Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil
à l'appui
d'un projet de loi portant modification de la loi sur les contributions directes (LCdir) et de la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers

(Du 20 juin 2007)

Monsieur le président, Mesdames et Messieurs,

RESUME

Comme la plupart des lois fiscales cantonales actuelles, la loi sur les contributions directes est entrée en vigueur en 2001, époque à laquelle les législateurs cantonaux étaient tenus d'insérer dans leur droit interne toute une série de dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), obligatoires pour les cantons. Ce fut aussi pour Neuchâtel l'occasion d'une refonte complète de la loi de 1964, avec des modifications d'importance, telles la réduction de près de 40% du taux de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales ou encore l'adoption de barèmes uniques de référence pour l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques.

De 2001 à ce jour, le droit fédéral a fait l'objet de multiples modifications, dont certaines sont aussi contraignantes pour les cantons (nouveau droit des fondations, loi sur la fusion, loi sur des modifications urgentes de l'imposition des entreprises, etc.). Parallèlement, durant ce court laps de temps, dans notre canton comme ailleurs, la fiscalité est devenue un sujet de préoccupation récurrent dans les débats politiques. Ce phénomène se traduit par de multiples propositions de changement dans les domaines les plus variés. Le moment est donc venu de procéder à la fois aux adaptations exigées par la Confédération et d'apporter les premières réponses aux propositions émises au plan cantonal.

Alors que de son côté la commission fiscalité est immédiatement saisie des projets de lois déposés sur le bureau du Grand Conseil, le Conseil d'Etat se doit de répondre aux autres propositions parlementaires et de rapporter à votre Autorité sur les modifications dictées par le droit fédéral. Afin de trouver des solutions à même de réunir les majorités requises par les mécanismes de maîtrise des dépenses, le Conseil d'Etat a tenu à associer la commission fiscalité aux travaux de révision. Le présent rapport est donc le fruit d'une étroite collaboration, qui s'est poursuivie sans relâche d'août 2005 à aujourd'hui.

Loin de mettre un terme au processus de réforme de notre fiscalité annoncée par le Conseil d'Etat dans son programme de législature, le présent rapport et le projet de loi

que nous soumettons à votre Autorité, n'en constitue qu'une étape. Outre les adaptations dictées par le droit fédéral, qui concernent essentiellement la fiscalité des personnes morales, le Conseil d'Etat estime nécessaire de procéder à une adaptation de la fiscalité des personnes physiques (barème de l'impôt sur le revenu et déductions sociales), plus particulièrement des contribuables dans des catégories de revenus qui supportent déjà une charge fiscale élevée et subissent aussi fortement les effets du renchérissement du coût de la vie.

Comme le Conseil d'Etat a déjà eu l'occasion de l'évoquer devant votre Autorité, plutôt qu'une correction linéaire des effets de la progression à froid, offrant aux quelque 100.000 contribuables du canton une économie modeste de quelques dizaines à quelques centaines de francs d'impôt tout au plus, mais avec des conséquences sur les recettes cantonales dépassant les 20 millions de francs par an, nous vous proposons d'utiliser ce manque à gagner pour des mesures plus ciblées. Nous tenons à ce que la grande majorité des contribuables bénéficient de ces adaptations, tout en mettant un accent particulier sur la fiscalité des familles dans les catégories moyennes de revenu.

Le constat est établi que celles-ci sont généralement plus lourdement taxées dans le canton que dans d'autres, du moins pour celles dont le revenu net se situe entre 80.000 francs et 120.000 francs. C'est à partir de ce niveau de revenu qu'on subit aussi les effets de seuil en perdant le plus souvent le droit aux aides diverses (bourses d'études, subsides LAMal, etc.). Nous reviendrons plus en détail sur la fiscalité des familles dans le chapitre que nous lui consacrons.

Outre les modifications de lois fédérales mentionnées plus haut, les Chambres fédérales viennent d'adopter ce printemps une révision de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD), visant notamment à réduire l'imposition des dividendes auprès des actionnaires qui détiennent des participations déterminantes dans leur entreprise. Simultanément à cette modification de la LIFD, le législateur fédéral a révisé la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), donnant aux cantons la possibilité de réduire également l'imposition des dividendes et du capital des personnes morales.

La mobilité accrue des personnes, des capitaux et des entreprises suscite beaucoup de convoitises, et alimente une concurrence fiscale toujours plus féroce entre les cantons. Le fédéralisme, garant de l'autonomie cantonale, est invoqué pour légitimer toute mesure visant à attirer les contribuables les plus intéressants, personnes physiques ou morales. Au risque d'accentuer encore cette concurrence, la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements, dite loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II, va dans ce sens.

L'issue de cette réforme est toutefois incertaine, puisqu'elle fait l'objet d'un référendum. Considérant qu'à terme ces modifications pourraient avoir des effets lourds sur les finances cantonales, par un effet de "boule de neige" ou de "nivellement par le bas" des taux d'imposition, le Conseil d'Etat suit de près l'évolution de ce dossier brûlant au niveau fédéral et dans les cantons. Il se préoccupe aussi de l'évolution de nos relations avec d'autres Etats, notamment l'Union Européenne, et des éventuelles mesures de rétorsion dont pourrait pâtir notre économie largement dépendante de ses exportations. C'est aussi la raison pour laquelle, le Conseil d'Etat estime prématuré de se lancer maintenant dans une réforme de l'imposition des entreprises. Il estime que la réflexion devra reprendre une fois que la situation sera plus claire.

Un autre chantier susceptible de modifier le système fiscal suisse en profondeur est ouvert au niveau de la Confédération. Il s'agit du choix du système d'imposition des couples mariés et de l'avenir de l'imposition du couple et de la famille. En fonction des résultats de la procédure de consultation engagée sur ce thème, la Confédération aura

prochainement à trancher entre plusieurs modèles, dont le plus important est l'imposition individuelle des époux.

Ces quelques remarques démontrent que la réforme de la fiscalité est en marche et que nous sommes probablement entrés dans un processus de révision permanente. Les travaux vont donc aussi se poursuivre au plan cantonal durant toute la législature et bien au-delà: nous aurons donc l'occasion de revenir devant votre Autorité avec de nouvelles propositions, dans un proche avenir.

1. PROPOSITIONS DE DEPUTES

L'imposition des personnes physiques a fait l'objet de plusieurs propositions de députés déposées, notamment, sous forme de projets de lois, dont l'examen revient à la commission fiscalité. Ces propositions visent notamment à instaurer une perception de l'impôt à la source, à adapter les déductions sociales pour les contribuables à revenu modeste et à remplacer les déductions sociales pour charges de familles par un rabais d'impôt. Le présent projet a été conçu pour répondre au moins partiellement à ces diverses propositions.

2. IMPOT DIRECT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES

Depuis l'entrée en vigueur de la loi, ni le barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ni la plupart des déductions auxquels les contribuables ont droit n'ont été modifiés. La seule exception concerne l'augmentation des déductions sociales pour les contribuables à revenu modeste. A l'origine, le groupe PopEcoSol avait déposé un projet de loi 01.113, visant une augmentation des déductions en question, en compensation de la pleine imposition des rentes AVS/AI depuis le 1er janvier 2001. C'est ainsi que le Grand Conseil a approuvé l'amendement déposé par le Conseil d'Etat de réviser dans un premier temps la déduction des contribuables vivant seuls, avec effet rétroactif au 1er janvier 2001. Par cet amendement, le Conseil d'Etat souhaitait se donner le temps nécessaire pour procéder à la présente révision et faire coïncider celle-ci avec le projet du groupe PopEcoSol 01.113, du 26 mars 2001.

Sur proposition de la commission fiscalité, au cours de sa session du 31 août 2005, le Grand Conseil a finalement décidé de majorer cette déduction, initialement fixée à 2500 francs, pour la porter à 3600 francs. L'entrée en vigueur de cette modification a toutefois été reportée au 1er janvier 2008.

Pour mémoire, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), du 14 décembre 1990, dresse la liste exhaustive des déductions générales opérées sur le revenu. Les cantons ne peuvent donc ni prévoir d'autres déductions ni renoncer à aucune de celles expressément prévues par le droit fédéral. En revanche, ils demeurent souverains en matière de déductions sociales et pour fixer les taux d'imposition.

2.1. Imposition de la famille et des contribuables à revenu modeste

2.1.1. Déductions pour contribuables à revenu modeste

La déduction pour contribuables mariés disposant d'un revenu modeste passera de 2500 francs à 3600 francs dès le 1er janvier 2008. Selon l'article 38, alinéa 1, de la loi, cette déduction sera réduite de 200 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu net dépassant 48.000 francs.

En ce qui concerne les contribuables vivants seuls avec un revenu modeste, bien que la déduction en leur faveur ait été majorée par décision du Grand Conseil du 3 juillet 2001, le Conseil d'Etat considère qu'une nouvelle adaptation peut et doit être faite également, et que c'est aussi la meilleure manière de réduire la facture fiscale de ces bas revenus, du fait que les taux d'imposition dans ces catégories sont déjà très bas et qu'il n'est guère possible de les réduire davantage, à l'occasion de l'adaptation du barème que nous proposons sous chiffre 2.1.3 ci-après. Ces deux mesures (adaptation de la déduction pour contribuables à revenu modeste et adaptation du barème pour les catégories de revenu immédiatement supérieur sont en quelque sorte complémentaires, la première en faveur des bas revenus, la seconde pour les catégories plus élevées. Pour une vue d'ensemble des conséquences de ces modifications sur la facture fiscale aux différents niveaux de revenu, on se reportera aux tableaux comparatifs de l'annexe 3.

A l'occasion de cette adaptation de la déduction pour personnes seules à revenu modeste, il s'agit également de veiller au respect du principe de l'égalité de traitement entre contribuables mariés et personnes taxées séparément (concubins). Le Conseil d'Etat vous propose de modifier l'article 38 LCdir en majorant l'actuelle déduction pour personnes seules de 1600 francs à 2000 francs.

Ces adaptations des déductions sociales pour contribuables à revenu modeste apportent aussi une réponse au postulat 97.133 du groupe PopEcoSol, dont nous proposons le classement (voir chapitre 8. ci-après).

2.1.2. Déductions sociales pour enfants ou rabais d'impôt

Du fait de l'autonomie dont jouissent les cantons en matière de déductions sociales, cette partie de la fiscalité n'est pas du tout harmonisée, si ce n'est que les conditions pour bénéficier d'une déduction sont pratiquement les mêmes partout. Actuellement il existe donc de multiples manières d'atténuer la charge fiscale des contribuables à revenu modeste et celle des familles, pour tenir compte des charges qu'engendre l'entretien des enfants mineurs ou faisant un apprentissage ou des études et dont les contribuables assument pour l'essentiel l'entretien. Selon les cantons, on applique:

– des déductions dont le montant est fixe dans tous les cas;

– des déductions variables en fonction du nombre d'enfants (NE), par rapport à leur âge, selon qu'ils poursuivent une formation à proximité du domicile des parents ou à l'extérieur du canton, etc;

– le rabais d'impôt (GE);

– le quotient familial (VD);

– enfin des déductions variables en fonction du revenu net du contribuable; deux cantons au moins ont adopté ce système.

Dans les faits, quelle que soit la méthode choisie, les déductions pour enfants à charge varient considérablement d'un canton à l'autre. En comparaison des autres, le canton de Neuchâtel se distingue par des déductions particulièrement faibles, d'où la proposition de les majorer sensiblement. Reste encore à définir la méthode par laquelle il convient de réduire la facture fiscale des contribuables avec enfants.

Pour rappel, le canton de Neuchâtel connaît un système basé sur une déduction fixe par enfant, mais dont le montant varie en fonction du nombre d'enfants à charge, soit actuellement:

– 3000 francs, pour le premier enfant;
– 3700 francs pour le deuxième enfant;
– 4200 francs pour le troisième enfant et les suivants.

Le groupe socialiste ayant déposé un projet de loi (04.102) visant à instaurer un rabais d'impôt pour charge de famille et pour les frais de garde des enfants en bas âge, en remplacement des déductions sociales que nous connaissons, cette proposition a fait l'objet d'un large débat au sein de la commission fiscalité. Pour un examen plus complet de la question, elle a comparé les incidences sur le bordereau d'impôt d'un réaménagement des déductions pour charges de familles selon deux conceptions différentes ou leur remplacement par un système de rabais d'impôt.

Chacune des propositions a été conçue de sorte que globalement leurs conséquences sur le produit de l'impôt soient aussi proches que possible. Ces variantes sont les suivantes:

La méthode actuelle:

déduction fixe par enfant, dont les montants augmentés seraient les suivants:

– 4800 francs, pour le premier enfant;
– 5300 francs pour le deuxième enfant;
– 5800 francs pour le troisième enfant et les suivants.

Le rabais d'impôt:

le projet de loi 04.102 propose un rabais de l'impôt de base de 600 francs pour chaque enfant mineur. Ce montant est porté à 700 francs dès le troisième enfant. La variante étudiée est la suivante:

– 650 francs, pour le premier enfant;
– 700 francs pour le deuxième enfant;
– 750 francs pour le troisième enfant et les suivants.

La déduction progressive ou dégressive:

la déduction varie en fonction du revenu, entre un maximum et un minimum, dans les limites suivantes:

– entre 5500 francs et 4500 francs pour le premier enfant;

– entre 6000 francs et 5000 francs pour le deuxième enfant;

– entre 6500 francs et 5500 francs pour le troisième enfant et chacun des suivants;

– la déduction est réduite de 100 francs pour chaque tranche de revenu net supérieur à une limite déterminée;

– la limite en question est fixée à 70.000 pour les familles avec un enfant; elle est majorée de 10.000 francs pour chaque enfant supplémentaire (80.000 francs pour 2 enfants, 90.000 francs pour trois enfants, etc.).

Exemple: une famille avec deux enfants réalise un revenu net de 85.000 francs; elle obtient une déduction pour enfants de 11.000 francs, selon le calcul suivant : la limite de revenu déterminante à partir de laquelle la déduction est réduite est fixée à 80.000 francs; avec un revenu net de 85.000 francs, la déduction maximale de 11.500 francs (5500 francs plus 6000 francs) est réduite de 5x100 francs.

Les cantons de Fribourg et Bâle-Ville ont opté pour un tel système. A Fribourg, la déduction maximale prévue par la loi diminue à partir d'un revenu donné et en fonction du nombre d'enfants. Dans le canton de Bâle-Ville, la déduction est progressive, c'est-à-dire qu'elle augmente au fur et à mesure que le revenu diminue ou pour expliquer la chose différemment son montant s'accroît progressivement lorsque le revenu passe au-dessous d'une limité donnée. Dans les deux cas la loi prévoit des montants maximum et minimum déductibles. Le fait d'opter pour une déduction dégressive, au fur et à mesure que le revenu augmente ou une déduction progressive, lorsqu'il diminue, revient finalement au même et relève plus de la cosmétique législative que de la technique fiscale pure.

Le rabais d'impôt, tout en étant compatible avec la LHID, ne donne pas pleinement satisfaction pour diverses raisons, qui tiennent à la cohérence du système de l'impôt progressif et à l'imposition selon la capacité contributive, à l'avantage qu'il procure à certains contribuables bénéficiaires de prestations et subsides divers, accentuant par là le phénomène dit des "effets de seuil", mais aussi par le fait qu'il constitue plus une sorte d'allocation complémentaire, qu‘un moyen de réduction de la charge fiscale pour des contribuables ayant des charges de famille.

En revanche, le système de déductions variables en fonction du revenu constitue à l'évidence un compromis intéressant entre la déduction sociale fixe, indépendante du niveau du revenu du contribuable, et le rabais d'impôt, selon la méthode adoptée par le canton de Genève. Sans pour autant mettre en cause la cohérence du système, fondé sur le principe de l'imposition selon la capacité contributive, il permet de réduire un peu plus l'impôt du contribuable, dont le revenu se situe dans une fourchette où il est relativement lourd à supporter, parce que le contribuable doit justement assumer la charge de ses enfants; le poids de cette charge tend en revanche à s’alléger, non seulement pour celui disposant d'un revenu supérieur, mais encore, à l'opposé, pour celui dont le revenu est si faible que l'impôt est déjà fortement réduit et qui bénéficie en plus d'aides de diverses natures non imposables. Tout est finalement fonction de la limite de revenu à partir de laquelle il est convenu que la déduction pour enfant doit augmenter ou diminuer, selon qu'on adopte la méthode "bâloise" ou la solution "fribourgeoise".

On peut arguer que le système actuel basé sur une déduction fixe par enfant devrait être maintenu et qu’il suffirait d’adapter les montants déductibles à ceux pratiqués dans les autres cantons. Le Conseil d'Etat rejoint partiellement ce point de vue car il vous propose d'innover par rapport à la situation actuelle en majorant cette déduction mais en la rendant variable en fonction du revenu.

Certes un peu plus compliquée que la déduction fixe, la déduction variable en fonction du revenu peut être une source d'erreurs pour les contribuables qui remplissent leur déclaration d'impôt de façon traditionnelle "à la main et à la calculette". En admettant que nous adoptions ce système, les contribuables qui s'appuieront sur le logiciel de remplissage de leur déclaration mis à leur disposition dès 2008 ne rencontreraient toutefois aucun problème.

2.1.3. Déduction pour frais de garde des enfants

Une partie de la doctrine considère que les frais de garde des enfants devraient être admis au titre de déduction générale sur le revenu, du moins dans certaines circonstances, lorsque la poursuite d'une activité lucrative n'est pas envisageable sans le recours à ces dépenses. Ce point de vue n'a toutefois pas été suivi jusqu'ici ni par le législateur fédéral, ni par les tribunaux. En d'autres termes, malgré l'aspect économique de la question, le droit fiscal actuel ne considère pas les frais de garde des enfants comme des dépenses nécessaires pour la réalisation du revenu. C'est aussi la raison pour laquelle la déduction pour les frais de garde des enfants ne figure pas expressément dans la LHID, au chapitre des déductions générales obligatoires pour les cantons. Il n'en demeure pas moins qu'actuellement, 22 cantons sur 26, s'appuyant sur leur souveraineté en matière de fixation des déductions sociales et pour enfants, accordent une déduction pour les frais de garde, selon diverses modalités. Dans toutes ces lois cantonales cette déduction figure donc obligatoirement au chapitre des déductions sociales et pour charge de famille. Elle s'ajoute ainsi à la déduction sociale pour enfants et est généralement accordée aux conditions suivantes:

– les deux conjoints vivant en ménage commun exercent une activité lucrative;

– un des conjoints exerce une activité lucrative et l'autre est gravement malade ou durablement invalide et ne peut donc s'occuper de l'enfant sans aide extérieure ou doit le faire garder par des tiers;

– la personne seule (célibataire, veuve, séparée ou divorcée) qui vit avec des enfants dans son propre ménage exerce une activité lucrative ou est gravement malade ou invalide;

– les frais doivent être prouvés et la déduction n'est accordée que si la dépense dépasse un certain seuil. Elle est fondée sur les frais effectifs et est généralement limitée par un maximum fixé dans la loi.

Le projet de loi du groupe socialiste 04.102 prévoit la prise en considération des frais de gardes des enfants sous forme d'un rabais d'impôt. Pour les mêmes raisons que celles évoquées plus haut, s'agissant de la déduction pour enfants, le Conseil d'Etat préfère à cette proposition la déduction des frais de garde.

En outre, le système du rabais d'impôt est difficilement concevable, lorsqu'il s'agit de prendre en considération une dépense particulière ou objective, qui varie de cas en cas, comme les frais de garde par exemple. Explications : pour diminuer la facture fiscale des contribuables ayant des enfants à charge, on leur accorde soit une déduction sociale, au niveau de leur déclaration d'impôt comme actuellement, ou un rabais d'impôt sur bordereau, du seul fait que cette charge d'entretien existe. On ne s'occupe pas de savoir combien coûte l'entretien de l'enfant. La déduction ou le rabais ne dépend donc pas des dépenses réelles engagées pour l'entretien de l'enfant. En revanche, lorsqu'il s'agit de prendre en considération une dépense en francs, comme la participation des parents aux frais de crèche, la déduction ne peut se fonder que sur la dépense elle-même, qui est par conséquent directement retranchée du revenu déclaré et non pas sous forme d'un rabais d'impôt sur bordereau. Ainsi, les parents économisent-ils l'impôt correspondant à la part de leur revenu qu'ils ont consacrée à la garde de leur enfant, ce qui paraît à la fois juste et équitable.

Au demeurant, on peut s'attendre à ce que la déduction pour les frais de garde soit prochainement ancrée dans la LHID au chapitre des déductions générales; dès lors que cette déduction revêtira un caractère obligatoire, il ne sera pas possible de la concevoir autrement que sous forme d'une déduction sur le revenu net.

A relever enfin que l'introduction d'une déduction fiscale pour frais de garde nécessite un réexamen des dispositions légales sur les structures d'accueil de la petite enfance. En effet, la participation des parents aux frais de crèche est basée sur leur revenu imposable. Si le barème des structures d'accueil n'était pas adapté, la déduction des frais de garde se traduirait alors par une diminution du revenu imposable, diminution qui réduirait la participation facturée aux parents. Cette remarque vaut aussi pour l'augmentation de la déduction pour enfants, telle que nous la proposons.

Basé sur la réglementation actuellement en vigueur, le tableau ci-après illustre la participation des parents aux frais de garde dans des structures d'accueil selon le revenu imposable:

Revenu imposable	Coût pour un enfant*		Coût pour 2 enfants*		Coût pour 3 enfants*	
	mensuel	annuel	mensuel	annuel	mensuel	annuel
> 40.000	355	4.260	639	7.668	816	9.792
> 60.000	562	6.744	1.011	12.132	1.292	15.504
> 80.000	790	9.480	1.422	17.064	1.817	21.804
> 100.000	1.092	13.104	1.965	23.580	2.511	30.132
> 120.000	1.372	16.464	2.469	29.628	3.155	37.860
*Coût théorique (maximum absolu) pour les parents pour une garde complète à l'année (12 mois)						

La solution que nous vous proposons consiste à admettre au titre de déduction sociale les frais de garde des enfants, pour la part qui dépasse un pourcentage déterminé du revenu, plutôt qu'une déduction complète, sans limite inférieure. En outre, nous avons prévu une limite supérieure au montant déductible, à l'instar de ce que pratiquent la plupart des cantons. On assure ainsi une meilleure équité entre les contribuables, en fonction de leur revenu net.

La proposition consiste à compléter l'article 39 LCdir, en introduisant la déduction pour frais de garde des enfants par des tiers, aux conditions suivantes:

– la déduction n'est accordée que si le contribuable peut revendiquer une déduction pour enfant(s), selon l'article 39;

– elle est admise pour les enfants jusqu'à l'âge de 12 ans révolus;

– elle est basée sur les dépenses effectives, mais uniquement pour la part supérieure au 5% du revenu net;

– elle est au plus de 3000 francs par an.

Pour éviter les risques d'abus, les frais de garde par des membres de la famille ou des personnes proches ne seront pas admis. En ce qui concerne les contribuables mariés, les deux conjoints doivent exercer une activité lucrative à titre principal; l'activité à temps partiel pouvant aussi revêtir un caractère principal, dès lors qu'il peut être établi que les horaires de travail des deux parents se recouvrent au moins partiellement et sont en plus contraignants. Enfin, la maladie grave ou l'invalidité sont assimilées à une activité lucrative.

2.1.4. Cas particulier des familles monoparentales

La loi actuelle prévoit que les personnes seules faisant ménage commun avec des enfants, dont elles assument pour l'essentiel l'entretien, bénéficient d'une déduction supplémentaire de 7700 francs, augmentée de 1800 francs par enfant, dès le deuxième enfant. Cette déduction, dite pour familles monoparentales, remplace le système du splitting, réservé aux époux vivant en ménage commun.

Au début de l'année 2006, le Conseil d'Etat a examiné la portée de deux arrêts récents du TF, concernant l'interprétation de l'article 11, 1er alinéa, LHID et leurs conséquences sur la fiscalité cantonale. Cette disposition prévoit que "*l'impôt des personnes mariées vivant en ménage commun doit être réduit de manière appropriée par rapport à celui des personnes vivant seules. Cette même réduction est valable pour les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien*."

Dès l'adoption de la LHID, de vives critiques ont été émises à l'encontre de cet article, dont l'interprétation a aussi été controversée. On relevait non seulement que cette disposition contrevenait au principe de l'égalité de traitement et de l'imposition selon la capacité contributive, mais qu'en plus elle enfreignait l'autonomie tarifaire des cantons, garantie par l'article 129, alinéa 2 Cst. Considérant qu'une révision de l'article 11, alinéa 1, devait intervenir rapidement, plusieurs cantons, dont le nôtre, ont pris l'option que le respect de la Constitution devait l'emporter sur une loi fédérale contraire à celle-ci et ont en conséquence adopté un régime différent de celui applicable aux époux vivant en ménage commun.

Dans ses arrêts, le TF constate que la volonté du législateur était bien de faire bénéficier les personnes seules faisant ménage commun avec des enfants de la même réduction d'impôt que celle qui est accordée aux époux mariés. Peu importe que cette personne vive seule avec ses enfants ou en situation de concubinage. Pour ce qui est du respect des principes constitutionnels, le TF n'entre pas en matière, sinon pour rappeler qu'il n'est pas compétent pour en juger au niveau d'une loi fédérale et de citer l'article 191 Cst. qui lui ordonne, ainsi qu'à toute autre autorité, d'appliquer les lois fédérales même anticonstitutionnelles. Cela dit, il ne s'est toutefois pas privé de critiquer l'article 11 LHID, qu'il considère comme contraire au principe de l'égalité de traitement et de celui de l'imposition selon la capacité contributive qui en découle directement.

Le TF se réfère également à l'article 72 LHID aux termes duquel à l'expiration du délai laissé aux cantons pour adapter leur législation (délai échu au 31 décembre 2000): *"le droit fédéral est directement applicable si les dispositions du droit cantonal s'en écartent"*. En raison de l'autonomie tarifaire cantonale, garantie par l'article 129, alinéa 2, Cst. et en vertu de l'article 72, alinéa 3, LHID, selon lequel *"le gouvernement cantonal édicte les dispositions provisoires nécessaires"*, le TF ne se prononce pas sur la question de savoir comment le droit cantonal doit être adapté.

Après examen des conséquences de ces jugements, pour assurer une taxation des familles monoparentales conforme à la jurisprudence du TF, en attente de la prochaine révision de la LCdir, le Conseil d'Etat a pris un arrêté aux termes duquel l'impôt déterminé conformément à la loi sur les contributions directes (LCdir), du 21 mars 2000, ne peut être supérieur à celui des époux taxés conjointement, qui font ménage commun avec le même nombres d'enfants et qui disposent du même revenu net. Concrètement, selon cet arrêté du 15 mars 2006, le régime d'imposition des familles monoparentales prévu par la loi a été provisoirement conservé, pour autant qu'il ne soit pas moins favorable que celui appliqué aux couples mariés. Inversement les familles monoparentales profitent aussi du splitting, lorsqu'elles sont défavorisées par le régime actuel.

Considérant que cette mesure ne peut être que transitoire et que la loi doit impérativement être modifiée, conformément à la jurisprudence citée plus haut, nous devons aussi abroger la déduction pour famille monoparentale, figurant à l'article 39, alinéa 1, let. d., de sorte que les familles monoparentales soient en tout point traitées de la même manière que les couples mariés, c'est à dire en leur accordant entre autres la déduction de 3600 francs, jusqu'ici 2500 francs, pour celles qui ont un revenu modeste, au lieu de la déduction pour personnes seules à revenu modeste, et en les mettant au bénéfice du splitting dans tous les cas.

L'ensemble des modifications que comporte le présent projet se traduiront pour cette catégorie de contribuables par une diminution de leur facture fiscale dans tous les cas. Quelques exemples (sans l'éventuelle déduction pour frais de garde, qui diminuerait encore la facture fiscale) :

Exemple 1.

Famille monoparentale 1 enfant,	loi actuelle	disposition transitoire ACE	projet
Revenu net (avant déductions sociales)	40.000.–	40.000.–	40.000.–
Déduction revenu modeste	200.–	2.500.–	3.600.–
Déduction monoparentale	7.700.–	0.–	0.–
Déductions pour enfants	3.000.–	3.000.–	5.500.–
Revenu imposable	29.100.–	35.500.–	30.900.–
Impôt cantonal et communal moyen	3.558.–	2.332.–	1.604.–
Différences en francs		- 1.226.–	- 1.954.–
Différences en pourcents		- 34,5%	- 54,9%

Exemple 2.

Famille monoparentale 2 enfants,	loi actuelle	disposition transitoire ACE	projet
Revenu net (avant déductions sociales)	70.000.–	70.000.–	70.000.–
Déduction revenu modeste	0.–	0.–	0.–
Déduction monoparentale	9.500.–	0.–	0.–
Déductions pour enfants	6.700.–	6.700.–	11.500.–
Revenu imposable	53.800.–	63.300.–	58.500.–
Impôt cantonal et communal moyen	10.155.–	9.088.–	7.687.–
Différences en francs		- 1.067.–	- 2.468.–
Différences en pourcents		- 10,5%	- 24,3%

Pour le surplus, le Conseil d'Etat attend avec intérêt les adaptations requises de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), du 14 décembre 1990, pour assurer une meilleure égalité de traitement entre les catégories de contribuables: couples mariés, familles monoparentales, familles recomposées (concubins) et personnes vivant seules.

2.2. Taux de l'impôt de base sur le revenu

En comparaison intercantonale l'impôt sur le revenu des personnes physiques dans le canton de Neuchâtel est plus ou moins le même que dans la plupart des cantons, pour les revenus les plus modestes. En revanche, la charge fiscale est plus élevée à partir d'un revenu brut d'environ 45.000 francs, pour une personne seule, et 75.000 francs ,pour un couple marié sans enfant. Dans ces mêmes catégories de revenus, la différence s'accroît sensiblement pour les contribuables mariés avec deux enfants. Ce phénomène trouve son explication dans des taux d'impôt plus élevés qu'ailleurs dans ces catégories de revenu et dans des déductions pour charges de famille, particulièrement basses (voir chiffre 2.1.2. ci-dessus). Pour les revenus très élevés, la différence de la charge fiscale entre le canton Neuchâtel et d'autres cantons tend toutefois à s'atténuer.

Pour ces comparaisons entre cantons, par revenu brut on entend le revenu brut du travail, c'est-à-dire le salaire avant toute déduction (cotisations AVS/AI/APG, 2e pilier, AANP et frais d'acquisition du revenu : déplacements, repas au lieu de travail, etc.), défini par l'Administration fédérale des contributions, dans sa publication annuelle "La charge fiscale en Suisse". C'est en effet le seul critère de comparaison intercantonale fiable, dans tous les cas meilleur que les taux d'impôt qui s'appliquent à un revenu imposable différent dans chaque canton, compte tenu de la diversité des déductions autorisées.

Plutôt qu'une adaptation linéaire du barème d'impôt, à laquelle il conviendrait de procéder en cas de correction des effets de la progression à froid, le Conseil d'Etat est d'avis qu'il convient prioritairement de réduire les taux de l'impôt dans les catégories moyennes de revenu, c'est-à-dire en faveur de contribuables dont le revenu se situe le plus souvent juste au-delà des limites leur permettant de bénéficier de diverses prestations ou subsides. Pour réduire les écarts constatés, il convient de modifier le taux de l'impôt de base, à partir d'un revenu imposable de 30.000 francs environ pour les personnes seules, soit approximativement 55.000 francs pour les contribuables mariés.

Cette modification du barème, combinée au réajustement des déductions sociales pour contribuables à revenu modeste (personnes vivants seules et époux en ménage commun) aura pour conséquence que l'impôt diminuera pour toutes les personnes seules jusqu'à un revenu net de l'ordre de 75.000 francs, alors que pour les contribuables mariés la diminution se fera sentir pour tous les revenus nets inférieurs à 140.000 francs environ, les diminutions les plus fortes atteignant 10% et plus pour les revenus inférieurs à 45.000 francs.

Pour les familles, cette atténuation des taux de l'impôt viendra se combiner à celle résultant de l'augmentation des déductions pour contribuables à revenu modeste, des déductions pour enfants et éventuellement de la déduction pour les frais de garde des enfants en bas âge.

2.3. Quelques exemples

Les trois exemples ci-après illustrent l'effet des modifications proposées sur la facture fiscale du contribuable avec pour les exemples 2 et 3 une déduction pour frais de garde:

Exemple 1

Couple marié, 2 enfants, 1 gain, sans frais de garde	loi actuelle	projet
Revenu net (avant déductions sociales)	80.000.–	80.000.–
Déductions pour enfants	6.700.–	11.500.–
Revenu imposable	73.300.–	68.500.–
Impôt cantonal et communal moyen	11.799.–	10.212.–
Diminution en francs		- 1.587.–
Diminution en pourcent		- 13,5%

Exemple 2

Couple marié, 2 gains, 2 enfants, en crèche à temps partiel	loi actuelle	projet
Revenu net (avant déductions sociales)	120.000.–	120.000.–
Déductions pour enfants	6.700.–	9.500.–
Frais de garde effectifs : Fr. 13'000.- ./. 5% du revenu net Fr. 6'000.- = Fr. 7'000.- (déduction max. 2xFr. 3'000.- = Fr. 6'000.-)	0.-	6.000.–
Revenu imposable	113.300.–	104.500.–
Impôt cantonal et communal moyen	22.750.–	20.000.–
Diminution en francs		- 2.750.–
Diminution en pourcent		- 12.1%

Exemple 3

Famille monoparentale, 2 enfants, dont 1 gardé 11 mois / an	loi actuelle	projet
Revenu net (avant déductions sociales)	60.000.–	60.000.–
Déductions pour contribuable à revenu modeste	500.–	1.200.–
Déductions pour enfants	6.700.–	11.500.–
Frais de garde pour 1 enfant : Fr. 5'000 ./. 5% du revenu net Fr. 3'000.- = Fr. 2'000.-	0.-	2.000.–
Revenu imposable	52.800.–	45.300.–
Impôt cantonal et communal moyen	6.432.–	4.548.–
Diminution en francs		- 1.884.–
Diminution en pourcent		- 29.3%

2.4. Tableaux comparatifs (annexe 3)

Pour davantage de détails et de comparaisons, on se référera aux tableaux figurant à l'annexe 3 du présent rapport. A noter que ces tableaux ne tiennent bien entendu pas compte de la déduction pour frais de garde, puisque tous les contribuables n'y auront pas droit, contrairement aux conséquences de l'augmentation des déductions sociales et de l'adaptation du barème, qui profiteront à tous les contribuables des catégories concernés.

Pour éviter de surcharger ces tableaux comparatifs, nous avons également renoncé à présenter dans le détail l'effet sur le bordereau d'impôt de toutes les variantes étudiées avec la commission fiscalité. Celle-ci ayant largement approuvé les propositions que nous vous soumettons, les tableaux annexés indiquent pour diverses situations personnelles et familiales et à différents niveaux de revenu quelles sont les incidences des modifications que nous vous proposons par rapport à la loi actuelle et en comparaison d'une correction ordinaire de la progression à froid.

3. PROPOSITIONS DIVERSES

Comme indiqué en préambule, notre législation fiscale, bien que récente, doit déjà faire l'objet de quelques adaptations, pour la plupart mineures, mais nécessaires, en raison de l'évolution de la pratique et de la jurisprudence, notamment pour éliminer des risques d'évasion fiscale ou encore éviter des risques d'interprétation erronée, voire de combler quelques lacunes apparues après l'entrée en vigueur de la loi. Nous saisissons donc cette occasion pour vous proposer d'introduire ces modifications nécessaires.

A une exception près, toutes ces propositions concernent la loi sur les contributions directes (LCdir), du 21 mars 2000. Une seule vise la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers, du 20 novembre 1991. Pour celles qui concernent la loi sur les contributions directes, quelques-unes en particulier méritent explications et commentaires eu égard à leur dimension politique. Pour les autres, nous vous renvoyons au commentaire par article du projet ci-après.

3.1. Imposition des gains de loteries

Les gains de loterie sont actuellement soumis à la taxation ordinaire. Ils s'ajoutent donc aux autres revenus et sont imposés aux taux ordinaires. Or ces revenus échappent fréquemment à l'impôt pour deux raisons essentielles. Le cumul des trois impôts (IFD, canton et commune) est supérieur à celui de l'impôt anticipé récupérable si le gain est déclaré, si bien que les contribuables ne sont pas enclins à annoncer ces revenus au fisc. Il faut par ailleurs relever que les cantons voisins pratiquent une imposition plus favorable que la nôtre pour ce type de gain. Ces constatations militent en faveur d'une modification des taux d'imposition des gains de loteries.

Selon la pratique actuelle des autorités fiscales, fondée sur une jurisprudence du Tribunal fédéral, à défaut d'une disposition expresse de la loi, le contribuable peut déduire de ses gains imposables l'ensemble des mises et des enjeux dépensés durant la période fiscale, ceci au titre de frais d'obtention du revenu. La conséquence est que certains contribuables peu scrupuleux se sont adonnés à un trafic organisé pour récupérer un maximum de tickets perdants, leur permettant de déduire des mises et enjeux qu'ils n'ont pas eux-mêmes supportés, jusqu'à hauteur des gains déclarés. L'opération peut s'avérer très "juteuse" pour des joueurs invétérés, qui récupèrent ainsi l'impôt anticipé de 35%, sans avoir d'impôt direct supplémentaire à payer, puisque leurs gains nets, déduction faites des mises sont nuls. Avec ce système, certains contribuables sont même allés jusqu'à déclarer des gains réalisés par d'autres, pour récupérer l'impôt anticipé sans payer d'impôt direct. Il s'agit donc aussi d'éviter ces tricheries graves en limitant strictement la possibilité de déduire les mises.

A l'instar des cantons qui ont déjà instauré une méthode d'imposition distincte des gains de loterie, il convient d'éliminer les cas bagatelles en fixant un montant minimum imposable.

Selon la disposition proposée, sont assimilés aux loteries, les paris professionnels et autres opérations analogues aux loteries (PMU, Sport-toto, etc.). Cette modification permettra accessoirement de simplifier également la pratique en ce qui concerne l'imposition des gains en nature provenant de concours gratuits (loteries publicitaires).

3.2. Déductions des dons en faveur de personnes morales poursuivant des buts de service public ou d'utilité publique

Le droit fédéral laisse aux cantons le soin de fixer les limites de la déduction des dons à des personnes morales poursuivant des buts d'utilité publique ou de service public ou encore en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements. Dans la majorité des cantons, la limite de cette déduction est fixée à 5% ou 10% du revenu net. La Confédération et quelques cantons admettent la déduction jusqu'à 20% du revenu.

Sur le plan des principes, le Conseil d'Etat n'est pas particulièrement favorable à encourager les aides financières à des institutions de toute sorte poursuivant divers buts reconnus d'utilité publique, par le truchement de la fiscalité. En clair, le choix de chaque citoyen d'apporter son soutien à tel ou tel organisme ne devrait pas être dicté par la possibilité d'une déduction fiscale de ses dons. Ou, en d'autres termes, il ne devrait pas revenir aux collectivités publiques de "subventionner" indirectement les dons que décident de faire nos concitoyens, au travers d'une réduction de leur facture fiscale.
Cela étant dit, le canton de Neuchâtel se distingue de ses voisins en ayant fixé une limite particulièrement basse (1% du revenu net), pour la déduction des dons à des institutions d'utilité publique. Cette situation étant connue du public, nombreuses sont les interventions de particuliers nous invitant à faire preuve d'un peu plus de largesse dans ce domaine. Selon les statistiques de la taxation, le nombre de contribuables revendiquant chaque année une déduction au titre de dons n'est pas très élevé : environ 6500 contribuables ont défalqué un ou plusieurs dons dans leur déclaration d'impôt annuelle; parmi eux, 1500 seulement, ont obtenu la déduction maximale de 1% de leur revenu. Ces raisons et la pratique adoptée par nos voisins amènent le Conseil d'Etat à proposer de porter le maximum de la déduction à 5% du revenu net.

Pour d'autres commentaires sur la question du traitement fiscal des personnes morales poursuivant un but de service public ou d'utilité publique, on se reportera au chapitre consacré à la révision du droit des fondations.

3.3. Loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers, du 20 novembre 1991

A défaut d’une disposition expresse de la loi, il n’est actuellement pas possible de soumettre aux lods les acquisitions d’immeubles "clés en main". Selon une pratique de plus en plus répandue, lors de promotions immobilières, l’acquisition d’appartements en propriété par étage ou de maisons familiales s’effectue par le biais de deux contrats distincts: acte authentique pour l’achat d’une part de copropriété du terrain ou d’une parcelle et contrat d’entreprise comportant le prix de la construction "clés en mains".

Ce procédé permet aux acquéreurs de réaliser une économie de lods parfois substantielle, ceux-ci n’étant calculés que sur la valeur du terrain, lorsque le contrat est signé avant le début des travaux. En outre. on se trouve manifestement en présence d’une inégalité de traitement entre des personnes qui choisissent ce mode d’acquisition, selon que les contrats sont signés au début de la promotion immobilière, durant la construction ou après son achèvement. Dans ce dernier cas, les lods sont dus sur la valeur total du transferts (terrain et bâtiment), alors que si l’acquisition intervient plus tôt,

le droit de mutation ne sera calculé que sur la valeur du terrain figurant dans l'acte authentique, plus éventuellement sur celle des travaux en cours.

Selon une estimation du service des contributions, si la modification proposée avait été en vigueur en 2006, le canton aurait encaissé un supplément de lods de l'ordre de 1.9 millions de francs.

4. ADAPTATION DE LA LEGISLATION FISCALE AU DROIT FEDERAL

Parmi les modifications récentes de lois fédérales, plusieurs ont des conséquences sur la fiscalité dans les cantons, soit que la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), du 14 décembre 1990, a elle-même été révisée, soit que les nouvelles lois fédérales comportent des dispositions fiscales particulières, obligatoires pour les cantons. Pour les motifs exposés plus haut, le présent rapport ne constitue que le premier volet de la réforme de la fiscalité et ne comporte en conséquence que les propositions de révision de la législation fiscale cantonale se rapportant à des modifications du droit fédéral déjà en vigueur et pour lesquels le délai d'adaptation laissé aux cantons est soit déjà échu ou en passe de l'être.

Comme déjà évoqué ci-avant, nous aurons l'occasion de revenir ultérieurement devant votre Autorité, en fonction du sort que le législateur fédéral réservera à d'autres projets actuellement en travail auprès des commissions parlementaires ou dont l'entrée en vigueur reste incertaine, jusqu'à ce que soit connue l'issue de la procédure référendaire en cours.

4.1. Loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (Loi sur la fusion, LFus) du 3 octobre 2003

4.1.1. Loi sur les contributions directes (Lcdir), du 21 mars 2000

La Lfus remplace les dispositions précédentes du droit des obligations sur la fusion et la transformation d'entreprises et comble certaines lacunes. Alors que l'ancien droit ne régissait que la fusion de sociétés anonymes, de sociétés en commandite par actions et de sociétés coopératives, la fusion de toutes les formes de sociétés du droit des obligations, ainsi que celle des associations et des fondations, fait dorénavant l'objet d'une réglementation légale.

La transformation de la forme juridique, qui n'était prévue précédemment que pour la transformation d'une SA en une Sàrl, est maintenant admise de manière générale pour autant que les structures des différentes formes juridiques soient compatibles. De plus, la Lfus facilite la restructuration en introduisant l'institution juridique de la scission. Le transfert d'une entreprise ou d'une partie de celle-ci a été simplifié au moyen du nouvel instrument que constitue le transfert de patrimoine.

La loi régit les possibilités et exigences de droit civil et les conséquences selon le droit fiscal des restructurations au niveau de l'entreprise (revenu provenant de l'activité indépendante, impôt sur le bénéfice, droits de mutation, plus impôt anticipé et droit de timbre fédérauxl).

Les conditions posées pour qu'une restructuration soit fiscalement neutre et les conséquences découlant de leur non-respect, total ou partiel, ont été précisées dans les lois fiscales concernées, en particulier dans la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD), du 14 décembre 1990 et, pour ce qui concerne les cantons, dans la loi fédérale sur

l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), du 14 décembre 1990.

La législation fiscale existante prévoit, sous certaines conditions, la neutralité de restructurations d'entreprises. Parmi les principaux changements par rapport à l'ancien droit, les réserves ne sont pas imposées, non seulement en cas de fusion ou scission (horizontale ou verticale) de sociétés, mais également en cas de transferts d'éléments patrimoniaux, d'exploitation ou de partie d'exploitation d'une société à une autre, ainsi qu'en cas de transferts de droit de participation, suite à des restructurations.

Les nouvelles règles englobent ainsi des opérations de fusion et de scission entre sociétés de même forme juridique (p. ex. la fusion de deux sociétés anonymes) et celles entre sociétés de formes juridiques différentes (p.ex. fusion d'une société en nom collectif avec une SA). De plus, la nouvelle réglementation est applicable aux opérations transfrontalières, c'est-à-dire à celles auxquelles participent des sociétés dont le siège est dans des Etats différents.

Les cantons disposaient d'un délai échéant au 1er juillet 2007 pour adapter leur législation interne, à défaut de quoi, le droit fédéral devient directement applicable. Les articles 22 et 87 Lcdir doivent en conséquence être modifiés.

Selon le Message du Conseil fédéral concernant la Lfus du 13 juin 2000, "c*es modifications proposées n'entraîneront pas de pertes de recettes pour l'impôt fédéral direct; en effet, ces propositions ne préconisent pas d'abandonner l'imposition, mais de la différer jusqu'à la réalisation effective des bénéfices de l'entreprise*" (FF 2000 3995, page 169).

De même que pour l'IFD **les conséquences financières** au niveau de l'impôt direct pour le canton et les communes sont négligeables. Pour éviter une dysharmonie dans l'application du droit fiscal, eu égard à la LIFD déjà modifiée, les autorités fiscales ont du reste anticipé la révision et tiennent déjà compte des nouvelles dispositions lors de l'examen des restructurations, sauf en matière de droits de mutation immobiliers, pour lesquels la situation est sensiblement différente.

4.1.2. Loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers, du 20 novembre 1991.

La Lfus fixe les conditions auxquels des transferts immobiliers dans le cadre de restructurations d'entreprises échappent aux droits de mutation cantonaux, ceci de façon impérative pour les cantons (harmonisation). Dès lors, l'article 8 de la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers, du 20 novembre 1991 doit être modifié.

Selon le droit actuel, en cas de restructuration, seuls les immeubles affectés à l'exploitation de l'entreprises sont exemptés des lods. Les immeubles de placement, donc non nécessaires à l'exploitation, y sont en revanche soumis. Dorénavant, l'exemption des droits de mutation sera étendue à tous les immeubles.

Le produit des lods liés à des restructurations fluctue fortement d'une année à l'autre. Qu'on en juge: de 2002, année à partir de laquelle le Service des contributions dispose d'une base de données détaillées, à 2006 les lods perçus sur ce type d'opérations a fluctué entre un maximum de 660.000 francs en 2003 et zéro en 2004; la moyenne annuelle sur 5 ans se situant à environ 0.5 million de francs.

Le droit fédéral prescrit que l'exonération des droits de mutation sur les transferts immobiliers devient effective pour les cantons dans les 5 ans suivant l'entrée en vigueur

de la Lfus. En raison des conséquences financières de cette modification, nous proposons d'utiliser pleinement ce délai et de retarder l'entrée en vigueur de cette modification au 1er juillet 2009.

4.2. Droit des fondations, Loi fédérale du 8 octobre 2004

Le nouveau droit des fondations ("Initiative Schiesser") modifie la législation fiscale, tant en ce qui concerne l'exonération des personnes morales poursuivant des buts de services publics ou d'utilité publique que de la déduction des dons en leur faveur. Sur ce dernier point, non seulement les dons en espèces, mais aussi sous forme d'autres valeurs patrimoniales seront dorénavant déductibles. La pratique devra encore préciser la portée de cette nouvelle disposition.

D'après le droit en vigueur, seuls les versements aux personnes morales, exonérées en vertu de leurs buts de service public ou d'utilité publique, sont déductibles. Dorénavant, la déduction sera étendue aux libéralités en faveur des collectivités de droits publics, soit la Confédération, les cantons et les communes. Les cantons demeuront toutefois libres de fixer les limites de la déduction, soit par exemple en pourcent du revenu net, ou en valeur absolue.

En ce qui concerne les personnes morales poursuivant des buts de service public ou reconnu d'utilité publique, l'ancien droit réservait l'exonération fiscale aux seules personnes morales qui ne poursuivaient que des buts, qualifiés de *pure* utilité publique. Dans le nouveau texte, l'expression "pure utilité publique" a été remplacée par une notion plus large "d'utilité publique". Concrètement, cela signifie que des personnes morales poursuivant plusieurs buts peuvent dorénavant aussi bénéficier de l'exonération, pour autant que l'un deux au moins revête le caractère d'utilité publique. Dans ce cas, l'exonération ne sera cependant que partielle. Ici également, la pratique devra encore préciser la portée de cette nouvelle disposition.

4.3. Loi fédérale sur des modifications urgentes de l'imposition des entreprises, du 23 juin 2006.

Le revenu de la fortune mobilière des personnes physiques comprend, entre autres, les distributions ouvertes ou occultes de dividendes ("prestations appréciables en argent") sur des participations au capital de personnes morales. Selon la pratique confimée par la jurisprudence du TF, il y a distribution dissimulée de bénéfice dans des situations précises, en particulier en cas de liquidation partielle indirecte et de transposition (également dénommée "vente à soi-même").

On a affaire à une liquidation partielle indirecte lorsque l'acquéreur d'une société, qui dispose de réserves ouvertes importantes, utilise une partie des actifs disponibles non nécessaires à l'exploitation, pour financer l'achat de la participation. Cette opération qui se traduit par un appauvrissement de la société et un enrichissement du vendeur est considéré pour lui comme revenu imposable et non pas comme un gain en capital privé.

Selon la théorie de la transposition, on a également affaire à une distribution imposable lorsque les actions d'une société sont vendues à une autre (société holding), détenue par le même actionnaire ou groupe d'actionnaires (vente à soi-même) à une valeur supérieure à la valeur nominale des actions et qu'en contrepartie de leurs apports, le ou les actionnaires reçoivent soit des actions de la société holding, dont la valeur nominale correspond à la valeur intrinsèque des actions apportées, soit un paiement en espèce ou l'inscription d'une créance à hauteur de la valeur de l'apport. L'enrichissement résultant de cette opération n'est pas assimilable à un gain en capital, mais à un rendement de la fortune imposable.

Bien que les avis n'aient pas été unanimement en faveur de ces nouvelles règles ancrées dans le droit fédéral, dans la mesure où elles définissent strictement les conditions de la liquidation partielle indirecte et de la transposition et limitent les possibilités d'imposition jusqu'ici ouvertes par la jurisprudence du Tribunal fédéral, elles ont au moins le mérite d'apporter une certaine clarté en limitant la pratique des autorités fiscales à des situations bien définies.

Les conséquences financières de ces modifications sont relativement limitées. Elles ne sont du reste pas évaluables précisément, les cas de liquidation partielle ou de transposition devenant moins fréquents, vu les précautions prises depuis un certain temps par les contribuables pour éviter les mauvaises surprises

4.4. Loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux (LPCC), du 23 juin 2006

Cette nouvelle loi adoptée par l'Assemblée fédérale le 23 juin 2006 est entrée en vigueur le 1er janvier 2007. Par cette révision, la législation sur les fonds de placement a été adaptée aux nouvelles normes de l'Union européenne (UE) et étendue à toutes les formes de placements collectifs de capitaux.

Jusqu'à présent, il n'était pas possible de fonder en Suisse une société d'investissement à capital variable (SICAV) – une forme de fonds de placement soumise au droit de la société anonyme – le droit de la société anonyme ne le permettant pas.

La révision totale de la loi sur les fonds de placement vise notamment à

– rétablir la compatibilité de la législation suisse sur les fonds de placement avec les normes européennes;

– étendre le champ d'application de la législation sur les fonds de placement à toutes les formes de placements collectifs;

– augmenter l'attrait et à promouvoir la compétitivité de la place suisse des fonds de placement en créant notamment de nouvelles formes juridiques pour les placements collectifs telles que la SICAV et la société en commandite de placements collectifs et en soumettant à la loi les sociétés d'investissement à capital fixe (SICAF), qui n'étaient réglementées jusqu'à présent que par le droit boursier;

– aménager et à renforcer la protection des investisseurs par une transparence accrue.

L'extension du champ d'application de la loi fédérale a entraîné, en lieu et place de la révision partielle, initialement prévue, une révision totale de la LFP et notamment l'introduction du terme générique "placements collectifs de capitaux" ainsi que le changement de titre de la LFP en "loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux, LPCC)".

A l'exception de la société d'investissement à capital fixe (SICAF), assimilée fiscalement à la société anonyme, les nouvelles formes de placement collectif de capitaux seront exonérées des impôts directs comme le sont les fonds de placement contractuels. Le revenu de la fortune mobilière inclut le rendement des parts de fonds de placement, pour autant qu'il ne provienne pas des immeubles en propriété directe du fonds; idem, en ce qui concerne la fortune, les parts de fonds de placement n'étant imposables que pour la différence entre la valeur de l'ensemble des actifs du fonds et celle de ses immeubles en propriété directe.

Toujours selon le droit en vigueur, les fonds de placement qui possèdent des immeubles en propriété directe paient l'impôt sur le capital correspondant à leur fortune nette. Ils sont également soumis à l'impôt sur le bénéfice correspondant au rendement net de ces immeubles.

Le nouveau droit n'instaure pas de modifications significatives, tant en ce qui concerne l'impôt sur le revenu et la fortune des détenteurs de parts que de l'imposition des placements collectifs de capitaux. Ceux-ci sont soumis à l'impôt sur le capital et sur le bénéfice, uniquement s'ils possèdent des immeubles en propriété directe, l'imposition demeurant limitée à la fortune immobilière nette et à son rendement. La seule exception concerne l'exonération des placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, lorsque les investisseurs sont exclusivement des institutions de prévoyance professionnelle ou des caisses suisses d'assurances sociales et de compensation. Pour le surplus, il s'agit d'adapter le texte de la loi au nouveau droit fédéral et d'y apporter les modifications rédactionnelles nécessaires.

Les conséquences financières des modifications législatives consécutives à l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux (LPCC), du 23 juin 2006, sont négligeables.

5. COMMENTAIRES PAR ARTICLE

5.1. Loi sur les contributions directes (LCdir), du 21 mars 2000

5.1.1. Pertes à l'étranger (art. 7, al. 3)

Le texte de loi actuel comporte une lacune en ce sens qu'il n'est pas précisé, contrairement à l'impôt fédéral direct et aux autres lois cantonales que les pertes subies à l'étranger ne sont déductibles que pour le taux. Aussi est-il nécessaire de réviser cette disposition en profitant de reformuler le texte, comme celui des autres lois. L'article 7, alinéa 3, nouveau, est calqué sur l'article 6, alinéa 3, LIFD.

Cette modification n'engendre aucune conséquence sur le produit de l'impôt, mais offre une meilleure garantie contre les risques de contestation et de procédures judiciaires, eu égard à une pratique confirmée, mais ne ressortant pas expressément de la législation fiscale.

5.1.2. Placement collectifs de capitaux (art. 11 al. 3 (nouveau); 23 al. 1, let. e; 47 let. e; 49 al. 7 (abrogé); 75 al. 2; 81 al. 1, let. j (nouveau); 92 al. 4, 101; 107 al. 3; 110 et 195 al. 3;)

Ces diverses précisions et modifications rédactionnelles sont nécessaires eu égard à la loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux. Elles sont reprises des articles correcpondants de la LHID et de la LIFD et remplacent les anciennes dispositions relatives à l'imposition des fonds de placements qui possèdent des immeubles en propriété directe, ainsi que de leur rendement, auprès des détenteurs de parts. De par leur caractère contraignant pour les cantons, ces dispositions garantiront un traitement fiscal harmonisé, sous réserve des taux d'imposition demeurant de la compétence des cantons. On assurera ainsi un traitement semblable aux trois niveaux d'impôts et conforme au nouveau droit fédéral dans ce domaine.

5.1.3. Fusion, scission, transformation d'entreprises et transferts de patrimoine (art. 22 al. 1; 87 al. 1 à 6; 87a (nouveau)

Les modifications apportées aux articles 22 (entreprises individuelles ou sociétés de personnes) et 87 (personnes morales), reprennent pratiquement mot pour mot les nouvelles dispositions des articles 8 et 24 de la LHID, respectivement des articles 19 et 71 LIFD, elles-mêmes instaurées par la loi fédérale sur la fusion, en vigueur depuis le 1er juillet 2004.

Les modifications adoptées au plan fédéral (LHID) revêtent un caractère obligatoire pour les cantons. En vertu de l'article 72e LHID, à défaut d'une adaptation de la législation fiscale cantonale à l'expiration du délai de trois ans laissé aux cantons pour y procéder, le nouveau droit fédéral est directement applicable, si les dispositions du droit cantonal s'en écartent. Le délai en question étant échu depuis le 1er juillet 2007, il convient donc de modifier les articles précités, sans plus attendre.

Outre ces modifications impératives, à l'instar des règles adoptées par d'autres cantons, nous vous proposons de compléter la loi par un art. 87a (nouveau), sous la note marginale "modification du statut fiscal". Cette précision est utile pour éviter les risques d'évasion et réserver l'imposition de réserves latentes, lorsque consécutivement à une restructuration le statut fiscal d'une société est modifié et que celle-ci est soumise à une imposition réduite, par ex. en cas de scission verticale d'une entreprise avec création d'une société holding. On évite ainsi que des réserves latentes, par définition non imposées, qui auraient été constituées à charge du bénéfice d'une entreprise industrielle ou commerciale, par exemple, ne soient transférées dans une nouvelle entité juridique, où elles pourraient échapper à toute imposition lors de leur dissolution, compte tenu du régime privilégié dont bénéficie ladite société. Les conséquences financières de cette mesure ne sont pas évaluables. Dans tous les cas, elles ne peuvent être que positives.

5.1.4. Imposition des entreprises – Liquidations partielles indirectes et transpositions (art. 23a nouveau)

Sous le titre de loi fédérale sur des modifications urgentes de l'imposition des entreprises, le 23 juin 2006, l'Assemblée fédérale a modifié la LHID par l'adjonction d'un article 7a nouveau, ainsi que la LIFD par un article 20a, nouveau également et de teneur identique. Ces nouvelles règles se rapportant à la liquidation partielle indirecte et à la transposition ont donc été séparées du projet de réforme II de l'imposition des entreprises adopté en mars 2007, pour être traitées prioritairement. Le législateur fédéral a ainsi manifesté son souci d'assurer la mise en vigueur de ces dispositions, dans tous les cas et quel que soit donc le sort qui sera réservé à la réforme II de l'imposition des entreprises, en cas de référendum populaire.

La loi fédérale susmentionnée est entrée en vigueur le 1er janvier 2007. Les nouvelles règles qu'elles comportent sont clairement impératives pour les cantons. L'article 72f LHID également adopté le 23 juin 2006 stipule du reste que les cantons adaptent leur législation à l'article 7a (LHID) pour la date de son entrée en vigueur et encore que dès son entrée en vigueur, l'article 7a prime les dispositions cantonales contraires.

5.1.5. Droit des fondations – déduction des dons et exonération des personnes morales poursuivant des buts de service public ou d'utilité publique (art. 36 al. 1 let. i; 81 al. 2, let. f; 85 let. c)

Les articles de la loi traitant de la déduction des dons en faveur de personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou reconnus d'utilité publique et ceux fixant les

conditions auxquelles ces dernières sont exonérées de l'impôt direct sont adaptés au texte révisé de la LHID. De plus, le montant maximum de la déduction des dons effectués par des personnes physiques a été fixé à 5% du revenu net, au lieu de 1% (art. 36 al.1, let. i).

5.1.6. Déduction pour couple et personne seule à revenu modeste (art. 38 al. 2)

La déduction pour couple à revenu modeste (art. 38 al. 1) a été portée de 2500 francs à 3600 francs. Cette modification entrera en vigueur le 1er janvier 2008. Pour les motifs exposés plus haut, nous proposons également une adaptation de la déduction pour personne seule à revenu modeste, actuellement fixé à 1600 francs, pour la porter à 2000 francs. La limite du revenu net à partir de laquelle la déduction est progressivement réduite, de 100 francs par tranche de 1000 francs de revenu net surpérieur à 26.000 francs, n'est pas modifiée.

5.1.7. Charges de familles (art. 39)

La proposition du Conseil d'Etat consiste à remplacer le système actuel de déductions fixes pour chaque enfant, quel que soit le niveau du revenu, par une déduction dégressive selon la variante exposée sous chiffre 1. "Imposition de la famille et des contribuables à revenu modeste". Ainsi, tous les contribuables avec charge d'enfants bénéficieront d'une déduction plus élevée qu'actuellement, y compris donc ceux dont le revenu ne leur permet d'obtenir que le montant minimum de la déduction pour enfant. En résumé,

– la déduction pour le premier enfant passe de 3000 francs à un minimum de 4500 francs et un maximum de 5500 francs;

– la déduction pour le deuxième enfant passe de 3700 francs à un minimum de 5000 francs et un maximum de 6000 francs;

– la déduction pour le troisième enfant et chacun des suivants passe de 4200 francs à un minimum de 5500 francs et un maximum de 6000 francs;

Pour l'octroi de la déduction, la disposition légale actuelle fixe une limite d'âge de l'enfant majeur qui suit une formation à 25 ans révolus. Vu l'allongement de la durée de certaines études, nous proposons de supprimer cette limite. Ainsi, pour autant que la preuve soit apportée que l'enfant majeur suit régulièrement une formation, et que cette dernière le prive de la possibilité d'exercer une activité lucrative et donc de subvenir à ses besoins, les parents qui assument cette charge pourront bénéficier de cette déduction au-delà de la limite d'âge actuelle de leur enfant.

L'article 39 de la loi est en outre complété par l'introduction d'une déduction pour frais de garde des enfants dont les parents exercent une activité lucrative à titre principal, aux conditions exposées ci-dessus.

La LHID dans sa teneur actuelle exige que les personnes seules qui font ménage commun avec des enfants, dont elles assument pour l'essentiel l'entretien, doivent bénéficier du même régime d'imposition que les contribuables mariés (application du splitting pour déterminer le taux d'imposition). Cette conception a été confirmée par la jurisprudence récente du TF. Il s'ensuit que la déduction spéciale pour "familles monoparentales", prévue par l'article 39, alinéa 1, let. d. doit être abrogée.

Selon l'article 39, alinéa 1, let. e, le contribuable qui pourvoit à l'entretien de personnes nécessiteuses, autres que le conjoint ou les enfants, peut prétendre à une déduction

identique à celle prévue pour les enfants à sa charge. La pratique a cependant révélé la difficulté d'appliquer cette disposition, les moyens de preuve faisant souvent défaut et les risques d'abus fréquents, en particulier lorsque la personne à charge dispose d'un autre domicile que le contribuable qui subvient à ses besoins, ce cas de figure étant aussi le plus répandu.

Vingt-deux cantons prévoient une déduction de ce type, qui fonde son origine dans le droit de la famille, qui oblige chacun à fournir des aliments à ses parents en ligne directe, lorsque à défaut de cette assistance, ils tomberaient dans le besoin (art. 328 CC). Les montants déductibles sont toutefois inférieurs aux déductions pour enfants dans dix-huit cantons. Cette différence s'explique notamment par le fait que les prestations de la prévoyance vieillesse et invalidité, des premier et deuxième piliers, voires celles des services de l'action sociale, permettent de couvrir les besoins essentiels des personnes concernées dans la très grande majorité des cas.

Pour l'ensemble de ces raisons, le Conseil d'Etat vous propose, non pas de supprimer la déduction pour personnes nécessiteuses, mais de fixer cette déduction au maximum à 3000 francs par personne.

5.1.8. Calcul de l'impôt (art. 40)

En lieu et place d'une adaptation du barème de l'impôt sur le revenu selon les règles strictes d'une correction linéaire des effets de la progression à froid, nous vous proposons quelques modifications plus modestes, pour tenir compte aussi d'une charge fiscale plus élevée qu'ailleurs dans les catégories moyennes de revenu. Nous avons profité de cette occasion pour aussi retoucher les catégories du barème, de sorte que la progression de l'impôt soit plus régulière qu'actuellement. Les tableaux de l'annexe 3, permettant de comparer avec précision les montants d'impôts dûs pour les personnes seules et les couples mariés sans enfant, indiquent très précisément les différences qui résultent de ces adaptations du barème.

Pour les raisons exposées plus haut, l'article 40, alinéa 3, prévoit désormais expressément que les personnes seules qui font ménage commun avec des enfants dont elles assument l'entretien sont soumises au même régime que les époux vivant en ménage commun (splitting).

5.1.9. Prestations en capital provenant de la prévoyance – taux minimum de l'impôt (art. 42, let. a)

Les prestations en capital provenant de la prévoyance sont soumises à une imposition distincte des autres revenus, à un taux réduit. L'article 42 fixe le mode de calcul de l'impôt. Lors de la réduction générale des coefficients d'impôt communaux de 30 points à partir de la période fiscale 2005, certaines communes avaient interprété l'article 42, let. a) dans le sens que le taux réel de l'impôt ne pouvait être inférieur à 2.5% (minimum absolu), abstraction faite du coefficient communal. Cette interprétation erronée aurait conduit à une augmentation de l'impôt sur les prestations en capital, non voulue par le législateur. Il est en conséquence utile de préciser que le taux minimum de 2.5% est celui de l'impôt de base et non un minimum absolu.

5.1.10. Taux de l'impôt pour les gains de loterie (art. 42a nouveau)

Le projet reprend les propositions d'une imposition des gains de loterie sur la base d'un taux fixe, de sorte que le cumul de l'impôt au trois niveaux demeure en-deçà du taux de 35% de l'impôt anticipé récupérable. En outre, pour éviter les abus, une déduction limitée des mises fixée en pourcent des gains est introduite.

5.1.11. Calcul de l'impôt sur la fortune – (art. 53 al. 3)

Pour les mêmes raisons que celles concernant l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la fortune des personnes seules, qui font ménage commun avec des enfants dont elles assument l'entretien, doit être le même que celui des époux vivant en ménage commun (splitting).

5.1.12. Impôt sur les gains immobiliers – (art. 58 al. 3 et 4 nouveaux)

La loi dans sa teneur actuelle ne permet pas de différer totalement l'impôt lors de donations ou d'avances d'hoirie partielles, plus concrètement en cas de transferts d'immeubles, le plus souvent de parents à enfants, lorsque les prestations de l'acquéreur sont inférieures à l'estimation cadastrale, par exemple immeuble vendu à un prix correspondant à la valeur résiduelle de l'endettement hypothécaire. Les alinéas 3 et 4 nouveaux de l'article 58 permettent d'assurer un traitement identique à celui appliqué pour les transferts par succession et de simplifier la pratique, lorsque l'immeuble est transféré avec reprise de charges.

Les conséquences financières de cette modification sont pratiquement nulles, vu que l'imposition du gain n'est pas abandonnée, mais simplement reportée dans le temps, et ce même du fait que le cessionnaire bénéficie d'une durée de propriété plus longue, lorsqu'il revendra l'immeuble, pour le calcul du taux de l'impôt sur le gain immobilier qu'il réalise à ce moment. En outre, vue sous un angle économique, cette solution permet d'appréhender la substance fiscale lors d'un transfert à titre onéreux, qui permet au vendeur de disposer des liquidités nécessaires au paiement de l'impôt.

5.1.13. Impôt à la source – travailleurs domiciliés à l'étranger, définition (art. 147)

Depuis l'entrée en vigueur de l'accord bilatéral entre la Suisse et l'Union Européenne sur la libre circulation, nous avons affaire à deux catégories ou définitions de "travailleurs frontaliers" : ceux qui passent la frontière chaque jour pour se rendre de leur domicile à leur lieu de travail et ceux qui disposent d'un pied à terre en Suisse et ne retournent généralement qu'une fois par semaine à leur domicile. Alors que selon l'Accord franco-suisse sur l'imposition des travailleurs frontaliers, du 11 avril 1983, les premiers sont assujettis à l'impôt direct à leur domicile, les seconds sont soumis à l'impôt à la source au lieu de travail, en vertu des règles de droit fiscal international.

Dans sa teneur d'origine, l'article 147 ne prévoit pas de soumettre à l'imposition à la source les travailleurs "frontaliers" entrant dans cette nouvelle catégorie. Il convient donc d'apporter cette précision rédactionnelle en reprenant in extenso la définition de travailleurs domiciliés à l'étranger, figurant à l'article 91 LIFD.

5.1.14. Procédure en réclamation – conditions (art. 201)

L'article 201, alinéa 2, a été jugé contraire au droit fédéral par le Tribunal fiscal dans un arrêt du 3 mars 2006. Selon l'article 48 LHID, pour être recevable, une réclamation ne doit pas obligatoirement être motivée, sauf si elle est dirigée contre une taxation d'office.

Ainsi, en cas de réclamation non motivée, l'autorité fiscale doit dans tous les cas donner au contribuable l'occasion de préciser les motifs de son opposition, avant de statuer sur sa recevabilité. Il convient en conséquence d'adapter la disposition légale au droit fédéral et à cette jurisprudence.

5.1.15. Estimation cadastrale – révision intermédiaire (art. 209)

La dernière réestimation générale des immeubles est en vigueur depuis le 1er janvier 1995. Au fil du temps de nombreux immeubles font l'objet de réfections importantes qui ont pour effet d'augmenter aussi bien leur valeur vénale que leur valeur de rendement.

La disposition légale actuelle ne permettant théoriquement de réviser l'estimation cadastrale qu'en cas de transformation, il est nécessaire de l'adapter pour assurer une application correcte de la loi et garantir une meilleure égalité de traitement entre propriétaires. Il est important de reveler que cette modification n'aura aucune incidence sur la déduction des frais d'entretien, au sens de l'article 35 LCdir.

5.1.16. Soustraction d'impôt – responsabilité des héritiers (art. 253)

Selon l'ancien art. 57, alinéa 3, LHID, les héritiers d'un contribuable qui a commis une soustraction répondaient, solidairement et indépendamment de toute faute de leur part, des amendes fixées par une décision entrée en force jusqu'à concurrence de leur part héréditaire. Dans deux arrêts rendus en 1997 à l'encontre de la Suisse, la Cour européenne des droits de l'hommes a jugé cette disposition contraire à la Convention européenne. L'article 253 LCdir avait été rédigé, compte tenu de cette jurisprudence.

La LF sur la suppression de la responsabilité des héritiers (RO 2005 1051) est entrée en vigueur au 1er mars 2005, abrogeant les art. 57, alinéa 3, LHID et 179 LIFD. Dès lors, l'article 253 LCdir est obsolète et doit être supprimé. A noter que la procédure de rappel d'impôt prévu à l'article 223, alinéa 2, LCdir, peut être ouverte ou continuée contre les héritiers.

5.1.17. Impôts communaux – placements collectifs de capitaux, anciennement fonds de placement (art. 269 al. 2)

Lors de la révision de la LCdir du 28 septembre 2004, les taux de l'impôt sur le bénéfice et le capital des fonds de placement ont été réduits. Alors que précédemment les taux applicables étaient ceux de l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, depuis cette révision partielle, ils ont été fixés à 4% du bénéfice net et 1‰ du capital imposable. Il va de soi que cette modification visait aussi bien l'impôt cantonal que communal. De fait l'article 269, alinéa 2, concernant l'impôt communal, devait être abrogé. Si cela n'a pas été fait, c'est en raison d'un simple oubli qu'il convient de réparer sans plus attendre.

5.2. Loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers, du 20 novembre 1991.

5.2.1. Contrat d'entreprise – cas particulier (art. 5a et 7 al. 4 nouveaux)

L'article 5a nouveau permettra dorénavant de soumettre aux droits de mutation les acquisitions immobilières, réalisées sous forme de contrat d'entreprise, selon les explications et motifs exposés au chapitre III "Propositions diverses", chiffre 3, ci-dessus.

En regard de l'introduction d'un art. 5a nouveau, l'article 7, alinéa 4 nouveau également, complète la disposition existante, en instaurant l'obligation d'indiquer dans la relation à l'autorité de taxation le montant du contrat d'entreprise.

5.2.2. LF sur la fusion – transferts non soumis aux lods (art. 8 al 1, let. g et al. 2 nouveaux)

Pour les motifs déjà exposés, cette révision législative est nécessaire et impérative pour les cantons, par suite de l'entrée en vigueur de la LFus. Toutefois en raison de la perte de recettes fiscales que cette modification engendre, nous proposons d'utiliser pleinement le délai laissé aux cantons pour procéder à ces adaptations et de ne faire entrer en vigueur ces dispositions nouvelles qu'à partir du 1er juillet 2009.

5.2.3. LF sur la fusion suite – compétences du Conseil d'Etat (art. 13 abrogé)

En relation avec la modification de l'article 8 ci-dessus, la disposition légale donnant au Conseil d'Etat la compétence de fixer les conditions d'exonération des lods devient obsolète. Il convient par conséquent de l'abroger. Selon les art 3 et 4 de l'Arrêté d'exécution de la loi découlant de cette délégation de compétence, les transferts d'immeubles liés à la modification de la forme juridique d'une entreprises, ainsi qu'en cas de fusion ou scission d'entreprises, sont déjà exonérés des lods. L'exonération est cependant actuellement limitée aux immeubles servant à l'exploitation, à l'exclusion donc des immeubles de placements. De par l'élargissement de l'exonération aux transferts d'immeubles de placement, l'arrêté en question devra lui aussi être abrogé, avec effet au 1er juillet 2009.

5.2.4. Dispositions finales (art. 26 abrogé)

Cette disposition fait référence à une modification de l'ancienne loi sur les contributions directes (aLCdir), du 9 juin 1964, lorsqu'a été instauré l'hypothèque légale, aujourd'hui inscrite à l'article 247 LCdir. Cette dispositions de renvoi devenue caduque doit aussi être abrogée.

6. CONSEQUENCES FINANCIERES DU PROJET

6.1. Conséquences financières pour le canton des modifications de l'imposition des personnes physiques

L'incidence des mesures proposées au chiffre 2 ci-dessus a été évaluée aussi précisément que possible, à l'aide des bases de données de la taxation. Ainsi un chiffrage relativement précis a été possible pour l'adaptation de la déduction sociale pour

personnes seules à revenu modeste, la modification des déductions pour enfants et la correction du barème de l'impôt de base. En revanche, pour les frais de garde, à défaut de statistiques précises sur la charge que représentent ces dépenses pour les parents exerçant une activité, il a fallu se résoudre à des estimations moins rigoureuses, reposant sur un certain nombre d'hypothèses, quant au nombre de cas concernés et au revenu moyen des parents. Quant au coût fiscal du relèvement du maximum déductible pour les dons servant à des buts de service public ou d'utilité publique, l'évaluation a été faite à partir du nombre de taxations personnelles comportant une déduction à ce titre au cours de la dernière période taxée et la proportion de contribuables ayant obtenu la déduction maximale ou un montant inférieur. Les résultats de ces estimations sont les suivants (en millions de francs):

– déduction pour contribuables à revenu modeste	1,4
– déduction pour enfants	11,5
– frais de garde	2,0
– correction du barème	6,7
– déduction des dons pour des buts d'utilité publique	0,2
– diminution d'impôt cantonal, selon projet (coefficient 1.30)	**21,8**

A cela s'ajoute la diminution du produit de l'impôt consécutif à la modification de l'article 38, alinéa 1, concernant la déduction pour les couples mariés à revenu modeste, adoptée par le Grand Conseil lors de sa session du 31 août 2005, dont l'entrée en vigueur a été fixée au 1er janvier 2008. Actuellement de 2500 francs, cette déduction qui passera à 3600 francs, provoquera une diminution du produit de l'impôt de 2.1 millions de francs.

Concrètement, pour 2008, les acomptes d'impôt seront calculés en fonction des adaptations du barème et des déductions pour contribuables à revenu modeste (couples mariés et personnes seules selon projet) et pour enfants, mais sans la déduction pour frais de garde, ni accessoirement la déduction majorée pour les dons, ces données n'étant pas connues. Ainsi le manque à gagner immédiat peut être estimé comme suit :

– diminution d'impôt cantonal, selon projet (coefficient 1.30)	21,8
– + déduction couples mariés	2,1
– ./. déduction frais de garde (non comprises dans acomptes)	- 2,0
– ./. augmentation déduction dons (non comprises dans acomptes)	- 0,2
– Diminution du produit de l'impôt cantonal (exercice 2008)	**21,7**

C'est durant l'exercice 2009, c'est-à-dire lorsque seront arrêtées les taxations 2008, que la perte fiscale due à la déduction des frais de garde et des dons se fera pleinement sentir. De par le décalage temporel entre la facturation provisoire de l'impôt et la taxation, l'effet sera double (bordereaux soldes 2008 et acomptes 2009).

Toutes choses étant égales par ailleurs, la diminution du produit de l'impôt pour l'exercice 2009 est estimée comme suit :

– diminution d'impôt cantonal, selon projet (coefficient 1.30)	21,8
– déduction couples mariés	2,1
– frais de garde (bordereaux soldes 2008)	2,0
– déduction des dons (bordereaux soldes 2008)	0,2
– diminution total de l'impôt cantonal pour 2009	**26,1**

6.2. Conséquences financières pour les communes

Les modifications ci-dessus auront une incidence sur le produit des impôts communaux, en proportion directe de leur coefficient d'impôt. La diminution du produit de l'impôt a été estimée par simulation sur la base des données informatiques de la taxation pour le canton à 21.8 millions de francs, plus 2,1 millions pour l'adaptation de la déduction pour

couple à revenu modeste, déjà adoptée, soit 23,9 millions au total, avec le coefficient actuel de 1,30, pour l'ensemble des communes, la diminution du produit de l'impôt atteindra 11,8 millions de francs. Des évaluations précises ont été faites et communiquées à chaque commune basée sur leur coefficient d'impôt propre.

6.3. Conséquences financières des autres modifications

Parmi les autres modifications proposées, seule la soumission aux lods des acquisitions immobilières "clé en mains" est véritablement susceptible d'améliorer les recettes fiscales. Selon une évaluation basée sur les transactions (contrats d'entreprise) de l'année 2006, qui ont échappé aux droits de mutation, la modification en question aurait procuré des recettes supplémentaires d'environ 1,9 millions de francs. Ce produit est bien entendu susceptible de fluctuer au fil du temps, en fonction du volume de transactions immobilières et des prix de la construction.

Les adaptations de notre législation fiscale cantonale au droit fédéral n'auront que peu d'effet sur le produit de l'impôt, mis à part la révision de la loi sur les droits de mutations imobiliers, consécutive à l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur la fusion (LFus), qui provoquera une diminution du produit des lods en moyenne de 0,5 million de francs par an.

7. PROCEDURE D’ACCEPTATION, PROGRESSION A FROID

7.1. Procédure d'acceptation – majorité qualifiée

L'article 57 de la Constitution, révisé en votation populaire le 5 juin 2005, exige que les lois et décrets, qui entraînent de nouvelles dépenses importantes pour le canton, respectivement une diminution ou une augmentation importante de ses recettes fiscales doivent être votés à la majorité de trois cinquièmes des membres du Grand Conseil. Cette mesure déploie des effets sur la maîtrise des finances, mais aussi sur la fiscalité. Ainsi toute modification de la législation fiscale entraînant une augmentation ou une diminution supérieure à cinq millions de francs par année, selon l'article 4 de la loi sur les finances, doit recueillir la majorité qualifiée.

Du fait que le présent projet entraînera une diminution annuelle du produit de l'impôt direct de plus de 20 millions de francs, son acceptation par votre Autorité requiert donc obligatoirement la majorité de trois cinquièmes des membres du Grand Conseil.

7.2. Correction des effets de la progression à froid

Le présent projet aura pour conséquence une diminution du produit de l'impôt cantonal de l'ordre de 22 millions de francs, équivalent au coût d'une correction des effets de la progression à froid de 5%.

Considérant, d'une part, que les modifications proposées touchent aux déductions pour contribuables à revenu modeste, aux déductions pour enfants à charge et au barème de l'impôt sur le revenu et que, d'autre part, la grande majorité des contribuables bénéficieront d'une réduction de leur charge fiscale, le Conseil d'Etat considère que le présent projet remplace la correction de la progression à froid qui, à défaut de ces adaptations devrait intervenir pour la période fiscale 2008, au vu du renchérissement survenu durant les premiers mois de cette année.

8. PROPOSITION DE CLASSEMENT D'UN POSTULAT

Le 29 septembre 1997, le groupe PopEcoSol déposait le postulat suivant :

> **97.133** ad 97.019
> 29 septembre 1997
> **Postulat du groupe PopEcoSol**
> **Loi sur les contributions directes**
>
> *Nous demandons au Conseil d'Etat de bien vouloir étudier différentes variantes afin d'éviter aux personnes qui ont un revenu faible de se retrouver, après paiement de leur prime de caisse-maladie (10% au minimum) et des impôts, dans une situation financière plus difficile que celle qu'elles auraient en étant à charge d'un service social.*
>
> ***Développement***
>
> *Actuellement, les personnes prises en charge complètement par un service social sont exonérées de l'impôt direct. L'Etat ne taxe pas ses propres aides financières, ceci se comprend aisément. De plus, l'Etat paie la totalité des primes de base des caisses-maladie de ces personnes.*
>
> *Par contre, les personnes ayant de faibles revenus paient l'impôt direct ainsi qu'au moins 10% des primes de base des caisses-maladie. (L'Etat n'intervient au maximum qu'aux 90% du montant des primes de base des caisses-maladie pour les personnes dans le besoin.) Si bien que lorsque ces personnes se sont acquittées de ces deux postes de leur budget (impôt + primes de caisse-maladie), le montant disponible qu'il leur reste est inférieur au montant dont elles auraient bénéficié en étant complètement à charge d'un service social.*
>
> *Nous pensons donc qu'il s'agit d'une inégalité de traitement que nous nous devons de corriger si nous voulons que les mesures de crise cantonales et l'action sociale puissent déployer tous leurs effets, dont, entre autres, celui de la réinsertion professionnelle.*
>
> *En effet, comment inciter des personnes à reprendre une activité et à se réinsérer dans le monde du travail si, lorsqu'elles sont rémunérées, elles s'en sortent moins bien qu'en ne faisant rien?*
>
> *Si nous désirons que les offices régionaux de placement, les mesures de crise et l'action sociale soient efficaces, il faut leur en donner les moyens et le postulat que nous vous proposons va dans ce sens.*
>
> *Signataire: F. John.*

Le Conseil d'Etat a présenté un rapport, 99.038, "Contributions directes", lors de la session de septembre 1999, proposant le classement de ce postulat. Cet objet a été renvoyé à la commission fiscalité, qui a présenté son rapport au Grand Conseil lors de la session de mars 2000. Malgré l'acceptation du rapport, le postulat 97.133 et son amendement n'ont pas été classés.

Ce postulat peut aujourd'hui être considéré comme obsolète, les conditions d'octroi et le calcul des subsides LAMAL ayant changé (suppression du minimum de 10%), la question fiscale ne se pose donc plus. En 2005, la commission fiscalité a pris acte du fait que le problème soulevé par le postulat ne relève pas de la fiscalité, mais de l'aide aux subsides des caisses-maladie.

Considérant par ailleurs que le présent projet de loi que nous soumettons à votre autorité comporte aussi des modifications en faveur des contribuables à revenu modeste, nous vous proposons de prendre acte de ces modifications et de classer le postulat 97.133

9. ENTREE EN VIGUEUR

Le Conseil d'Etat propose à votre autorité de fixer l'entrée en vigueur du présent projet de loi au 1er janvier 2008 et de reporter au 1er juillet 2009 celle de la révision de l'article 8 de la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers, du 20 novembre 1991 et l'abrogation de l'article 13 de cette même loi, compte tenu des pertes fiscales qui résulteront de ces modifications, exigées par la loi fédérale sur la fusion (LFus.).

10. CONCLUSION

La fiscalité traverse un processus de réforme permanente au niveau fédéral. Des adaptations urgentes de notre législation cantonale sont nécessaires. Mais l'évolution de la situation intercantonale, ainsi que les propositions déposées au Grand Conseil ont amené le Conseil d'Etat à proposer des adaptations tout particulièrement ciblées sur les familles de ce qu'il est convenu d'appeler la classe moyenne. Toutefois, le mot « famille » recouvre de nombreuses réalités, à la fois économiques, sociales et vécues. Des changements de société aussi importants ne peuvent être ignorés et la loi doit être adaptée à cette nouvelle donne. C'est pourquoi le Conseil d'Etat propose l'introduction d'une déduction pour frais de garde.

Pour terminer, le Conseil d'Etat tient à saluer la qualité du partenariat établi avec la commission fiscalité du Grand Conseil, un partenariat qui a permis de mener la présente révision en un temps record.

Pour toutes ces raisons, nous vous proposons de prendre en considération le présent rapport, d'adopter le projet de loi ci-après et de classer le postulat 97.133, ad 97.019 du groupe PopEcoSol "Loi sur les contributions directes", du 29 septembre 1997.

Veuillez agréer, Monsieur le président, Mesdames et Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

Neuchâtel, le 20 juin 2007

Au nom du Conseil d'Etat:

Le président,	*Le chancelier,*
F. Cuche	J.-M. Reber

Loi
portant modification de la loi sur les contributions directes (LCdir) et de la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers

Le Grand Conseil de la République et Canton de Neuchâtel,

sur la proposition du Conseil d'Etat, du 20 juin 2007,

décrète:

Article premier La loi sur les contributions directes (LCdir), du 21 mars 2000, est modifiée comme suit:

Art. 7 al. 3

[3]L'étendue de l'assujettissement pour une entreprise, un établissement stable ou un immeuble est définie, dans les relations intercantonales et internationales, conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. Si une entreprise ayant son siège, son administration effective dans le canton compense, sur la base du droit interne, les pertes subies à l'étranger par un établissement stable avec des revenus obtenus en Suisse et que cet établissement stable enregistre des gains au cours des sept années qui suivent, il faut procéder à une révision de la taxation initiale, à concurrence du montant des gains compensés auprès de l'établissement stable; dans ce cas, la perte subie par l'établissement stable à l'étranger ne devra être prise en considération, a posteriori, que pour déterminer le taux de l'impôt dans le canton. Les pertes provenant d'un autre canton mises à charge du revenu imposable dans le canton peuvent être déduites, au cours des sept années qui suivent, des revenus acquis dans cet autre canton; dans ce cas, le montant de la perte reportée est imposable dans le canton, au taux du revenu global ou, au moins, au taux correspondant au montant reporté. Dans toutes les autres hypothèses, les pertes subies à l'étranger ne doivent être prises en considération dans le canton que lors de la détermination du taux de l'impôt.

Art. 11, note marginale, al. 3 (nouveau)

Hoiries, sociétés de personnes et placements collectifs de capitaux

[3]Chacun des investisseurs ajoute à ses propres éléments imposables sa part de revenu et de fortune, liés à des placements collectifs, au sens de la loi fédérale sur les placements collectifs (LPCC), à l'exception des placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe.

Art. 22 al. 1 et 2

[1]Les réserves latentes d'une entreprise de personnes (raison individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, pour autant que cette entreprise reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu:

a) en cas de transfert d'éléments patrimoniaux à une autre entreprise de personnes;

b) en cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale;

c) en cas d'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat suite à des restructurations au sens de l'art. 87, al. 1, ainsi que suite à des concentrations équivalant économiquement à des fusions.

[2]Lors d'une restructuration au sens de l'al. 1, let. b, les réserves latentes transférées font l'objet d'un rappel d'impôt selon la procédure prévue aux articles 221 à 223, dans la mesure où, dans les cinq ans suivant la restructuration, des droits de participation ou des droits de sociétariat sont aliénés à un prix supérieur à la valeur fiscalement déterminante du capital propre transféré; la personne morale peut en ce cas faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice.

Art. 23 al. 1 let. e

e) le revenu des parts de placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, dans la mesure où l'ensemble des revenus du placement excède le rendement de ces immeubles ;

Art. 23a (nouveau)

Cas particuliers

[1]Sont également considérés comme rendement de la fortune mobilière au sens de l'art. 23, al. 1, let. c:

a) le produit de la vente d'une participation d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une autre personne physique ou d'une personne morale, pour autant que de la substance non nécessaire à l'exploitation, existante et susceptible d'être distribuée au sens du droit commercial au moment de la vente, soit distribuée dans les cinq ans avec la participation du vendeur; il en va de même lorsque plusieurs participants procèdent en commun à la vente d'une telle participation ou que plusieurs participations représentant ensemble au moins 20 % sont vendues dans les cinq ans; si de la substance est distribuée, le vendeur est, le cas échéant, imposé ultérieurement en procédure de rappel d'impôt au sens des art. 221, al. 1, 222 et 223;

b) le produit du transfert d'une participation d'au moins 5% au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une entreprise de personnes ou d'une personne morale dans laquelle le vendeur ou la personne qui effectue l'apport détient une participation d'au moins 50% au capital après le transfert, dans la mesure où le total de la contreprestation reçue est supérieur à la valeur nominale de la participation transférée; il en va de même lorsque plusieurs participants effectuent le transfert en commun.

[2]Il y a participation au sens de l'al. 1, let. a, lorsque le vendeur sait ou devait savoir que des fonds seraient prélevés de la société pour en financer le prix d'achat et qu'ils ne lui seraient pas rendus.

Art. 36 al. 1 let. i

i) les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique (art. 81, al. 1, let. f), ou en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements (art. 81, al. 1, let. a à c), jusqu'à concurrence de 5% du revenu net calculé selon l'article 28, mais sans la déduction mentionnée au présent alinéa, à condition que ces dons s'élèvent au moins à 100 francs par année fiscale.

Art. 38, al. 1 et 2

[1]Les époux vivant en ménage commun, ainsi que les contribuables veufs, séparés, divorcés et célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants, dont ils assument pour l'essentiel l'entretien, peuvent déduire de leur revenu net un montant de 3600 francs. Cette déduction est diminuée de 200 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu net dépassant 48.000 francs.

[2]Les autres contribuables peuvent déduire de leur revenu net un montant de 2000 francs. Cette déduction est diminuée de 100 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu net dépassant 26.000 francs.

Art. 39, al. 1 à 3, 4 à 6 (nouveaux)

[1]Pour ses enfants mineurs, ou ses enfants majeurs poursuivant un apprentissage ou des études, dont il assume pour l'essentiel l'entretien, le contribuable peut déduire

a) 5500 francs pour le premier enfant,

b) 6000 francs pour le deuxième enfant,

c) 6500 francs pour le troisième enfant et chacun des suivants.

La déduction est toutefois réduite de 100 francs par tranche de 1000 francs de revenu net dépassant la limite déterminante; elle ne peut toutefois être inférieure à 4500 francs pour le premier enfant, à 5000 francs pour le deuxième enfant et à 5500 francs pour le troisième enfant et chacun des suivants.

[2]La limite déterminante de revenu net est de 70.000 francs pour le premier enfant; elle est augmentée de 10.000 francs pour chaque enfant supplémentaire

[3]Les époux vivant en ménage commun, qui exercent tous les deux une activité lucrative à titre principal et ayant droit à une déduction au sens de l'alinéa 1, peuvent déduire les frais de garde pour chaque enfant de moins de 12 ans, lorsqu'ils supportent eux-mêmes ces frais et pour la part qui excède 5% de leur revenu net, calculé selon l'article 28, mais sans les déductions mentionnées à l'article 36, alinéa 1, lettres h et i; la déduction ne peut toutefois être supérieure à 3000 francs par enfant. La même déduction est accordée aux personnes vivant seules qui exercent une activité lucrative et font ménage commun avec des enfants. L'octroi d'une rente AI est assimilé à l'exercice d'une activité lucrative pour l'obtention de la déduction. Les frais de garde par des membres de la famille ou des personnes proches ne sont pas déductibles.

[4]En outre, un montant de 3000 francs est déduit pour chaque personne qui est sans fortune et incapable de gagner sa vie par suite de maladie, d'invalidité ou de vieillesse, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction.

[5]*Alinéa 2 actuel*

[6]*Alinéa 3 actuel*

Art. 40, al. 1 à 3

[1]L'impôt de base sur le revenu est déterminé d'après le système progressif par catégories, selon le barème suivant:

Catégories			Taux de chaque catégorie	Impôt dû pour le revenu maximal de la catégorie	Taux réel du maximum de chaque catégorie
Fr.		Fr.	%	Fr.	%
0.–	à	5.000.–	0,00	0.–	0,000
5.001.–	à	10.000.–	2,00	100.–	1,000
10.001.–	à	15.000.–	4,00	300.–	2,000
15.001.–	à	20.000.–	8,00	700.–	3,500
20.001.–	à	30.000.–	12,00	1.900.–	6,333
30.001.–	à	40.000.–	13,00	3.200.–	8,000
40.001.–	à	55.000.–	14,00	5.300.–	9,636
55.001.–	à	75.000.–	15,00	8.300.–	11,067
75.001.–	à	110.000.–	16,00	13.900.–	12,636
110.001.–	à	150.000.–	17,00	20.700.–	13,800
150.001.–	à	180.000.–	18,00	26.100.–	14,500

[2]Le revenu supérieur à 180.000 francs est imposé à 14,5%.

[3]Pour les époux vivant en ménage commun, ainsi que pour les contribuables veufs, séparés, divorcés et célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants, dont ils assument pour l'essentiel l'entretien, le revenu est frappé du taux correspondant au 55% de son montant.

Art. 42, let. a

a) le taux de l'impôt de base ne peut être inférieur à 2.5% ;

Art. 42a (nouveau)

c) gains de loteries et institutions semblables

[1]Les gains provenant de loteries et d'autres institutions semblables sont imposés séparément des autres revenus et soumis ensemble à un impôt annuel entier déterminé comme suit :

a) une déduction de 5% du total des gains est accordée pour les mises effectuées par le contribuable;

b) le taux de l'impôt de base est fixé à 10% ;

c) les déductions générales et les déductions sociales ne sont pas accordées.

[2]Les gains ne sont imposables que s'ils atteignent au moins 4000 francs par période fiscale.

[3]Une perte provenant des autres éléments de revenus est imputée sur le gain de loterie imposable réalisé durant la même année fiscale que ces revenus

Art. 47, let. e

e) Les parts de placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, pour la différence entre la valeur de l'ensemble des actifs du placement et celle de ses immeubles;

Art. 49, al. 7

Abrogé

Art. 53 al. 3

[3]La fortune des époux qui vivent en ménage commun, ainsi que des contribuables veufs, séparés, divorcés et célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants, dont ils assument pour l'essentiel l'entretien, est frappée du taux correspondant au 55% de son montant.

Art. 58, al. 3 et 4 (nouveaux)

[3]L'imposition est également différée en cas d'avancement d'hoirie ou de donation lorsque la prestation du cessionnaire consiste exclusivement en la reprise d'une charge constituée de créances hypothécaires en faveur de tiers ou en la constitution d'un droit d'habitation ou d'un usufruit en faveur du cédant.

[4]L'imposition n'est plus différée, lorsque les prestations du cessionnaire vont au-delà de celles énoncées à l'alinéa 3.

Art. 75 al. 2

[2]Les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, au sens de l'art. 58 de la loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux (LPCC), sont assimilés aux autres personnes morales. Les sociétés d'investissement à capital fixe, au sens de l'article 110 LPCC sont imposées comme des sociétés de capitaux.

Art. 81, al. 1, let. f et j (nouveau); al. 2

f) les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public. L'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées ;

j) les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, dans la mesure où les investisseurs sont exclusivement des institutions de prévoyance professionnelle au sens de la lettre d ou des caisses suisses d'assurances sociales et de compensation au sens de la lettre e, qui sont exonérées de l'impôt.

[2] Les personnes morales mentionnées à l'alinéa 1, lettres d à h et j, sont cependant soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers.

Art. 85, let. c

c) les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales, jusqu'à concurrence de 10% du bénéfice net, en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique (art. 81, al. 1, lettre f) ou en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements(art. 81, al. 1, let. a à c) ;

Art. 87, al. 1 à 3, 4 à 7 (nouveaux)

[1]Les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, pour autant que la personne morale reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice:

a) en cas de transformation en une société de personnes ou en une autre personne morale;

b) en cas de division ou séparation d'une personne morale à condition que ce transfert ait pour objet une ou plusieurs exploitations ou parties distinctes d'exploitation et pour autant que les personnes morales existantes après la scission poursuivent une exploitation ou partie distincte d'exploitation;

c) en cas d'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat suite à une restructuration ou à une concentration équivalant économiquement à une fusion;

d) en cas de transfert à une société fille suisse d'exploitations ou de parties distinctes d'exploitations ainsi que d'éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation; on entend par société fille une société de capitaux ou une société coopérative dont la société de capitaux ou la société coopérative qui la transfère possède au moins 20 % du capital-actions ou du capital social.

[2]En cas de transfert à une société fille au sens de l'al. 1, let. d, les réserves latentes transférées sont imposées ultérieurement selon la procédure prévue aux articles 221 à 223, dans la mesure où, durant les cinq ans qui suivent la restructuration, les valeurs transférées ou les droits de participation ou les droits de sociétariat à la société fille sont aliénés; dans ce cas, la société fille peut faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice.

[3]Des participations directes ou indirectes de 20 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société de capitaux ou d'une société coopérative, mais aussi des exploitations ou des parties distinctes d'exploitation ainsi que des éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation, peuvent être transférées, à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, entre des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives suisses qui, à la lumière des circonstances et du cas d'espèce et grâce à la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière, sont réunies sous la direction unique d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Sont réservés:

a) le transfert à une société fille selon l'al. 1, let. d;

b) le transfert d'éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société qui est imposée selon les articles 97 et 98.

[4]Si dans les cinq ans qui suivent un transfert au sens de l'al. 3, les éléments de patrimoine transférés sont aliénés ou si la direction unique est, durant cette période, abandonnée, les réserves latentes transférées sont imposées ultérieurement conformément à la procédure prévue aux articles 221 à 223. La personne morale bénéficiaire peut dans ce cas faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice. Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives suisses réunies sous direction unique au moment de la violation du délai de blocage répondent solidairement du rappel d'impôt.

[5]En cas de remplacement de participations, les réserves latentes peuvent être reportées sur une nouvelle participation si la participation aliénée était égale à 20% au moins du capital-actions ou du capital social de l'autre société et si la société de capitaux ou la société coopérative l'a détenue pendant au moins un an.

[6]*Alinéa 2 actuel*

[7]*Alinéa 3 actuel*

Art. 87a (nouveau)

Cas particuliers

Les personnes morales qui transforment leur activité ou leur organisation dans une mesure telle que leur statut fiscal est modifié paient l'impôt sur le bénéfice calculé sur les réserves latentes qui n'ont pas encore été imposées.

Art. 92, note marginale, al. 4

i) règles particulières pour les associations, fondations, autres personnes morales et placements collectifs de capitaux

[4]Les placements collectifs de capitaux qui possèdent des immeubles en propriété directe sont soumis à l'impôt sur le bénéfice pour le rendement de ces immeubles.

Art. 101, note marginale

Placements collectifs de capitaux

L'impôt sur le bénéfice des placements collectifs de capitaux qui possèdent des immeubles en propriété directe est de 4% du bénéfice net.

Art. 107, note marginale, al. 3

Associations, fondations, autres personnes morales et placements collectifs de capitaux

[3]Le capital propre imposable des placements collectifs de capitaux, qui possèdent des immeubles en propriété directe, correspond à la fortune nette déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques.

Art. 110, note marginale

Placements collectifs de capitaux

L'impôt sur le capital des placements collectifs de capitaux qui possèdent des immeubles en propriété directe est de 1‰ du capital propre imposable.

Art. 147

Les travailleurs domiciliés à l'étranger qui exercent dans le canton une activité lucrative dépendante pendant de courtes périodes, comme frontaliers ou comme employés exerçant une activité dirigeante pour le compte d'un employeur ayant son siège ou un établissement stable dans le canton, sont soumis à l'impôt à la source sur le revenu de leur activité, de même que pour les revenus acquis en compensation, sur la base des dispositions sur l'impôt à la source applicables aux travailleurs étrangers domiciliés ou en séjour dans le canton

Art. 195 al. 3

[3]Les placements collectifs de capitaux qui possèdent des immeubles en propriété directe doivent remettre à l'autorité fiscale, pour chaque période fiscale, une attestation portant sur les éléments déterminants pour l'imposition de ces immeubles.

Art. 201 al. 2 à 4

[2]Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit contenir des conclusions, être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve.

[3]*Abrogé*

[4]*Abrogé*

Art. 209 al. 1

[1]L'autorité fiscale procède chaque année, conformément à l'article 208, à la révision de l'estimation cadastrale des immeubles qui ont changé de valeur par suite de construction nouvelle, de transformation, de rénovation, de démolition ou de réalisation à une valeur qui s'écarte de plus de 20% de l'estimation cadastrale.

Art. 253

Abrogé

Art. 269, al. 2

Abrogé

En fin de loi

La prochaine adaptation des barèmes et des déductions sur le revenu interviendra dès que l’indice suisse des prix à la consommation (IPC) aura augmenté d’au moins 5% depuis l’entrée en vigueur de la

modification du ….. Est déterminant le niveau de l'indice tel que défini à l'article 45 al.2 de la présente loi.

Art. 2 La loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers, du 20 novembre 1991, est modifiée comme suit:

Cas particulier

Art. 5a (nouveau)
Lors de contrats de vente d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main ou lors de contrats de vente liés à un contrat d'entreprise assimilable à l'acquisition d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main, les lods sont calculés sur le prix global, comprenant le prix du terrain et le prix de l'ouvrage.

Art. 7, al. 4 (nouveau)

[4]Lors de contrats de vente au sens de l'article 5a, la relation indique le montant du contrat d'entreprise.

Art. 8, al. 1 let. g (nouveau) et al. 2 (nouveau)

g) les transferts d'immeubles d'exploitation ou de parts d'immeubles d'exploitation, en cas de restructuration d'entreprises au sens des articles 8, alinéa 3, et 24, alinéas 3 et 3[quater], de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes. Les émoluments couvrant les frais occasionnés sont réservés.

[2]Lors d'une restructuration au sens de l'alinéa 1, lettre g, le transfert d'immeuble fait l'objet d'un rappel d'impôt, dans la mesure où, dans les cinq ans qui suivent la restructuration, l'immeuble transféré est aliéné. Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives suisses réunies sous direction unique au moment de la violation du délai de blocage répondent solidairement du rappel d'impôt.

Art. 13

Abrogé

Art. 26

Abrogé

Art.3 [1]La présente loi est soumise au référendum facultatif.

[2]Sous réserve des exceptions prévues à l'alinéa 3 du présent article, elle entre en vigueur le 1er janvier 2008.

[3]L'entrée en vigueur de l'article 8, alinéa 1, lettre *g,* et alinéa 2 (nouveaux) de la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers, du 20 novembre 1991, et l'abrogation de l'article 13 de la même loi, est reportée au 1er juillet 2009.

Art. 4 Le Conseil d'Etat pourvoit, s'il y a lieu, à la promulgation de la présente loi et à son exécution.

Neuchâtel, le

Au nom du Grand Conseil:

Le président, *Les secrétaires,*

PRINCIPALES ABREVIATIONS CITEES

LCdir	Loi sur les contributions directes, du 9 juin 1964
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990
LFus	Loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (Loi sur la fusion, LFus) du 3 octobre 2003
LCPP	Loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux, du 23 juin 2006
TF	Tribunal fédéral
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999

Annexe 2

LEXIQUE DES PRINCIPALES EXPRESSIONS UTILISEES

Activité lucrative	Une activité lucrative est celle qui est exercée dans le but de réaliser un revenu. Elle se distingue des activités sans but lucratif direct ou immédiat (activité liée à la tenue de son propre ménage, bénévolat, hobby, etc.). Une activité lucrative peut être exercée à titre principal ou accessoire. En droit fiscal une activité revêt un caractère accessoire, lorsqu'elle est exercée en plus et à côté d'une activité principale. La jurisprudence a fixé les critères de distinction utiles pour la pratique.
Barèmes de référence	Il s'agit des barèmes utilisés pour le calcul de l'impôt de base cantonal et communal sur le revenu et la fortune.
Capacité contributive	Principe découlant de l'art. 127, al. 2, Cst., selon lequel, "*dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés*". Ce principe, étroitement lié à celui de l'égalité de traitement, est à la base du système d'impôt progressif (dont le taux s'accroît avec le revenu), considérant qu'avec un taux fixe (impôt proportionnel) plus le revenu augmente, plus le sacrifice fiscal devient supportable et qu'en conséquence l'impôt peut, et même doit, être perçu sur la base de taux plus élevés.
Déductions sociales	On considère comme déductions sociales proprement dites, celles qui sont opérées sur le revenu, généralement sans référence à une dépense particulière, mais pour tenir compte de la situation personnelle et familiale du contribuable et donc de sa capacité contributive pour le calcul de l'impôt. Les déductions pour enfants ou pour contribuables à revenu modeste sont de ce type.
Déductions générales	Les déductions générales sont de différents types : - celles qui ont un rapport direct et immédiat avec un élément de revenu imposable (on parle alors de "déductions organiques"), par exemple les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail qui sont nécessaires et en conséquence déductibles du revenu de cette activité, les frais d'entretien d'immeubles qui sont défalqués des rendements immobiliers, etc.; - celles qui ne sont pas directement nécessaires à la réalisation du revenu ("déductions anorganiques"), mais qui peuvent revêtir un caractère obligatoire (cotisations AVS, cotisation de prévoyance professionnelle, par exemple); - celles qui un caractère social et s'appuient sur des dépenses effectives comme par exemple pour des frais médicaux ou des primes d'assurance-vie; - enfin celles qui visent à soutenir des buts "extra-fiscaux" et qui correspondent à une dépense effectivement supportée par le contribuable (déduction des dons à des personnes morales poursuivant des buts d'utilité publique, déduction des primes et cotisations au 3e pilierA pour encourager la prévoyance individuelle, etc.).

Droit de mutation	Impôt perçu auprès de l'acquéreur d'un immeuble, calculé généralement sur le prix d'achat ou la valeur de transfert. Dénommés lods dans le canton de Neuchâtel, tous les cantons perçoivent ces droits.
Gains de loterie	Elément du revenu imposable, provenant soit de jeux et loteries payantes (Swiss-loto, Sport-toto, etc.), ou de concours gratuits. Les gains en espèce provenant de loteries sont soumises à une retenue d'impôt anticipé de 35%, récupérable, lors de la déclaration du gain par le contribuable. Les gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeu au sens de la loi du 18 décembre 1998 sur les maisons de jeu sont exonérés des impôts directs fédéral, cantonal et communal
Holding	La société holding est une personne morale dont le but principal et la détention et la gestion des participations au capital d'autres sociétés. Selon les circonstances, la société holding peut aussi assurer la gestion financière d'un groupe de société, voire détenir des droits de propriété intellectuelle, brevets, marques déposées et autres, on parle alors de holding mixte.
Impôt de base	C'est l'impôt obtenu en appliquant au revenu imposable les taux du barème prévu à l'art. 40 LCdir. L'impôt finalement dû correspond à l'impôt de base multiplié par les coefficients de l'impôt cantonal et communal.
Quotient familial	Système de splitting avec en plus prise en compte des enfants à charge. Les déductions sociales pour sont supprimées. On attribue à chaque membre de la famille un quotient fixé par la loi. Exemple d'un couple marié avec deux enfants : on attribue à l'un des conjoints le quotient 1.0, à l'autre le quotient 0.8 et à chaque enfant un quotient de 0.5. On obtient ainsi un quotient de 2.8 pour cette famille. Le revenu imposable est divisé par le quotient familial pour déterminer le taux d'imposition. Exemple : Si le revenu imposable de fr 150.000 francs, en divisant ce montant par 2.8 on obtient 53.571 francs. L'impôt sera calculé sur le revenu imposable de 150.000 francs au taux correspondant à un revenu imposable de 53.571 francs. Actuellement seul de canton de VD applique cette méthode en Suisse.
Progression à froid	Dans un système d'impôt progressif, le renchérissement du coût de la vie et l'augmentation nominale des revenus qui en résulte provoquent avec le temps le phénomène de la progression à froid, qui se traduit par une augmentation de la charge fiscale non explicitement voulue par le législateur.
Rabais d'impôt	Le système consister à supprimer les déductions sociales sur le revenu (déductions pour enfants ou autres déductions sociales) par une réduction d'impôt en francs directement sur le bordereau. Le rabais d'impôt reste le même quel que soit le niveau du revenu imposable.
Revenu brut :	Le revenu brut correspond au total du revenu sans aucune déduction, quelle que soit sa nature ou sa provenance. S'il s'agit par exemple de l'activité dépendante, le revenu brut correspond

au salaire, brut également, avant déduction de toutes retenues ou cotisations (AVS/AI/APG, AANP, 2e pilier, etc.) et des frais professionnels. Le revenu brut n'apparaît généralement pas en tant que tel dans les déclarations d'impôt, notamment pour les salariés. Il sert de référence pour les comparaisons de l'impôt entre les cantons, dans la mesure où les revenus nets divergent considérablement d'un canton à l'autre

Revenu imposable

Le revenu imposable est obtenu à partir du revenu net, après défalcation des déductions sociales et pour enfants.

Revenu net :

Le revenu net est défini à l'art. 28 LCdir, comme étant le revenu brut duquel sont défalqués les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 36 de la loi, mais sans les déductions sociales pour contribuables à revenu modeste et pour enfants.

Le revenu net ne doit pas être confondu avec le revenu disponible, qui est le revenu restant au contribuable, après s'être acquitté de ses impôts, cotisations d'assurances obligatoires, frais indispensables à la réalisation du revenu et autres dépenses incontournables, et dont il peut disposer pour satisfaire à ses propres besoins et ceux de sa famille (conjoint, enfants à charge), pour le logement, la nourriture et les dépenses d'entretien en général, loisirs, etc..

Splitting

La méthode dite du splitting est utilisée pour calculer l'impôt des époux vivants en ménage commun et celui des personnes veuves, séparées, divorcées ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants, dont elles assument pour l'essentiel l'entretien.

Elle consiste à appliquer au revenu imposable le taux correspondant à une fraction de celui-ci. Dans le canton, le taux du splitting est fixé à 55%. Cela signifie qu'un contribuable marié, dont le revenu imposable est de 100'000 francs, payera l'impôt sur ce revenu, calculé au taux du barème correspondant à un revenu de 55'000 francs.

Taux réel de l'impôt

Dans un système d'impôt progressif, le revenu est subdivisé en catégories, auxquelles correspond un taux d'impôt prédéfini. L'impôt de base pour un revenu imposable donné est le résultat de l'addition de l'impôt dû pour chaque catégorie.

Exemple (début du barème actuel, art. 40 LCdir)

Catégories			Taux de chaque catég	Impôt dû pour le revenu max. la catég.	Taux réel du maximum de chaque catég.
Fr.		Fr.	%	Fr.	%
0.–	à	5.000.–	0,00	0.–	0,000
5.001.–	à	10.000.–	2,00	100.–	1,000
10.001.–	à	15.000.–	4,00	300.–	2,000
15.001.–	à	20.000.–	8,00	700.–	3,500
20.001.–	à	30.000.–	12,00	1.900.–	6,333
etc…					

Pour un contribuable dont le revenu imposable est de 12'000 francs, l'impôt de base est calculé comme suit :

- les 5'000 premiers francs sont frappés d'un taux de 0%
- les 5'000 francs suivants sont imposés à 2%, ce qui donne un impôt de base pour cette tranche de revenu de 100 francs
- les 2'000 derniers francs sont imposés au taux de 4%, soit un impôt de base de 80 francs.
- le total de l'impôt de base sera donc de 100 francs + 80 francs = 180 francs.

Le taux réel de l'impôt de base pour un revenu de 12'000 francs sera de 1.5% (180 francs / 12'000 francs x 100 = 1.5%)

Le taux réel de l'impôt s'obtient en multipliant le taux de l'impôt de base par l'addition des coefficients du canton (1.30) et de la commune de domicile (par exemple 0.70), ce qui dans l'exemple nous donne un taux réel d'impôt de 3.0%

Taux marginal

C'est le taux qui est appliqué à la part de revenu la plus élevée, donc se trouvant dans la dernière catégorie du barème. Pour reprendre l'exemple ci-dessus, pour un revenu imposable de 12'000 francs, le taux marginal de l'impôt de base est de 4%; le taux marginal de l'impôt total sera de 8% (4%x(1.30+0.7)).

Transposition

Opération, également dénommée "vente à soi-même", consistant pour un actionnaire, ou petit groupe d'actionnaires, dominant une société d'exploitation (industrielle ou commerciale) à créer une société holding et à lui apporter les actions de la société d'exploitation à une valeur supérieure à leur valeur nominale en échange des actions de la nouvelle société holding, dont la valeur correspond à la valeur intrinsèque (valeur vénale) des actions apportées. Selon la jurisprudence du TF, ce montage n'est pas considéré comme une simple opération d'achat et vente de titres, mais à une liquidation partielle de la société, dont les actions ont été transférées à la nouvelle société holding, avec au final un enrichissement du ou des actionnaires. Cet enrichissement est assimilé à une distribution de bénéfice imposable.

SICAV et SICAF

Instaurée par la nouvelle loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux (LPCC) du 23 juin 2006, la société d'investissement à capital variable (SICAV) est une société dont le capital et le nombre d'actions ne sont pas déterminés d'avance, dont le capital se compose des actions des entrepreneurs et des actions des investisseurs, qui ne répond de ses engagements que sur la fortune sociale et dont le but unique est la gestion collective de capitaux. La société d'investissement à capital fixe (SICAF) est une société anonyme au sens du code des obligations (art. 620 ss CO), dont le but unique est le placement collectif de capitaux; la SICAF n'est pas cotée à une bourse suisse. Pour plus de détail voir : Message concernant la loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux (FF 2005 5993).

Utilité publique

Notion définie du droit fiscal, qui permet de conduire à l'exonération de l'impôt des personnes morales qui poursuivent une activité d'intérêt général, sans aucun but lucratif. Les fonds consacrés à la poursuite de buts justifiant l'exonération de

l'impôt doivent être affectés irrévocablement, c'est-à-dire pour toujours, à ces buts. Un retour aux donateurs ou fondateurs doit être exclu absolument.

Les activités à caractère caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique et culturel peuvent être considérées comme étant d'intérêt général. Outre l'élément objectif de l'intérêt général, la notion d'utilité publique comprend un élément subjectif, le désintéressement. Une activité n'est désintéressée, au sens du droit fiscal, que si elle sert l'intérêt public et se fonde sur l'altruisme, dans le sens d'un dévouement à la collectivité. La notion de pure utilité publique suppose donc non seulement que l'activité de la personne morale est exercée dans l'intérêt général, mais aussi qu'elle est désintéressée, c'est-à-dire qu'elle exige de la part des membres de la corporation ou de tiers un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant leurs propres intérêts.

Annexe 3

Personne seule

Revenu net avant déductions sociales	Impôt actuel canton, commune	Impôt canton, commune. Corr. prog à froid	Différence en francs	Différence en pourcent	Impôt canton, commune. Projet	Différence en francs	Différence en pourcent	Catégorie de revenu	Nombre estimé de contrib.	
									Nombre	Pourcent
20'000	1'110	994	-116	-10.49	1'048	-62	-5.59	< 20'000	21'453	21.57%
25'000	2'151	1'941	-210	-9.75	2'057	-93	-4.33	20 - 30'000	9'169	9.22%
30'000	3'482	3'243	-239	-6.86	3'315	-167	-4.79			
35'000	4'870	4'631	-239	-4.90	4'672	-198	-4.07	30 - 40'000	7'992	8.04%
40'000	6'351	6'073	-278	-4.37	6'060	-291	-4.58			
45'000	7'764	7'514	-250	-3.23	7'570	-194	-2.50	40 - 50'000	7'361	7.40%
50'000	9'123	8'872	-250	-2.74	8'929	-194	-2.13			
55'000	10'481	10'231	-250	-2.39	10'287	-194	-1.85	50 - 60'000	4'957	4.99%
60'000	11'840	11'590	-250	-2.11	11'743	-97	-0.82			
65'000	13'296	12'985	-311	-2.34	13'199	-97	-0.73	60 - 70'000	2'818	2.83%
70'000	14'752	14'441	-311	-2.11	14'655	-97	-0.66			
75'000	16'207	15'897	-311	-1.92	16'110	-97	-0.60	70 - 80'000	1'526	1.53%
80'000	17'663	17'353	-311	-1.76	17'663	-	-			
85'000	19'216	18'826	-390	-2.03	19'216	-	-	80 - 90'000	708	0.71%
90'000	20'769	20'379	-390	-1.88	20'769	-	-			
95'000	22'322	21'931	-390	-1.75	22'322	-	-	90 - 100'000	700	0.70%
100'000	23'874	23'484	-390	-1.63	23'874	-	-			
110'000	26'980	26'590	-390	-1.45	26'980	-	-	100 - 120'000	557	0.56%
120'000	30'086	29'695	-390	-1.30	30'280	194	0.65			
130'000	33'385	32'877	-509	-1.52	33'579	194	0.58	120 - 140'000	282	0.28%
140'000	36'685	36'176	-509	-1.39	36'879	194	0.53			
150'000	40'179	39'532	-646	-1.61	40'179	-	-	140 - 160'000	134	0.13%
160'000	43'673	43'026	-646	-1.48	43'673	-	-			
170'000	47'166	46'520	-646	-1.37	47'166	-	-	160 - 180'000	97	0.10%
180'000	50'660	50'014	-646	-1.28	50'660	-	-			
200'000	56'289	56'261	-28	-0.05	56'289	-	-	180 - 220'000	100	0.10%
220'000	61'918	61'890	-28	-0.05	61'918	-	-			
240'000	67'547	67'519	-28	-0.04	67'547	-	-	> 220'000	231	0.23%
260'000	73'176	73'148	-28	-0.04	73'176	-	-			
280'000	78'805	78'776	-28	-0.04	78'805	-	-			
300'000	84'434	84'405	-28	-0.03	84'434	-	-			
350'000	98'506	98'478	-28	-0.03	98'506	-	-			
400'000	112'578	112'550	-28	-0.02	112'578	-	-			
								Total	58'085	58.41%

Couple marié sans enfant

Revenu net avant déductions sociales	Impôt actuel canton, commune	Impôt canton, commune. Corr. prog à froid	Différence en francs	Différence en pourcent	Impôt canton, commune. Projet	Différence en francs	Différence en pourcent	Catégorie de revenu	Nombre estimé de contrib.	
									Nombre	Pourcent
20'000	326	291	-34	-10.52	283	-43	-13.06	< 20'000	1'312	1.32%
25'000	682	608	-74	-10.88	596	-85	-12.50	20 - 30'000	1'171	1.18%
30'000	1'089	992	-97	-8.88	990	-99	-9.12			
35'000	1'857	1'667	-190	-10.25	1'687	-170	-9.17	30 - 40'000	2'415	2.43%
40'000	2'728	2'435	-293	-10.73	2'473	-255	-9.35			
45'000	4'003	3'627	-376	-9.40	3'625	-378	-9.45	40 - 50'000	2'146	2.16%
50'000	5'337	4'936	-401	-7.52	4'892	-445	-8.34			
55'000	6'744	6'317	-427	-6.33	6'290	-454	-6.73	50 - 60'000	2'275	2.29%
60'000	8'127	7'701	-426	-5.24	7'770	-357	-4.39			
65'000	9'535	9'084	-450	-4.72	9'285	-250	-2.62	60 - 70'000	2'186	2.20%
70'000	10'905	10'425	-480	-4.40	10'605	-300	-2.75			
75'000	12'254	11'795	-459	-3.74	11'900	-353	-2.88	70 - 80'000	2'132	2.14%
80'000	13'622	13'145	-478	-3.51	13'269	-353	-2.59			
85'000	14'972	14'513	-459	-3.06	14'619	-353	-2.36	80 - 90'000	1'715	1.72%
90'000	16'340	15'864	-476	-2.91	15'987	-353	-2.16			
95'000	17'691	17'232	-459	-2.59	17'337	-353	-2.00	90 - 100'000	1'580	1.59%
100'000	19'057	18'583	-474	-2.49	18'704	-353	-1.85			
110'000	21'792	21'302	-490	-2.25	21'616	-176	-0.81	100 - 120'000	1'842	1.85%
120'000	24'704	24'119	-585	-2.37	24'527	-176	-0.71			
130'000	27'615	27'032	-583	-2.11	27'439	-176	-0.64	120 - 140'000	1'112	1.12%
140'000	30'527	29'944	-582	-1.91	30'421	-106	-0.35			
150'000	33'526	32'856	-670	-2.00	33'526	-	-	140 - 160'000	639	0.64%
160'000	36'632	35'903	-729	-1.99	36'632	-	-			
170'000	39'738	39'009	-728	-1.83	39'738	-	-	160 - 180'000	316	0.32%
180'000	42'843	42'116	-727	-1.70	42'843	-	-			
200'000	49'054	48'328	-726	-1.48	49'054	-	-	180 - 220'000	90	0.09%
220'000	55'301	54'540	-760	-1.38	55'654	353	0.64			
240'000	61'900	60'957	-943	-1.52	62'253	353	0.57	> 220'000	228	0.23%
260'000	68'606	67'558	-1'048	-1.53	68'853	247	0.36			
280'000	75'593	74'398	-1'195	-1.58	75'593	-	-			
300'000	82'581	81'386	-1'194	-1.45	82'581	-	-			
350'000	98'506	98'449	-56	-0.06	98'506	-	-			
400'000	112'578	112'522	-56	-0.05	112'578	-	-			
								Total	21'159	21.28%

Famille avec 1 enfant

Revenu net avant déductions sociales	Impôt actuel canton, commune	Impôt canton, commune. Corr. prog à froid	Différence en francs	Différence en pourcent	Impôt canton, commune. Projet	Différence en francs	Différence en pourcent	Catégorie de revenu	Nombre estimé de contrib.	
									Nombre	Pourcent
20'000	207	169	-37	-18.04	65	-142	-68.76	< 20'000	1'609	1.62%
25'000	453	362	-91	-20.11	263	-190	-42.02	20 - 30'000	539	0.54%
30'000	838	748	-89	-10.67	555	-282	-33.72			
35'000	1'400	1'161	-238	-17.04	949	-451	-32.21	30 - 40'000	832	0.84%
40'000	2'168	1'948	-220	-10.16	1'604	-564	-26.02			
45'000	3'317	2'897	-420	-12.66	2'391	-926	-27.92	40 - 50'000	855	0.86%
50'000	4'592	4'173	-420	-9.14	3'616	-976	-21.26			
55'000	5'975	5'499	-476	-7.96	5'014	-961	-16.08	50 - 60'000	770	0.77%
60'000	7'358	6'906	-452	-6.14	6'412	-946	-12.86			
65'000	8'763	8'289	-474	-5.41	7'902	-861	-9.83	60 - 70'000	829	0.83%
70'000	10'079	9'575	-503	-4.99	9'202	-876	-8.70			
75'000	11'448	10'916	-532	-4.65	10'605	-843	-7.37	70 - 80'000	758	0.76%
80'000	12'797	12'286	-511	-3.99	12'041	-756	-5.91			
85'000	14'166	13'636	-530	-3.74	13'391	-775	-5.47	80 - 90'000	670	0.67%
90'000	15'516	15'005	-511	-3.30	14'759	-757	-4.88			
95'000	16'883	16'355	-528	-3.13	16'110	-773	-4.58	90 - 100'000	600	0.60%
100'000	18'234	17'722	-512	-2.81	17'477	-757	-4.15			
110'000	20'952	20'440	-512	-2.44	20'301	-651	-3.11	100 - 120'000	612	0.62%
120'000	23'822	23'197	-625	-2.62	23'213	-609	-2.56			
130'000	26'734	26'109	-625	-2.34	26'125	-610	-2.28	120 - 140'000	285	0.29%
140'000	29'646	29'021	-626	-2.11	29'036	-610	-2.06			
150'000	32'587	31'933	-654	-2.01	32'125	-462	-1.42	140 - 160'000	170	0.17%
160'000	35'693	34'918	-774	-2.17	35'231	-462	-1.29			
170'000	38'799	38'024	-774	-2.00	38'336	-462	-1.19	160 - 180'000	87	0.09%
180'000	41'905	41'130	-775	-1.85	41'442	-462	-1.10			
200'000	48'117	47'342	-775	-1.61	47'654	-463	-0.96	180 - 220'000	28	0.03%
220'000	54'328	53'553	-775	-1.43	54'165	-163	-0.30			
240'000	60'904	59'910	-994	-1.63	60'765	-139	-0.23	> 220'000	166	0.17%
260'000	67'550	66'509	-1'040	-1.54	67'365	-185	-0.27			
280'000	74'538	73'289	-1'249	-1.68	74'017	-520	-0.70			
300'000	81'526	80'277	-1'249	-1.53	81'005	-521	-0.64			
350'000	97'661	97'549	-113	-0.12	97'239	-422	-0.43			
400'000	111'734	111'621	-113	-0.10	111'311	-422	-0.38			
								Total	8'810	8.86%

Famille avec 2 enfants

Revenu net avant déductions sociales	Impôt actuel canton, commune	Impôt canton, commune. Corr. prog à froid	Différence en francs	Différence en pourcent	Impôt canton, commune. Projet	Différence en francs	Différence en pourcent	Catégorie de revenu	Nombre estimé de contrib.	
									Nombre	Pourcent
20'000	64	14	-50	-77.69	-	-64	-100.00	< 20'000	710	0.71%
25'000	257	212	-45	-17.50	28	-228	-88.93	20 - 30'000	296	0.30%
30'000	553	440	-113	-20.39	221	-331	-59.93			
35'000	938	833	-104	-11.14	482	-456	-48.60	30 - 40'000	957	0.96%
40'000	1'599	1'331	-268	-16.73	867	-732	-45.77			
45'000	2'450	2'183	-267	-10.91	1'458	-992	-40.49	40 - 50'000	833	0.84%
50'000	3'713	3'276	-437	-11.78	2'303	-1'410	-37.98			
55'000	5'050	4'551	-499	-9.88	3'616	-1'433	-28.39	50 - 60'000	872	0.88%
60'000	6'432	5'908	-523	-8.14	5'014	-1'418	-22.04			
65'000	7'815	7'292	-523	-6.70	6'412	-1'403	-17.95	60 - 70'000	979	0.98%
70'000	9'088	8'579	-509	-5.60	7'687	-1'401	-15.42			
75'000	10'429	9'866	-563	-5.40	8'960	-1'469	-14.09	70 - 80'000	883	0.89%
80'000	11'799	11'215	-584	-4.95	10'212	-1'586	-13.44			
85'000	13'148	12'584	-564	-4.29	11'639	-1'509	-11.48	80 - 90'000	750	0.75%
90'000	14'516	13'934	-582	-4.01	13'129	-1'388	-9.56			
95'000	15'867	15'303	-564	-3.56	14'619	-1'248	-7.86	90 - 100'000	698	0.70%
100'000	17'234	16'653	-581	-3.37	16'110	-1'124	-6.52			
110'000	19'952	19'372	-580	-2.91	18'836	-1'116	-5.59	100 - 120'000	687	0.69%
120'000	22'750	22'091	-660	-2.90	21'748	-1'002	-4.40			
130'000	25'662	24'964	-698	-2.72	24'661	-1'001	-3.90	120 - 140'000	378	0.38%
140'000	28'574	27'877	-697	-2.44	27'573	-1'000	-3.50			
150'000	31'485	30'789	-696	-2.21	30'563	-922	-2.93	140 - 160'000	183	0.18%
160'000	34'549	33'702	-847	-2.45	33'670	-879	-2.54			
170'000	37'655	36'805	-850	-2.26	36'776	-878	-2.33	160 - 180'000	91	0.09%
180'000	40'760	39'911	-849	-2.08	39'882	-878	-2.15			
200'000	46'972	46'123	-848	-1.81	46'095	-877	-1.87	180 - 220'000	40	0.04%
220'000	53'183	52'336	-847	-1.59	52'508	-675	-1.27			
240'000	59'687	58'615	-1'073	-1.80	59'108	-579	-0.97	> 220'000	232	0.23%
260'000	66'287	65'215	-1'072	-1.62	65'709	-578	-0.87			
280'000	73'250	71'918	-1'332	-1.82	72'309	-941	-1.29			
300'000	80'238	78'906	-1'332	-1.66	79'251	-987	-1.23			
350'000	96'620	96'377	-243	-0.25	95'832	-788	-0.82			
400'000	110'692	110'523	-169	-0.15	109'904	-788	-0.71			
								Total	8'589	8.64%

Famille avec 3 enfants

Revenu net avant déductions sociales	Impôt actuel canton, commune	Impôt canton, commune. Corr. prog à froid	Différence en francs	Différence en pourcent	Impôt canton, commune. Projet	Différence en francs	Différence en pourcent	Catégorie de revenu	Nombre estimé de contrib.	
									Nombre	Pourcent
20'000	-	-	-	-	-	-	-	< 20'000	403	0.41%
25'000	93	36	-57	-61.44	-	-93	-100.00	20 - 30'000	119	0.12%
30'000	290	234	-56	-19.45	-	-290	-100.00			
35'000	611	484	-128	-20.87	164	-447	-73.18	30 - 40'000	213	0.21%
40'000	1'004	877	-127	-12.63	368	-637	-63.38			
45'000	1'798	1'502	-297	-16.50	752	-1'046	-58.17	40 - 50'000	242	0.24%
50'000	2'735	2'353	-382	-13.96	1'288	-1'447	-52.91			
55'000	4'038	3'531	-508	-12.57	2'221	-1'817	-45.00	50 - 60'000	316	0.32%
60'000	5'374	4'806	-568	-10.57	3'493	-1'881	-35.00			
65'000	6'757	6'185	-572	-8.46	4'892	-1'865	-27.60	60 - 70'000	277	0.28%
70'000	8'030	7'472	-558	-6.95	6'112	-1'918	-23.88			
75'000	9'289	8'745	-544	-5.85	7'313	-1'976	-21.27	70 - 80'000	256	0.26%
80'000	10'659	10'022	-637	-5.98	8'586	-2'073	-19.45			
85'000	12'008	11'393	-615	-5.13	9'838	-2'170	-18.07	80 - 90'000	200	0.20%
90'000	13'377	12'742	-635	-4.75	11'110	-2'267	-16.95			
95'000	14'727	14'110	-616	-4.19	12'585	-2'142	-14.54	90 - 100'000	167	0.17%
100'000	16'094	15'460	-634	-3.94	14'075	-2'019	-12.54			
110'000	18'812	18'179	-633	-3.36	17'074	-1'738	-9.24	100 - 120'000	217	0.22%
120'000	21'529	20'897	-632	-2.94	20'151	-1'378	-6.40			
130'000	24'441	23'686	-755	-3.09	23'063	-1'378	-5.64	120 - 140'000	151	0.15%
140'000	27'352	26'599	-754	-2.76	25'975	-1'377	-5.03			
150'000	30'264	29'511	-753	-2.49	28'887	-1'377	-4.55	140 - 160'000	69	0.07%
160'000	33'246	32'423	-823	-2.48	31'965	-1'281	-3.85			
170'000	36'352	35'441	-911	-2.51	35'072	-1'280	-3.52	160 - 180'000	37	0.04%
180'000	39'457	38'547	-910	-2.31	38'178	-1'280	-3.24			
200'000	45'669	44'759	-909	-1.99	44'390	-1'279	-2.80	180 - 220'000	12	0.01%
220'000	51'880	50'971	-909	-1.75	50'697	-1'183	-2.28			
240'000	58'303	57'183	-1'120	-1.92	57'297	-1'006	-1.73	> 220'000	115	0.12%
260'000	64'902	63'766	-1'137	-1.75	63'897	-1'006	-1.55			
280'000	71'784	70'383	-1'401	-1.95	70'497	-1'287	-1.79			
300'000	78'772	77'372	-1'400	-1.78	77'333	-1'439	-1.83			
350'000	95'438	94'842	-596	-0.62	94'284	-1'154	-1.21			
400'000	109'510	109'285	-225	-0.21	108'356	-1'154	-1.05			
								Total	2'794	2.81%

TABLE DES MATIERES

		Pages
RESUME		1
1.	**PROPOSITIONS DES DEPUTES**	3
2.	**IMPOT DIRECT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES**	3
2.1.	Imposition de la famille et des contribuables à revenu modeste	4
2.2.	Taux de l'impôt de base sur le revenu	11
2.3.	Quelques exemples	11
2.4.	Tableaux comparatifs (annexe 3)	12
3.	**PROPOSITIONS DIVERSES**	13
3.1.	Imposition des gains de loteries	13
3.2.	Déductions des dons en faveur de personnes morales poursuivant des buts de service public ou d'utilité publique	14
3.3.	Loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers, du 20 novembre 1991	14
4.	**ADAPTATION DE LA LEGISLATION FISCALE AU DROIT FEDERAL**	15
4.1.	Loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (Loi sur la fusion, LFus) du 3 octobre	15
4.2.	Droit des fondations, Loi fédérale du 8 octobre 2004	17
4.3.	Loi fédérale sur des modifications urgentes de l'imposition des entreprises, du 23 juin 2006	17
4.4.	Loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux (LPCC), du 23 juin 2006	18
5.	**COMMENTAIRES PAR ARTICLE**	19
5.1.	Loi sur les contributions directes (LCdir), du 21 mars 2000	19
5.2.	Loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers, du 20 novembre 1991	25
6.	**CONSEQUENCES FINANCIERES DU PROJET**	25
6.1.	Conséquences financières pour le canton des modifications de l'imposition des personnes physiques	25
6.2.	Conséquences financières pour les communes	26
6.3.	Conséquences financières des autres modifications	27
7.	**PROCEDURE D'ACCEPTATION, PROGRESSION A FROID**	27
7.1.	Procédure d'acceptation – majorité qualifiée	27
7.2.	Correction des effets de la progression à froid	27
8.	**PROPOSITION DE CLASSEMENT D'UN POSTULAT**	28
9.	**ENTREE EN VIGUEUR**	29
10.	**CONCLUSION**	29
Loi portant modification sur les contributions directes (Lcdir) et de la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers		30
ANNEXES		
Annexe 1	Principales abréviations citées	40
Annexe 2	Lexique des principales expressions utilisées	41
Annexe 3	Comparaison impôt actuel – correction progression à froid – projet	46