



16 novembre 2016

Procédure de consultation relative à la loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières

(mise en œuvre de la motion 14.3450 Luginbühl)

Rapport sur les résultats

Condensé

Au total, 56 avis ont été recueillis. Pour une écrasante majorité des cantons (25), pour trois partis (PBD, PDC et PS) et pour neuf organisations ou autres participants, **les amendes, les peines pécuniaires et les sanctions administratives à caractère pénal ne doivent pas être déductibles fiscalement**. Le principe supérieur de l'unité de l'ordre juridique, l'effet répressif de la sanction ou encore la contribution apportée à la sécurité du droit et à l'harmonisation fiscale sont principalement invoqués dans ce contexte. Un canton (LU), le PLR et l'UDC, quinze organisations ou autres participants refusent par contre cette réglementation, la jugeant incompatible avec le principe de l'imposition selon la capacité économique. De même, un défaut d'organisation est déjà punissable en droit suisse, sans intention délictueuse de la part de l'entreprise. Les opposants rappellent enfin que l'appréciation des sanctions infligées à l'étranger s'avère délicate.

La **non-déductibilité des frais de procès**, lors de sanctions financières à caractère pénal, est le plus souvent rejetée pour des raisons pratiques (22 cantons, UDC et PLR, quinze organisations ou autres participants). Même les partisans (quatre cantons, PBD, PDC et PS, deux organisations ou autres participants) reconnaissent en partie que cette réglementation peut poser des difficultés d'application, tout en soulignant qu'il s'agit de frais accessoires liés à la sanction financière à caractère pénal.

La **possibilité de déduire fiscalement les sanctions visant à réduire le bénéfice et dépourvues de caractère pénal** a trouvé un large écho (24 cantons, tous les partis, quatorze organisations ou autres participants). Comme de telles sanctions visent à corriger une situation apparue suite au non-respect de la législation, il paraît judicieux d'en tenir compte sur le plan fiscal. Un canton (FR) et trois organisations ne veulent pas de cette proposition, qui soulèverait selon eux des difficultés de délimitation avec les sanctions à caractère pénal ainsi qu'avec les sanctions prononcées à l'étranger.

Les **dépenses qui permettent la commission d'infractions ou qui constituent la contrepartie convenue pour la commission d'infractions**, et donc qui sont liées au sens large à des infractions, ne devraient plus être déductibles de l'assiette de l'impôt. Tel est l'avis de quatre cantons, trois partis (PBD, PDC et PS) et huit organisations ou autres participants. Une telle réglementation se justifie à leurs yeux dans une optique d'unité du droit. Une claire majorité des cantons (22), le PLR et l'UDC ainsi que neuf organisations ou autres participants refusent toutefois cette disposition. Elle aboutirait à un lourd surcroît de travail administratif et à des difficultés considérables dans la pratique. Certains opposants ajoutent que les infractions sont déjà punies du fait de la sanction pénale.

Les cantons (24), le PBD, le PDC, le PLR et le PS ainsi que treize organisations ou autres participants approuvent la **non-déductibilité des commissions occultes versées à des particuliers**. Ces partisans du projet se félicitent du traitement cohérent des infractions en droit fiscal et pénal, ainsi que de la mise sur pied d'égalité des commissions occultes versées à des agents publics et de celles versées à des particuliers. Les opposants à cette réglementation comprennent un canton (LU), l'UDC et trois organisations ou autres participants. Ils font valoir qu'elle enfreint le principe de l'imposition selon la capacité économique, tout en étant difficilement applicable.

Dans la pratique actuelle, quinze cantons n'admettent pas la déduction des amendes, des peines pécuniaires et les sanctions financières de nature administrative à caractère pénal, alors que huit cantons en prévoient la possibilité. Par contre, les frais de procès liés aux sanctions financières à caractère pénal sont déductibles dans tous les cantons ayant répondu à la question, à deux exceptions près. De même, les sanctions sans caractère pénal visant à réduire le bénéfice peuvent être déduites dans 17 cantons, alors qu'un canton exclut cette possibilité. Les dépenses liées au sens large à des infractions sont par ailleurs

déductibles dans dix cantons, alors que quatre cantons ne prévoient pas une telle possibilité. Quant aux commissions occultes versées à des particuliers, elles peuvent être déduites dans huit cantons, alors que ce n'est pas admis dans sept cantons. Un seul canton a modifié sa pratique suite au rapport du Conseil fédéral du 12 septembre 2014. Dans 22 cantons, la pratique est restée inchangée.

Une partie des cantons ont signalé que leur conception du droit correspondait déjà aux dispositions du projet de loi. Ils précisaient toutefois n'avoir encore jamais rencontré de tels cas, ou alors de façon très ponctuelle. Certains cantons n'ont d'ailleurs pas répondu aux questions concernant leurs pratiques fiscales.

1. Contexte

La motion «Déductibilité fiscale des amendes» du 16 juin 2014 (14.3450; motion Luginbühl) invite à modifier la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)¹ et la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)². Les nouvelles dispositions devront préciser que les amendes et les autres sanctions financières à caractère pénal prononcées en Suisse ou à l'étranger ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial. La déductibilité fiscale doit être réservée aux sanctions financières ayant la forme d'un prélèvement sur les gains, sans poursuivre de but punitif.

Le 12 septembre 2014, le Conseil fédéral a proposé d'accepter la motion. Le Conseil des Etats a suivi cette proposition le 15 septembre 2014 et le Conseil national le 2 mars 2015. La motion a donc été transmise au Conseil fédéral en vue de sa mise en œuvre. Deux motions au contenu similaire sont encore pendantes (14.3444: motion du groupe BD «Déductibilité fiscale des amendes»; 14.3626: motion du groupe PDC-PEV «Déductibilité fiscale des amendes. Pour une réglementation claire»).

Le 18 décembre 2015, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances (DFF) de mettre en consultation la loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières auprès des cantons, des partis politiques et des associations faitières de l'économie. La procédure de consultation a duré du 18 décembre 2015 au 11 avril 2016. Quelque 112 invitations ont été envoyées (voir en annexe la liste des destinataires de la procédure de consultation). Au total, 55 avis ont été reçus: outre les 26 cantons, cinq partis représentés à l'Assemblée fédérale et 27 organisations ou autres participants se sont prononcés sur le projet de loi. Par ailleurs, cinq destinataires ont expressément renoncé à donner leur avis (Tribunal fédéral, Tribunal pénal fédéral, Tribunal administratif fédéral, Union des banques cantonales suisses, Union patronale suisse).

2. Projet mis en consultation

Le projet soumis à la consultation donne une base légale claire au traitement fiscal des sanctions financières. Dorénavant et comme le préconise la motion à mettre en œuvre, les sanctions financières à caractère pénal (amendes, peines pécuniaires ou sanctions de nature administrative) qui auraient été infligées à une personne morale ou à une entreprise individuelle ne feront expressément plus partie de ses charges commerciales. Le traitement fiscal de ces sanctions était jusqu'ici controversé. Le Conseil fédéral a tiré dans son rapport du 12 septembre 2014 «Déductibilité fiscale des amendes et des sanctions financières de nature administrative» (rapport en réponse au postulat Leutenegger Oberholzer [14.3087]) la conclusion suivante: le droit en vigueur prévoit déjà que les sanctions financières à caractère pénal ne peuvent pas être déduites fiscalement, et il s'agit essentiellement d'une question d'interprétation. Par contre, les sanctions visant à réduire le bénéfice doivent rester déductibles fiscalement. Le projet soumis à la consultation prévoit encore, en complément des revendications de la motion 14.3450, d'étendre la non-déductibilité aux frais de procès liés à des amendes ou sanctions administratives ayant un caractère pénal, de même qu'aux autres dépenses permettant la commission d'une infraction ou qui constituent la contrepartie convenue pour la commission d'infractions.

Depuis la révision du droit pénal en matière de corruption, l'ensemble des commissions occultes passibles de sanctions en vertu du droit pénal suisse n'ouvre pas droit à une déduction fiscale au titre des charges justifiées par l'usage commercial. Par conséquent, les commissions occultes versées à des particuliers ne doivent plus pouvoir être déduites de

¹ RS 642.11

² RS 642.14

l'assiette de l'impôt. Le message concernant la modification du droit pénal de la corruption n'a toutefois pas traité les éventuelles modifications de la LIFD et de la LHID. Sachant que les commissions occultes versées aux particuliers constituent aussi – selon la motion à mettre en œuvre – des charges liées à des délits, il a été décidé, en raison de leur proximité thématique avec les amendes et les sanctions administratives à but pénal, d'inclure leur traitement fiscal dans le projet soumis à la consultation.

Il n'est pas possible d'estimer les conséquences financières du projet de loi. En effet, le traitement fiscal des amendes, des peines pécuniaires et des sanctions financières de nature administrative à caractère pénal n'est pas expressément réglé dans le droit en vigueur, et aucune donnée statistique n'a été collectée à ce sujet. À ce jour, la question de la déductibilité des sanctions financières ne s'est posée que dans de rares cas. **À cela s'ajoute qu'il n'existe aucun arrêt d'un tribunal qui puisse éclairer la question de la punissabilité des entreprises. Mais compte tenu de la faible importance de cet enjeu pour l'attrait de la place économique et vu ses effets positifs sur l'économie, il ne faut pas s'attendre à d'importantes conséquences financières. Il en va de même pour les frais de procès liés à des procédures pénales, ainsi que pour les commissions occultes versées à des particuliers.**

3. Résultats de la consultation

3.1 Non-déductibilité des amendes, des peines pécuniaires et des sanctions financières de nature administrative à caractère pénal, ainsi que des frais de procès y afférents

La question posée était la suivante: *Approuvez-vous le fait que les amendes, peines pécuniaires et sanctions administratives à caractère pénal, ainsi que les frais de procès y afférents ne sont pas déductibles de l'assiette de l'impôt? Dans le cas contraire, veuillez en donner la raison.*

Beaucoup de participants n'ayant pas donné la même réponse à propos de la non-déductibilité des amendes, des peines pécuniaires et des sanctions financières de nature administrative à caractère pénal, d'une part, et des frais de procès y afférents, d'autre part, la question a été subdivisée en deux volets à des fins d'évaluation.

3.1.1 Non-déductibilité des amendes, des peines pécuniaires et des sanctions financières de nature administrative à caractère pénal

Synthèse

La non-déductibilité des amendes, des peines pécuniaires et des sanctions financières de nature administrative à caractère pénal – soit la préoccupation principale de la motion à mettre en œuvre – obtient le soutien de 25 cantons, trois partis (PBD, PDC et PS) et neuf organisations ou autres participants. La raison invoquée est que le principe de l'unité du droit prime sur le principe de la neutralité du droit fiscal. Il leur semble injuste d'atténuer dans le droit fiscal le caractère pénal des sanctions financières. Ces participants indiquent encore qu'une telle réglementation aurait un effet positif sur l'équité fiscale et sur le civisme des contribuables. Elle contribuerait par ailleurs à une application uniforme du droit ainsi qu'à la sécurité du droit, et dès lors constituerait un progrès sur le terrain de l'harmonisation fiscale.

Un canton (LU), le PLR et l'UDC, ainsi que quinze organisations ou autres participants ne veulent pas d'une telle réglementation. Ils rappellent le principe de l'imposition selon la capacité économique, dont découle le principe de la neutralité du droit fiscal. Il convient à leurs yeux de ne pas s'écarter du principe de l'autorité du bilan commercial, notamment dans les cas où les amendes relèvent des risques commerciaux liés au cours normal des affaires

et reposent uniquement sur de la négligence. Ils font encore valoir que le code pénal réprime le manque d'organisation des entreprises, et non leur intention délictueuse. La distinction entre les sanctions financières à caractère pénal ou non soulèverait des questions de délimitation. D'aucuns reprochent à la non-déductibilité d'entraîner pour les entreprises un cumul de sanctions, soit une double charge. Divers problèmes sont enfin mentionnés quant à la qualification juridique des sanctions financières infligées à l'étranger.

Avis favorables

Cantons: AG, AI, AR, BE, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, NE, NW, OW, SO, SG, SH, SZ, TG, TI, UR, VD, VS, ZG, ZH

La plupart des cantons favorables signalent que si l'on veut respecter l'unité de l'ordre juridique, les sanctions prononcées contre des entreprises ayant commis des activités illicites ne sauraient constituer des charges justifiées par l'usage commercial. Il leur paraît inacceptable d'adoucir la rigueur de telles peines par une diminution de charge fiscale, qui s'effectuerait au détriment des autres contribuables. Ils jugent en outre approprié de mettre sur pied d'égalité toutes les entreprises, à savoir les personnes morales et les personnes physiques exerçant une activité indépendante. La réglementation explicite prévue dans la LIFD et dans la LHID améliorerait la transparence et la sécurité du droit, tout en assurant une application uniforme du droit sur le plan suisse.

Partis: PBD, PDC, PS

Le **PDC** approuve le projet, qui correspond à une motion analogue de son groupe (Mo. 14.3626). Le **PBD** s'y rallie, car il ne devrait pas être possible de compenser les amendes par des mesures relevant de la technique fiscale. Une telle compensation contredirait des principes d'équité essentiels et heurterait le sens de la justice des citoyens. Les facteurs de réduction d'impôts pénaliseraient les autres contribuables, et donc la collectivité devrait payer une partie des amendes. A ses yeux, le projet contribue à une application uniforme du droit ainsi qu'à la sécurité juridique, tout en faisant progresser l'harmonisation fiscale. Le système fiscal deviendrait plus équitable, puisque les contribuables punis pour des activités réprouvées par la société ne bénéficieraient pas dans le même temps d'allègements prévus par le système fiscal. La réglementation préconisée favoriserait donc le civisme chez les contribuables. Le **PS** soutient le projet, qui contribue à une application uniforme du droit et à la sécurité du droit. L'équité du système serait d'autant plus grande que les contribuables punis pour avoir commis des actes socialement indésirables n'obtiendraient aucun allègement de nature fiscale. Une telle réglementation renforcerait le civisme fiscal.

Organisations ou autres participants: CDF, UVS, USP, USS, Travail Suisse, Prof. Locher, Municipalité de Lausanne, Conférence des villes suisses sur les impôts, SVIT.

L'**USS** considère que le projet renforcera l'équité du système fiscal et le civisme des contribuables. De l'avis du **Prof. Locher**, l'unité du droit helvétique prime le principe de la neutralité du droit fiscal. Il convient donc d'interdire la déduction non seulement des amendes à caractère pénal, mais des autres amendes également.

L'**USP** invite à préciser dans les diverses lois et ordonnances dans quelle mesure chacune des sanctions prévues a un caractère pénal ou non.

Avis défavorables

Cantons: LU

LU rejette le projet notamment au nom de la neutralité du droit fiscal. En vertu de la loi, le principe de la capacité contributive s'applique en économie non seulement aux revenus mais également aux charges, selon le concept des charges justifiées par l'usage commercial. Les amendes dont les entreprises portent la responsabilité en font également partie. A supposer qu'une activité délictueuse n'ait aucun lien matériel avec son activité commerciale ordinaire, une entreprise n'a pas non plus la possibilité, dans le droit actuel, de l'invoquer comme justifiée par l'usage commercial. Il serait plus correct dans la systématique du droit, et plus simple en fin de compte pour instaurer un système juridique cohérent, de garder à l'esprit lors de la fixation de peine qu'elle est déductible fiscalement.

Partis: PLR, UDC

Le **PLR** refuse en grande partie le projet au stade actuel et sous la forme proposée. Tout en admettant que de telles formes de sanctions ne doivent pas être déductibles si elles ont été prononcées en Suisse, il juge faux d'exclure automatiquement toute déduction des peines infligées à l'étranger. En effet, de telles sanctions financières peuvent parfois être motivées par des considérations politiques. Par ailleurs, une décision pendante du Tribunal fédéral, au sujet de la déductibilité des amendes, pourrait amener à reconsidérer le bien-fondé d'une telle réglementation légale et ses grandes lignes. Selon l'**UDC**, les modifications proposées vont trop loin; ainsi, il n'est pas toujours possible de distinguer, dans le cadre des jugements d'un tribunal étranger, entre une sanction à caractère pénal et une sanction visant à réduire le bénéfice. De même, il n'est pas rare que les sanctions étrangères reposent sur des motifs politiques, et elles relèvent parfois de l'arbitraire. La proposition irait au-delà de ce qui se fait dans les autres pays. L'Allemagne p. ex. n'applique pas le même traitement fiscal aux amendes de droit interne ou de droit étranger, ou encore à celles prononcées par l'Union européenne. Cette distinction serait rendue nécessaire par la difficulté à distinguer, dans les sanctions financières étrangères, entre la composante visant à réduire le bénéfice et celle à caractère pénal.

Organisations ou autres participants:

Économiesuisse, USAM, Swiss Banking, CP, FER, Expert Suisse, USF, veb.ch, ABPS, ABG, ASG, CCIG, Geneva Financial Center, Roche, Swiss Holdings

Treize organisations (**Économiesuisse, USAM, Swiss Banking, FER, Expert Suisse, veb.ch, ABPS, ABG, ASG, CCIG, Geneva Financial Center, Roche, Swiss Holdings**) signalent qu'à l'étranger, les amendes résultent parfois de procédures n'offrant pas les garanties prévues dans la Constitution fédérale, et donc s'avèrent parfois presque arbitraires. Le projet aboutirait de fait à la reprise non désirée du droit étranger. En outre, les sanctions étrangères seraient souvent plusieurs fois supérieures aux amendes prévues en droit suisse. Quelques participants rappellent encore qu'il n'est guère possible, ou alors qu'il est très difficile de distinguer entre les sanctions financières de nature administrative qui ont un caractère pénal et les autres.

Dix organisations (**Économiesuisse, Swiss Banking, Expert Suisse, USF, ABPS, ABG, Geneva Financial Center, CCIG, Roche, Swiss Holdings**) se réfèrent au principe de l'imposition selon la capacité économique, dont découle le principe de la neutralité du droit fiscal, y compris pour les déductions autorisées.

Sept organisations (**USAM, Économiesuisse, Expert Suisse, USF, ABPS, Roche, Swiss Holdings**) mettent en garde contre la non-déductibilité, qui risque d'entraîner pour les entreprises une double charge, voire un cumul de sanctions.

Quatre organisations (**Swiss Banking, ABPS, Geneva Financial Center, CCIG**) reprochent au projet d'ignorer que la punissabilité des entreprises au sens de l'art. 102 CP n'est pas due à une intention délictueuse, mais à un simple manque d'organisation.

Quatre organisations (**Swiss Banking, FER, USF et ABG**) soulignent que la non-déductibilité s'écarte du principe selon lequel le bilan commercial fait autorité en droit fiscal, et qu'il faut éviter de telles dérogations.

Swiss Holdings, l'ASG et la CCIG déplorent que le projet n'aborde pas le traitement fiscal des arrangements conclus.

Expert Suisse et l'**USF** invitent à autoriser la déduction des amendes découlant des risques commerciaux liés au cours normal des affaires.

veb.ch aimerait limiter la non-déductibilité fiscale aux amendes figurant dans un jugement pénal définitif.

L'**USF** préconise d'autoriser la déduction des amendes reposant sur une négligence légère, et de n'excepter d'un tel régime que les amendes faisant suite à un acte intentionnel ou à une négligence grave.

3.1.2 Non-déductibilité des frais de procès, lors de sanctions financières à caractère pénal

Synthèse

La non-déductibilité des frais de procès, lors de sanctions financières à caractère pénal, est approuvée par quatre cantons, par le PBD, le PDC et le PS ainsi que par deux organisations. Ces participants soulignent parfois qu'il s'agit de frais accessoires liés à la sanction financière à caractère pénal. Tout en approuvant en principe une telle mesure, certains de ses partisans admettent qu'elle pose des difficultés d'application et des problèmes de délimitation.

La non-déductibilité de ces frais de procès est sévèrement critiquée ou rejetée par 22 cantons, par le PLR et l'UDC, ainsi que par quinze organisations ou autres participants. Ses détracteurs redoutent parfois une inégalité de traitement entre les entreprises entièrement ou partiellement acquittées, et celles condamnées sur un point accessoire. Chacun a droit à une procédure équitable, et donc a le droit d'agir pour sa défense. Or la réglementation sur les frais de procès a été conçue en fonction des procédures juridiques suisses, et ne tient pas compte des particularités des procédures étrangères. Beaucoup d'opposants invoquent des difficultés d'application (durée des procédures, traitement des provisions). Enfin, il est relevé à diverses reprises que même sans réglementation légale explicite, la non-déductibilité des frais de procès est déjà une réalité, lorsqu'une procédure ne présente aucun lien matériel avec l'activité commerciale exercée.

Avis favorables

Cantons: **BS, JU, NE, VD**

Développement: en dépit des difficultés pratiques de délimitation, les frais de procès constituent selon **JU** des frais accessoires liés à une sanction financière à caractère pénal. Sachant que sans comportement illégal il n'y aurait pas de frais de procès, ces derniers ne devraient pas être pris en compte sur le plan fiscal. **FR** invite à faire preuve de souplesse dans la pratique. En cas de condamnation à une peine légère, les frais de procès devraient être malgré tout déductibles, pour éviter toute inégalité de traitement. Par ailleurs, des difficultés de délimitation seraient à prévoir entre les frais de procès liés à des sanctions financières à caractère pénal et ceux liés aux amendes dépourvues de caractère pénal. Des problèmes de qualification juridique seraient également à craindre dans l'optique de la répartition des frais, lors des procédures aboutissant à un arrangement.

Partis: **PBD, PDC, PS**

aucune justification donnée

Organisations ou autres participants: **USS, Travail Suisse**

aucune justification donnée

Avis critiques ou défavorables

Cantons: **AG, AI, AR, BE, BL, FR, GE, GL, GR, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VS, ZG, ZH**

Le refus est notamment justifié par la crainte de fréquentes difficultés pratiques, quand il s'agira de déterminer quelle part des frais de procès sont imputables à la sanction à caractère pénal et donc ne sont pas déductibles – contrairement aux frais de procès liés à des procédures civiles ou à des sanctions visant à réduire le bénéfice. La thèse défendue dans le rapport explicatif, selon laquelle les frais de procès doivent être entièrement déductibles si l'entreprise est acquittée entièrement ou en partie, serait en outre juridiquement discutable. En particulier, si l'acquittement a été prononcé du bout des lèvres ou s'il porte sur un point secondaire, une inégalité de traitement anticonstitutionnelle est à craindre par rapport à une entreprise n'ayant pas été acquittée. Par ailleurs, si un procès aboutit à un arrangement, on ne saurait pas clairement s'il s'agit d'un acquittement partiel ou non. Et comme les procès sont susceptibles de durer plusieurs années, tant les autorités fiscales que les contribuables resteraient durablement dans l'incertitude à propos des frais déductibles ou non.

Il est parfois mentionné que la présente modification de loi ne devrait limiter que dans la mesure nécessaire le principe de l'autorité du bilan commercial ainsi que le principe de l'imposition selon la capacité économique. L'interdiction de déduction des sanctions à caractère pénal ne devrait donc pas être étendue aux frais de procès ou aux autres dépenses liées aux sanctions. La remarque du rapport explicatif concernant la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de frais de procès dans le cadre des procédures pour dommages et intérêts est à relativiser. En effet, cette jurisprudence concerne des indépendants qui, dans certaines conditions, sont impliqués dans des procès touchant à leur sphère privée, avec pour effet que leurs frais de procès font partie des frais d'entretien personnels non déductibles. Par ailleurs, dès qu'une activité délictueuse n'a aucun lien matériel avec son activité commerciale ordinaire, une entreprise n'a pas non plus la

possibilité, dans le droit actuel, d'invoquer les frais de procès y afférents comme justifiés par l'usage commercial. Par conséquent, les frais juridiques ainsi que les frais de procès résultant de délits commis lors de l'activité commerciale devraient en principe rester déductibles en Suisse, comme dans la pratique actuelle.

Un canton fait valoir que chacun a droit à une procédure équitable, et que les frais de procès sont indépendants du degré de faute. De tels frais seraient par conséquent inévitables dès qu'une procédure est ouverte.

La **CDF** souscrit certes au principe de la non-déductibilité des frais de procès, étant donné qu'il s'agit de frais accessoires liés aux amendes frappant des agissements répréhensibles. Elle a néanmoins une attitude critique face à cette réglementation – pour les mêmes motifs que les cantons l'ayant refusée.

Partis: **PLR, UDC**

Le **PLR** rappelle que les frais de procès sont également déductibles aux Etats-Unis et en Allemagne. Les entreprises ont des frais de procès à assumer, indépendamment de leur degré de faute ou de l'issue du procès. Les dépenses nécessaires à la conduite des procès sont par conséquent justifiées par l'usage commercial et encourues de bonne foi. L'**UDC** considère que le projet va beaucoup plus loin sur ce point que ne l'exigeait initialement la motion. Il serait donc problématique et nuirait à l'attrait de la place économique suisse.

Organisations ou autres participants: **Économiesuisse, USAM, Swiss Banking, CDF, CP, FER, Expert Suisse, veb.ch, ABPS, ABG, ASG, CCIG, Geneva Financial Center, Handelskammer beider Basel, Swiss Holdings**

Six organisations (**Swiss Banking, Expert Suisse, ABPS, veb.ch, ABG, Handelskammer beider Basel**) rappellent qu'une entreprise est bien obligée, dans le cadre d'une bonne gestion, de prendre des mesures pour sa défense.

Cinq organisations (**Swiss Banking, FER, veb.ch, ABPS, ASG**) préviennent que la non-déductibilité des frais de procès est contraire à des principes essentiels du droit suisse, et qu'il faut se garder de tout lien ici avec la sanction prononcée contre l'entreprise.

Quatre organisations (**Swiss Banking, ABG, CCIG, Geneva Financial Center**) ajoutent que la non-déductibilité des frais de procès constitue un facteur de coûts supplémentaires et d'insécurité juridique pour les entreprises comme pour les autorités fiscales, en raison du retard qui en résulte pour les taxations.

Économiesuisse estime que la non-déductibilité des frais de procès reviendrait à favoriser de manière absurde les entreprises ayant conclu une assurance de protection juridique.

3.2 Sanctions visant à réduire le bénéfice, sans caractère pénal

La question posée était la suivante: *Approuvez-vous le fait que les sanctions visant à réduire le bénéfice qui n'ont pas de caractère pénal peuvent être déduites de l'assiette de l'impôt? Dans le cas contraire, veuillez en donner la raison.*

Synthèse

La possibilité de déduire de l'assiette de l'impôt les sanctions visant à réduire le bénéfice est approuvée par 24 cantons, par tous les partis s'étant exprimés, ainsi que par quatorze organisations ou autres participants. De telles sanctions sont destinées à leurs yeux à corriger une situation résultant d'une violation du droit, et donc il serait justifié d'en tenir compte sur le plan fiscal. La déductibilité en la matière correspondrait en outre à la pratique en vigueur dans de nombreux cantons. Certains avancent qu'un changement de base légale est superflu pour rendre ce genre de sanctions déductibles de l'assiette fiscale.

Selon un canton (FR) et trois organisations ou autres participants, les difficultés de départager les sanctions visant à réduire le bénéfice, sur la base de leur caractère pénal ou non, plaide contre la déductibilité des sanctions visant à réduire le bénéfice. Ces participants font valoir que les mesures visant à réduire le bénéfice n'influencent pas le profit atteint. En outre, la plupart des sanctions administratives auraient un caractère pénal en droit suisse. Enfin, les mêmes difficultés de délimitation se poseraient lors de l'appréciation juridique des sanctions étrangères.

Avis favorables

Cantons: AG, AI, BE, BL, BS, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VD, VS, ZG, ZH

La déductibilité fiscale des sanctions n'ayant pas de caractère pénal correspondrait à la pratique de nombreux cantons. Comme de telles sanctions visent à corriger la situation due à une violation du droit, la correction correspondante devrait elle aussi être déductible de l'assiette de l'impôt.

Partis: PBD, PDC, PLR, PS, UDC

Le **PBD** fait valoir que les sanctions servent à rétablir l'équilibre entre les entreprises en concurrence, et non à réparer un délit commis. Le **PS** approuve cette disposition au nom de la systématique du droit fiscal. Comme les bénéfices réalisés de manière illicite sont eux aussi soumis à l'impôt, il serait justifié d'autoriser également, en cas de sanction visant à réduire le bénéfice, la déduction des bénéfices en question qui ont déjà été imposés. Il ressort par ailleurs de la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant les charges justifiées par l'usage commercial que ces sanctions doivent pouvoir être déduites, conception partagée par la doctrine.

Organisations ou autres participants: Économiesuisse, USAM, USP, Swiss Banking, USS, CDF, CP, Expert Suisse, USF, veb.ch, ABPS, Geneva Financial Center, Prof. Locher, Swiss Holdings

Quatre organisations (**Économiesuisse, USS, CP, Swiss Holdings**) approuvent cette réglementation, qui respecte le principe de l'imposition selon la capacité économique, dont découle le principe de la neutralité du droit fiscal.

L'ABPS ajoute qu'une telle réglementation ne nécessite pas de modifier le droit en vigueur.

L'USP invite à préciser dans les diverses lois et ordonnances dans quelle mesure chacune des sanctions prévues a un caractère pénal ou non.

Avis défavorables

Cantons: FR

FR juge très difficile de départager les sanctions financières avec ou sans caractère pénal. En particulier, de nombreuses sanctions administratives rendues en droit suisse auraient un caractère pénal selon la jurisprudence du Tribunal fédéral. Autrement dit, il faudrait appliquer les principes de procédure pénale, alors même que la procédure administrative sert en principe à juger le comportement à sanctionner. La qualification juridique des sanctions étrangères serait plus complexe encore. En outre, la possibilité de déduire les sanctions visant à réduire le bénéfice donnerait aux entreprises un blanc-seing pour se livrer à des pratiques commerciales indésirables.

Partis: aucun

aucune justification donnée

Organisations ou autres participants: **Conférence des villes suisses sur les impôts, UVS, Travail Suisse**

La **Conférence des villes suisses sur les impôts** et l'**UVS** justifient leur attitude de refus par le fait que les mesures visant à réduire le bénéfice n'influencent pas le profit atteint. Un autre aspect plaide contre la déductibilité de telles mesures, à savoir le déplacement choquant de la substance du prélèvement du niveau des cantons et des communes vers la Confédération, qui serait en règle générale le bénéficiaire de cette substance. De façon générale, la **Conférence des villes suisses sur les impôts** et l'**UVS** veulent des précisions sur ce que recouvre la notion de mesures visant à réduire le bénéfice.

3.3 Non-déductibilité des dépenses qui permettent la commission d'infractions ou qui constituent la contrepartie convenue pour la commission d'infractions

La question posée était la suivante: *Approuvez-vous le fait que les dépenses qui permettent la commission d'infractions ou qui constituent la contrepartie convenue pour la commission d'infractions n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale? Dans le cas contraire, veuillez en donner la raison.*

Synthèse

La non-déductibilité des autres dépenses liées à des infractions est approuvée par quatre cantons, par le PBD, le PDC et le PS, ainsi que par huit organisations ou autres participants, car elle est cohérente dans une optique d'unité du droit. Il s'agit d'éviter que ces dépenses ne réduisent le produit de l'impôt, et donc ne soient prises en considération aux dépens de la collectivité.

La grande majorité des cantons (22), le PLR et l'UDC, ainsi que neuf organisations ou autres participants refusent la réglementation. A leurs yeux, elle est difficilement applicable et entraînerait un lourd surcroît de travail administratif. En outre, les dépenses punissables ne

seraient pas conciliables avec le but en droit commercial, et donc seraient d'emblée exclues des charges justifiées par l'usage commercial. Certains font valoir que la punition a déjà eu lieu avec la sanction pénale. Il est ponctuellement demandé de limiter la non-déductibilité des dépenses liées à une infraction aux cas où un jugement pénal définitif a été rendu.

Avis favorables

Cantons: **BS, JU, NE, VD**

Ces cantons jugent qu'il ne serait pas correct que les dépenses qui permettent la commission d'infractions ou qui constituent la contrepartie convenue pour la commission d'infractions puissent être déduites pour déterminer le bénéfice imposable. Mais cette disposition risque de présenter des difficultés d'application.

Partis: **PBD, PDC, PS**

De l'avis du **PBD**, les sanctions ne doivent pas donner lieu à une compensation financière basée sur des mesures relevant de la technique fiscale. Cela contredirait des principes d'équité essentiels et heurterait le sens de la justice des citoyens. Les facteurs de réduction d'impôts pénaliseraient les autres contribuables, et donc la collectivité aurait à payer une partie des amendes.

Organisations ou autres participants: **CDF, UVS, USP, Travail Suisse, veb.ch, Conférence des villes suisses sur les impôts, Prof. Locher, SVIT**

La **CDF** se réfère à la jurisprudence du Tribunal fédéral et au principe d'unité du droit pour constater que ces dépenses ne devraient pas être déductibles. Une disposition dans ce sens renforcerait la sécurité du droit, tout en soulevant des difficultés d'application.

Travail Suisse estime que la non-déductibilité des dépenses renforcera chez les contribuables le sens de leurs devoirs de citoyens.

Expert Suisse et **veb.ch** se déclarent d'accord avec le projet, pour autant qu'un jugement pénal définitif ait été rendu.

Avis critiques ou défavorables

Cantons: **AG, AI, AR, BE, BL, FR, GE, GL, GR, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VS, ZG, ZH**

Les cantons objectent notamment qu'il serait très difficile et fastidieux, dans la pratique de taxation, de déterminer quelles dépenses de l'entreprise sont encore liées à un délit ou non. Etant donné que les dépenses en question peuvent se rapporter à de nombreuses périodes fiscales et que les procès durent souvent plusieurs années, la taxation de nombreuses périodes fiscales resterait en suspens, ou alors il faudrait corriger les taxations antérieures par une procédure en rappel d'impôt. D'où l'importance de ne pas étendre la non-déductibilité aux charges liées à des infractions fiscales.

Partis: **PLR, UDC**

Le **PLR** juge certes correct de poursuivre et de sanctionner les activités illégales des entreprises. Mais à ses yeux la loi va trop loin, en sanctionnant encore une telle conduite par la non-déductibilité de toutes les dépenses survenues dans ce contexte. Il serait souvent difficile de distinguer entre les dépenses licites ou illicites. En outre, les administrations

fiscales seraient confrontées à un lourd surcroît de travail pour identifier ces dépenses sur plusieurs années.

Organisations ou autres participants: **USAM, Swiss Banking, CP, Expert Suisse, USF, ABPS, CCIG, Geneva Financial Center, Swiss Holdings**

Quatre organisations (**Swiss Banking, ABPS, Geneva Financial Center, CCIG**) font valoir que les dépenses effectuées à seule fin de commettre un délit n'ont a priori aucun lien matériel avec l'activité commerciale. Les dépenses ordinaires effectuées pour atteindre le but de la société devraient toutefois être déductibles.

L'**USAM**, le **CP** et l'**USF** considèrent que cette réglementation bafoue le principe de l'imposition selon la capacité économique.

L'**USAM** et l'**USF** estiment que la punition a déjà eu lieu avec la sanction pénale.

L'**ABPS** rappelle dans ce contexte que les entreprises n'ont qu'une responsabilité limitée en droit pénal suisse. Car tous les délits engagent d'abord la responsabilité des personnes physiques les ayant commis.

3.4 Commissions occultes versées à des particuliers

La question posée était la suivante: *Approuvez-vous le fait que, étant donné que la corruption privée sera dorénavant passible de sanctions d'après le droit pénal suisse, les commissions occultes versées à des particuliers n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale? Dans le cas contraire, veuillez en donner la raison.*

Synthèse

Presque tous les cantons (24), le PBD, le PDC, le PLR et le PS, ainsi que treize organisations ou autres participants approuvent le fait que les commissions occultes versées à des particuliers n'ouvrent pas droit à une déduction fiscale, solution rendue possible par la révision du droit pénal en matière de corruption et qui assurera un traitement équivalent en droit fiscal et en droit pénal de tels cas. En outre, la réglementation préconisée mettrait sur pied d'égalité les commissions occultes versées à des agents publics et celles destinées à des particuliers. A condition toutefois que les commissions occultes soient clairement identifiables comme telles.

Un canton (LU), l'UDC ainsi que trois organisations s'opposent à la non-déductibilité des commissions occultes versées à des particuliers. A leurs yeux, la réglementation enfreint le principe de l'imposition selon la capacité économique. L'infraction serait en outre déjà punie du fait de la sanction pénale. Par ailleurs, il serait bien souvent impossible dans la pratique de repérer les commissions occultes versées à des particuliers, à moins de procéder à des examens approfondis. Il ne faudrait donc refuser la déduction des commissions occultes que si la corruption a abouti à une condamnation pénale.

Avis favorables

Cantons: AG, AI, AR, BE, BL, BS, GE, GL, GR, JU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TI, TG, UR, VD, VS, ZG, ZH

Le soutien au projet tient principalement à ce que dorénavant, non seulement les commissions occultes versées à des agents publics suisses ou étrangers seront punissables, mais également celles destinées à des particuliers. Il paraissait donc justifié

d'assimiler en droit fiscal ces deux catégories de commissions occultes, et de supprimer au passage une divergence entre le droit fiscal et le droit pénal. La disposition correspond en outre au sens et aux objectifs des prescriptions internationales en matière de lutte contre la corruption. Un canton (**SO**) redoute cependant des difficultés d'application, sachant que les taxations risquent de rester ouvertes, voire de se prescrire avant que la justice n'ait constaté si un paiement doit être qualifié de commission occulte.

Partis: **PBD, PDC, PLR, PS**

Le **PDC** juge cette disposition pertinente, sachant que depuis la révision du droit pénal en matière de corruption, la corruption privée constitue une infraction poursuivie d'office. Le **PLR** souscrit à ce point, sous réserve que les commissions occultes et leur montant soient identifiables avec précision. Le **PS** approuve cette disposition, qui correspond au sens et aux objectifs des prescriptions internationales en matière de lutte contre la corruption, et qui constitue un instrument efficace de lutte contre la corruption dès lors que les commissions occultes sont simultanément des infractions pénales. Elle met en outre sur pied d'égalité les commissions occultes versées à des particuliers et celles destinées à des agents publics.

Organisations ou autres participants: **UVS, USP, USAM, Swiss Banking, USS, Travail Suisse, CDF, Expert Suisse, Conférence des villes suisses sur les impôts, ABPS, Geneva Financial Center, SVIT, Swiss Holdings**

Swiss Holdings recommande d'attendre la publication des considérants du jugement rendu par le Tribunal administratif de Zurich (SB.2014.00011).

Avis défavorables

Cantons: **LU**

LU invoque pour justifier son refus le principe de la neutralité du droit fiscal, qui devrait s'appliquer dans ce contexte aussi bien que pour les sanctions financières à caractère pénal. Le juge pourrait garder à l'esprit, lors de la fixation de peine, qu'elle est déductible fiscalement. En outre, les commissions occultes versées à des particuliers seraient souvent indétectables dans la pratique sans clarifications plus approfondies.

Partis: **UDC**

Le projet va au-delà de ce que demande la motion à mettre en œuvre.

Organisations ou autres participants: **CP, USF, veb.ch**

Le **CP** et l'**USF** signalent que cette réglementation est contraire au principe de l'imposition selon la capacité économique. L'**USF** juge l'infraction déjà punie du fait de la sanction pénale. **veb.ch** préconise de ne refuser la déductibilité de tels frais qu'en cas de condamnation pénale. On aboutirait sinon à un climat d'insécurité juridique, les entreprises et les autorités fiscales n'ayant pas les mêmes conceptions juridiques.

3.5 Pratique cantonale

Les questions suivantes étaient posées: *Comment les différentes charges sont-elles traitées fiscalement dans la pratique dans votre canton? Y a-t-il eu des cas dans lesquels une instance judiciaire a soutenu ou rejeté votre pratique? Suite au rapport du 12 septembre*

2014 du Conseil fédéral sur la déductibilité fiscale des amendes et des sanctions financières de nature administrative, la pratique de votre canton a-t-elle changé? Si oui, dans quelle mesure?

Ces questions n'étaient adressées qu'aux cantons.

Synthèse

Dans la pratique actuelle, quinze cantons n'admettent pas que les amendes, les peines pécuniaires et les sanctions financières de nature administrative ayant un caractère pénal soient déduites de l'assiette de l'impôt, alors que huit cantons le font. Par contre, les frais de procès liés aux sanctions financières à caractère pénal sont déductibles dans tous les cantons ayant répondu à la question, à deux exceptions près. De même, les sanctions sans caractère pénal visant à réduire le bénéfice peuvent être déduites dans 17 cantons, alors qu'un canton exclut cette possibilité. Dix cantons autorisent également à déduire fiscalement les dépenses liées au sens large à des infractions, alors que quatre cantons ne prévoient pas une telle possibilité. Les commissions occultes versées à des particuliers sont déductibles dans huit cantons, mais ne le sont pas ou ne le seraient pas dans sept cantons. Un seul canton a modifié sa pratique suite au rapport du Conseil fédéral du 12 septembre 2014. Dans 23 cantons, la pratique est restée inchangée.

Une partie des cantons ont signalé que leur conception du droit correspondait déjà au projet de loi. Ils précisaient toutefois n'avoir encore jamais rencontré de tels cas, ou alors de façon très ponctuelle. Certains cantons n'ont d'ailleurs pas répondu aux questions concernant leurs pratiques fiscales.

Amendes, peines pécuniaires, sanctions financières de nature administrative à caractère pénal

Déductibilité: **AI, BL** (s'il s'agit d'un risque commercial normal; décisions rendues dans chaque cas d'espèce), **BS, GR, LU, SH** (pour autant qu'il s'agisse de charges commerciales), **SZ, TG**.

Non-déductibilité: **AG, BE, FR, GE, GL, NE, NW, OW, JU** (aucun cas survenu), **SG** (hormis les contraventions et certaines amendes bénignes), **SO, TI, UR, VD** (hormis les amendes de circulation bénignes), **ZH**.

Frais de procès

Déductibilité: **AG, AI, BE, GE, GL** (généralement accordée aux personnes morales; aux personnes physiques en cas de lien avec l'activité professionnelle exercée), **LU, OW** (en partie), **NW** (confirmation par les instances judiciaires cantonales), **SO, SH, SZ, TG, TI, UR** (tout dépend de l'existence d'un lien causal avec l'activité commerciale ordinaire), **VD, ZH**.

Non-déductibilité: **JU** (aucun cas), **NE**.

Sanctions sans caractère pénal visant à réduire le bénéfice

Déductibilité: AG, AI, BE, GE, GL, JU (aucun cas), LU, NE, NW, SO, SH, SZ, TG, TI, UR, VD, ZH.

Non-déductibilité: FR.

Dépenses qui permettent la commission d'infractions ou qui constituent la contrepartie convenue pour la commission d'infractions

Déductibilité: AG, AI, SG, TI, LU, OW, SH (pour autant qu'il s'agisse de charges commerciales), SZ, TI, TG.

Non-déductibilité: FR, GL (mais aucun cas jusqu'ici), JU (aucun cas), NE.

Commissions occultes versées à des particuliers

Déductibilité: AI, LU, OW, SO, SG, ZH, SZ, TG.

Non-déductibilité: AG, FR, JU (aucun cas), GL (mais aucun cas jusqu'ici); NE, UR, SH.

Modification de pratique découlant du rapport du Conseil fédéral du 12 septembre 2014

Oui: FR (uniformisation du traitement fiscal des sanctions financières à caractère pénal ou non).

Non: AG, AI, AR, BE, BL, BS, GE, GL, GR, LU, JU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VD, ZH.

3.6 Application

La question était ainsi formulée: *Les dispositions proposées peuvent-elles de votre point de vue être appliquées sans difficulté? Dans le cas contraire, en quoi résident les difficultés?*

La question ne s'adressait qu'aux cantons.

Synthèse

20 cantons estiment que la non-déductibilité des frais de procès soulèverait des difficultés d'application considérables.

AG, AI, AR, BL, BS, FR, GL, GR, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, UR, VS, ZG, ZH.

La non-déductibilité des frais de procès et des autres dépenses liées à un délit sanctionné soulèverait de graves difficultés. Dans le cas des amendes, des peines pécuniaires et des sanctions de nature administrative, l'obligation de distinguer entre la composante pénale, non déductible, de la sanction et celle déductible qui vise à réduire le bénéfice serait problématique dans les cas où l'autorité ayant infligé la sanction n'indique pas séparément la composante visant à réduire le bénéfice. Mais en principe, il incombe à l'entreprise imposable de prouver les faits diminuant l'impôt, à savoir la présence dans la sanction d'éléments visant à réduire le bénéfice. Certains cantons signalent encore les difficultés de délimitation pouvant se poser en cas d'indemnisation ou de paiement d'intérêts, ou pour

certaines formes de confiscation des revenus provenant d'une activité commerciale délictueuse.

3.7 Autres commentaires

La question était ainsi formulée: *Avez-vous d'autres commentaires?*

Un canton (**JU**) invite à énumérer de manière exemplaire, dans une ordonnance d'exécution ou dans des directives de l'Administration fédérale des contributions, les critères de qualification des sanctions ayant un caractère pénal ou non. **BE** se demande à propos des amendes étrangères s'il ne faudrait pas prévoir une réserve pour des raisons d'ordre public. La non-déductibilité des amendes ne devrait s'appliquer que si les amendes ne contredisent pas des principes essentiels de l'ordre juridique suisse. Il serait bon en outre de préciser la manière de traiter les procédures amiables comme en prévoit p. ex. la procédure pénale allemande.

Le **PDC** invite à finaliser rapidement les travaux, sachant que d'autres amendes comme celles à l'origine de la motion sont imminentes. Le **PLR** explique que de façon générale, le montant de l'amende infligée aux personnes morales ne devrait pas mettre en péril leur existence. L'objectif ne saurait être de porter un préjudice durable aux entreprises. Sinon, en plus de fragiliser le substrat fiscal, on menacerait des emplois. Le droit fiscal suisse devrait par ailleurs rester concurrentiel sur la scène internationale. Selon l'**UDC**, le projet constitue un nouvel empiètement dans l'autonomie des cantons, il renforce la tendance à la centralisation, avec le transfert de compétences qui s'ensuit des cantons à la Confédération.

Swiss Banking, Économiesuisse et **Swiss Holdings** recommandent de suspendre le projet tant que le Tribunal fédéral n'aura pas rendu sa décision sur un cas en suspens jugé par le Tribunal administratif du canton de Zurich (SB.2014.00011).

La **FER** et l'**ABPS** constatent que faute de disposition transitoire, au cas où des violations commises simultanément seraient condamnées deux années différentes, elles pourraient avoir des conséquences fiscales différentes.

L'**USF** craint en outre une perte d'attrait de la place économique et une fragilisation de la relation de confiance entre les administrations fiscales et les contribuables. Il importe que la Suisse continue à bien appliquer sa législation fiscale comme elle le fait en comparaison des autres pays, et donc il convient de ne pas obliger les administrations fiscales à dénoncer aux autorités de poursuite pénale le versement de commissions occultes à des agents publics.

La **FER** déplore que le projet passe sous silence la question des dommages-intérêts.

veb.ch invite à limiter autant que possible les dérogations au principe de l'autorité du bilan commercial. **veb.ch** a introduit un code éthique pour ses membres, qui s'exposent à une exclusion en cas d'infraction à ce code.

La **Municipalité de Lausanne** juge peu probable que notre État de droit interdise rétroactivement la déductibilité des sanctions financières de nature administrative à caractère pénal. Par conséquent, l'examen de cette question dans la procédure législative ne devrait en aucun cas retarder la mise en œuvre de la motion Luginbühl.

Selon la **Conférence des villes suisses sur les impôts**, il est inutile de consacrer un alinéa séparé aux sanctions visant à réduire le bénéfice. En effet, il n'existe en droit suisse aucune

disposition se limitant à prévoir, en cas de violation du droit, de simples sanctions visant à réduire le bénéfice.

L'**ASG** rappelle que les sanctions financières de nature administrative à caractère pénal seraient incompatibles avec la jurisprudence de la CEDH, en vertu de laquelle seules les autorités pénales sont habilitées à prononcer de telles sanctions. Or le projet tout entier ne distingue pas si les sanctions émanent d'autorités judiciaires ou bien d'organisations privées. En outre, le projet ne tiendrait pas compte du principe de l'autorégulation, pourtant très répandu dans la place financière suisse.

Annexe

[Liste des participants à la consultation](#)

Annexe

Aperçu des destinataires de la consultation et des avis reçus

1. Cantons

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Canton de Zurich	ZH	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Berne	BE	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Lucerne	LU	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Uri	UR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Schwyz	SZ	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Obwald	OW	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Nidwald	NW	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Glaris	GL	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Zoug	ZG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Fribourg	FR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Soleure	SO	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Bâle-Ville	BS	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Bâle-Campagne	BL	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Schaffhouse	SH	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Appenzell Rh.-Ext.	AR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Appenzell Rh.-Int.	AI	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Saint-Gall	SG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton des Grisons	GR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Argovie	AG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Thurgovie	TG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton du Tessin	TI	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Vaud	VD	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton du Valais	VS	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Neuchâtel	NE	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Genève	GE	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton du Jura	JU	<input checked="" type="checkbox"/>
Conférence des gouvernements cantonaux	CdC	

2. Partis politiques représentés à l'Assemblée fédérale

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Parti Bourgeois-Démocratique Suisse	PBD	<input checked="" type="checkbox"/>
Parti démocrate-chrétien suisse	PDC	<input checked="" type="checkbox"/>
Christlich-soziale Partei Obwalden	Csp-OW	
Christlichsoziale Volkspartei Oberwallis	CSPO	
Parti évangélique suisse	PEV	
PLR. Les Libéraux-Radicaux	PLR	<input checked="" type="checkbox"/>
Parti écologiste suisse	Les Verts	
Parti vert'libéral Suisse	Vert'libéraux	
Lega dei Ticinesi	Lega	
Mouvement Citoyens Romand	MCR	
Union démocratique du centre	UDC	<input checked="" type="checkbox"/>
Parti socialiste suisse	PS	<input checked="" type="checkbox"/>

3. Tribunaux

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
---------------	--------------	-----------

Tribunal fédéral	TF	<input checked="" type="checkbox"/> (renonciation)
Tribunal administratif fédéral	TAF	<input checked="" type="checkbox"/> (renonciation)
Tribunal pénal fédéral	TPF	<input checked="" type="checkbox"/> (renonciation)

4. Associations faitières des communes, des villes et des régions de montagne qui œuvrent au niveau national

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Association des Communes Suisses	ACS	
Union des villes suisses	UVS	<input checked="" type="checkbox"/>
Groupement suisse pour les régions de montagne	SAB	

5. Associations faitières de l'économie qui œuvrent au niveau national

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Économiesuisse	Économiesuisse	<input checked="" type="checkbox"/>
Union suisse des arts et métiers	USAM	<input checked="" type="checkbox"/>
Union patronale suisse	UPS	<input checked="" type="checkbox"/> (renonciation)
Union suisse des paysans	USP	<input checked="" type="checkbox"/>
Association suisse des banquiers	Swiss Banking	<input checked="" type="checkbox"/>
Union syndicale suisse	USS	<input checked="" type="checkbox"/>
Société des employés de commerce		
Travail Suisse		

6. Autorités financières et organisations fiscales

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances	CDF	<input checked="" type="checkbox"/>
Conférence suisse des impôts	CSI	
Conférence des villes suisses sur les impôts		<input checked="" type="checkbox"/>
Conférence des directrices et directeurs des finances des villes	CDFV	
Association suisse des experts fiscaux diplômés	ASEFiD	
Association Suisse de Droit Fiscal	IFA	
Banque nationale suisse	BNS	

7. Conférences régionales des gouvernements

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Conférence des Gouvernements de Suisse occidentale		
Conférence des gouvernements cantonaux de Suisse orientale		
Conférence gouvernementale des cantons alpins		
Conférence des gouvernements cantonaux de la Suisse du Nord-Ouest		
Conférence des gouvernements de la Suisse centrale		

8. Hautes écoles et autres institutions de formation

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Université de Berne, Institut de droit fiscal		
Université de Zurich, chaire de droit fiscal, droit financier et droit administratif		
Université de St-Gall, Institut d'économie financière et de droit financier		
Université de Lucerne, chaire de droit fiscal		
Université de Fribourg, chaire de droit fiscal		
Université de Genève, département de droit administratif et fiscal		
Université de Neuchâtel, faculté de droit		
Université de Bâle, faculté de droit		
Université de Lausanne, faculté de droit		

Autres organisations et personnes intéressées

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Centre Patronal	CP	<input checked="" type="checkbox"/>
Employés Suisse		
Fédération des Entreprises Romandes	FER	<input checked="" type="checkbox"/>
Fédération Suisse des Avocats	FSA	
Société suisse des juristes	SSJ	
Fédération Suisse des Notaires	FSN	
Chambre fiduciaire / Chambre suisse des experts-comptables, fiduciaires et fiscaux	Expert Suisse	<input checked="" type="checkbox"/>
Fiduciaire Suisse	USF	<input checked="" type="checkbox"/>
Chambre des Experts en Finance et en Controlling	veb.ch	<input checked="" type="checkbox"/>
Association suisse des experts fiscaux diplômés		

Conférence suisse des Contrôles des finances		
Union des Banques Cantonales Suisses		<input checked="" type="checkbox"/> (renonciation)
Association de Banques Privées Suisses	ABPS	<input checked="" type="checkbox"/>
Association de banques suisses de gestion	ABG	<input checked="" type="checkbox"/>
Association des banques étrangères en Suisse		
Association Suisse des Gérants de Fortune	ASG	<input checked="" type="checkbox"/>
Association suisse des négociants en valeurs mobilières indépendants		
Swiss Funds & Asset Management Association		
Groupement suisse des conseils en gestion indépendants		
PatronsFonds		
alliancefinance Communauté de travail pour la sécurité du droit et la stabilité		
Fédération des groupes industriels et de services en Suisse		
Association suisse des propriétaires fonciers	APF Suisse	
Association suisse de l'économie immobilière		
Fédération romande immobilière		
Camera Ticinese dell'Economia Fondaria		
Association Suisse d'Assurances		
Association suisse des institutions de prévoyance		
Association Suisse des Femmes Diplômées des Universités		
Business & Professional Woman Switzerland		
Arbeitsgemeinschaft unabhängiger Frauen und Männer		
Association Suisse des Juristes d'Entreprises		
UNiA – Le Syndicat		
Association suisse des Magistrats de l'ordre judiciaire		
Institut für fortschrittliche Rechnungslegung		
Association suisse des locataires		
SwissFoundations		
Association Suisse des Conseils en Propriété Industrielle		

8. Participants s'étant prononcés sans y avoir été invités officiellement

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Chambre de commerce, d'industrie et des services de	CCIG	<input checked="" type="checkbox"/>

Genève		
Fondation Genève Place Financière	Geneva Financial Center	<input checked="" type="checkbox"/>
Handelskammer beider Basel		<input checked="" type="checkbox"/>
Municipalité de Lausanne		<input checked="" type="checkbox"/>
Prof. Locher (particulier)		<input checked="" type="checkbox"/>
Roche		<input checked="" type="checkbox"/>
Association suisse des professionnels de l'immobilier	SVIT	<input checked="" type="checkbox"/>
TravailSuisse		<input checked="" type="checkbox"/>
Fédération des groupes industriels et de services en Suisse	Swiss Holdings	<input checked="" type="checkbox"/>