des frais de séjour hors du domicile pendant la semaine**

*L'art. 9 de l'ordonnance sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante stipule: le contribuable qui, pendant les jours de travail, doit séjourner là où il travaille et par conséquent y passer la nuit (séjour hors du domicile pendant la semaine), mais qui, les jours fériés, regagne régulièrement son domicile fiscal, peut déduire le surplus de dépenses résultant de son séjour hors du lieu de domicile.*

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** une argumentation similaire à celle présentée pour les frais de déplacement est valable ici. Tant que le domicile principal peut encore être rapproché du lieu de travail, les frais supplémentaires de séjour hors domicile pendant la semaine entrent dans la même catégorie que les frais de déplacement des pendulaires et représentent une consommation. Comme ceci a été indiqué ci-dessus, une déduction de ces frais ne sert pas à la réalisation du principe du montant net. *C'est la raison pour laquelle la déduction des frais supplémentaires occasionnés par un séjour hors du domicile pendant la semaine est considérée comme un allègement fiscal.*

---

<sup>13</sup> Une déduction enfreint au contraire le principe de l'équité horizontale en défavorisant les employés qui prennent leur repas chez eux.

## 20 Déduction des frais de perfectionnement et de reconversion

Art. 26, al. 1, let. d, LIFD: *Peuvent être déduits les frais de perfectionnement et de reconversion en rapport direct avec l'activité professionnelle exercée actuellement. Par contre, les frais de formation proprement dits ne sont pas déductibles.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** dans la mesure où le perfectionnement sert à l'acquisition du revenu (ou à la perception du revenu actuel) et ne constitue pas une consommation<sup>14</sup>, sa déduction ne réalise pas le principe du montant net pour l'identification de l'augmentation de la fortune nette. Etant donné que le perfectionnement ne conduit qu'ultérieurement à un revenu supérieur, un amortissement échelonné des frais de perfectionnement serait la bonne solution dans le cas d'un impôt global sur le revenu. Mais cette procédure échoue inévitablement à cause de problèmes d'information. Par conséquent, la déduction des frais de perfectionnement et de reconversion constitue un allègement fiscal partiel.

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** dans le cas d'un impôt sur la consommation, l'amortissement immédiat des frais de perfectionnement (ou la déduction d'impôt) est conforme au système et ne constitue donc pas un allègement fiscal.

## 21 Déduction des autres frais professionnels: vêtements de travail, outillage et ouvrages professionnels, coûts d'une pièce de travail et d'un PC

Art. 26, al. 1, let. c, LIFD et l'ordonnance sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante stipulent: *Sont réputés autres frais professionnels pouvant faire l'objet d'une déduction forfaitaire au sens de l'art. 3 (RS 642.118.1 art. 7, al. 1), les dépenses indispensables à l'exercice de la profession, soit l'outillage professionnel (y compris le matériel informatique et les logiciels), les ouvrages professionnels, l'utilisation d'une pièce de travail privée, les vêtements de travail, l'usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements, l'exécution de travaux pénibles, etc.*

**21a:** Frais de vêtements de travail, d'outillage et d'ouvrages professionnels

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** les frais de vêtements de travail, d'outillage et d'ouvrages professionnels sont déductibles lorsqu'ils sont nécessaires à l'exercice de la profession. Dans la plupart des cas, ils représentent des frais vraiment nécessaires pour l'acquisition du revenu. Dans des cas plus litigieux, tels que les frais de représentation (par ex. les costumes), aucune déduction n'est possible. Cette réglementation met par conséquent en application le principe du montant net, ce qui explique que ces déductions ne soient pas classées parmi les allègements fiscaux.<sup>15</sup>

**21b:** Frais d'une pièce de travail et d'un PC:

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** les frais d'une pièce de travail et d'un PC, qui sont indispensables pour l'exercice de la profession, peuvent également être déduits. Etant donné qu'il n'est pas possible ici de séparer les frais professionnels de la consommation privée, mais qu'une part d'utilisation est pourtant toujours privée, la déduction constitue en partie un allègement fiscal. Celui-ci n'est toutefois pas quantifiable faute d'observation. Par conséquent, ces déductions représentent un allègement fiscal partiel.

<sup>14</sup> La loi permet uniquement la déduction de frais de perfectionnement, supportés par le contribuable lui-même et étant vraiment en rapport avec la profession exercée, en excluant par ex. la formation générale, celle-ci représentant une consommation privée.

<sup>15</sup> Cette conclusion n'est valable que pour les frais supportés par le contribuable lui-même. Quant aux frais de représentation, il convient de noter que leur composant professionnel ne peut pas être déductible faute d'observation

## 22 Amortissements spéciaux sur les investissements pour la protection de l'environnement

*L'art. 28 LIFD concrétise ce qu'il faut entendre par amortissements: Les amortissements des actifs, justifiés par l'usage commercial, sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, à défaut de comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements. En général, les amortissements sont calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** étant donné que les amortissements peuvent être déduits de la base de calcul en tant que frais nécessaires à l'exploitation, ils réduisent l'assujettissement à l'impôt. Les procédures d'amortissement accélérées réduisent la dette fiscale assez fortement à l'heure actuelle, mais l'augmentent à l'avenir. En raison de l'actualisation des futurs paiements d'impôt, il résulte de cet effet d'imposition différée une valeur de dettes fiscales inférieure actuellement dans le cas d'amortissement accéléré (Brixi 2004, p. 145). Pour estimer si les possibilités d'amortissement accordées sont appropriées, celles-ci doivent être comparées aux coûts réels de la dépréciation, c.-à-d. à l'amortissement économique. Il est toutefois très difficile de calculer celui-ci. Compte tenu de cette difficulté, les pays de l'OCDE poursuivent des stratégies différentes pour clarifier la question de savoir si les règles d'amortissement légales représentent ou non un allègement fiscal. Certains pays considèrent toutes les règles d'amortissement comme un élément de la norme; d'autres, par contre, voient en elles des allègements fiscaux. D'autres encore classent dans les allègements fiscaux tous les amortissements s'écartant du «taux normal». Un dernier groupe enfin suit une approche plus laborieuse consistant à calculer l'amortissement économique comme critère de comparaison (OCDE 1996, p. 13).

En Suisse, il existe un très grand nombre de taux normaux, tel que cela ressort de la notice en question de l'AFC<sup>16</sup>. La seule manière de déterminer dans quelle mesure ces taux reflètent la perte réelle de valeur des actifs immobilisés énumérés est de les comparer aux taux d'amortissement économiques. Mais le principe suivant s'applique: chaque possibilité de constituer des réserves latentes représente un allègement fiscal dans le système d'impôt sur le revenu. Des estimations de tels taux d'amortissement économiques existent certes (Fraumeni 1997, p. 11 et suiv.) mais ne sont pas à jour. Ces estimations n'étant plus d'actualité en raison des modifications des conditions économiques générales, il n'est pas possible de déterminer dans quelle mesure les taux d'amortissement en vigueur s'écartent des taux d'amortissement économiques.

Les amortissements spéciaux, cités dans la notice de l'AFC, sur des investissements dans des équipements visant à économiser l'énergie et des installations de protection de l'environnement, ne sont toutefois pas justifiés par des motifs économiques et vont en tout cas à l'encontre de la norme fiscale. Par conséquent, ces amortissements spéciaux sont répertoriés parmi les allègements fiscaux.

**Classement dans le cadre de l'impôt sur le bénéfice avec déduction des intérêts:** Le rythme d'amortissement ne fait aucune différence dans le système d'impôt sur la consommation. Par conséquent, la possibilité de constituer des réserves latentes n'a pas non plus d'importance dans le cadre d'un impôt sur le bénéfice avec déduction des intérêts. Les amortissements spéciaux pour des équipements visant à économiser l'énergie et des installations de protection de l'environnement ne doivent donc pas être considérés comme un allègement fiscal dans le cadre d'un impôt sur le bénéfice avec déduction des intérêts.

<sup>16</sup> AFC: [Amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales, notice A 1995 – Entreprises commerciales.](#)

### **23 Déduction des provisions pour des mandats de recherche et de développement**

*Art. 29, al. 1 et 2, LIFD stipulent en ce qui concerne les provisions: des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour: a) les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé; b) les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs; c) les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice; d) les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10% au plus du bénéfice commercial imposable, mais au total jusqu'à 1 million de francs au maximum. Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable.*

**Classement dans le cadre des deux normes relatives à l'impôt sur le bénéfice:** le principe de prudence commerciale, à la base du système fiscal suisse, exige d'inscrire au bilan les pertes identifiables mais ne s'étant pas encore réalisées et dont la cause réside dans le passé (principe de prudence). Les produits, par contre, ne seront comptabilisés que lors de leur réalisation (principe de réalisation) (Fondation pour les recommandations concernant la présentation des comptes - FER 2005, p. 31). De ce fait, il est judicieux que des provisions pour des frais nécessaires à l'exploitation, qui se constituent dans l'année en cours mais ne seront réalisées qu'ultérieurement (et ne seront donc exactement quantifiables qu'à ce moment-là), soient considérées comme des frais justifiés par l'usage commercial et puissent être déduites de la base de calcul. De futurs mandats de recherche et développement ne représentent toutefois aucun risque de pertes pour cette année mais constituent de futures charges. Faute de lien au passé, ils ne peuvent pas être classés en tant que provisions (FER 2005, p. 173 et suiv.). Le principe de l'imparité (combinant le principe de prudence et de réalisation) entraîne des réserves latentes et représente par conséquent un allègement fiscal. Les provisions pour de futurs mandats de recherche et de développement constituent également un allègement fiscal.

### **24 Déduction des pertes subies et comptabilisées**

*Art. 27, al. 2, let. b, LIFD: Font notamment partie des frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées.*

**Classement dans le cadre des deux normes relatives à l'impôt sur le bénéfice:** étant donné que les pertes réduisent la fortune nette, leur déductibilité est conforme au principe du montant net pour l'identification de l'augmentation de la fortune nette. Leur déduction ne constitue donc pas un allègement fiscal.

### **25 Déduction des intérêts sur les dettes commerciales et les participations**

*Art. 27, al. 2, let. d, LIFD: Font également partie des frais justifiés par l'usage commercial les intérêts des dettes commerciales ainsi que les intérêts versés sur les participations visées à l'article 18, alinéa 2<sup>17</sup>.*

**Classement dans le cadre des deux normes relatives à l'impôt sur le bénéfice:** les intérêts sur les dettes commerciales représentent des frais d'acquisition et doivent par conséquent être déductibles de la base de calcul. Les intérêts sur les participations résultent des bénéfices déjà imposés de l'autre société. Ils doivent donc être déductibles pour éviter une imposition multiple. Par conséquent, la déductibilité des intérêts ne doit pas être considérée comme un allègement fiscal.

<sup>17</sup> Par participations visées à l'article 18, alinéa 2, il faut comprendre des participations d'au moins 20% au capital-actions ou capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale au moment de leur acquisition.

## 26 Déduction des intérêts passifs privés (excédent)

*Sont déduits des revenus, en vertu de l'art. 33, al. 1, let. a, LIFD, les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20 et 21, augmenté d'un montant de 50'000 francs<sup>18</sup>.*

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** en ce qui concerne les intérêts passifs privés, la question se pose maintes fois de savoir s'ils représentent ou pas des frais d'acquisition. Même la commission d'experts sur les lacunes fiscales stipule que, conformément au principe de l'augmentation de la fortune nette, seuls les frais d'acquisition et non les frais liés au train de vie devraient être déductibles ([EKStI 1998, p. 133 et suiv.](#)). Autrement dit, les déductions ne devraient être possibles «que dans la mesure où elles sont en rapport avec l'acquisition du revenu imposable» (ibid., page 137). La déductibilité des intérêts hypothécaires qui, selon la commission, représente la majeure partie des intérêts passifs déductibles, est conforme au système puisque le revenu ainsi acquis (valeur locative) est imposé. Maintenant, la valeur locative imposable s'élève en général à environ 70% de la valeur locative marchande. En outre, seuls 80% environ de la valeur marchande actuelle d'un immeuble peuvent être prêtés sur gage, 100% n'étant pas applicables en raison de la volatilité. Par conséquent, les (20-)30% restants ne devraient pas non plus être déductibles. Dans d'autres domaines (par ex. les gains en capital privés et les biens de consommation durables), une déduction n'est pas indiquée parce que le revenu ainsi acquis est exonéré. *La déduction des intérêts passifs jusqu'à concurrence de 70% de la valeur marchande actuelle du logement en propriété est considérée conforme au système, les intérêts passifs correspondant au rendement de fortune restant ainsi que les 50'000 francs de majoration constituent cependant un allègement fiscal.*

<sup>18</sup> L'art. ajoute: «Ne sont pas déductibles les intérêts des prêts qu'une société de capitaux accorde à une personne physique avec laquelle elle a des liens étroits ou qui détient une part importante de son capital à des conditions nettement plus avantageuses que celles qui sont habituellement proposées aux tiers.»

## **27 Déduction des charges durables et de 40% des rentes viagères servies**

*Sont déduits des revenus, en vertu de l'art. 33, al. 1, let. b, LIFD, les charges durables ainsi que 40% des rentes viagères versées.*

### *a) Rentes viagères versées*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** pour le débirentier privé, les capitaux perçus représentent un revenu et le montant versé une dépense nécessaire pour l'acquisition du revenu. Les capitaux perçus devraient par conséquent être imposables et les rentes viagères versées devraient être déductibles. Le prestataire de la rente profite par conséquent d'un effet d'imposition différée qui représente un allègement fiscal.

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** la même procédure s'applique dans le cadre d'un impôt sur le revenu avec déduction de l'épargne: le débirentier devrait déclarer aux impôts les capitaux perçus et pourrait déduire de la base de calcul les versements de rente. Le prestataire de la rente profite par conséquent d'un effet d'imposition différée qui représente un allègement fiscal.

### *b) Charges durables*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** par charges durables, on entend avant tout les servitudes foncières et l'usufruit. Vu que l'on peut supposer que celles-ci diminuent le rendement de la fortune en question, leur déductibilité ne sert pas à l'identification de l'augmentation de la fortune nette. La déductibilité des charges durables constitue par conséquent un allègement fiscal.

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** les mêmes réflexions sont valables aussi dans le cadre d'une déduction de l'épargne. Par conséquent, la déduction constitue un allègement fiscal.

## **28 Déduction des contributions d'entretien**

*Conformément à l'art. 33, al. 1, let. c, LIFD, la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, sont déductibles.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** les contributions ont un caractère de transfert et doivent être déclarées aux impôts comme revenu par le bénéficiaire, ce qui explique que la déductibilité, côté payeur, soit conforme au système (cf. Pechman 1977, p. 54).

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** même dans le cadre d'une déduction de l'épargne, la déductibilité des contributions d'entretien est conforme au système.

### 29 Déduction des primes APG, AC et AA obligatoire

*Sont également déduites des revenus, conformément à l'art. 33, al. 1, let. f, LIFD, les primes et cotisations versées en vertu de la réglementation sur les allocations pour perte de gain, des dispositions sur l'assurance-chômage et l'assurance-accidents obligatoire.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** plus l'élément de transfert d'un programme est prononcé, plus la valeur de la cotisation et celle du droit acquis divergent<sup>19</sup>. Un élément de transfert existe avant tout au niveau des allocations pour perte de gain (APG). L'assurance-chômage (AC) doit être considérée plutôt comme une assurance, le versement dépendant du montant des paiements de primes. En ce qui concerne l'assurance-accidents (AA) obligatoire, le montant de la prime dépend dans une certaine mesure de la probabilité d'occurrence de l'événement assuré, ce qui explique qu'elle aussi présente plutôt les caractéristiques d'une assurance. Dans le cas d'une assurance, les cotisations devraient être imposables et les prestations déductibles, alors que c'est précisément l'inverse dans le cas d'un programme de transfert. *Dans la mesure où les APG sont considérées comme un transfert, la déductibilité des primes est conforme au système. Tant que l'AC et l'AA sont considérées comme des assurances, leur déductibilité constitue un allègement fiscal.*

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** dans le cadre d'une déduction de l'épargne, la distinction entre programme de transfert et assurance est sans importance puisque, dans les deux cas, les cotisations sont exonérées d'impôts et les prestations imposables. *C'est la raison pour laquelle la déductibilité des primes et des cotisations ne constitue pas un allègement fiscal.*

### 30 Déduction des frais de maladie et d'accidents

*Art. 33, al. 1, let. h, LIFD stipule que les frais de maladie et d'accidents sont déductibles lorsque le contribuable les supporte lui-même et que ces frais dépassent 5% du revenu imposable. (L'art. 33, al. 1, let. h<sup>bis</sup>, LIFD décrit en outre l'entière déductibilité des frais liés à un handicap du contribuable dans la mesure où celui-ci les supporte lui-même).*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** il est difficile de classer les dépenses liées à la santé dans les frais d'acquisition ou la consommation étant donné que les dépenses de santé présentent le plus souvent aussi un élément facultatif ([OMB 2005](#), p. 350). Il n'est pas possible de faire ici aussi une distinction. On ne peut pas trancher définitivement la question de savoir dans quelle mesure cette déduction constitue un allègement fiscal ou, le cas échéant, une surimposition. *C'est la raison pour laquelle la classification se fait dans une catégorie intermédiaire.*

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** les mêmes problèmes de délimitation se posent dans le cadre de l'impôt sur le revenu avec déduction de l'épargne. *Par conséquent, le classement se fait aussi dans une catégorie intermédiaire dans le cadre d'une déduction de l'épargne.*

<sup>19</sup> La valeur d'un droit acquis est la valeur attendue découlant du montant de la prestation escomptée et de la probabilité d'occurrence de l'événement assuré. Tandis que la prestation, par ex. dans le cas de l'AC, est en rapport direct avec les cotisations, sa valeur attendue est fortement influencée par les différentes probabilités de se retrouver au chômage en fonction de facteurs individuels ou au moins spécifiques à la branche. Il n'y a donc pas de rapport direct entre la cotisation et la valeur attendue de la prestation, mais il existe un élément de redistribution.

### 31 Déduction des libéralités

*En vertu de l'art. 33, al. 1, let. 1, LIFD, les versements bénévoles en espèces faits en faveur de personnes morales, ayant leur siège en Suisse et exonérées de l'impôt en raison de leur but de service public ou de pure utilité publique, peuvent être déduits jusqu'à concurrence de 10% du revenu imposable.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** faire un don est une décision délibérée et a par conséquent un caractère de consommation (Pechman 1977, p. 48). De ce fait, les dons ne devraient pas être déductibles de la base de calcul. Leur déduction constitue par conséquent un allègement fiscal.

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** étant donné que les dons représentent des dépenses de consommation, ils devraient être imposables aussi dans le cadre de l'impôt sur le revenu avec déduction de l'épargne. Leur déduction constitue par conséquent un allègement fiscal.

### 32 Déduction du revenu du conjoint

*Art. 212, al. 2, LIFD stipule: lorsque les époux vivent en ménage commun et exercent chacun une activité lucrative, 50% du produit de l'activité lucrative la moins rémunérée sont déduits, mais au moins 7'600 francs et au plus 12'500 francs; une déduction identique - toutefois de la moitié du revenu global des époux - est permise lorsque l'un des conjoints fournit un travail important pour seconder l'autre dans sa profession, son commerce ou son entreprise.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** les lois fiscales suisses partent du principe que la famille forme une entité économique en ce qui concerne le revenu et la fortune. Par conséquent, le revenu que l'épouse perçoit est comptabilisé dans le revenu de son époux (IST 2005a, p. 6). Du fait des tarifs d'imposition progressifs, il en résulte pour les personnes mariées une charge fiscale supérieure à celle pour les couples en concubinage. Ceci entraîne une infraction du principe d'équité horizontale. La déduction accordée sur la base de calcul du revenu du conjoint a pour but de résoudre ce problème<sup>20</sup>. Il s'agit d'une mesure ad hoc qui fonctionne plutôt bien en moyenne, mais pas dans chaque cas d'espèce (surtout dans le cas de la répartition 50-50 du revenu). La déduction est donc conditionnée en principe par la systématique fiscale et ne constitue pas un allègement fiscal.

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** les explications susmentionnées restent valables telles quelles. La déduction est conditionnée par la systématique fiscale et ne constitue pas un allègement fiscal.

<sup>20</sup> Il existe différents points de vue concernant l'adéquation du montant de la déduction. D'autres approches pour résoudre ce problème sont également proposées, par ex. l'instauration d'un système de «splitting» ou le passage à l'imposition individuelle (La Confédération 22.10.2005, p. 36). Cette étude ne s'y penchera pas toutefois davantage.

### 33 Gains en capital sur la fortune privée

*Art. 16, al. 3, LIFD stipule que les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables.*

**Classement dans le cadre de l'impôt synthétique sur le revenu:** tandis que, dans la fortune commerciale, toutes les rentrées sont imposables, on fait la distinction, dans la fortune privée, entre revenus du capital imposables et gains en capital exonérés d'impôts<sup>21</sup>. Conformément au critère SHS, les gains en capital constituent clairement une augmentation de la fortune nette et devraient par conséquent être imposables. Etant donné que l'augmentation de la fortune nette se produit dès l'apparition des gains en capital et pas seulement lors de leur réalisation, un impôt global sur le revenu devrait être appliqué, dans chaque période fiscale, aux gains en capital également sur des biens patrimoniaux non aliénés (Rosen 2002, p. 343)<sup>22</sup>. Bien que la commission d'experts sur les lacunes fiscales voit des problèmes considérables dans la mise en œuvre pratique d'un tel système fiscal ([EKStI 1998](#), p. 53), on part du principe dans le cadre de cette étude que même les gains en capital non réalisés seront imposables. Par analogie, les pertes en capital devraient être déductibles aussi de la base de calcul. *L'exonération des gains en capital constitue par conséquent un allègement fiscal.*

**Classement dans le cadre de la déduction de l'épargne:** l'épargne nette est déductible dans le cadre d'un impôt sur le revenu avec déduction de l'épargne<sup>23</sup>. Ce n'est que lors de la désépargne, c.-à-d. de la réalisation du gain en capital, que l'impôt s'applique sur le montant total (épargne plus bénéfice). *L'exonération applicable de gains en capital sur la fortune privée constitue par conséquent un allègement fiscal, néanmoins uniquement si l'achat de placements financiers issus du revenu courant est également déductible.*

### 34 Successions et donations (à 1/5 du taux)

*Conformément à l'art. 24, let. a, LIFD, les dévolutions de fortune suite à une succession, un legs, une donation ou la liquidation du régime matrimonial sont exonérées d'impôts.*

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** le traitement de successions et de donations est controversé (voir l'étude Moes, Alowin, «Allègements fiscaux au niveau fédéral», AFC 2011). Néanmoins, on n'abordera pas ici plus en détail les arguments pour et contre une imposition étant donné que les cantons ont la compétence en matière de perception d'un impôt séparé sur les successions et les donations. Dans le cadre d'un impôt synthétique sur le revenu, les successions et les donations constituent un revenu imposable; dans le cadre d'un impôt sur la consommation, l'obtention d'un héritage ou d'une donation est considérée comme consommation et est par conséquent imposable.<sup>24</sup> Un taux d'imposition différent pourrait certes être défendu en l'occurrence. *L'exonération des successions et des donations au niveau fédéral constitue par conséquent un allègement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence.*

<sup>21</sup> Cette distinction est de nature purement juridique et ne se justifie pas du point de vue économique. De plus, on entend par gain en capital le solde résultant de l'aliénation de capitaux et des coûts d'investissement nécessaires. Sont considérés comme revenus notamment les intérêts sur les créances, les obligations, etc. ainsi que les dividendes. En règle générale, les revenus proviennent du bénéficiaire du capital tandis que les gains viennent de tiers ([Commission d'experts sur les lacunes fiscales \(EKStI\) 1998](#), p. 23).

<sup>22</sup> L'impôt sur la fortune (non prélevé au niveau fédéral) surmonte en partie les problèmes de réalisation.

<sup>23</sup> Ceci n'est valable toutefois que pour les valeurs patrimoniales ayant clairement un caractère de placement. Dans le cas d'objets d'art par ex., le caractère de consommation prédomine, ce qui explique qu'ils ne soient pas déductibles.

<sup>24</sup> A moins que l'héritage soit ajouté à l'épargne; ce serait toutefois un processus à part.

### **35 Subsidés provenant de fonds publics ou privés**

*Conformément à l'art. 24, let. d, LIFD, les subsidés provenant de fonds publics ou privés sont exonérés d'impôts.*

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** les revenus de transfert représentent une augmentation de la fortune nette (les paiements de transfert étant toutefois considérés comme une diminution de la fortune nette). L'exonération constitue un allégement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence.

### **36 Solde pour le service militaire et de protection civile ainsi que l'argent de poche pour le service civil**

*Sont exonérés d'impôts, en vertu de l'art. 24, let. f, LIFD, 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.*

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** l'exonération de la solde et de l'argent de poche mentionnés ne correspond à aucune des deux normes fiscales. Etant donné que la solde et l'argent de poche constituent une augmentation de la fortune nette, leur exonération fiscale représente un allégement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence.

### **37 Versements à titre de réparation du tort moral**

*Art. 24, let. g, LIFD: les versements à titre de réparation du tort moral sont exonérés d'impôts.*

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** cette approche repose sur le fait que les versements à titre de réparation du tort moral compensent uniquement une perte immatérielle et, par conséquent, que la fortune nette ne change pas. C'est la raison pour laquelle cette réglementation n'est pas classée parmi les allégements fiscaux dans le cadre des deux systèmes de référence.

### **38 Prestations complémentaires à l'AVS/AI**

*Conformément à l'art. 24, let. h, LIFD, les prestations complémentaires à l'AVS/AI sont exonérées d'impôts.*

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** les prestations complémentaires sont des versements de transfert et devraient par conséquent être imposables conformément aux deux systèmes de référence. C'est la raison pour laquelle il y a ici un allégement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence.

### **39 Gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeu**

*L'art. 24, let. i, LIFD stipule que les gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeu au sens de la loi sur les maisons de jeu sont exonérés d'impôts.*

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** l'impôt sur les maisons de jeu s'applique séparément à ces établissements. L'exonération des gains dans l'impôt fédéral direct peut donc se justifier par la systématique fiscale. C'est pourquoi il n'y a pas ici d'allégement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence.

#### 40 Dividendes sur participations (exonération partielle)

*Art. 20, al. 1, let. c et al. 1<sup>bis</sup>, LIFD:* sont imposables les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre. Tous ceux-ci sont imposables à hauteur de 60%, lorsque ces droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** les dividendes, qui ont déjà été imposés au niveau de l'entreprise, sont déjà soumis à une charge fiscale. Si l'impôt sur le revenu est prélevé sur ces versements auprès du détenteur des participations, il en résulte une double imposition économique. Celle-ci constitue un allègement fiscal négatif.

L'imposition partielle à 60% cherche à supprimer cette double imposition. Pour l'impôt fédéral direct, il résulte toutefois de l'imposition partielle à 60% - suivant le taux marginal d'imposition - soit un traitement fiscal neutre soit un allègement fiscal négatif ou positif (celui-ci étant plutôt positif dans le cas de revenu élevé). Mais le critère de qualification signifie que tous les autres détenteurs de participations continuent à être surimposés.

#### 41 Déduction pour enfant

*Art. 35, al. 1, let. a en relation avec l'art. 7, let. a, OPFR:* Sont déduits du revenu 6'100 francs pour chaque enfant mineur ou en apprentissage, dont le contribuable assure l'entretien.

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** la question qui se pose au sujet de la déduction pour enfant est de savoir si la décision d'avoir des enfants a un caractère de consommation ou d'investissement. Dans le premier cas, aucune déduction ne devrait être autorisée. On suppose ici qu'il n'est pas question d'un investissement du point de vue individuel, mais que le caractère de consommation l'emporte.<sup>25</sup> Dans ce cas, tous les frais occasionnés par les enfants constituent des dépenses de consommation qui ne devraient pas être déductibles<sup>26</sup>. La déduction pour enfant est donc considérée comme un allègement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence.

#### 42 Déduction pour la garde des enfants

*Art. 212, al. 2<sup>bis</sup>, LIFD:* Un montant de 10'000 francs au plus par enfant dont la garde est assurée par un tiers est déduit du revenu si l'enfant a moins de 14 ans et que ces frais de garde sont documentés.

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** en ce qui concerne la déduction des frais de garde, la question qui se pose est de savoir s'il s'agit ici de frais d'acquisition, contrairement à la déduction pour enfant. On peut répondre par l'affirmative à cette question puisque la déduction devrait être revendiquée avant tout par des familles dans lesquelles les deux parents exercent une activité rémunérée. La déduction est par conséquent justifiée. La déduction des frais de garde ne constitue pas un allègement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence.

<sup>25</sup> Voir aussi Daepf 2010, simplification de l'impôt sur le revenu, Martin Daepf 2010, p. 150.

<sup>26</sup> Il est question de frais d'acquisition plutôt au niveau des frais de garde des enfants. Une déduction supplémentaire de ces frais a été instaurée à partir du 1.1 2011. Ceci indique que la déduction pour enfant en vigueur poursuit un autre but. C'est la raison pour laquelle elle fait l'objet d'un autre classement.

#### **43 Déduction des contributions d'entretien versées**

*Conformément à l'art. 35, al. 1, let. b en relation avec l'art. 7, let. b, OPFr, 6'100 francs sont déductibles pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction.*

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** le versement de contributions de soutien constitue pour le payeur une diminution de la fortune nette. Une imposition s'applique aussi au bénéficiaire. La déduction a lieu par conséquent selon la systématique fiscale dans le cadre des deux systèmes de référence et ne constitue pas un allègement fiscal.

#### **44 Déduction des investissements dans les immeubles de la fortune privée en vue de la protection de l'environnement**

*Art. 32, al. 2, LIFD: Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Le Département fédéral des finances détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien.*

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** les frais pour le maintien de la valeur des immeubles peuvent être considérés comme des frais d'acquisition puisque le revenu ainsi acquis est imposable (en tant que revenus locatifs ou valeur locative)<sup>27</sup>. Les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement sont toutefois en majeure partie des investissements augmentant la valeur des immeubles ([EKStI 1998](#), p. 146). Ils ne devraient donc pas être déductibles en tant que frais d'acquisition. La déduction des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement constitue par conséquent un allègement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence. La déductibilité des autres frais cités est néanmoins conforme au système.

#### **45 Déduction forfaitaire des frais d'entretien d'immeubles de la fortune privée**

*Art. 32, al. 4, LIFD stipule en outre que le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés.*

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** la déduction des frais effectifs implique des charges administratives considérables. C'est pourquoi une alternative prévoit la déduction d'un montant forfaitaire fixé. Vu qu'il est possible de choisir entre ces deux alternatives à chaque période fiscale, les frais d'entretien sont regroupés dans une période et les frais effectifs revendiqués, tandis que le forfait est déduit au cours des autres périodes ([EKStI 1998](#), p. 148). Toutefois, seule la déduction des frais effectifs peut être justifiée par la systématique fiscale. Etant donné qu'en réalité le montant forfaitaire déduit ne reflète pas généralement les frais effectifs, il s'agit d'une sous-imposition dans le cadre des deux systèmes de référence. Par conséquent, le classement se fait dans une catégorie intermédiaire dans le cadre des deux systèmes de référence.

<sup>27</sup> Il faut toutefois faire la différence avec les investissements destinés à augmenter la valeur d'un immeuble qui ne sont pris en compte dans le calcul de l'impôt sur le gain immobilier (prélevé par les cantons) que lors de l'aliénation de l'immeuble ([Commission d'experts sur les lacunes fiscales \(EKStI\) 1998](#), p. 144).

#### **46 Déduction des frais de restauration des monuments historiques**

*Conformément à l'art. 32, al. 3, LIFD, sont en outre déductibles les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre, pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés.*

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales: les travaux destinés à maintenir la valeur sont de toute façon déductibles. Cette réglementation spéciale concerne par conséquent les travaux de restauration de monuments historiques dont ils augmentent la valeur.** Si les travaux de restauration de monuments historiques ont pour effet d'augmenter la valeur de ceux-ci, ils devraient être considérés comme un investissement et non comme des frais d'acquisition. C'est la raison pour laquelle ils ne devraient être déductibles qu'au moment de l'aliénation. La déduction constitue par conséquent un allègement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence.

#### **47 Sous-évaluation de la valeur locative**

*Art. 21, al. 2, LIFD: La valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable.*

**Classement dans le cadre des deux normes fiscales:** la valeur locative doit correspondre aux revenus qui pourraient être rapportés par la location de l'immeuble. Elle doit donc correspondre à la valeur locative marchande de l'immeuble. Les valeurs locatives estimées sont toutefois inférieures, jusqu'à 30 %, à la valeur locative marchande, le but étant de servir d'encouragement à l'accession à la propriété ([KES 2000](#), p. 11). La sous-évaluation de la valeur locative constitue donc un allègement fiscal.

#### **48 Exonération des collectivités territoriales et de leurs établissements**

*En vertu de l'art. 56, let. c, LIFD, les collectivités territoriales ainsi que leurs établissements sont exonérés d'impôts.*

**Classement dans le cadre des deux normes relatives à l'impôt sur le bénéfice:** la dérogation n'est pas justifiée par la systématique fiscale. Il s'agit donc d'un allègement fiscal dans le cadre aussi bien de l'impôt global sur le revenu que de l'impôt sur le bénéfice avec déduction des intérêts.

#### **49 Exonération des entreprises de transport public concessionnaires**

*Les entreprises de transport titulaires d'une concession, qui jouent un rôle important dans la politique des transports et n'ont pas réalisé de bénéfice net au cours de l'année fiscale ou n'ont pas distribué de dividendes ou de parts de bénéfice similaires au cours de l'année fiscale et des deux années précédentes, sont exonérées d'impôts en vertu de l'art. 56, let. d, LIFD.*

**Classement dans le cadre des deux normes relatives à l'impôt sur le bénéfice:** lorsqu'une entreprise titulaire d'une concession réalise des bénéfices mais ne distribue pas de parts de bénéfice, elle est par conséquent exonérée de l'impôt. Ceci va à l'encontre du traitement exigé aussi bien par un impôt global sur le revenu qu'un impôt sur les sociétés avec déduction des intérêts. Il s'agit par conséquent d'un allègement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence.

### **50 Exonération des personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique**

*En vertu de l'art. 56, let. g, LIFD, les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts.*

**Classement dans le cadre des deux normes relatives à l'impôt sur le bénéfice:** cette dérogation sert, elle aussi, uniquement à encourager les personnes morales citées mais n'est pas justifiée par la systématique fiscale. Il s'agit donc d'un allègement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence.

### **51 Exonération des personnes morales poursuivant des buts culturels sur le plan national**

*Art. 56, let. h, LIFD: Les personnes morales qui poursuivent, sur le plan national, des buts culturels, sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts.*

**Classement dans le cadre des deux normes relatives à l'impôt sur le bénéfice:** dans ce cas aussi, l'exonération n'est pas justifiée par la systématique fiscale. Il s'agit donc d'un allègement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence.

### **52 Déduction des libéralités en faveur d'organisations d'intérêt public jusqu'à concurrence de 10% du bénéfice net**

*Art. 59, al. 1, let. c, LIFD stipule que les versements bénévoles en espèces faits en faveur d'organisations d'intérêt public, jusqu'à concurrence de 10% du bénéfice net, font partie des charges justifiées par l'usage commercial.*

**Classement dans le cadre des deux normes relatives à l'impôt sur le bénéfice:** seuls les frais absolument indispensables pour l'acquisition du revenu devraient aussi être comptabilisés dans les charges justifiées par l'usage commercial - exactement comme pour les frais d'acquisition de personnes physiques. Les versements bénévoles en espèces en faveur d'organisations d'intérêt public n'en font pas partie. Il s'agit donc là d'un allègement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence.

### **53 Déduction des provisions pour des mandats de recherche et de développement (avec plafond)**

*En vertu de l'art. 63, al. 1, let. d, LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers jusqu'à 10% au plus du bénéfice imposable, mais au total jusqu'à CHF 1 million au maximum.*

**Classement dans le cadre des deux normes relatives à l'impôt sur le bénéfice:** lors de l'appréciation des frais professionnels de personnes exerçant une activité lucrative indépendante, il a été indiqué que les futurs mandats de recherche et de développement ne devraient pas être considérés comme des provisions. Les provisions pour de futurs mandats de recherche et de développement constituent par conséquent un allègement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence.

#### **54 Taux d'imposition réduit pour les associations, les fondations et les autres personnes morales**

*Contrairement aux sociétés de capitaux et sociétés coopératives, pour lesquelles le taux d'imposition du bénéfice est de 8,5%, un taux de 4,25% du bénéfice net s'applique pour les associations, fondations et autres personnes morales, conformément à l'art. 71 LIFD. De plus, le bénéfice n'est pas imposé lorsqu'il n'atteint pas 5'000 francs.*

**Classement dans le cadre des deux normes relatives à l'impôt sur le bénéfice:** si les associations, fondations et autres personnes morales<sup>28</sup> ne sont pas déjà entièrement exonérées de l'impôt conformément à l'art. 56 LIFD, parce qu'elles poursuivent des buts d'utilité publique, elles sont alors généralement soumises à un taux d'imposition réduit de moitié. L'imposition de l'augmentation de la fortune nette devrait toutefois se faire indépendamment de la forme juridique d'une personne morale. Il n'existe donc aucune raison justifiant, par la systématique fiscale, une imposition réduite de ces organisations. Le taux d'imposition réduit constitue par conséquent un allègement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence.

#### **55 Amortissement accéléré des réserves obligatoires**

*La notice concernant le traitement fiscal de réserves obligatoires stipule qu'une sous-évaluation jusqu'à 50% du prix de base est autorisée pour les stocks dans des réserves obligatoires proprement dites et qu'une sous-évaluation jusqu'à 80% des coûts d'acquisition et de fabrication est admise pour les stocks dans des réserves obligatoires librement convenues.*

**Classement dans le cadre des deux normes relatives à l'impôt sur le bénéfice:** les réserves obligatoires servent à la prévoyance économique nationale pour la population et l'armée. Pour ce qui est des réserves obligatoires proprement dites, il existe une obligation de conclure un contrat, le détenteur des réserves percevant une indemnité pour ses frais de stockage. Dans le cas des réserves obligatoires convenues librement, il n'y a pas d'obligation de conclure un contrat, ce qui explique qu'aucune indemnité ne soit prévue. Néanmoins, les amortissements accrus mentionnés sont admis dans les deux cas de figure. Ils ne peuvent pas être considérés comme une indemnité compensant des dépenses forcées, mais semblent servir uniquement au développement de réserves obligatoires. L'amortissement accéléré constitue par conséquent un allègement fiscal dans le cadre des deux systèmes de référence<sup>29</sup>.

<sup>28</sup> Font partie des autres personnes morales notamment les collectivités et établissements de droit public et à caractère ecclésiastique ainsi que les collectivités du droit cantonal au sens de l'art. 59 du Code civil suisse ([IST 2004a, p. 37](#)). L'art. 49, al. 2, LIFD stipule que les fonds de placement sont assimilés à celles-ci.

<sup>29</sup> Dans le cas d'une déduction des intérêts, l'économie d'impôt par des amortissements accélérés sera moindre: étant donné que, par conséquent, la valeur comptable du capital réel baisse, le taux d'intérêt courant sur le marché et déductible sur ce capital diminue aussi (Schips 1999, p. 4).

## Taxe sur la valeur ajoutée

Informations détaillées sur la norme fiscale - l'impôt sur la consommation: voir Moes (2011).

### 56 Exportations

*L'art. 23, al. 2, LTVA définit différents chiffres d'affaires exonérés de l'impôt (l'impôt préalable pouvant être déduit, correspondant à ce que l'on appelle une exonération réelle). Ceux-ci sont liés aux exportations.*

Conformément au principe du pays de destination, l'impôt est dû dans le pays dans lequel la livraison est effectuée. L'exonération d'impôt pour les exportations permet de réaliser le principe du pays de destination et est par conséquent justifiée par la systématique fiscale et ne constitue donc pas un allègement fiscal.

### 57 Wagons et aéronefs utilisés en partie sur territoire suisse

*Conformément à l'art. 23, al. 2, ch. 2 et 7, LTVA, sont également exonérés de l'impôt la location et l'entretien de véhicules sur rails et d'aéronefs si le destinataire les utilise de manière prépondérante à l'étranger.*

Il ne s'agit pas, dans ce cas, de biens d'exportation, car une partie de l'utilisation s'effectue en Suisse; la maintenance est même entièrement effectuée en Suisse. Mais la partie réalisée en Suisse est également exonérée d'impôt, ce qui est contraire au principe du pays de destination. L'exonération totale de véhicules sur rails et aéronefs utilisés en partie en Suisse constitue par conséquent un allègement fiscal.

### 58 Services des agences de voyage

*Sont exonérées de l'impôt conformément à l'art. 23, al. 2, ch. 10, LTVA, les prestations de services fournies par des agences de voyages en leur propre nom, dans la mesure où elles recourent à des prestations de services de tiers fournies à l'étranger par ces derniers. Lorsque ces opérations sont réalisées aussi bien sur le territoire suisse qu'à l'étranger, seule la partie de la prestation de services de l'agence de voyages qui concerne les opérations à l'étranger est exonérée. Die Differenz zwischen dem Betrag, den das Reisebüro von seinen Kunden verlangt und demjenigen, den es selber für diese Leistungen aufwenden musste, bleibt somit unbesteuert.*

Les prestations de services de l'agence de voyage sont fournies en Suisse et ne constituent par conséquent pas une exportation. Son exonération est donc considérée comme un allègement fiscal.

### 59 Transport international (avion, train, car)

*Art. 23, al. 4, LTVA: le Conseil fédéral peut exonérer de l'impôt l'acheminement de biens à l'étranger par avion et par train afin de garantir la neutralité de la concurrence.*

Les mêmes arguments que pour les véhicules sur rails et aéronefs utilisés en partie en Suisse s'appliquent: l'exonération de la partie réalisée en Suisse n'est pas justifiée selon la systématique fiscale et constitue un allègement fiscal.

## **60 Opérations portant sur les monnaies d'or et l'or fin et leur importation**

*En vertu de l'art. 107, al. 2, LTVA en relation avec l'art. 44 et 113 LTVA, les opérations et l'importation de monnaies d'or et d'or fin sont exonérées de l'impôt.*

Les opérations et l'importation d'or (or en barre, pièces d'or) devraient être soumises à la TVA car elles ne sont pas reconnues comme moyen de paiement officiel (monnaie). Leur exonération constitue par conséquent un allègement fiscal<sup>30</sup>.

## **61 Importations d'organes humains exonérées de l'impôt**

*Art. 53, al. 1, let. b à c, LTVA: l'importation d'œuvres d'art et d'organes humains est exonérée d'impôt.*

L'artiste qui fait sortir ses propres œuvres d'art des frontières du pays ne réalise pas une livraison. Il ne peut par conséquent s'agir d'exonération fiscale si aucun impôt sur les importations n'est prélevé. L'importation d'organes humains constitue cependant une réelle exonération non justifiée par la systématique fiscale, et donc un allègement fiscal.

## **62 Entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 100 000 francs**

*L'art. 10, al. 2, let. a, LTVA stipule que les entreprises réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 100'000 francs sont exonérées de l'impôt.*

Si l'on fait abstraction de considérations sur les prélèvements, une exonération des petites entreprises va à l'encontre de la norme fiscale définie plus haut. L'exonération constitue par conséquent un allègement fiscal.

## **63 Agriculteurs, sylviculteurs et horticulteurs**

*Conformément à l'art. 21, al. 2, ch. 26, LTVA, sont exclus de l'assujettissement: la vente par les agriculteurs, les sylviculteurs et les horticulteurs des produits agricoles cultivés dans leur propre exploitation; la vente de bétail par les marchands de bétail et la vente de lait aux transformateurs de lait par les centres de collecte du lait.*

Cette exception n'est pas non plus justifiée par la systématique fiscale. Elle constitue donc un allègement fiscal. L'exception concernant les agriculteurs, les sylviculteurs, les horticulteurs, les marchands de bétail et les centres de collecte du lait représente clairement un allègement fiscal, mais seulement dans les cas où ces producteurs vendent aux consommateurs finaux. Pour les ventes aux contribuables, ceux-ci peuvent déduire l'impôt préalable forfaitaire ou fictif, ce qui neutralise la taxe occulte. Les denrées alimentaires vendues aux consommateurs finaux au cours d'une étape suivante ne sont ainsi soumises qu'une seule fois à l'impôt.

<sup>30</sup> Une suppression de cette exonération entraînerait un effondrement du commerce de l'or.

**64 et 65 Certains prestataires de services domiciliés à l'étranger et franchise de 10'000 francs pour les destinataires de ces prestations**

*En vertu de l'art. 10, al. 2, let. b, LTVA, les entreprises ayant leur siège à l'étranger et qui ne fournissent sur le territoire suisse que des prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions (art. 45 à 49 LTVA) sont libérées de l'assujettissement. Cette exception ne s'applique pas aux entreprises fournissant des prestations de services en matière de télécommunication à des destinataires non assujettis à l'impôt.*

**64** Conformément à l'art. 45, al. 2, LTVA, le destinataire des prestations est assujetti à l'impôt (si la valeur des prestations de services dépasse 10'000 francs). L'exception est donc justifiée par la systématique fiscale pour les entreprises ayant leur siège à l'étranger. Elle ne constitue donc pas un allègement fiscal.

**65** La limite d'exonération de 10'000 francs constitue cependant un allègement fiscal pour le destinataire.

**66 Plafond du chiffre d'affaires annuel des sociétés sportives et culturelles et des institutions d'utilité publique**

*L'art. 10, al. 2, let. c, LTVA stipule: est libéré de l'assujettissement quiconque réalise, au titre de société sportive ou culturelle sans but lucratif et gérée de façon bénévole ou d'institution d'utilité publique, un chiffre d'affaires inférieur à 150'000 francs.*

Cette exception a uniquement pour but d'encourager les institutions citées. Elle constitue donc un allègement fiscal.

**67 Acheminement de lettres et de petits paquets**

*En vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 1, LTVA, le transport de biens qui relève des services réservés visés par la loi sur la poste est exclu du champ de l'impôt.*

Cette exception n'est pas justifiée par la systématique fiscale et constitue un allègement fiscal. La Poste a opté depuis le milieu de l'année 2009 pour l'imposition de ces prestations.

**68 Services relevant du domaine social et de la santé**

*L'art. 21, al. 2, ch. 2 à 8, LTVA stipule que les prestations et opérations réalisées dans le domaine de la santé, des soins, la livraison d'organes et le transport de patients ainsi que dans le secteur de l'aide sociale sont exclues du champ de l'impôt.*

Ces exceptions ne sont pas non plus justifiées par la systématique fiscale et constituent des allègements fiscaux.

**69 Protection de l'enfance et de la jeunesse et formation**

*Conformément à l'art. 21, al. 2, ch. 9 à 11, LTVA, les prestations liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse ainsi qu'à la formation et à l'éducation sont exclues du champ de l'impôt.*

Ces exceptions ne sont pas non plus justifiées par la systématique fiscale et servent uniquement à encourager ces secteurs. Elles constituent donc un allègement fiscal.

## **70 Institutions sans but lucratif poursuivant certains buts déterminés**

*L'art. 21, al. 2, ch. 12 à 13, LTVA, stipule que la mise à disposition de personnel et les prestations d'organismes sans but lucratif, poursuivant des objectifs de nature religieuse, politique, culturelle et autres est exclue du champ de l'impôt.*

Là aussi, il s'agit d'allègements fiscaux.

## **71 Services culturels et manifestations sportives**

*Art. 21, al. 2, ch. 14 à 17, LTVA: sont exclues du champ de l'impôt les prestations de services culturelles et contre-prestations demandées pour les manifestations sportives. Sont également exclues les opérations réalisées au cours de manifestations (par ex. marchés aux puces) par les organisations citées dans l'article 21.*

Il s'agit là également d'encourager les secteurs cités. Ces exceptions sont par conséquent considérées comme des allègements fiscaux.

## **72 Opérations d'assurance et de réassurance**

*En vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 18, LTVA, sont exclues du champ de l'impôt les opérations d'assurance et de réassurance, y compris les opérations relatives à l'activité des courtiers ou des intermédiaires d'assurances.*

Pour les opérations des assurances, le problème réside dans le fait que la transaction se compose de quatre éléments: les capitaux, la valeur actuelle de l'argent, la prime de risque et une indemnisation pour la médiation financière ([BR 2005, p. 50](#)). Seul le dernier élément devrait être imposable. Mais celui-ci étant difficile à déterminer, l'exonération improprement dite constitue la forme d'imposition la plus courante, y compris au niveau international. Cette étude ne comportant aucune considération sur la technique des prélèvements concernant la classification, il suffira ici de stipuler que l'exonération improprement dite est également contraire au système de référence. L'exonération improprement dite des indemnités versées pour la médiation financière constitue par conséquent un allègement fiscal.

## **73 Certaines opérations réalisées sur le marché monétaire et sur le marché des capitaux**

*Art. 21, al. 2, ch. 19, LTVA: sont exclues du champ de l'impôt les opérations suivantes réalisées dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux: la négociation et la gestion de crédits, la négociation et la gestion d'engagements, de cautionnements etc., les opérations de paiement, les opérations portant sur les moyens de paiement légaux, les opérations portant sur les papiers-valeurs, la gestion de placements et la conservation de crédits lombards par la Banque nationale.*

On applique ici les mêmes considérations que pour les opérations d'assurance et de réassurance qui précèdent. Les indemnités de médiation financière doivent être imposables. Leur exonération improprement dite constitue par conséquent un allègement fiscal.

#### **74 Vente et location d'immeubles et de chambres**

*L'art. 21, al. 2, ch. 20 et 21, LTVA stipule que le transfert et la constitution de droits réels sur des terrains ainsi que les prestations fournies par les communautés de copropriétaires par étages à leurs membres, ainsi que la mise à la disposition de terrains ou de parts de terrains, à des fins d'usage ou de jouissance, sont exclus du champ de l'impôt.*

La valeur locative et les loyers devraient en fait être soumis à la TVA, car il s'agit dans les deux cas de consommation. La raison de leur exception est de nature politique et administrative, comme le constate le rapport du Conseil fédéral sur les améliorations de la TVA ([BR 2005](#), p. 49). Les investissements dans la construction de logements, quant à eux, sont soumis à l'impôt, c'est-à-dire les bâtiments neufs, les transformations et l'entretien des bâtiments. La systématique fiscale exigerait cependant l'imposition des loyers et de la valeur locative, avec déduction de l'impôt préalable pour les investissements dans la construction (prestations préalables). L'exception des loyers et de la valeur locative constitue par conséquent un allègement fiscal. L'absence de déduction de l'impôt préalable pour les investissements dans la construction de logements représente par contre un allègement fiscal négatif.

#### **75 Livraisons de timbres-poste**

*Conformément à l'art. 21, al. 2, ch. 22, LTVA, la livraison, au maximum à leur valeur faciale, de timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse et d'autres timbres officiels est exclue du champ de l'impôt.*

L'achat de timbres-poste correspond à l'achat de prestations de services postaux. Cette dérogation n'est pas justifiée par la systématique fiscale. Cette exception constitue par conséquent un allègement fiscal.

#### **76 Opérations réalisées dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard**

*Art. 21, al. 2, ch. 23, LTVA: sont exclues du champ de l'impôt les opérations réalisées dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard avec mise d'argent, pour autant qu'elles soient soumises à un impôt spécial ou à d'autres taxes.*

L'exonération improprement dite des jeux de hasard et autres n'est pas justifiée par la systématique fiscale. Le renvoi à des impôts spéciaux indique que le but est d'éviter une charge excessive. Dans ce cas, il faudrait plutôt réduire ces impôts spéciaux conformément à la systématique fiscale. Cette exception est par conséquent classée parmi les allègements fiscaux.

#### **77 Livraison d'objets d'occasion grevés de l'impôt préalable**

*Est exclue du champ de l'impôt conformément à l'art. 21, al. 2, ch. 24, LTVA, la livraison de biens mobiliers d'occasion qui ont été utilisés uniquement dans le cadre d'une des activités que le présent article exclut du champ de l'impôt.*

Etant donné que ces articles sont soumis à un impôt préalable non déduit, cette exception est justifiée par la systématique fiscale. Elle ne constitue par conséquent pas un allègement fiscal.

## **78 Opérations des caisses de compensation**

*Sont exclues du champ de l'impôt conformément à l'art. 21, al. 2, ch. 25, LTVA, les prestations que les caisses de compensation se fournissent entre elles et les opérations liées aux tâches qui sont confiées aux caisses de compensation conformément à la loi fédérale et qui ressortissent aux assurances sociales, à la prévoyance sociale et professionnelle ou à la formation et au perfectionnement professionnels.*

Les opérations des caisses de compensation entre elles et qui reposent sur des missions légales devraient être normalement imposables. Cette exception vise à encourager les caisses de compensation et constitue par conséquent un allègement fiscal.

## **79 Autres prestations (p. ex. prestations au sein d'une même collectivité publique)**

*Sont exclues du champ de l'impôt conformément à l'art. 21, al. 2, ch. 27 à 29, LTVA, les prestations d'organisations d'utilité publique visant à promouvoir l'image de tiers (et vice-versa), les prestations fournies au sein d'une même collectivité publique et l'exercice de fonctions d'arbitrage.*

Ces prestations devraient être normalement imposables. Cette exception n'est pas justifiée par la systématique fiscale et constitue donc un allègement fiscal.

## **80 Taux réduit de 2,5% pour les denrées alimentaires, les plantes et les imprimés**

*Conformément à l'art. 25, al. 2, let. a, LTVA, le taux réduit de 2,5% est appliqué à la livraison des biens suivants: l'eau amenée par des conduites, les denrées alimentaires et boissons, à l'exception des boissons alcoolisées, le bétail, la volaille, les poissons, les céréales, les semences, les tubercules et les oignons à planter, les plantes vivantes etc., les aliments et autres, les préparations phytosanitaires, les médicaments et les journaux, les revues, les livres et autres imprimés.*

Le taux réduit appliqué à ces produits constitue un allègement fiscal<sup>31</sup>.

## **81 Taux réduit de 2,5 % pour les services non commerciaux des sociétés de radio et de télévision**

*En vertu de l'art. 25, al. 2, let. b, LTVA, le taux réduit de 2,5% s'applique également aux services des sociétés de radio et de télévision, à l'exception des services à caractère commercial.*

Cela concerne l'encouragement de certaines sociétés. Le taux réduit constitue un allègement fiscal.

<sup>31</sup> On pourrait objecter, au sujet des biens de première nécessité (tels que l'eau, les denrées alimentaires et boissons), que ceux-ci sont consommés par l'ensemble de la population et qu'ils ne constituent par conséquent pas un allègement fiscal. Mais étant donné que ces denrées de première nécessité sont consommées en quantités très variables (voir BR 2005, p. 54), le taux réduit qui leur est appliqué est également considéré comme un allègement fiscal.

**82 Taux réduit de 2,5% sur les opérations des institutions sportives et culturelles (en cas d'option)**

*Art. 25, al. 2, let. c, LTVA: le taux réduit de 2,5% s'applique également aux opérations visées par l'article 21, al. 2, ch. 14 à 16, c'est-à-dire aux manifestations sportives et culturelles. Cette règle s'applique dans la mesure où l'imposition de ces opérations a été choisie.*

Cette règle n'est pas justifiée par la systématique fiscale et constitue un allègement d'impôt.

**83 Taux réduit de 2,5% pour certaines prestations dans le domaine de l'agriculture**

*Pour finir, le taux réduit conformément à l'art. 25, al. 2, let. d, LTVA s'applique également aux prestations dans le domaine de l'agriculture qui consistent à travailler directement soit le sol, aux fins de la production naturelle, soit les produits tirés du sol.*

Le taux réduit constitue ici aussi un allègement fiscal.

**84 Taux spécial de 3,8% pour les prestations d'hébergement**

*Art. 25, al. 4, LTVA: le taux de l'impôt grevant les prestations du secteur de l'hébergement est fixé à 3,8% jusqu'au 31 décembre 2013. Par prestation du secteur de l'hébergement, on entend le logement avec petit-déjeuner, même si celui-ci est facturé séparément.*

Le taux spécial constitue un allègement fiscal.

**85 Dégrèvement fiscal pour les missions diplomatiques et les organisations internationales**

*Selon l'art. 107, al. 1, let. a, LTVA en relation avec l'art. 143, al. 3, let. a à c, OTVA, sont réputés bénéficiaires du droit au dégrèvement de l'impôt à la source les missions diplomatiques et organisations internationales ainsi que leurs représentants et fonctionnaires.*

Ce dégrèvement de l'impôt pour les missions diplomatiques et organisations internationales constitue un allègement fiscal.

## Droits de timbre

### Droit de timbre d'émission

#### Norme fiscale:

L'art. 5 LT régit l'objet des droits de timbre: la création, ainsi que l'augmentation de la valeur nominale, à titre onéreux ou gratuit, de droits de participation, et concrétise les notions de droits de participation, obligations et papiers monétaires. Cet article sert de norme de référence dans ce qui suit. Les exceptions suivantes sont évaluées à la lumière de cette norme de référence.

Les exceptions fiscales suivantes sont évoquées dans l'art. 6 LT:

#### **86 Sociétés de capitaux à but d'intérêt général**

*Art. 6, al. 1, let. a, LT: ne sont pas soumis au droit d'émission, dans certaines conditions, les droits de participation à des sociétés de capitaux ou sociétés coopératives qui exercent leur activité, sans aucun but de lucre, en faveur de certaines œuvres d'utilité publique ou sociales.*

Etant donné que ces droits de participation entrent dans le domaine de la norme de référence selon l'art. 5 LT, leur exception explicite constitue un allègement fiscal.

#### **87 Fusions et restructurations**

*En vertu de l'art. 6, al. 1, let. a<sup>bis</sup>, LT, ne sont pas soumis aux droits d'émission les droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de fusion ou de transformation de sociétés de capitaux ou sociétés coopératives.*

Cette exception contredit également l'art. 5 LT et n'est pas justifiée selon la systématique fiscale. Elle constitue donc un allègement fiscal.

#### **88 Franchises pour les sociétés coopératives**

*Conformément à l'art. 6, al. 1, let. b, LT, ne sont pas soumis au droit d'émission les droits de participation à des sociétés coopératives, aussi longtemps que les prestations des associés, au sens de l'art. 5, n'excèdent pas un 50'000 francs au total.*

Cette exception n'est pas justifiée par la systématique fiscale et constitue donc un allègement fiscal.

#### **89 Entreprises de transport concessionnaires**

*Art. 6, al. 1, let. c, LT: ne sont pas soumis au droit d'émission les droits de participation à des entreprises de transports, créés ou augmentés dans le cadre de mesures selon les articles 56 et 57 de la Loi fédérale du 20 décembre 1957 sur les chemins de fer ou l'article 20, al. 1, de la Loi fédérale du 20 mars 1998 par le biais des Chemins de fer fédéraux suisses.*

Cette exception n'étant pas, elle non plus, justifiée par la systématique fiscale, elle constitue un allègement fiscal.

### **90 Versements supplémentaires déjà frappés du droit**

*Ne sont pas non plus soumis au droit d'émission, selon l'art. 6, al 1, let. d, LT, les droits de participation qui sont créés ou augmentés au moyen de précédents agios et versements des actionnaires ou associés, pour autant que la société prouve qu'elle a payé le droit d'émission sur ces agios et versements.*

Si un droit a déjà été payé pour ces prestations, le droit d'émission constituerait une double imposition. Cette exception est donc justifiée par la systématique fiscale et ne constitue pas un allègement fiscal.

### **91 Capital-participation déjà frappé du droit**

*Art. 6, al. 1, let. g, LT: ne sont pas soumis au droit d'émission les droits de participation qui sont créés ou augmentés au moyen d'un capital-participation, pour autant que la société ou la coopérative prouve qu'elle a payé le droit d'émission sur ce capital-participation.*

Un nouveau prélèvement constituerait une double imposition de ce capital. Cette exception est donc justifiée par la systématique fiscale et ne constitue pas un allègement fiscal.

### **92 Franchise pour les sociétés de capitaux**

*Art. 6, al. 1, let. h, LT: ne sont pas soumis au droit d'émission les droits de participation émis à titre onéreux lors de la fondation ou de l'augmentation du capital d'une société anonyme, d'une société en commandite par actions ou d'une société à responsabilité limitée, sous réserve que les versements des actionnaires ne dépassent pas en tout la somme d'un million de francs<sup>32</sup>*

Cette exception n'est pas justifiée par la systématique fiscale et constitue donc un allègement fiscal.

### **93 Emission de titres étrangers**

*L'émission d'obligations de débiteurs étrangers en monnaies étrangères (obligations en euros) et de droits de participation à des sociétés étrangères n'est pas soumise au droit de timbre. Cette exception constitue un allègement fiscal.*

---

<sup>32</sup> Ce montant exonéré s'applique au premier million, c'est-à-dire que la société de capitaux ne doit s'acquitter d'un droit de timbre que pour 500'000 francs en cas d'augmentation de capital de 700'000 francs à 1'500'000 francs ([IST 2002](#), p. 5).

## Droit de timbre de négociation

### **Norme fiscale:**

L'art. 13 LT définit l'objet du droit de négociation, considéré dans ce qui suit comme norme de référence: le transfert à titre onéreux de la propriété des documents indiqués à l'al. 2, si l'un des contractants ou l'un des intermédiaires est un commerçant de titres au sens de l'al. 3. Il s'agit donc d'un impôt sur le transfert à titre onéreux de la propriété de documents tels que les obligations, actions et parts dans des fonds de placement. L'article 13 LT sert de norme de référence dans ce qui suit, à condition toutefois qu'au moins un des contractants est un commerçant de titres. Les exceptions suivantes énoncées dans l'art. 14 LT sont évaluées à la lumière de cette norme de référence.<sup>33</sup>

### **94 Emission de titres suisses**

*N'est pas soumise au droit de négociation, selon l'art. 14, al. 1, let. a, LT l'émission d'actions, d'obligations, de bons de participation suisses.*

Le droit de timbre est perçu sur l'émission de ces documents. Afin d'éviter le cumul du droit d'émission et du droit de négociation au cours de l'émission, ce dernier n'est pas perçu ([IST 2002](#), p. 9). *Cette exception ne constitue par conséquent pas un allègement fiscal.*

### **95 Apport de titres servant à la libération d'autres titres**

*N'est pas non plus soumis au droit de négociation conformément à l'art. 14, al. 1, let. b, LT l'apport de titres servant à la libération d'actions suisses ou étrangères.*

On entend par libération le paiement des titres attribués par une émission. Dans ce cas également, la perception d'un droit de négociation n'est pas indiquée, car la transmission de propriété de ces documents s'effectue dans le cadre de l'émission de titres soumise au droit d'émission. *Cette exception ne constitue par conséquent pas un allègement fiscal.*

### **96 Commerce de droits de souscription**

*Art. 14, al. 1, let. d, LT: n'est pas soumis au droit de négociation le commerce des droits de souscription.*

Les droits de souscription permettent aux actionnaires, en cas d'augmentation de capital, d'acheter les nouveaux titres de participation avant les autres intéressés. S'ils ne le souhaitent pas, ils peuvent vendre leur droit de souscription à une personne intéressée. Le commerce de droits de souscription peut être considéré comme un commerce selon l'art. 13 LT. *Cette exception constitue par conséquent un allègement fiscal.*

### **97 Remise de titres en vue de leur remboursement**

*Art. 14, al. 1, let. e, LT: n'est pas soumise au droit de négociation la remise de titres en vue de leur remboursement.*

Le remboursement d'une obligation ne constitue pas un commerce et ne doit par conséquent pas être imposé. *Cette exception ne constitue par conséquent pas un allègement fiscal.*

<sup>33</sup> On peut aussi se demander ici, si l'on n'est pas déjà en présence d'un allègement pour les transactions sans commerçant de titres.

### **98 Emission de titres étrangers**

*Selon l'art. 14 al. 1, let. f, LT, l'émission d'obligations de débiteurs domiciliés à l'étranger libellées en monnaie étrangère (euro-obligations), ainsi que celle de droits de participation à des sociétés étrangères ne sont pas soumises au droit de négociation.*

L'émission n'est pas un commerce secondaire et ne doit par conséquent pas être soumise au droit de négociation. Cette exception ne constitue par conséquent pas un allègement fiscal.

### **99 Commerce de papiers monétaires**

*Art. 14, al. 1, let. g, LT: n'est pas soumis au droit de négociation le commerce de papiers monétaires suisses et étrangers.*

Cette exception n'est pas justifiée par la systématique fiscale et constitue donc un allègement d'impôt.

### **100 Partie contractante étrangère pour les obligations étrangères**

*Art. 14, al. 1, let. h, LT: ne sont pas soumis au droit de négociation l'achat et la vente d'obligations étrangères ainsi que l'entremise dans l'achat et la vente pour l'acheteur ou le vendeur lorsqu'il est partie contractante étrangère.*

Cette exception à l'assujettissement subjectif n'est pas justifiée par la systématique fiscale. Elle constitue un allègement fiscal.

### **101 Transfert en cas de restructuration**

*Art. 14, al. 1, let. i, LT: n'est pas soumis au droit de négociation le transfert de titres imposables qui, dans le cadre d'une restructuration, en particulier d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, est effectué par l'entreprise qui est reprise, qui se scinde ou qui se transforme au profit de la société reprenante ou transformée.*

Selon la norme de référence, le transfert de titres imposables devrait être imposé, y compris en cas de restructuration. Cette exception constitue un allègement fiscal.

### **102 Transfert de participations qualifiées**

*Art. 14, al. 1, let. j, LT: n'est pas soumise au droit de négociation l'acquisition ou l'aliénation de documents imposables en cas de restructurations ainsi qu'en cas de transfert de participations d'au moins 20% du capital-actions ou du capital social d'autres sociétés à une société suisse ou étrangère du groupe.*

La première partie pose la même question que dans le cas du transfert en cas de restructuration. La deuxième partie de l'exception va à l'encontre du principe d'un impôt sur les transactions. Les deux constituent donc un allègement fiscal.

### **103 Commerçants professionnels de titres**

*En vertu de l'art. 14, al. 3, LT, le commerçant de titres professionnel au sens de l'art. 13, al. 3, let. a et b, ch. 1, est exempté de la partie des droits qui le concerne lorsqu'il vend des titres de son stock commercial ou qu'il en acquiert en vue d'augmenter ce stock.*

*Cette exception constitue également un allègement fiscal.*

### **104 Investisseurs étrangers et fonds de placement suisses**

*Art. 17a, al. 1, LT, mentionne différents investisseurs étrangers et fonds de placement suisses exonérés.*

Ces exceptions ne sont pas justifiées par la systématique fiscale et constituent *donc un allègement d'impôt.*

### **105 Partie contractante étrangère**

*Art. 19, al. 1, LT: si, lors de la conclusion d'une opération sur titres, un des contractants est une banque étrangère ou un agent de change étranger, le demi-droit qui concerne ce contractant n'est pas dû.*

Cette dérogation n'est pas justifiée par la systématique fiscale. *Elle constitue donc un allègement fiscal.*

### **106 Membres étrangers d'une bourse suisse**

*Art. 19, al. 2, LT: le demi-droit n'est pas dû non plus pour le membre à l'étranger d'une bourse suisse, si ce membre négocie des titres suisses pour son propre compte.*

Cette exception va à l'encontre de l'art. 13, al. 3, let. e, LT et de la norme fiscale. *Il s'agit par conséquent d'un allègement fiscal.*

### **107 Taux d'imposition différenciés**

*Art. 16, al. 1, LT: le droit de négociation est calculé sur la contre-valeur et s'élève à 1,5 pour mille pour les titres émis par une personne domiciliée en Suisse et 3 pour mille pour les titres émis par une personne domiciliée à l'étranger.*

L'application de différents taux n'est pas justifiée. *Le taux réduit pour les titres émis par une personne domiciliée en Suisse constitue un allègement fiscal.*

## **Droit de timbre sur les primes d'assurance**

### *Norme fiscale:*

L'art. 21 LT régit l'objet des droits: l'objet du droit réside dans le paiement de primes pour des assurances appartenant au patrimoine suisse d'une assurance placée sous la surveillance de la Confédération ou d'une assurance suisse de droit public ou contractée par un assuré suisse auprès d'un assureur à l'étranger non soumis à la surveillance de la Confédération. Cette disposition sert de norme de référence dans ce qui suit.

Le droit de timbre sur les primes d'assurance remplace la TVA, à laquelle les primes d'assurance ne sont pas soumises.

### **108 Assurances-vie non susceptibles de rachat**

*Selon l'art. 22, let. a, LT, ne sont pas soumis au droit les paiements de primes de l'assurance sur la vie non susceptible de rachat ainsi que de l'assurance sur la vie susceptible de rachat dont le paiement des primes est périodique. Sont également exclus, selon les let. a<sup>bis</sup> et a<sup>ter</sup>, les paiements de prime de l'assurance sur la vie, pour autant que cette assurance serve à la prévoyance professionnelle ou soit contractée par un preneur d'assurance domicilié à l'étranger.*

*Cette exception constitue un allègement fiscal.*

### **109 Assurance maladie, invalidité et accidents**

*Ne sont pas soumis au droit selon l'art. 22, let. b et c, LT les paiements de primes de l'assurance-maladie et invalidité et de l'assurance contre les accidents.*

*Cette exception n'est pas non plus justifiée par la systématique fiscale et constitue un allègement d'impôt.*

### **110 Diverses assurances (dommages dus aux événements naturels, etc.)**

*L'art. 22, let. e, g et h, LT stipule que les primes de l'assurance contre les dommages causés aux terrains agricoles et aux cultures par les forces de la nature, de l'assurance contre la grêle et de l'assurance du bétail ne sont pas soumises au droit.*

*Là aussi, il s'agit d'allègements fiscaux.*

### **111 Assurance-chômage**

*Art. 22, let. f, LT: ne sont pas soumis au droit les paiements de primes de l'assurance contre le chômage.*

*Cette exception constitue également un allègement fiscal.*

### **112 Réassurances**

*Art. 22, let. i, LT: n'est pas soumis au droit le paiement de primes de la réassurance.*

*Il s'agit là aussi d'un allègement fiscal.*

### **113 Assurances-casco pour les aéronefs et les navires ainsi que les assurances transport**

*Art. 22, let. k, LT: ne sont pas soumis au droit les paiements de primes de l'assurance de corps de certains aéronefs et bateaux, qui servent essentiellement au transport professionnel de personnes et de marchandises à l'étranger. En outre, selon l'art. 22, let. d, LT, les paiements de primes de l'assurance des marchandises en cours de route ne sont pas soumis au droit.*

Ne font pas partie du portefeuille suisse et ne font donc pas l'objet du droit selon l'art. 21 LT les assurances dont le preneur d'assurance est domicilié à l'étranger et dont la prestation d'assurance doit être fournie à l'étranger. Cette exception va à l'encontre de la norme fiscale. Elle constitue un allègement fiscal.

### **114 Assurances d'objets situés à l'étranger**

*Art. 22, let. l, LT: ne sont pas soumis au droit les paiements de primes de l'assurance contre le feu, le vol, le bris de glaces, les dégâts des eaux, de l'assurance du crédit, des machines et des bijoux, si le contribuable établit que la chose assurée se trouve à l'étranger.*

Les mêmes considérations que plus haut s'appliquent. Cette exception constitue par conséquent un allègement fiscal.

### **115 Taux réduits pour les assurances-vie**

*Art. 24, al. 1, LT: le droit calculé sur la prime nette au comptant s'élève à 5%; pour l'assurance sur la vie, il s'élève à 2,5%.*

Le taux réduit appliqué aux assurances sur la vie constitue un allègement fiscal.

## Impôt anticipé

L'impôt anticipé est prélevé à la source sur certains revenus du capital et prestations. Le débiteur déduit l'impôt anticipé de son paiement et le verse à l'Administration fédérale des contributions. Si le destinataire déclare correctement ce montant comme revenu et le capital correspondant comme patrimoine dans sa déclaration d'impôt, il peut faire valoir un droit de remboursement de l'impôt anticipé. L'impôt anticipé est donc un impôt de garantie. Le taux d'imposition s'élève à 35% sur les revenus du capital et gains au loto, 15% sur les rentes viagères et pensions et 8% sur les autres prestations d'assurance ([LST 2005b](#), p. 6 et suiv.).

### Norme fiscale:

La fonction de garantie de l'impôt anticipé doit servir de base, dans ce qui suit, pour la classification des exceptions fiscales. La norme fiscale est constituée par le traitement des revenus et prestations concernés pour les impôts de la Confédération, des cantons et des communes. Les revenus et prestations non soumis à l'impôt fédéral direct (ou l'impôt cantonal sur le revenu ou la fortune) ne sont pas non plus concernés par l'impôt de garantie. C'est pourquoi les dérogations à l'impôt anticipé pour ces revenus et prestations sont considérées comme conformes à la systématique fiscale.

Art. 4, al. 1, LIA décrit les revenus du capital imposés: l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a pour objet les intérêts, rentes, participations aux bénéfices et tous autres rendements des obligations émises par une personne domiciliée en Suisse, des actions, des parts d'un placement collectif de capitaux et des avoirs de clients auprès de banques suisses. Les revenus à l'étranger ne sont donc pas soumis à l'impôt anticipé, ce qui, en fait, constitue un allègement fiscal.

### **116 Réserves et bénéfices en cas de restructuration**

*Art. 5, al. 1, let. a, LIA: ne sont pas soumis à l'impôt anticipé les réserves et bénéfices d'une société de capitaux ou d'une société coopérative qui, lors d'une restructuration au sens de l'art. 61 LIFD, passent dans les réserves d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse reprenante ou nouvelle.*

Etant donné que, dans ce cas, l'assujettissement reste en Suisse et que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont appliquées, il n'y a pas de réalisation fiscale des réserves. Cette exception correspond à l'art. 19 LIFD et ne constitue par conséquent pas un allègement fiscal.

### **117 Fonds de placement**

*Art. 5, al. 1, let. b, LIA stipule que les bénéfices en capital réalisés dans un placement collectif de capitaux et le rendement de ses immeubles détenus en propriété directe, ainsi que les capitaux versés par les investisseurs, si la distribution est faite au moyen d'un coupon distinct, ne sont pas soumis à l'impôt anticipé.*

Selon l'art. 66, al. 3, LIFD, les fonds de placement sont soumis à l'impôt sur les bénéfices pour les revenus provenant d'immeubles en propriété directe. L'exception pour ces revenus est par conséquent justifiée du point de vue de la systématique fiscale. Les capitaux versés sont donc exonérés comme restructuration de la fortune. (Il est possible que la fonction de garantie ne soit pas assurée pour l'impôt sur la fortune.) L'exception des bénéfices en capital correspond à leur exonération de l'impôt fédéral direct. Il ne s'agit par conséquent pas d'un allègement fiscal.

### **118 Intérêts sur les avoirs de clients inférieurs à 200 francs**

*Conformément à l'art. 5, al. 1, let. C, LIA, ne sont pas soumis à l'impôt anticipé: les intérêts des livrets d'épargne et de dépôt, les certificats d'épargne et de dépôt de clients, si le montant de l'intérêt n'excède pas 200 francs pour une année civile. Cette exception constitue un allègement fiscal.<sup>34</sup>*

### **119 Intérêts sur le capital des assurances-vie**

*Art. 5, al. 1, let. d, LIA: les intérêts des dépôts destinés à constituer et alimenter un avoir en cas de survie ou de décès auprès d'établissements, caisses et autres institutions servant à l'assurance-vieillesse, invalidité ou survivants, ou à la prévoyance sociale ne sont pas soumis à l'impôt anticipé.*

Selon l'art. 20, al. 1 let. a LIFD, ces intérêts sont exclus de l'impôt fédéral direct. C'est la raison pour laquelle, ils ne doivent pas être soumis à l'impôt de garantie. Cette exception ne constitue pas un allègement fiscal.

### **120 Transfert des réserves de crise**

*Art. 5, al. 1, let. e, LIA: ne sont pas soumises à l'impôt anticipé, les réserves d'une entreprise transférées à une autre société anonyme, société à responsabilité limitée ou à une société coopérative suisse relevant de la même direction, dans le cas d'une constitution de réserves de crise.*

Le transfert de réserves bénéficiant d'allègements fiscaux ne constitue pas une réalisation fiscale de ces réserves dans l'impôt fédéral direct. Cette exception est donc justifiée par la systématique fiscale.

### **121 Prestations bénévoles**

*Les prestations bénévoles d'une société anonyme, d'une société à responsabilité limitée ou d'une société coopérative ne sont pas soumises à l'impôt anticipé selon l'art. 5, al. 1, let. f, LIA pour autant que ces prestations constituent des charges justifiées par l'usage commercial au sens de l'art. 59, al. 1, let. c, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct.*

Etant donné que ces prestations ne sont pas redevables de l'impôt fédéral direct, il n'y a aucune raison de les soumettre à un impôt de garantie. Cette exception ne constitue par conséquent pas un allègement fiscal.

### **122 Gains de loterie inférieurs à 50 francs**

*Art. 6, al. 1, LIA: l'impôt anticipé sur les gains faits dans les loteries a pour objet les lots en espèces effectivement payés dépassant le montant de 50 francs et provenant de loteries organisées en Suisse.*

Les gains de loterie sont imposables au titre de l'impôt fédéral direct. Si l'on fait abstraction de considérations sur les prélèvements, cette exception n'est pas justifiée et constitue un allègement fiscal.

<sup>34</sup> Selon l'art. 33, al. 1, let. g, LIFD, ces intérêts ne sont exclus de l'impôt que formellement. Etant donné que ce revenu doit normalement être déclaré sur la déclaration d'impôt, il ne reste pas grand chose de l'allègement fiscal. Cette règle bénéficie uniquement aux personnes qui ne déposent pas de déclaration fiscale en Suisse (ou qui pratiquent la fraude fiscale).

### **123 Prestations de prévoyance: prestations en capital et rentes de faible montant, prestations AVS/AI**

*En vertu de l'art. 8, al. 1, LIA, ne sont pas soumis à l'impôt anticipé: a) les prestations en capital, si le total des prestations découlant de la même assurance n'excède pas 5'000 francs; b) les rentes et pensions, si leur montant, y compris les allocations supplémentaires, n'excède pas 500 francs par an; c) les prestations prévues par les lois fédérales sur l'assurance-vieillesse et survivants et sur l'assurance-invalidité.*

**123a** Les lettres a et b sont justifiées du point de vue des prélèvements<sup>35</sup>. Elles ne constituent cependant pas un critère de classification dans cette étude. L'art. 8, al. 1, let. a et b, LIA constitue par conséquent un allègement fiscal.

**123b** En termes de prestations selon la lettre c, les caisses de compensation sont tenues d'informer les autorités fiscales sur demande (art. 50a, al. 1, let. e, ch. 1, LAVS). Il ne s'agit donc pas ici d'un allègement fiscal, puisque la détermination est superflue.

### **124 Taux d'imposition différenciés**

*Art. 13 LIA: l'impôt anticipé s'élève: a) pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries: à 35% de la prestation imposable; b) pour les rentes viagères et les pensions: à 15% de la prestation imposable; c) pour les autres prestations d'assurances: à 8% de la prestation imposable.*

Ces prestations sont imposées à différents taux dans l'impôt fédéral direct. La fonction de garantie de l'impôt anticipé est conservée avec les taux différenciés. Les différents taux d'imposition ne constituent par conséquent pas un allègement fiscal.

---

<sup>35</sup> Toutefois, l'assureur informe normalement l'AFC, afin que l'imposition dans le cadre de l'impôt fédéral direct puisse être garantie ([IST 2005b](#), p. 14).

## Impôt sur les maisons de jeux

### Norme fiscale:

La Confédération perçoit un impôt sur les gains bruts (différence entre les mises et les gains distribués) des maisons de jeu. Celui-ci est progressif, avec un taux minimum de 40% et un taux maximum de 80% (IST 2005a, p. 11). C'est la norme de référence. Les taux réduits ne sont justifiés que s'ils sont compensés par le prélèvement d'un impôt sur les maisons de jeu par le canton ou s'ils reflètent la structure tarifaire progressive<sup>36</sup>. Tous les autres cas constituent un allègement fiscal.

### **125 Réduction pendant les 4 premières années d'exploitation**

*Art. 41, al. 4, LMJ: pendant les quatre premières années d'exploitation de la maison de jeu, le taux de l'impôt peut être abaissé jusqu'à 20%. Le Conseil fédéral fixe ce taux en tenant compte de la situation économique de chaque maison de jeu. Le taux est fixé tous les ans, pour une ou plusieurs maisons de jeu, en fonction des éléments pertinents.*

*Cette réduction constitue un allègement fiscal.*

### **126 Réduction d'un quart en cas d'affectation des bénéfices à des projets d'intérêt général**

*Art. 42, al. 1, LMJ: le Conseil fédéral peut réduire d'un quart au plus le taux de l'impôt fixé en vertu de l'art. 41 pour les casinos si les bénéfices de la maison de jeu sont investis pour l'essentiel dans des projets d'intérêt général pour la région, en particulier en vue d'encourager des activités culturelles, ou dans des projets d'utilité publique.*

Dans ce cas, le but de l'encouragement est explicite. *Cette réduction constitue donc un allègement fiscal.*

### **127 Réduction d'un tiers en cas d'implantation dans une région dépendant d'une activité touristique**

*Art. 42, al. 2, LMJ: le Conseil fédéral peut réduire le taux de l'impôt d'un tiers au plus si le casino est implanté dans une région dépendant d'une activité touristique saisonnière.*

*Il s'agit là aussi d'un allègement fiscal.*

### **128 Réduction de la moitié au plus en cas de cumul des deux motifs cités aux no 126 et 127**

*Art. 42, al. 3, LMJ: en cas de cumul des deux motifs de réduction, il peut réduire le taux de l'impôt de la moitié au plus.*

Cette réglementation découle des deux précédentes. *Il s'agit par conséquent d'un allègement fiscal.*

<sup>36</sup> La structure tarifaire progressive pourrait se justifier par le fait que l'impôt est perçu sur les gains bruts, donc avant les charges. Elle permet une imposition plus régulière du gain en présence de rendements d'échelle croissants.

### **129 Compensation pour les taxes prélevées par les cantons**

*Art. 43, al. 1, LMJ: le Conseil fédéral réduit l'impôt prélevé auprès des casinos si le canton d'implantation prélève un impôt de même nature.*

Cette réglementation compense le prélèvement par le canton et n'a pas de caractère d'encouragement. *Elle ne constitue donc pas un allégement fiscal.*

## Taxe d'exemption de l'obligation de servir

Le service militaire et le service civil de remplacement sont fixés dans la Constitution fédérale pour chaque citoyen suisse (art. 59 CF). Art. 59, al. 2, CF stipule que le service militaire est facultatif pour les femmes. La taxe d'exemption de l'obligation de servir compense un service militaire ou civil non effectué. Les hommes astreints au service considérés inaptes ou ne pouvant pas remplir leur obligation de servir pour d'autres raisons personnelles doivent s'acquitter d'une taxe<sup>37</sup>. Cela doit permettre de garantir l'égalité des sacrifices. Elle constitue également un frein aux demandes d'exemption et de dispense du service (IST 2004c, p. 1). L'égalité des sacrifices sert de base pour la classification des exceptions suivantes. Selon ce principe, toute personne qui ne remplit pas son obligation de servir doit s'acquitter d'une taxe de compensation. Cette règle s'applique quelle que soit la raison pour laquelle le service ne peut être effectué. La réalisation de tâches paramilitaires est cependant considérée comme substitut au service militaire.

La norme de référence est la symétrie des sacrifices pour les hommes astreints au service militaire (égalité des sacrifices). Le service militaire n'étant obligatoire que pour les hommes, le fait que les femmes ne doivent pas s'acquitter d'une taxe d'exemption de l'obligation de servir ne constitue pas un allègement fiscal.

### 130 Exemption des handicapés

*Art. 4, al. 1, let. a, LTEO: est exonéré de la taxe quiconque, au cours de l'année d'assujettissement dispose, en raison d'un handicap physique, mental ou psychique majeur, d'un revenu soumis à la taxe qui, après déduction supplémentaire de prestations d'assurances mentionnées à l'art. 12, al. 1, let. c, et de frais d'entretien occasionnés par le handicap, n'excède pas de plus de 100% son minimum vital<sup>38</sup>.*

La présence d'un handicap majeur constitue un motif d'inaptitude au service dans l'art. 4, al. 1, let. a à a<sup>ter</sup>, LTEO. La raison pour laquelle l'obligation de servir ne peut pas être remplie est sans importance pour l'égalité des sacrifices. L'exemption constitue par conséquent un allègement fiscal.

### 131 Exemption en cas d'atteinte à la santé causée par le service

*Art. 4, al. 1, let. b, LTEO: est exonéré de la taxe quiconque, au cours de l'année d'assujettissement, a été déclaré inapte au service ou dispensé du service parce que le service militaire ou le service civil a porté atteinte à sa santé.*

La raison de l'inaptitude au service ne joue aucun rôle. L'exemption constitue un allègement fiscal.

<sup>37</sup> Les hommes qui s'acquittent de leur obligation de servir à une date ultérieure peuvent être remboursés de la taxe. Aucun intérêt n'est cependant versé (IST 2004c, p. 11).

<sup>38</sup> L'art. 4, al. 1, let. a<sup>bis</sup> et a<sup>ter</sup> stipule que sont également exemptées du paiement de la taxe les personnes considérées comme inaptes au service en raison d'un handicap majeur et perçoit une aide AI/AA ou et remplissent pendant une des deux exigences minimales pour l'octroi d'une telle allocation.

### **132 Exemption des membres de l'Assemblée fédérale et du personnel militaire**

*Art. 4, al. 1, let. c, LTEO: est exonéré de la taxe quiconque, au cours de l'année d'assujettissement, n'a pu accomplir son service militaire ou son service civil pour cause de participation aux séances de l'Assemblée fédérale, appartient au personnel militaire ou est exempté du service personnel conformément à la législation relative au service militaire ou au service civil.*

Il s'agit dans ces cas de personnes qui effectuent des missions de l'armée dans le cadre de leur activité professionnelle ou sont membres de l'Assemblée fédérale. Ces groupes sont exemptés de l'obligation de servir, car leurs activités professionnelles sont considérées comme des substituts au service militaire ou servant les intérêts du pays ([IST 2004c](#), p. 4). On peut y objecter le fait que chacun fait quelque chose d'utile au pays (par ex. agriculture). *Cette exception fait donc partie de la catégorie intermédiaire.*

### **133 Exemption du personnel des entreprises placées sous le régime de l'exploitation de guerre**

*Art. 4, al. 2, LTEO: est en outre exonéré de la taxe, sous réserve de l'art. 21, al. 2, celui qui, au cours de l'année d'assujettissement, est soumis au droit pénal militaire pendant au moins 30 jours, parce qu'il appartient à une entreprise placée sous le régime de l'exploitation de guerre.*

Dans ce cas, l'exercice professionnel peut être considéré comme un substitut au service militaire. *L'exemption ne constitue par conséquent pas un allégement fiscal.*

## **Impôt sur le tabac**

### Norme fiscale:

L'impôt sur le tabac est un impôt d'orientation. Son objectif, et donc la norme fiscale, est la réduction de la consommation de tabac par le biais d'une imposition élevée de la consommation. Si on considère l'imposition de la consommation de tabac comme norme, les exceptions doivent être classées comme suit:

#### **134 Exonération des tabacs admis en franchise de droits de douane**

*Art. 5, let. a et b, LTab et art. 5 OITab: les tabacs manufacturés admis en franchise de droits de douane sont exonérés de l'impôt.*

Ces exceptions purement justifiées du point de vue des prélèvements constituent un allègement fiscal.

#### **135 Exonération des tabacs manufacturés non destinés à la consommation**

*Art. 5, let. c, LTab: les tabacs manufacturés non destinés à la consommation sont exonérés de l'impôt.*

Cette exception est justifiée par la systématique fiscale et ne constitue pas un allègement d'impôt.

#### **136 Exonération des tabacs manufacturés enregistrés comme médicaments**

*Art. 5, let. d, LTab: les tabacs manufacturés enregistrés comme médicaments sont exonérés de l'impôt.*

*Cette exception est justifiée par la systématique fiscale et constitue une renonciation délibérée à l'impôt d'orientation. Il ne s'agit par conséquent pas d'un allègement fiscal.*

## **Impôt sur les boissons**

En tant que la norme de référence des impôts sur les boissons, le montant de l'impôt d'orientation devrait être proportionnel à la teneur en alcool. Mais le législateur s'est écarté de ce principe. La question de la norme de référence n'est pas simple. Le législateur a sans doute considéré que les boissons fortement alcoolisées ont des effets beaucoup plus nocifs pour la santé.

Avec une norme de référence en francs par gramme d'alcool, on pourrait parler d'un allègement d'impôt au sujet de l'impôt sur la bière. L'absence d'un impôt sur le vin constituerait également un allègement fiscal (y compris avec d'autres normes fiscales, car il s'agit ici d'un impôt d'orientation).

A la lumière des considérations ci-dessus, les différents impôts sur les boissons sont traités séparément dans ce qui suit, avec leur propre norme de référence.

## **Impôt sur la bière<sup>39</sup>**

### Norme fiscale:

La norme fiscale repose sur l'imposition de la consommation de bière.

#### **137 Exonération de la bière fabrication maison**

*Arrêté du Conseil fédéral concernant un impôt fédéral sur les boissons art. 2, al. 3, let. b. et c: la bière consommée par son producteur dans son propre ménage, ou dans les locaux de production par des personnes employées à la production de bière est exonérée de l'impôt.*

*Cette exception justifiée du point de vue des prélèvements constitue un allègement fiscal.*

#### **138 Exonération de la bière exempte de droits de douane**

*Pratique administrative: la bière exempte de droits de douanes est exonérée de l'impôt sur la bière.*

*Cette exception justifiée du point de vue des prélèvements constitue un allègement fiscal.*

---

<sup>39</sup> Depuis 1937, l'impôt fédéral sur les boissons n'est plus prélevé que sur la bière.

## **Eaux-de-vie**

### Norme fiscale:

La norme fiscale repose sur l'imposition de la consommation d'alcool.

### **139 Exonération de la production à usage personnel**

*Loi sur l'alcool art. 22, al 2: la production d'eau-de-vie pour la consommation personnelle (distilleries domestiques ou pour le compte de commettants) est exonérée de l'impôt sur l'alcool.*

*Cette exonération justifiée du point de vue des prélèvements constitue un allègement fiscal.*

### **140 Taux réduit pour les petits producteurs**

*Loi sur l'alcool art. 22, al 1: taux réduit pour les petits producteurs.*

*Le taux réduit encourage les petites entreprises et n'est pas justifié par la systématique fiscale. Il constitue par conséquent un allègement fiscal.*

## **Impôt sur les automobiles**

L'impôt sur les automobiles serait trop grossier comme impôt d'orientation. Un impôt sur les combustibles serait ici plus efficace. L'impôt sur les automobiles peut être interprété comme un impôt spécial sur la consommation et correspond approximativement à un taux de luxe de la TVA pour les automobiles. L'impôt sur les automobiles pourrait ainsi être considéré comme un allègement fiscal négatif.

### Norme fiscale:

La norme de référence consiste ici à imposer la valeur (donc en principe, l'impôt lui-même).

#### **141 Exonération des véhicules à moteur pour invalides**

*Oimpauto art. 1, al. 1, let. a, ch. 2: exonération des véhicules à moteur pour les invalides tributaires de leur véhicule en raison de leur handicap.*

*Cette exonération constitue un allègement fiscal.*

#### **142 Exonération des véhicules automobiles électriques**

*Oimpauto art. 1, al. 1, let. d: exonération des véhicules électriques*

*L'exonération des véhicules électriques constitue un allègement fiscal.*

## Impôt sur les huiles minérales

### Norme fiscale:

Historiquement, le caractère d'orientation n'était pas prioritaire.<sup>40</sup> Aujourd'hui, l'impôt possède un caractère d'orientation puisqu'il vise à réduire les émissions polluantes. La norme fiscale consiste à réduire la consommation des huiles minérales.

### **143 Exonération de l'énergie de production, des échantillons et des pertes de fabrication**

*Limpmin art. 17, al. 1: sont exonérées de l'impôt: les marchandises utilisées comme échantillons pour des analyses; les marchandises dont il est prouvé qu'elles ont disparu avant la naissance de la créance fiscale pour cause de force majeure, par accident ou fausse manipulation; l'énergie de production consommée par les raffineries de pétrole; les pertes de fabrication dûment prouvées et survenues dans les raffineries de pétrole, ainsi que les gaz brûlés dans la torche; les pertes par évaporation dûment établies et survenues dans des dépôts francs, pour autant qu'elles n'excèdent pas l'ampleur usuelle.*

Ces exonérations constituent un allègement fiscal.

### **144 Exonération des carburants pour les aéronefs**

*Limpmin art. 17, al. 2: le Conseil fédéral peut accorder l'exonération, partielle ou totale, de l'impôt pour les carburants: qui sont utilisés pour le ravitaillement d'aéronefs engagés dans le trafic de ligne; qui sont utilisés pour le ravitaillement d'aéronefs avant l'envol direct à destination de l'étranger; qui sont importés dans le réservoir d'un véhicule ou dans un jerrycan de réserve; qui sont obtenus dans des installations pilotes ou de démonstration à partir de matières premières renouvelables.*

Cette exonération constitue un allègement fiscal.

### **145 Exonération des carburants utilisés par les entreprises de transport concessionnaires**

*Limpmin art. 17, al. 3: les carburants utilisés par les entreprises de transport concessionnaires de la Confédération sont exonérés de l'impôt totalement ou en partie.*

Cette exonération constitue un allègement fiscal.

### **146 Remboursement aux agriculteurs, aux sylviculteurs et aux pêcheurs professionnels**

*Limpmin art. 18, al. 2: la surtaxe sur les huiles minérales (plus une partie de l'impôt sur les huiles minérales) est remboursée lorsque le carburant a été utilisé dans l'agriculture, la sylviculture ou la pêche professionnelle.*

Cette exonération constitue un allègement fiscal.

<sup>40</sup> L'impôt sur les huiles minérales a été utilisé pour encourager la consommation de charbon.

**147 Remboursement en cas de nécessité économique ou d'intérêt public**

*Limpmin art. 18, al. 3: le Département fédéral des finances peut autoriser le remboursement de l'impôt lorsque la preuve de la nécessité économique est fournie et que la marchandise a été affectée à un usage d'intérêt général.*

*Ce remboursement constitue un allègement fiscal.*

## Taxe CO<sub>2</sub>

### Norme fiscale:

La taxe CO<sub>2</sub> est un impôt d'orientation. La norme fiscale est la réduction des émissions de CO<sub>2</sub>.

### **148 Exemption des grands consommateurs exposés à la concurrence internationale**

*Loi sur le CO<sub>2</sub> art. 9, al. 1: quiconque consomme de grandes quantités de combustibles ou de carburants fossiles, ou dont la compétitivité au niveau international serait entravée par l'introduction de la taxe sur le CO<sub>2</sub> est exempté de la taxe s'il s'engage formellement envers la Confédération à limiter ses émissions de CO<sub>2</sub>.*

*L'exemption constitue un allégement fiscal.*

## Redevance sur le trafic des poids lourds

### Norme fiscale:

L'objectif de la redevance sur le trafic des poids lourds réside dans la promotion du choix des chemins de fer ou du contournement de la Suisse par les transports internationaux. Une partie des recettes de cette redevance est également utilisée pour promouvoir le transport ferroviaire (et pour compenser les frais non couverts du trafic routier). Mais l'objectif prioritaire consiste à réduire les émissions de CO<sub>2</sub> en Suisse. C'est cet objectif qui sert de norme fiscale.

### **149 véhicules munis de plaques de contrôle militaires**

*ORPL art. 3, al. 1, let. a: les véhicules munis de plaques de contrôle militaires ne sont pas soumis à la redevance.*

*Cette exonération constitue un allègement fiscal.*

### **150 véhicules de la police, du service du feu, du service de lutte contre les accidents par hydrocarbures ou produits chimiques et ambulances**

*ORPL art. 3, al. 1, let. b: les véhicules de la police, du service du feu, du service de lutte contre les accidents par hydrocarbures et du service de lutte contre les accidents dus aux produits chimiques, ainsi que les ambulances ne sont pas soumis à la redevance.*

*Cette exonération constitue un allègement fiscal.*

### **151 véhicules des entreprises de transport concessionnaires**

*ORPL art. 3, al. 1, let. c: les véhicules des entreprises de transport qui effectuent des courses dans le cadre d'une concession ne sont pas soumis à la redevance.*

*Cette exonération constitue un allègement fiscal. Une redevance forfaitaire (réduite) est cependant perçue conformément à l'ORPL art. 4, al. 1, let. b à e, ce qui réduit l'ampleur de l'allègement fiscal.*

### **152 véhicules agricoles**

*ORPL art. 3, al. 1, let. d: les véhicules agricoles ne sont pas soumis à la redevance.*

*Cette exonération constitue un allègement fiscal. Une redevance forfaitaire (réduite) est cependant perçue conformément à l'ORPL art. 4, al. 1, let. f, ce qui réduit l'ampleur de l'allègement fiscal.*

### **153 véhicules munis de plaques à court terme suisses**

*ORPL art. 3, al. 1, let. b: les véhicules munis de plaques à court terme suisses ne sont pas soumis à la redevance.*

*Cette exonération constitue un allègement fiscal. Une redevance forfaitaire (réduite) est cependant perçue conformément à l'ORPL art. 4, al. 1, let. a à g, ce qui réduit l'ampleur de l'allègement fiscal.*

### **154 véhicules munis de plaques professionnelles suisses**

ORPL art. 3, al. 1, let. f: les véhicules qui ne sont pas immatriculés dans la série courante et sont munis de plaques professionnelles suisses ne sont pas soumis à la redevance.

Cette exonération constitue un allègement fiscal.

### **155 véhicules suisses de remplacement**

ORPL art. 3, al. 1, let. g: les véhicules suisses de remplacement soumis à la perception forfaitaire de la redevance (art. 4), lorsque le véhicule à remplacer appartient au même genre ne sont pas soumis à la redevance.

Cette exemption est justifiée par la systématique fiscale et ne constitue pas un allègement d'impôt.

### **156 véhicules servant aux écoles de conduite**

ORPL art. 3, al. 1, let. h: pas de redevance pour les véhicules servant aux écoles de conduite s'ils sont exclusivement utilisés pour les leçons de conduite et sont immatriculés par un moniteur de conduite enregistré.

Cette exonération constitue un allègement fiscal.

### **157 véhicules vétérans**

ORPL art. 3, al. 1, let. i: pas de redevance pour les véhicules vétérans désignés comme tels dans le permis de circulation.

Cette exonération constitue un allègement fiscal.

### **158 voitures automobiles à propulsion électrique**

ORPL art. 3, al. 1, let. j: pas de redevance pour les voitures automobiles à propulsion électrique.

Si la norme de référence avait été le déplacement du transport sur le rail, cette exception aurait constitué un allègement fiscal. Si c'est la réduction des émissions de CO<sub>2</sub> qui sert de norme fiscale, cette exception ne constitue pas un allègement fiscal. Elle est en effet justifiée par la systématique fiscale par le biais du principe de causalité: les émissions de CO<sub>2</sub> diminuent déjà (mais seulement si l'énergie électrique ne provient pas de centrales à charbon).

### **159 remorques d'habitation pour forains et cirques**

ORPL art. 3, al. 1, let. k: pas de redevance pour les remorques d'habitation pour forains et cirques, ainsi que les remorques affectées au transport de choses pour forains et cirques et qui transportent exclusivement du matériel de forains et de cirques.

Cette règle concerne la promotion de la culture et constitue un allègement fiscal.

**160 véhicules à chenilles**

ORPL art. 3, al. 1, let. l: pas de redevance pour les véhicules à chenilles.

Cette exonération constitue un allégement fiscal.

**161 essieux de transport**

ORPL art. 3, al. 1, let. m: pas de redevance pour les essieux de transport.

Cette exception est justifiée par la systématique fiscale et ne constitue donc pas un allégement fiscal.

**162 véhicules exonérés pour des raisons humanitaires ou des courses d'intérêt public**

ORPL art. 3, al. 2: dans des cas dûment motivés, notamment eu égard aux conventions internationales, pour des raisons humanitaires ou pour des courses d'intérêt public à caractère non commercial, l'Administration des douanes peut autoriser d'autres exceptions.

Cette exception constitue un allégement fiscal.

**163 voitures automobiles lourdes servant au transport de personnes, pour les caravanes et pour les voitures de tourisme lourdes**

ORPL art. 4, al. 1, let. a: perception forfaitaire de la redevance pour les voitures automobiles lourdes servant au transport de personnes, pour les caravanes et pour les voitures de tourisme lourdes.

Cette réduction constitue un allégement fiscal.

**164 autocars et autobus articulés**

ORPL art. 4, al. 1, let. b à e: perception forfaitaire de la redevance pour les autocars et les autobus articulés.

Cette réduction constitue un allégement fiscal.

**165 chariots à moteur, tracteurs, véhicules à moteur destinés au transport de choses dont la vitesse maximale ne dépasse pas 45 km/h et véhicules à moteur de la branche foraine et du cirque**

ORPL art. 4, al. 1, let. f à g: perception forfaitaire de la redevance pour les chariots à moteur, les tracteurs, les véhicules à moteur destinés au transport de choses dont la vitesse maximale ne dépasse pas 45 km/h et pour les véhicules à moteur de la branche foraine et du cirque qui transportent exclusivement du matériel de forains ou de cirques ou qui tractent des remorques non soumises à la redevance.

Cette réduction constitue un allégement fiscal.

**166 Véhicules des transports publics**

ORPL art. 7: véhicules de transports publics.

Cette règle spéciale constitue un allégement fiscal.

**167 Véhicules affectés au transport combiné non accompagné (TCNA)**

ORPL art. 8 à 10: remboursement TCNA (transport combiné non accompagné)

Ce remboursement pour le TCNA constitue un allégement fiscal.

**168 Transports de bois**

ORPL art. 11: remboursements bois

Cette règle spéciale constitue un allégement fiscal.

**169 Transport de lait en vrac et d'animaux de rente**

ORPL art. 12: le transport de lait en vrac et d'animaux de rente

Cette règle spéciale constitue un allégement fiscal.

**170 En cas de mise hors circulation**

ORPL art. 32: remboursement en cas de mise hors circulation.

Ce remboursement est justifié par la systématique fiscale et ne constitue pas un allégement fiscal.

**171 En cas de courses à l'étranger**

ORPL art. 33: remboursement en cas de courses à l'étranger.

Ce remboursement est justifié par la systématique fiscale et ne constitue pas un allégement d'impôt.

## Redevance pour l'utilisation des routes nationales

### Norme fiscale:

La **redevance pour l'utilisation des routes (vignette autoroute)** fait l'objet de bases légales dans les chiffres 741.72 et 741.724 du recueil systématique du droit fédéral. La norme fiscale stipule que tous les véhicules à moteur et remorques jusqu'à un poids total de 3,5 tonnes circulant sur les autoroutes et semi-autoroutes doivent payer cette redevance.

### **172 Exonération des véhicules munis de plaques de contrôle militaire**

OVA art. 3, al. 1, let. a: exonération des véhicules munis de plaques de contrôle militaires.

L'exemption constitue un allègement fiscal.

### **173 Exonération des véhicules du service du feu, de la police et des services de voirie des routes nationales, des ambulances et des véhicules de la protection civile**

OVA art. 3, al. 1, let. b: véhicules des pompiers, de la police, des services d'entretien des routes nationales, ambulances et véhicules de la protection civile.

L'exonération constitue un allègement fiscal.

### **174 Exonération des véhicules d'organisations intergouvernementales qui ont un accord de siège**

OVA art. 3, al. 1, let. c: véhicules des organisations intergouvernementales avec accords de siège.

L'exonération constitue un allègement fiscal.

### **175 Exonération des véhicules munis de plaques professionnelles suisses**

OVA art. 3, al. 1, let. d: véhicules munis de plaques professionnelles suisses pour les courses exécutées durant les jours ouvrables.

L'exonération constitue un allègement fiscal.

### **176 Exonération des véhicules conduits, sans plaques de contrôle, à l'expertise officielle**

OVA art. 3, al. 1, let. b: véhicules conduits à l'expertise officielle sans plaques de contrôle.

Cette exonération est sans doute justifiée par la systématique fiscale et ne constitue donc pas un allègement d'impôt.

### **177 Exonération des véhicules engagés dans des opérations de secours (incendie, accident, panne)**

OVA art. 3, al. 1, let. f: véhicules engagés dans des opérations de secours en cas d'incendie, d'accident, de panne etc.

L'exonération constitue un allègement fiscal.

**178 Exonération des remorques fixes**

OVA art. 3, al. 1, let. g: remorques fixes.

L'exonération constitue un allègement fiscal.

**179 Exonération des véhicules articulés légers et tracteurs à sellette légers sur lesquels est perçue la redevance sur le trafic des poids lourds**

OVA art. 3, al. 1, let. h: les tracteurs à sellette légers et semi-remorques soumises à la redevance sur le trafic des poids lourds.

L'exonération constitue un allègement fiscal.

**180 Exonération des véhicules exécutant des courses lors d'examens officiels pour l'obtention du permis de conduire**

OVA art. 3, al. 1, let. i: les véhicules exécutant des courses lors d'examens officiels pour l'obtention du permis de conduire.

L'exonération constitue un allègement fiscal.

**181 Exonération des véhicules de gouvernements étrangers en mission officielle**

OVA art. 3, al. 1, let. k: les véhicules de gouvernements étrangers en mission officielle.

L'exonération constitue un allègement fiscal.

**182 Suspension temporaire par l'AFD de l'assujettissement à la redevance sur des tronçons des routes nationales en cas de catastrophes ou de conditions de circulation extraordinaires**

OVA art. 3, al. 2: suspension de l'obligation de contribuer limitée dans le temps par la DGD pour les courses suite à des catastrophes ou situations de circulation exceptionnelles.

L'exonération constitue un allègement fiscal.

## **Droits de douane à l'importation**

Les droits de douane à l'importation constituent toujours une surimposition (allègement fiscal négatif) et ne correspondent à aucune norme fiscale. Il ne serait pas dans l'esprit de l'OMC de considérer les droits de douane comme une norme. Les droits de douane à l'importation ne sont par conséquent pas assimilés à une norme - nous nous écartons donc ici de la systématique générale de l'étude. Les exceptions ne sont par conséquent pas des allègements fiscaux. La liste des franchises de douane est fournie dans un souci d'intégrité.

### **183 Exonération des marchandises données à des indigents et des véhicules à moteur pour invalides**

*LD art. 14, ch. 11: sont exonérées des droits de douane les marchandises données, depuis l'étranger, à des personnes dans le besoin ou à des victimes d'événements exceptionnels ou à des œuvres d'entraide à de telles personnes; véhicules à moteur pour invalides tributaires de leur véhicule en raison de leur handicap.*

*L'exonération ne constitue pas un allègement fiscal.*

### **184 Exonération des objets d'art et d'exposition accessibles au public**

*LD art. 14, ch. 14: exonération des droits de douane pour les objets d'art destinés aux cours et les pièces de collection accessibles au public.*

*L'exonération ne constitue pas un allègement fiscal.*

### **185 Exonération des objets pour l'enseignement et la recherche utilisés par des institutions d'enseignement publiques ou d'utilité publique**

*LD art. 14, ch. 14: exonération des droits de douane pour les objets pour l'enseignement et la recherche dans des institutions d'enseignement publiques ou d'utilité publique.*

*L'exonération ne constitue pas un allègement fiscal.*

### **186 Exonération des instruments et appareils destinés à l'examen et au traitement de patients dans des hôpitaux publics ou des établissements de soins**

*LD art. 14, ch. 14: exonération des droits de douane pour les instruments et appareils destinés à l'examen des patients dans les hôpitaux publics ou d'utilité publique et les établissements de soins.*

*L'exonération ne constitue pas un allègement fiscal.*

### **187 Exonération des études et œuvres d'artistes**

*LD art. 14, ch. 15: exonération des droits de douane pour les études et œuvres d'artistes.*

*L'exonération ne constitue pas un allègement fiscal.*