

Projet présenté par les députés:

M^{mes} et MM. Stéphanie Ruegsegger, Jean Rémy Roulet, Claude Blanc, Claude Marcet, Thomas Büchi, Gilles Desplanches, Janine Hagmann et Jacques Jeannerat

Date de dépôt: 28 mars 2003

Messagerie

Projet de loi

modifiant la loi sur l'imposition des personnes morales (D 3 15)

(Adaptation aux modifications introduites par la LF du 10 octobre 1997 sur la réforme de l'imposition des sociétés : transfert de participations à l'étranger, extension de la réduction pour participations aux bénéfices en capital, clarification de la notion de société auxiliaire)

Le GRAND CONSEIL de la République et canton de Genève décrète ce qui suit :

Article unique

La loi sur l'imposition des personnes morales, du 23 septembre 1994, est modifiée comme suit :

Art. 17A Transfert à l'étranger de participations dans des sociétés du même groupe (nouveau)

Lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative qui n'est pas visée aux articles 22 et 23 transfère une participation à une société du même groupe sise à l'étranger, l'imposition de la différence entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et la valeur vénale de la participation est différée. Le report de l'imposition prend fin si la participation transférée est vendue à un tiers étranger au groupe ou si la société dont les droits de participation ont été transférés aliène une part importante de ses actifs ou passifs ou encore si elle est liquidée.

Art. 21, al. 2 (nouvelle teneur)

² Le rendement net des participations correspond au revenu de ces participations, diminué des frais d'administration y relatifs. Les frais d'administration ne peuvent représenter plus de 5% des revenus privilégiés. Sont réputés frais de financement les intérêts passifs ainsi que les autres frais qui sont économiquement assimilables à des intérêts passifs. Font également partie du revenu des participations les bénéfices en capital provenant de participations ainsi que le produit de la vente de droits de souscription y relatifs. L'article 45A est réservé.

Art. 21, al. 3, lettre a (abrogée) et lettre c (nouvelle teneur)

- c) les bénéfices de réévaluation provenant de participations.

Art. 21, al. 5 et 6 (nouveaux)

⁵ Les bénéfices en capital n'entrent dans le calcul de la réduction que :

- a) dans la mesure où le produit de l'aliénation est supérieur au coût d'investissement ;
- b) 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 un an au moins.

⁶ Les corrections de valeur ainsi que les amortissements effectués sur le coût d'investissement des participations d'au moins 20% sont ajoutés au bénéfice imposable dans la mesure où ils ne sont plus justifiés.

Art. 23, al. 1 (nouvelle teneur)

¹ Les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les fondations qui ont en Suisse une activité administrative, mais pas d'activité commerciale, de même que les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont l'activité commerciale est essentiellement orientée vers l'étranger et qui n'exercent en Suisse qu'une activité subsidiaire, paient l'impôt sur le bénéfice comme suit :

- a) le rendement des participations de l'article 21, ainsi que les bénéfices en capital et les bénéfices de réévaluation provenant de ces participations sont exonérés de l'impôt ;
- b) les autres recettes de source suisse sont imposées selon le barème ordinaire ;
- c) les autres recettes de source étrangère sont imposées selon le barème ordinaire, en fonction de l'importance de l'activité administrative, respectivement commerciale, exercée en Suisse.

Art. 45A Disposition transitoire relative à l'extension de la réduction pour participations aux bénéfices en capital – harmonisation avec la LIFD (nouveau)

¹ Les bénéfices en capital provenant de participations ainsi que le produit de la vente de droits de souscription y relatifs n'entrent pas dans le calcul du rendement net au sens de l'article 21, alinéa 2, si la société de capitaux ou la société coopérative détenait les participations concernées avant le 1^{er} janvier 1997 et réalise ces bénéfices avant le 1^{er} janvier 2007.

² Pour les participations détenues avant le 1^{er} janvier 1997, les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice, au début de l'exercice commercial qui a été clos pendant l'année civile 1997 sont considérées comme coût d'investissement (cf. article 21, alinéa 5).

³ Si une société de capitaux ou une société coopérative transfère une participation qu'elle détenait avant le 1^{er} janvier 1997 à une société du même groupe sise à l'étranger et que cette participation est égale à 20% au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société, la différence entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et la valeur vénale de cette participation est ajoutée au bénéfice net imposable. Dans ce cas, les participations en cause sont considérées comme ayant été acquises avant le 1^{er} janvier 1997. Simultanément, la société de capitaux ou la société coopérative peut constituer une réserve non imposée égale à cette différence. Cette réserve sera dissoute et imposée si la participation est vendue à un tiers étranger au groupe ou si la société dont les droits de participation ont été transférés aliène une part importante de ses actifs et passifs ou encore si elle est liquidée. La société de capitaux ou la société coopérative joindra à sa déclaration d'impôt une liste des participations qui font l'objet d'une réserve non imposée au sens du présent article. La réserve non imposée est dissoute sans incidence fiscale le 31 décembre 2006.

⁴ Si l'exercice commercial se termine après l'entrée en vigueur de la modification de l'article 21 et du présent article, l'impôt sur le bénéfice est fixé pour cet exercice commercial selon le nouveau droit.

EXPOSÉ DES MOTIFS

Mesdames et
Messieurs les députés,

Le 10 octobre 1997, le Parlement fédéral adoptait la loi fédérale sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1998 (RO **1998** 669, FF **1997** II 1058). Cette modification législative concernait, entre autres, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD – RS 642.11) et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID – RS 642.14).

L'une des innovations les plus importantes, sinon la principale, a été l'extension du mécanisme destiné à atténuer la triple imposition économique (combattue par le législateur) au niveau de la société qui détient des participations dans d'autres sociétés. La législation fédérale (LIFD et LHID) disposait déjà que les dividendes encaissés par la société actionnaire font l'objet d'une réduction de l'impôt sur le bénéfice de cette dernière, proportionnellement au rapport entre les dividendes reçus et le bénéfice total de la société. Ce mécanisme est appelé réduction pour participations. La modification du 10 octobre 1997 a étendu, sous réserve du respect de certaines conditions, la réduction pour participations aux plus-values réalisées par les sociétés actionnaires lors de la réalisation de leurs participations dans des sociétés filles ou lors de la vente de droits préférentiels de souscription relatifs à ces participations.

Les autres modifications apportées par la loi du 10 octobre 1997 relatives aux impôts directs des cantons et des communes dus par les personnes morales, par le biais d'amendements à la loi-cadre qu'est la LHID, ont consisté, d'une part, en une clarification des règles applicables en matière de transfert à l'étranger, par une société suisse, de participations détenues par cette dernière dans des sociétés du même groupe (cette problématique est d'ailleurs voisine de celle de l'extension de la réduction pour participations aux bénéfices en capital), et, d'autre part, en une précision de la notion de société auxiliaire, laquelle revenait, en pratique, à adapter le texte légal fédéral à la pratique fiscale suisse.

Concernant l'extension de la réduction pour participations aux bénéfices en capital réalisés sur de telles participations (et la définition de la notion de transfert de participations hors de Suisse dans le cadre du même groupe de sociétés), la LIFD a vu son article 70 modifié, elle a en outre été complétée d'un nouvel article 207a, en tant que disposition transitoire. De manière

parallèle, la LHID a connu une modification des articles 24 (introduction d'un nouvel alinéa 3bis) et 28 (introduction d'un nouvel alinéa 1bis) ; de plus, cette loi-cadre a été complétée d'un nouvel article 72a (disposition réglementant l'adaptation des législations cantonales à la modification du 10 octobre 1997).

La précision relative à la notion de société auxiliaire, qui ne concerne pas la LIFD (cette notion n'étant applicable qu'en matière d'impôts cantonaux et communaux sur le bénéficiaire des personnes morales), a été introduite par le biais d'une nouvelle rédaction de l'alinéa 4 de l'article 28 LHID.

Enfin, la mise en œuvre des dispositions nouvellement introduites dans la LHID par le biais de la LF du 10 octobre 1997 sur la réforme de l'imposition des sociétés dans les législations cantonales est réglée à l'article 72a, introduit à la faveur du même train de mesures. Cette dernière norme dispose en substance que les cantons sont tenus d'incorporer dans leurs législations, d'ici au 31 décembre 2002, les dispositions relatives au transfert de participations hors de Suisse dans le cadre du même groupe de sociétés (art. 24, al. 3bis, LHID), de même qu'à la définition des sociétés auxiliaires (art. 28, al. 4, LHID). A défaut, ce sont les dispositions de la LHID qui sera directement applicable en lieu et place des dispositions contraires du droit cantonal (art. 72, al. 2, LHID).

La disposition relative à l'extension de la réduction pour participations aux bénéficiaires en capital réalisés sur de telles participations (art. 28, al. 1bis, LHID) laisse la faculté aux cantons d'emboîter le pas à la Confédération, par le biais de l'adoption d'une norme semblable à celle du nouvel article 70 LIFD. A notre connaissance, la plupart, sinon la quasi-totalité des cantons ont fait usage de cette « Kannvorschrift », ce qui démontre bien l'importance, pour l'attractivité d'un canton, de disposer, sur ce point, d'une norme harmonisée verticalement avec la LHID.

Les buts du présent projet de loi sont dès lors, d'une part, de procéder aux adaptations nécessaires et imposées de la loi sur l'imposition des personnes morales, du 23 septembre 1994 (LIPM) et, d'autre part, de faire usage de la possibilité accordée par la loi-cadre fédérale d'adopter une disposition offrant un traitement identique, en matière d'atténuation de la charge fiscale grevant les cessions de participations détenues par des sociétés qui ne disposent pas de régimes fiscaux particuliers, à celui réservé en matière d'impôt fédéral direct.

A l'appui de l'adoption d'une telle mesure, il convient de rappeler que l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal sont assis et perçus par la même autorité, à savoir l'Administration fiscale cantonale. Sans compter le

postulat – très largement admis au demeurant – dit de l’harmonisation verticale, qui vise une harmonisation entre les règles applicables à l’impôt fédéral direct (IFD) et celles relatives aux impôts directs cantonaux et communaux (ICC), on relèvera la difficulté pour l’Administration fiscale cantonale d’appliquer à un même état de faits (en l’occurrence la cession d’une participation qualifiée) deux traitements fiscaux fort différents (réduction pour participations pour l’IFD, taxation pleine et entière pour l’ICC). De même, cette situation crée inconfort et incompréhension auprès du contribuable, ce qui complique inutilement la résolution de tels cas.

La mise en œuvre de la loi fédérale sur la réforme 1997 de l’imposition des sociétés relative à la réduction d’impôt sur les rendements des participations des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives a fait l’objet d’une circulaire détaillée et fort complète émise par l’Administration fédérale des contributions en 1998 (circulaire IFD No 9 – période fiscale 1998 – du 9 juillet 1998), largement diffusée (et disponible sur le site Web de l’Administration fédérale des contributions : www.estv.admin.ch/data/dvs/index/f/index.htm). L’Administration fiscale cantonale doit d’ores et déjà appliquer les principes figurant dans ce document, complété de 16 cas de figure, en matière d’impôt fédéral direct. Aussi, leur application en matière d’ICC n’entraînerait pas de difficultés supplémentaires.

Commentaire par article

Art. 17A Transfert à l’étranger de participations dans des sociétés du même groupe

Ce nouvel article correspond à l’article 24, alinéa 3bis, LHID. Son incorporation dans le droit cantonal d’ici au 31 décembre 2002 est impérative en vertu de l’article 72a LHID.

En substance, cet article confirme la neutralité fiscale des transferts de participations hors de Suisse dans la mesure où elles s’inscrivent dans le cadre de mesure intra-groupe. Cette neutralité intervient par le biais d’un différé d’imposition, lequel cesse ses effets sitôt que la participation est cédée hors du groupe ou si la société dont la participation est transférée est liquidée en fait ou en droit.

Art. 21 Réduction pour participations ayant une influence déterminante

Les modifications apportées à cet article (nouvelle teneur des alinéas 2 et 3, nouveaux alinéas 5 et 6) concrétisent la faculté laissée aux cantons par l'article 28, alinéa 1bis, LHID, dont elles reprennent la teneur.

Le fondement de l'adoption de cette mesure dans le droit cantonal figure dans la partie générale du présent exposé des motifs.

Art. 23 Sociétés auxiliaires

La modification apportée à cet article (nouvelle teneur de l'alinéa 1) correspond à l'article 28, alinéa 4, LHID. Son incorporation dans le droit cantonal d'ici au 31 décembre 2002 est impérative en vertu de l'article 72a LHID.

Comme cela a été évoqué dans la partie générale du présent exposé des motifs, cette adaptation, impérative on l'a vu, n'aura pas de portée réelle étant donné que, selon la pratique fiscale genevoise constante depuis de nombreuses années, peuvent bénéficier du régime fiscal des sociétés auxiliaires les entités qui, sous réserve du respect des conditions générales réservées pour ce genre d'activités, déploient une activité commerciale essentiellement orientée vers l'étranger tout en n'exerçant en Suisse qu'une activité préparatoire.

Art. 45A Disposition transitoire relative à l'extension de la réduction pour participations aux bénéficiaires en capital – harmonisation avec la LIFD

Ce nouvel article, à mettre en relation avec les modifications apportées à l'article 21 (Réduction pour participations ayant une influence déterminante) ne ressort pas directement de la LHID qui, sur ce point, est muette. Il s'agit en revanche de la reprise du texte de la LIFD, qui instaure un « délai de carence » pour les participations détenues avant le 1^{er} janvier 1997.

La reprise de cette disposition se justifie par le souci de permettre une application des règles relatives à l'extension de la réduction pour participations de manière harmonisée entre l'IFD et les ICC.

Au bénéfice de ces explications, nous vous invitons, Mesdames et Messieurs les députés, à donner un accueil favorable à ce projet de loi.