

## 8.1. Loi fédérale sur l'harmonisation fiscale des impôts directs des cantons et des communes

---

### Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons ainsi que sur l'impôt fédéral direct (= Message sur l'harmonisation fiscale)

---

(du 25 mai 1983)

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

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

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

- D'une part, en exécution de l'art. 42quinquies Cst., les projets de lois présentés dans le message visent à harmoniser la législation des cantons et ont pour but d'élaborer des principes régissant l'assujettissement à l'impôt, l'objet et le calcul des impôts dans le temps ainsi que la procédure et le droit pénal en matière fiscale.

Tel est l'objet du projet de **Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)**.

- D'autre part, conformément à l'art. 42quinquies, 1<sup>er</sup> al. Cst., les principes d'harmonisation doivent également s'appliquer au domaine de l'impôt fédéral direct. A cette fin, l'Arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (impôt pour la défense nationale), adopté à l'époque du droit des pouvoirs extraordinaires, est remplacé par une loi fédérale fondée simultanément sur les alinéas 1, let. C, 5 et 6 de l'art. 41ter Cst. C'est l'objet du projet de **Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)**.

Parmi les points importants du projet du Conseil fédéral, on compte notamment **l'uniformisation du calcul des impôts dans le temps** pour les personnes physiques et les personnes morales, fondé sur la **méthode postnumerando annuelle**.

Un autre aspect fondamental est le **maintien du principe traditionnel de l'imposition de la famille** ; celui-ci est, il est vrai, assorti de dégrèvements en faveur de la famille et il doit respecter **l'égalité des époux en matière de procédure**, conformément au principe de l'égalité des droits entre hommes et femmes posé à l'art. 4, 2<sup>e</sup> al. Cst.

L'adoption du système retenu par la LF du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle, qui permet de **déduire entièrement les cotisations** versées à des institutions de prévoyance et prévoit la **pleine imposition des prestations**, revêt également une importance particulière pour les personnes physiques. Le problème de l'imposition des gains en capital réalisés lors de l'aliénation de biens mobiliers faisant partie de la fortune privée est réglé par ce qu'on appelle **l'impôt sur les gains de participations**.

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

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

En matière d'**impôt fédéral direct**, l'actuel barème à trois paliers pour le calcul de l'impôt sur le bénéfice est remplacé par un **barème proportionnel**. La question de l'atténuation de la double charge économique est examinée en détail ; à cet égard, on n'admet cependant pas la possibilité ou la nécessité de prendre des mesures fiscales particulières. On renonce en outre à édicter de nouvelles dispositions législatives pour l'imposition des sociétés coopératives.

Les **privilèges cantonaux accordés aux sociétés holding et aux sociétés de domicile** sont harmonisés dans des limites objectivement raisonnables.

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

Les lignes qui vont suivre ne se réfèrent plus qu'au projet de loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes.

*Les indications complémentaires relatives au projet de loi sur l'impôt direct se trouvent au registre 2, chiffre 2.3. ci-devant.*

## Loi fédérale sur l'harmonisation fiscale

---

La "**Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)**" est – du point de vue constitutionnel (art. 42quinquies cst.) – une loi fondamentale. Elle s'adresse aux législateurs cantonaux et communaux et leur indique les principes d'après lesquels ils doivent édicter les normes qui concernent l'assujettissement, l'objet de l'impôt et l'imposition dans le temps, ainsi que les règles de procédure et de droit pénal fiscal. Cette conception a permis d'élaborer une loi relativement concise.

La version actuelle comprend 75 articles et se divise en huit titres :

- Le titre premier (dispositions générales) énumère les impôts que les cantons et les communes doivent prélever.
- Les titres deux à six constituent la partie principale de la loi. Ils contiennent, sous une forme succincte. Les dispositions sur les impôts des personnes physiques et morales, ainsi que sur la procédure et le droit pénal fiscal.
- Enfin, les titres sept et huit traitent de l'exécution de la loi et des dispositions finales.

Conformément au mandat constitutionnel, le projet de loi ne contient en revanche aucune disposition sur les taux, barèmes et montants exonérés d'impôts. Les dispositions par lesquelles on entendait prescrire au moins les structures du barème (sans taux) pour les personnes morales ont été abandonnées pour des raisons d'ordre constitutionnel.

## Délibérations parlementaires

- 1986, 13 février : la commission du Conseil des Etats met un terme à ses travaux concernant le projet d'harmonisation fiscale, et tient à cette occasion une conférence de presse.

### Extraits de la documentation de presse qui y fut distribuée :

#### "(...) Délibérations parlementaires

C'est le Conseil des Etats qui a la priorité de discussion pour ces deux projets de lois. Sa commission chargée de l'examen préalable a siégé sous la présidence du Conseiller aux Etats Binder, PDC/AG. Les Prof. Cagianut, Président du Tribunal administratif du canton de St-Gall, et Zuppinger, Juge fédéral, ont assisté la commission en qualité d'experts. Après une première séance préparatoire du 29 août 1983, la commission est passée au débat d'entrée en matière le 9 janvier 1984. Elle a décidé à l'unanimité d'entrer en matière sur les deux projets de lois, sous réserve toutefois de quelques points. S'agissant de la discussion de détail, elle a résolu de procéder selon l'ordre du Message ; d'abord discussion des questions de principe communes aux deux lois. Suivie de l'examen article par article de la LHID et de la LIFD, en deux lectures. La commission a tenu en tout 23 séances, réparties sur 28 jours.

#### (...) Discussion des questions de principe

- **Imposition dans le temps** : Suivant en cela la proposition du Conseil fédéral, la commission s'est prononcée pour le méthode de l'imposition postnumerando annuelle, tant pour les personnes physiques que pour les personnes morales.  
Dans sa majorité, la commission est d'avis que les postulats de l'égalité de traitement et de l'équité sont mieux respectés lorsque c'est le revenu effectivement réalisé durant une année fiscale qui sert à calculer l'impôt afférent à cette année, que lorsque c'est la situation de revenu d'une précédente période qui est prise en compte.
- **Imposition de la famille** : Egalement dans le même sens que le Conseil fédéral, la commission s'est expressément décidée pour l'imposition traditionnelle de la famille, refusant l'imposition séparée des époux, attendu que ce dernier système ne tient pas compte, selon elle, de la communauté juridique et économique que crée le mariage.  
En ce qui concerne l'allègement de la charge fiscale des personnes mariées, la commission a choisi, comme le Conseil fédéral, la solution du double barème (un barème pour célibataires et un barème – réduit – pour contribuables mariés) et a écarté le procédé du splitting (imposition du revenu global au taux correspondant à la moitié du revenu du couple), car ce système se fonde sur l'idée – fautive – qu'une personne mariée a exactement la même capacité économique que deux personnes célibataires disposant chacune de la moitié de son revenu.
- **Traitement fiscal de la prévoyance professionnelle** : Elle a fiât sienne la solution consacrée par la loi fédérale sur la prévoyance vieillesse, survivants et invalidité, que le Conseil fédéral avait reprise dans son projet.  
Autrement dit, elle a posé le principe que les cotisations qui s'y rapportent sont entièrement déductibles et que les prestations qui en découlent par la suite sont entièrement imposables.
- **Impôt sur les gains de participations** : La commission n'a en revanche pas accepté ce nouvel impôt sur les gains de participations.  
Le projet du Conseil fédéral prévoyait l'imposition des gains en capital réalisés lors de l'aliénation de participations importantes à des sociétés de capitaux ou à des sociétés coopératives, faisant partie de la fortune privée du contribuable ; sont réputées importantes les participations qui représentent au moins 20 pour cent du capital-actions, du capital social ou des droits de vote. La commission a écarté cette proposition d'impôt sur les gains de participations avant tout pour le motif que seuls deux cantons l'appliquent actuellement.

- **Imposition d'après la dépense (impôt à forfait) ainsi que déductibilité des impôts en ce qui concerne les personnes morales** : La commission a de nouveau tranché ces questions dans la ligne des propositions du Conseil fédéral.
- **Dispositions pénales** : La commission n'a pas entièrement suivi le Conseil fédéral à ce propos. La notion de fraude fiscale ("escroquerie" dans le projet du Conseil fédéral), qui est avant tout définie dans le droit actuel comme l'utilisation à des fins de soustraction d'impôt de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu, est élargie, sur le modèle du droit pénal administratif de la Confédération, à double titre : en premier lieu, la création de titres faux est également, en tant que telle criminalisée ; en second lieu, celui qui trompe l'autorité fiscale d'une autre manière (sans utiliser des titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu) par le biais de manières astucieuses doit également être puni pour escroquerie. Par ailleurs, le Conseil fédéral entendait renoncer à la responsabilité des héritiers pour l'amende en cas de soustraction d'impôt simple. La commission n'a souscrit ni à cet élargissement de la notion d'escroquerie ni à la renonciation à la responsabilité des héritiers. Elle a refusé cet élargissement avant tout en raison des difficultés insurmontables que poserait aux autorités fiscales des cantons la délimitation de l'"astuce", alors qu'il existe déjà pour l'actuelle notion d'escroquerie (fraude fiscale) une pratique qui s'est affirmée au cours des années. Elle a réintroduit la responsabilité des héritiers pour les amendes prononcées à l'encontre du de cujus et entrées en force – malgré les objections dogmatiques faites à ce sujet dans le Message, sous l'angle du principe de la culpabilité -, car elle y voit une mesure utile et préventive contre la soustraction d'impôt.

#### (...) Délibérations concernant la loi sur l'harmonisation fiscale

Outre les décisions de principe mentionnées ci-avant, auxquelles la commission s'est généralement tenue, les points suivants sont d'un intérêt particulier :

- **Énumération des déductions fiscalement admissibles** lors du calcul du revenu : La question de savoir si l'énumération de ces déductions doit être exhaustive ou s'il convient de laisser une certaine latitude aux cantons a été abondamment discutée. La commission a donné la préférence à ce dernier point de vue et accordé aux cantons, par le biais d'une disposition potestative, la compétence de prévoir des déductions supplémentaires pour la protection de l'environnement, pour des mesures d'économie d'énergie et pour l'entretien des monuments historiques (art. 10, al. 2bis LHID).
- **Impôt sur les gains immobiliers** : La commission a débattu le problème du sursis à l'imposition pour certains cas d'aliénation de l'habitation privée. Il s'agissait de déterminer si une possibilité de réinvestissement privé doit être aménagée, ce que le projet du Conseil fédéral ne propose pas. En seconde lecture, elle a admis la possibilité pour les cantons de prévoir un tel sursis à l'imposition (art. 15 LHID).
- **Imposition à la source et procédure** : Elle s'est également ralliée pour l'essentiel. La situation exacte des époux dans la procédure a été controversée. Si la commission a – il est vrai – adhéré au principe posé par le Conseil fédéral en vertu duquel les époux exercent de manière conjointe leurs droits et s'acquittent de même de leurs obligations, elle a cependant précisé en outre que, compte tenu d'impératifs d'ordre pratique, les actes introduits en temps utile par un seul des époux produisent également des effets à l'endroit de l'époux qui n'a pas agi dans les délais (art. 43 LHID).
- **Dispositions d'exécution de la loi et dispositions finales** : La commission a également suivi, de manière générale, les propositions du Conseil fédéral ; elle a en particulier accepté le délai de huit ans imparti aux cantons pour adapter leur législation (art. 73 LHID). "

### Suite des délibérations parlementaires

---

- 1986, 20 mars : le Conseil des Etats se rallie pour l'essentiel aux propositions de sa commission. Par rapport au projet initial du Conseil fédéral, les principaux amendements ont par conséquent pour objet :
  - **maintien – pour les personnes physiques – du système d'imposition dans le temps selon la méthode dite "praenumerando", avec taxation tous les deux ans ;**
  - **suppression de l'impôt sur les gains de participations.**

*Pour les détails, voir la rubrique "Impôt fédéral direct – Loi fédérale d'exécution", chiffre 2.3. ci-devant.*

En outre, par 20 voix contre 14, le Conseil des Etats renvoie en commission pour nouvel examen les deux derniers chapitres du projet de loi (Exécution de la loi et Dispositions finales).
- 1986, 6 mai : la commission du Conseil des Etats chargée de réexaminer les 2 derniers chapitres du projet de loi décide quelques modifications d'ordre rédactionnel, à savoir raccourcir quelque peu les dispositions en question et laisser plus de marge de manœuvre aux cantons, du point de vue fédéraliste.
- 1986, 30 août : la commission du Conseil des Etats décide de maintenir le principe selon lequel le droit fédéral sera directement applicable en cas de contradiction avec le droit cantonal, mais l'englobe dans les dispositions transitoires.
- 1986, 30 août : la commission du Conseil des Etats propose également que la loi d'harmonisation soit séparée du projet de loi d'exécution de l'impôt fédéral direct.  
Ils seraient dès lors traités à l'avenir de manière distincte, et leur entrée en vigueur ne serait plus couplée, ce qui rendrait possible le fait que les deux lois soient examinés et entrent en vigueur séparément l'une de l'autre.
- 1986, 7 octobre : le Conseil des Etats suit, en matière de Dispositions d'exécution et finales, les propositions de sa commission (primeur du droit fédéral et dédoublement des projets de loi sur l'harmonisation et de loi d'exécution de l'IFD).  
Au vote d'ensemble, la loi d'harmonisation est acceptée par 19 voix contre 12. Le projet passe maintenant au Conseil national.
- 1988, 30 août : après s'être réunie à 6 reprises, la commission du Conseil national propose notamment – par rapport au texte adopté par le Conseil des Etats – les amendements suivants :

#### Personnes physiques :

- **Imposition des époux** (art. 3, 3<sup>e</sup> al.) : la commission s'en tient au principe de l'imposition de la famille et refuse par conséquent d'octroyer aux cantons la possibilité d'imposer séparément les conjoints.  
Contrairement au Conseil des Etats, la commission prévoit par ailleurs que les cantons sont tenus de réduire l'impôt de manière appropriée pour les personnes mariées vivant en ménage commun par rapport à celui dû par les personnes vivant seules (art. 12, 2<sup>e</sup> al.).
- **Familles monoparentales** : on prescrit aux cantons d'accorder aux familles monoparentales la même réduction que celle octroyée aux personnes mariées. Le droit cantonal détermine si la réduction est accordée sous forme d'une déduction en pour-cent sur le montant de l'impôt, dans des limites exprimées en francs ou sous forme d'un barème spécial.
- **Double imposition économique** entre société anonyme et actionnaire (art. 6, 2<sup>e</sup> al.) : Suppression de cette adjonction introduite par le Conseil des Etats. La commission est en effet d'avis que les cantons pourraient de toute façon alléger la double imposition économique, même sans autorisation expresse. Indépendamment de cela, la restriction à la

société anonyme et aux actionnaires serait trop étroite parce que le même phénomène se présente aussi pour les autres sociétés de capitaux et les sociétés coopératives.

- **Actions gratuites** (art. 8, al. 3a) : La commission n'a pas pu se rallier à la solution du Conseil des Etats, qui prévoyait la libération obligatoire de la distribution d'actions gratuites (et des augmentations gratuites de la valeur nominale des actions) de l'impôt sur le revenu. Elle a décidé de ne pas harmoniser cette question, les cantons devant à son avis rester libres en la matière.
- **Imposition des pensions alimentaires** (art. 8, al. 3g) : Toutes les pensions alimentaires – aussi bien au conjoint qu'aux enfants – doivent être déduites chez celui qui fournit la prestation et imposées chez celui qui en est le bénéficiaire.
- **Déductions pour la protection de l'environnement, les mesures d'économie d'énergie et la restauration des monuments historiques** (art. 10, al. 2bis) : La commission a précisé les possibilités de déduction nouvellement prévues par le Conseil des Etats, en suivant en cela les dispositions figurant dans la LIFD. Elle a en revanche biffé la possibilité de déduction décidée par le Conseil des Etats pour les pertes en capital essuyées sur des investissements privés.
- **Imposition dans le temps** (art. 18 à 22) : La Commission s'est prononcée en faveur du système de taxation annuelle postnumerando également pour les personnes physiques (= contrairement au Conseil des Etats, qui ne l'avait adopté que pour les personnes morales).

#### Personnes morales :

- **Déduction des impôts** (art. 28, 4<sup>e</sup> al.) : Les cantons doivent être tenus d'admettre que tous les impôts puissent être déduits comme faisant partie des charges justifiées par l'usage commercial. La possibilité de déduction proposée par le Conseil fédéral et le Conseil des Etats à titre purement facultatif a donc été déclarée obligatoire par la commission.
- **Privilège holding** (art. 31, 2<sup>e</sup> al.) : En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices, le « privilège holding » est aménagé pour l'essentiel en accord avec le Conseil des Etats. Ce privilège doit être accordé lorsque les participations ou leur rendement représentent au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes (le Conseil des Etats exigeait par contre 70 %).
- **Impôt sur le capital** (art. 33, 3<sup>e</sup> al.) : La commission a étendu le privilège holding également à l'impôt sur le capital. En cas de détention de participations correspondantes, l'impôt sur le capital doit en effet être réduit proportionnellement au rapport existant entre les valeurs comptables fiscales de ces participations et la totalité des actifs.
- **Capital propre imposable** (art. 32, 3<sup>e</sup> al.) : La commission s'est contentée du principe selon lequel le capital propre imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives doit être augmenté de la part de leurs fonds étrangers qui jouent économiquement le rôle de capital propre. Elle renonce en revanche à fixer des quotas contraignants pour les sociétés immobilières et les sociétés financières.

En ce qui concerne l'imposition à la source, la situation des époux en matière de procédure ainsi que les dispositions pénales, la commission du Conseil national propose ce qui suit :

- **Imposition à la source** (art. 38, al. 1f) : Un impôt à la source doit être prélevé sur les prestations versées à des bénéficiaires domiciliés à l'étranger lorsque ces prestations proviennent d'institutions suisses de prévoyance ou qu'elles sont fournies selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée.
- **Situation des époux dans la procédure** (art. 43) : Les époux signent tous deux la déclaration d'impôt. Si cette déclaration n'est signée que par l'un des conjoints, un délai est accordé à l'autre conjoint pour qu'il la signe. Si le délai imparti vient à expiration sans avoir été utilisé, la représentation contractuelle entre époux est supposée établie.
- **Dispositions pénales** (art. 59 à 67) : en accord avec le Conseil des Etats, la commission définit l'escroquerie comme étant l'utilisation de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu dans le but de commettre une soustraction d'impôt. A l'instar du Conseil des Etats, la commission renonce à qualifier d'escroquerie un procédé astucieux où il n'est pas fait usage

de tels titres. De même, en tant que tels, les faux dans les titres ne doivent pas constituer un délit particulier selon le droit fiscal.

Dans le cadre des **dispositions relatives à l'exécution de la loi** et aux **dispositions finales** (art. 68 à 75), la commission a pris les décisions suivantes :

- Conformément à la proposition du Conseil fédéral, le recours ordinaire de droit administratif au Tribunal fédéral contre les décisions cantonales de dernière instance qui portent sur un matière réglée dans la LHID doit être possible. Le Tribunal fédéral pourrait ainsi prendre lui-même la décision qui s'impose en la matière.
  - (D'après la version du Conseil des Etats, en cas d'acceptation du recours, le Tribunal fédéral devrait se limiter à renvoyer l'affaire pour nouvelle décision à l'autorité intérieure).
  - La commission pour l'harmonisation fiscale prévue dans le projet de loi doit être supprimée. L'institutionnalisation légale de cet organe est considérée comme superflue.
  - En accord avec le conseil des Etats, la commission a décidé que la LHIF doit entrer en vigueur d'une manière autonome et indépendamment de la LIFD.
- 1989, 1<sup>er</sup> février : le Conseil national se rallie en tous points aux propositions émises par sa commission.  
En ce qui concerne l'**imposition dans le temps des personnes physiques**, le Conseil national maintient sa première décision quant au principe de la taxation annuelle postnumerando, qui est accepté par 86 voix contre 76.  
Au vote d'ensemble, le projet de loi est accepté par 90 voix contre 11.  
Le projet retourne devant le Conseil des Etats pour l'élimination des divergences, qui sont relativement importantes.
- 1989, 26 juin / 6 juillet / 18 septembre : lors de trois réunions, la Commission du Conseil des Etats s'est efforcée d'éliminer les divergences existant entre les deux Conseils dans la loi sur l'harmonisation fiscale.  
Elle s'est notamment ralliée aux solutions adoptées par le Conseil national en ce qui concerne l'imposition des **marins de haute mer**, l'imposition des **prestations de prévoyance** en cas de domicile à l'étranger, l'**exonération des prestations en réparation du tort moral et des prestations complémentaires AVS/AI**, de même que le traitement fiscal des pensions alimentaires, qui seront dorénavant toujours imposées chez le bénéficiaire et déductibles chez le débiteur.  
Elle s'est également ralliée au Conseil national sur les points suivants :
- **Imposition des sociétés holding** : la commission s'est ralliée au Conseil national en ce qui concerne la portée du privilège holding. Pourront ainsi bénéficier de ce privilège les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont les participations ou leur rendement représentent au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes.  
En ce qui concerne l'impôt sur le capital, il a été cependant renoncé à une déduction pour participation.
  - **Entreprises d'économie mixte agissant dans l'intérêt public** (Partnerwerke) : la commission a admis le principe de la comparaison entre tiers pour l'évaluation sur le plan fiscal des prestations fournies à des personnes qui leur sont apparentées.
  - **Participation à une soustraction d'impôt** : en ce qui concerne l'instigation ou la complicité à une fraude fiscale, la commission a prévu, en accord avec le Conseil national, le cumul d'une amende et de la responsabilité solidaire.

La commission du Conseil des Etats maintient malgré tout un certain nombre de divergences par rapport au Conseil national :

- **Familles monoparentales** : la commission a décidé de ne pas accorder aux familles monoparentales les mêmes avantages tarifaires que ceux accordés aux personnes mariées.
- **Imposition dans le temps** : la commission a choisi la voie du compromis, en ce sens qu'elle a souscrit au principe de la taxation annuelle avec calcul postnumerando, ce qui correspond à la solution décidée par le Conseil national.

Les cantons doivent cependant demeurer libres de pouvoir s'en tenir au système de la taxation bisannuelle avec calcul praennumerando, cela sur la base de dispositions de procédure et d'exécution réglée par le droit cantonal.

Si, à l'expiration d'un délai de huit ans commençant à courir dès l'entrée en vigueur de la loi sur l'harmonisation, la moitié au moins des cantons aura introduit jusque-là la taxation annuelle, le Conseil fédéral pourra proposer à l'Assemblée fédérale de rendre obligatoire le passage à la taxation annuelle postnumerando.

- **Recours de droit administratif** : la commission a maintenu la règle selon laquelle, en cas d'acceptation du recours, le Tribunal fédéral ne peut pas trancher lui-même mais doit renvoyer l'affaire à l'autorité inférieure, alors que le Conseil national voulait, quant à lui, que le Tribunal fédéral puisse statuer définitivement.
- **Impôt sur les gains immobiliers** : la commission rejette, contrairement au Conseil national, l'imposition obligatoire des plus-values résultant des mesures d'aménagement du territoire.

- 1989, 4/5 octobre : le Conseil des Etats se rallie à la plupart des propositions de sa commission et élimine une partie des divergences qui le séparaient du Conseil national.

Des divergences subsistent cependant en matière d'**impôt sur les gains immobiliers**, des **recours de droit administratif** auprès du Tribunal fédéral, de même qu'une divergence rédactionnelle en matière d'imposition des **entreprises d'économie mixte** (Partnerwerke).

En ce qui concerne l'imposition des **familles monoparentales**, le Conseil des Etats admet - contrairement à sa commission - la solution préconisée par le Conseil national, soit l'application du tarif des personnes mariées. Cette divergence est ainsi supprimée.

En matière d'**imposition dans le temps pour les personnes physiques**, le Conseil des Etats prend une nouvelle fois le contre-pied de ce que proposait sa commission - soit l'imposition sur la base du revenu acquis (système postnumerando), tout en réservant toutefois aux cantons la possibilité de conserver l'ancien système -, et se prononce, par 26 voix contre 16, en faveur du principe de la taxation bisannuelle praennumerando pour les personnes physiques.

Les députés ont cependant admis que les cantons qui possèdent déjà la taxation annuelle (praennumerando ou postnumerando) puissent la conserver, et que ceux qui le désirent puissent, de manière facultative, franchir ce pas.

Le Conseil des Etats accepte donc, dans ce domaine, de renoncer à une harmonisation pour un temps indéterminé. Cependant, si à l'expiration d'un délai de huit ans à compter de l'entrée en vigueur de la loi en question, la moitié au moins des cantons aura introduit la taxation annuelle, le Conseil fédéral pourra proposer le passage généralisé à la taxation annuelle avec système postnumerando.

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

- 1989, 23 novembre/18 janvier 1990 : la commission du Conseil national liquide la plupart des divergences par rapport à la version adoptée par le Conseil des Etats.

D'autres subsistent néanmoins :

- **Imposition dans le temps des personnes physiques** : la commission du Conseil national décide, dans sa majorité, de s'en tenir au système de la taxation annuelle avec calcul de l'impôt sur la base du revenu acquis (système postnumerando), en réservant toutefois aux cantons la possibilité de conserver l'ancien système de la taxation bisannuelle praennumerando, tant pour l'impôt cantonal que pour l'impôt fédéral direct.

A l'expiration d'un délai de 8 ans, le Conseil fédéral devra faire rapport à l'Assemblée fédérale ainsi que des propositions en vue de l'uniformisation du calcul de l'impôt dans le temps.

- **Imposition des personnes morales** : la commission du Conseil national crée même une nouvelle divergence par rapport au Conseil des Etats, en ce sens que la commission décide de proposer au Conseil national une nouvelle définition – plus généreuse – de la notion d'utilité publique à propos de l'exonération des fondations d'utilité publique, cela afin d'empêcher une émigration possible de certaines de ces fondations à l'étranger.
- 1990, 15 mars : lors de la procédure d'élimination des divergences entre les conseils, le Conseil national ne suit pas la majorité de sa commission s'agissant de **l'imposition dans le temps pour les personnes physiques**.

En effet, par 94 voix contre 71, il se rallie finalement à la solution adoptée par le Conseil des Etats en ce qui concerne l'imposition dans le temps des **personnes physiques**.

Par conséquent, la taxation bisannuelle *praenumerando* constituera les cas normal, mais les cantons pourront, s'ils le veulent, passer à la taxation annuelle *postnumerando*. Les deux systèmes seront décrits de manière limitée dans la loi. L'obligation faite au Conseil fédéral d'établir un rapport après 8 ans et de faire des propositions en vue de l'uniformisation du mode de calcul des impôts dans le temps est toutefois maintenue.

En matière d'**impôt sur les gains immobiliers**, l'impôt sera obligatoirement différé en cas d'aliénation de l'habitation ayant servi au propre usage du contribuable en vue d'acquérir en Suisse un logement servant au même usage. Il s'agit là d'une extension des cas donnant droit au report.

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

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

- 1990, 15 juin : la commission du Conseil des Etats se rallie au Conseil national sur quelques points, mais pas sur tous :
- **Imposition dans le temps des personnes physiques** : la commission propose elle aussi de décrire intégralement les deux systèmes possibles (taxation bisannuelle *praenumerando* et taxation annuelle *postnumerando*) dans la loi. Il n'y a donc plus de divergences sur ce point capital !
  - **Exonération des fondations** : la commission s'écarte toutefois de la version du Conseil national en acceptant une proposition qui définit de manière nouvelle l'exonération des personnes morales poursuivant des buts de pure utilité publique. Une nouvelle divergence est ainsi créée.
- 1990, 27 septembre : le Conseil des Etats se rallie en partie aux propositions de sa commission, et maintient un certain nombre de divergences par rapport au Conseil national, à savoir les cas d'imposition différée pour l'impôt sur les gains immobiliers, ainsi que les critères d'exonération fiscale des personnes morales poursuivant des buts de pure utilité publique et culturels.
- 1990, 9 novembre : la commission du Conseil national se rallie aux décisions du Conseil des Etats, et supprime ainsi les divergences subsistant encore en matière d'**impôt sur les gains immobiliers** et d'**exonération des institutions d'utilité publique**.

Elle a également accepté sans opposition la proposition de réexamen de l'AFC tendant à modifier quelque peu – dans le sens d'une simplification – les articles de la LHID relatifs au changement de domicile en cours de période, dont l'application sur la base du texte primitivement prévu soulevait quelques difficultés aussi bien techniques que juridiques, relevées par J. Jean-Blaise Paschoud, Administrateur des impôts du canton de Vaud.

Il y a donc une nouvelle divergence par rapport au Conseil des Etats.

En revanche, par 14 voix contre 1, la commission a refusé d'entrer en matière sur la proposition du chef du DFF de réexamen du traitement fiscal du logement utilisé pour les propres besoins de son propriétaire, allant dans les sens d'une suppression de l'imposition de la valeur locative et d'une suppression de la déductibilité des intérêts hypothécaires.

- 1990, 28 novembre : le Conseil national suit toutes les propositions de sa commission et se rallie entièrement aux décisions du Conseil des Etats.  
Il n'y a donc plus aucune divergence entre les deux Conseils.
- 1990, 14 décembre : au vote final, la « **Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes** » est **acceptée** par 121 voix contre 4 au Conseil national et par 35 voix contre 2 au Conseil des Etats.  
La loi est soumise au référendum facultatif (délai : 14 juin).
- 1991, 3 juin : aucune demande de référendum n'ayant été déposée, le Conseil fédéral décide que la LHID entrera en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 1993.