

8.2. Modifications et propositions de révision en matière d'harmonisation fiscale

Rappel :

Voici déjà plus de 20 ans, en juin 1977, le peuple et les cantons ont accepté un article constitutionnel sur l'harmonisation fiscale, destiné à canaliser quelque peu la liberté des cantons dans l'aménagement de leurs lois fiscales.

A la suite de quoi, en exécution du mandat constitutionnel, et après environ 8 ans de travaux dont 4 ans de délibérations parlementaires, les Chambres fédérales adoptèrent finalement le 14 décembre 1990, la **Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (en abrégé LHID)**.

Il s'agit en fait d'une loi-cadre. Elle s'adresse aux législateurs cantonaux et communaux et leur prescrit selon quels principes 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.

En revanche, elle ne traite pas de l'organisation des autorités fiscales. Ce domaine est réservé aux cantons, car chacun d'eux connaît une structure étatique et administrative particulière.

La Loi sur l'harmonisation fiscale comprend 79 articles et se divise en huit titres : le titre premier (dispositions générales) énumère les impôts que les cantons et les communes doivent obligatoirement prélever. Les titres deux à six constituent la partie principale de la loi. Ils contiennent, sous une forme succincte, des dispositions sur les divers impôts des personnes physiques et morales, l'imposition à la source des personnes physiques et morales ainsi que sur la procédure et le droit pénal fiscal. Enfin, le titre septième traite de la taxation annuelle dite «postnumerando» pour les personnes physiques (pour les cantons qui optent pour ce système) alors que le huitième contient des dispositions sur l'exécution de la loi par les cantons ainsi que les dispositions transitoires.

La LHID ne contient également **aucune disposition en matière de déductions sociales, de taux ou de barèmes**, car il s'agit là de domaines que la Constitution fédérale réserve exclusivement au législateur cantonal.

La LHID est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. Elle laissait aux cantons un délai de huit ans (soit jusqu'à la fin de l'an 2000) pour adapter leur législation aux principes d'harmonisation contenus dans cette loi-cadre. A l'expiration de ce délai, si le droit fiscal cantonal devait être en contradiction avec le droit fédéral, ce dernier serait directement applicable.

Depuis lors, la LHID a déjà fait l'objet de nombreuses révisions.

(Pour les détails, voir les informations correspondantes aux chapitres 1 et 2 ci-devant).

Délibérations parlementaires

- Mars 1994 : les règles cantonales concernant - entre autres - l'imposition des personnes physiques et morales doivent être harmonisées d'ici 2001. En raison de formulation de dispositions légales peu claires, la loi d'harmonisation entrée en vigueur au début 1993 laisse aux cantons une très grande liberté de manœuvre en ce qui concerne l'adaptation de leur propre loi fiscale. Raison pour laquelle la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat a institué une commission permanente, la **«Commission d'harmonisation» (COHA)** afin d'élaborer d'une part des éléments pour l'application normative de la LHID et d'autre part des solutions concrètes aux questions d'application. Cette commission doit également conseiller les cantons, bien que la plupart des questions ne puissent en dernier lieu être tranchées que par le Tribunal fédéral.

- 1994, 7 octobre : les Chambres fédérales acceptent une modification des art. 29 et 29a LHID concernant le capital propre dissimulé. Ces nouvelles dispositions entrèrent en vigueur le 1^{er} janvier 1995,
- 1997, 7 février : les efforts concrets en vue de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes s'intensifient. Jusqu'ici, la plupart des travaux relevaient de la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat et de sa Commission d'harmonisation.
Afin de pouvoir mieux coordonner au niveau politique les projets touchant aux impôts directs - et aussi éviter que le Parlement fédéral ne puisse régulièrement passer par-dessus le droit constitutionnel accordé aux cantons de participer à l'élaboration des projets de lois - , une seconde commission permanente est créée par le Chef du Département fédéral des finances d'entente avec la Conférence des Directeurs cantonaux des finances.
Il s'agit de la «**Commission d'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes**», laquelle se compose de quatre directeurs cantonaux des finances et de trois représentants du Département fédéral des finances, à savoir le Directeur de l'AFC, son suppléant et chef de la division principale de l'IFD, ainsi que le sous-directeur de l'Administration fédérale des finances- .
- 1997, 10 octobre : les Chambres fédérales acceptent la réforme de l'imposition des sociétés 1997. Les modifications concernant la LIFD et la LHID entrèrent en vigueur le 1er janvier 1998.
(Pour les détails, voir le chiffre 2.8. ci-devant)
- 1997, 19 décembre : le groupe socialiste du Conseil national dépose une motion visant à l'harmonisation des dispositions relatives à l'imposition des personnes physiques (97.3665), qui charge le Conseil fédéral de soumettre sans délai au Parlement un projet d'harmonisation fiscale formelle complète incluant les personnes physiques et instituant notamment une période de taxation uniforme à partir de l'an 2000 au plus tard.
Le même jour, le même groupe dépose une seconde motion concernant l'harmonisation des fiscalités cantonales et communales (97.3666), qui demande une harmonisation fiscale matérielle en matière d'impôt sur le revenu et la fortune ainsi qu'en ce qui concerne l'impôt sur les gains immobiliers de même que, le cas échéant, les droits de succession et de mutation.
- 1998, 23 janvier : Le Conseiller national Eugen David (PDC/SG) dépose une motion (98.3044) en vue d'une harmonisation de la charge fiscale, par laquelle que la législation fédérale établisse des prescriptions-cadres en matière d'impôt sur le revenu, de sorte que, à revenu imposable égal, le montant de l'impôt le plus élevé n'excède pas 30 pour cent du montant de l'impôt le plus bas. La fixation des taux d'imposition et des montants exonérés de l'impôt demeurerait cependant de la compétence des cantons.
- 1998, 9 mars : le Conseil fédéral propose de rejeter la motion déposée le 19 décembre 1997 par le groupe socialiste (97.3665).
Dans sa prise de position, le Conseil fédéral relève notamment qu'il ne faut à son avis pas négliger l'aspect psychologiquement délicat de la taxation annuelle qui est de remplir et de déposer une déclaration d'impôt tous les ans. De ce point de vue, il importe beaucoup que le passage à cette taxation progresse de "bas en haut" et se fonde, par conséquent, sur l'évolution dans les cantons; quant aux bases légales nécessaires, elles se trouvent déjà dans la législation sur l'harmonisation. En l'occurrence, un diktat de la Confédération pourrait contrarier, voire même retarder le processus qui est présentement lancé.
Jusqu'alors, seul le canton de Bâle-Ville appliquait la taxation annuelle pour les personnes physiques. Les cantons de Zurich et de Thurgovie passeront également à ce système le 1er janvier 1999. On peut supposer que cette décision influencera également celle d'autres cantons. Il est en effet incontesté que la taxation annuelle sur la base du revenu acquis présente beaucoup d'avantages par rapport à la taxation bisannuelle sur la base du revenu présumé.

- 1998, 15 juin : dans sa prise de position, concernant la motion David (cf. 23 janvier 1998 ; 98.3044), le Conseil fédéral partage l'avis de l'auteur de la motion d'après lequel il est douteux, du point de vue de l'égalité de droit et de l'équité, que les différences entre les charges fiscales cantonales puissent dépasser une certaine mesure. Mais il relève qu'il a déjà affirmé (p. ex. en répondant à la motion 97.3666 du groupe socialiste concernant l'harmonisation matérielle) qu'il ne serait pas opportun de tenter d'instituer une nouvelle base constitutionnelle visant à une harmonisation matérielle avant d'avoir terminé l'harmonisation formelle.
Raison pour laquelle le Conseil fédéral propose de transformer la motion en un postulat.
- 1998, 25 juin : le CN Rudolf Strahm (PS/BE) dépose une initiative parlementaire (98.426) visant à la création d'une base constitutionnelle en vue d'une harmonisation fiscale matérielle. Rédigée en termes généraux, cette initiative demande que soit instituée une base constitutionnelle grâce à laquelle les impôts directs, et éventuellement les impôts sur les successions et les donations, pourront être matériellement harmonisés dans tous les cantons. L'harmonisation matérielle des taux, des barèmes et des franchises ne devra pas entraîner la création d'un taux de fiscalité unique. Elle devra, combinée à la péréquation financière, permettre d'établir une certaine fourchette des charges fiscales entre les cantons et les régions, permettre encore d'équilibrer les charges des villes-noyaux résultant de leur fonction de centre
- 1998, 26 juin : les Chambres fédérales acceptent la modification du Code civil suisse, qui entraîne entre autres une modification de l'art. 12, al. 3 LHID (différé de l'imposition au titre de l'impôt sur les gains immobiliers), entrée en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2000.
- 1998, 9 octobre : les Chambres fédérales acceptent la modification de l'art. 69 LHID concernant les modalités de passage, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, de la taxation bisannuelle *praenumerando* à la taxation annuelle *postnumerando* (remplacement du système dit de «l'impôt sur la différence» par la prise en considération des revenus et charges extraordinaires réalisés ou subies pendant la période précédant le changement (brèche de calcul). Ces nouvelles dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 1999
- 1998, 18 décembre : les Chambres fédérales acceptent la loi fédérale sur les maisons de jeux, qui entraîne entre autres une modification de la LIFD et de la LHID (art. 7, let. I) en ce sens que les gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeu suisses seront dorénavant exonérés de l'impôt sur le revenu. Exonération entrée en vigueur depuis le 1^{er} avril 2000.
- 1999, 19 mars : les Chambres fédérales acceptent la loi fédérale sur le programme de stabilisation 1998, qui contient entre autres une série de modifications de la LIFD et de la LHID, concernant notamment la limitation de la déduction des intérêts des dettes privées, l'imposition des prestations versées par des assurances de capitaux financées au moyen d'une prime unique, l'imposition réduite à 40 % des rentes viagères ainsi que la limitation du rachat des prestations de la prévoyance professionnelle.
Toutes ces modifications entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2001.
(Pour les détails, voir le chiffre 1.6. ci-devant)
- 1999, 15 juin : le Conseil national examine l'initiative parlementaire Strahm (voir ci-dessus). La majorité bourgeoise du Conseil considère que l'autonomie fiscale des cantons serait menacée par une harmonisation matérielle et considère en outre comme éminemment positive une certaine concurrence entre les cantons.
Raison pour laquelle, par 84 voix contre 56, il décide de ne pas donner suite à l'initiative.
- 1999, 16 décembre : la motion du groupe socialiste du Conseil national demandant une harmonisation formelle complète (cf. 19 décembre 1997) est retirée.
Le même jour, le Conseil national rejette, par 90 voix contre 64, la motion demandant une harmonisation fiscale matérielle (cf. 19 décembre 1997), et cela pour les mêmes motifs qui ont conduit au rejet de l'initiative parlementaire Strahm (cf. 15 juin 1999).

- 1999, 22 décembre : les Chambres fédérales acceptent la loi fédérale sur l'interdiction de déduire fiscalement les commissions occultes. Modifiant aussi bien la LIFD que la LHID, ces nouvelles dispositions précisent que les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, qui ont été versées à des agents publics suisses ou étrangers, ne sont pas déductibles.
Intervenue parallèlement à la révision du Code pénal suisse et du Code pénal militaire, cette modification légale est destinée à lutter contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales. Elle met donc fin à la pratique suivie jusqu'alors en matière d'impôts directs et autorisant la déduction des pots-de-vin versés à des fonctionnaires étrangers.
Ces mesures entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2001.
- 2000, 24 mars : les Chambres fédérales acceptent la loi fédérale sur la création et l'adaptation de bases légales concernant le traitement de données personnelles, qui prévoit notamment l'introduction d'un nouvel art. 39a LHID régissant entre autres les modalités de communication et l'étendue des échanges d'information entre l'Administration fédérale des contributions et les administrations fiscales cantonales (y compris leur forme et leur contenu).
Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} septembre 2000
- 2000, 24 mai : le Conseil fédéral adopte un message concernant la suppression des limites fiscales à la mobilité des personnes d'un canton à l'autre et un projet de loi modifiant la LHID, la LIFD ainsi que la loi sur l'impôt anticipé. Il profite ainsi du prochain passage en 2001 de la majorité des cantons à la taxation annuelle basée sur les revenus acquis au cours de la période fiscale pour proposer une révision visant un triple objectif :
 - Coordonner les compétences des autorités de taxation des personnes physiques pour les impôts directs fédéraux et cantonaux.
 - Régler les problèmes de compétence en cas de transfert de domicile ou de siège en Suisse au cours d'une période fiscale, et simplifier les règles de répartition entre cantons
 - Lever les obstacles fiscaux à la mobilité des personnes physiques et morales.Dorénavant, si une personne physique transfère son domicile en Suisse, le canton du domicile à la fin de la période recevra la compétence de taxer et percevoir l'impôt cantonal direct de la période fiscale entière. Cette autorité cantonale aura donc la compétence de taxer, pour toute la période fiscale, l'impôt direct cantonal et l'impôt fédéral direct, et de rembourser l'impôt anticipé.
D'autres mesures proposées visent à simplifier les règles de répartition applicables aux personnes assujetties à l'impôt dans plusieurs cantons.
L'harmonisation des impôts directs a en effet aussi pour but de faciliter la mobilité en Suisse des entreprises, quelle que soit leur forme juridique, personnes morales ou raisons individuelles. Une modification de l'assujettissement à l'impôt due à un transfert de siège ne constituera plus un obstacle au report des pertes d'un canton à l'autre.
- 2000, 4 octobre : par 111 voix sans opposition, le Conseil national accepte le projet de Loi fédérale sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (cf. 24 mai 2000).
Par ailleurs, le Conseil national complète ce projet par deux dispositions autorisant les cantons à maintenir – ou à introduire dès 2001 – une déduction pour frais de garde des enfants ainsi que la déduction pour l'épargne-logement.
- 2000, 12 décembre : le Conseil des Etats accepte également le projet de loi en question (cf. 24 mai 2000).
- 2000, 15 décembre : la Loi fédérale sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (cf. 24 mai 2000) est acceptée en votations finales, par 194 voix sans opposition au Conseil national et par 43 voix sans opposition au Conseil des Etats.
Le délai référendaire ayant expiré le 7 avril 2001 sans avoir été utilisé, la loi est entrée en vigueur avec effet rétroactif le 1^{er} janvier 2001.

- 2001, 1^{er} janvier : les cantons de AG, AI, AR, BL, BE, FR, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, UR et ZG adoptent le système de la taxation annuelle «postnumerando» pour les personnes physiques.
- Dernier canton à ne pas encore l'avoir fait auparavant, le canton de AG en fait de même s'agissant des personnes morales (Imposition sur la base du revenu effectivement acquis).

Seuls les cantons du TI, de VD et de NE continuent d'appliquer pour les personnes physiques une taxation bisannuelle fondée sur le revenu antérieur (= moyenne du revenu acquis au cours des deux années précédentes).

- 2001, 28 février : le Conseil fédéral publie son message sur le train de mesures fiscales 2001, dans lequel il propose entre autres une révision de la LIFD et de la LHID concernant l'imposition de la famille ainsi qu'un **changement de système d'imposition de la propriété du logement** (abolition d'une part de l'imposition de la valeur locative, et suppression d'autre part de la déduction des intérêts hypothécaires avec limitation de la déduction des frais d'entretien).
(Pour les détails, voir les chiffres 1.8., 2.10. et 2.11 ci-devant)

- 2001, 9 mars : le Conseil fédéral adopte plusieurs ordonnances d'application pour les impôts directs de la Confédération et des cantons (harmonisation fiscale et impôt fédéral direct). Il a ainsi concrétisé plusieurs des mesures adoptées par le Parlement fédéral dans la loi sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports entre cantons (cf. 24 mai et 15 décembre 2000).

L'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire est révisée en raison de la généralisation du système de l'imposition du revenu sur la base des rendements effectivement acquis durant la période fiscale. Elle s'applique dès la période fiscale 2001 aux rendements échus après le 31 décembre 2000.

Le Conseil fédéral a aussi adopté la première ordonnance d'application de la loi d'harmonisation, dans le but de simplifier la procédure de déclaration fiscale des personnes qui transfèrent leur domicile d'un canton à un autre, et de celles qui payent des impôts dans plusieurs cantons. Toutes ces nouvelles dispositions entrent en vigueur rétroactivement au 1^{er} janvier 2001.

- 2001, 24 juillet : lors d'une conférence de presse, le Parti socialiste suisse annonce qu'il envisage de lancer une initiative populaire visant à réduire les fortes disparités de traitement dont sont victimes les contribuables helvétiques selon leur lieu de domicile. Si la réforme en cours de la péréquation financière intercantonale n'apporte pas des améliorations substantielles, le PS menace de lancer une initiative populaire imposant aux cantons des seuils d'imposition contraignants.

A l'appui de cette revendication, une étude réalisée par le professeur de HEC St. Gall Hans Schmid, démontrant que l'impôt sur le revenu peut varier du simple au triple d'un canton à l'autre pour un même ménage. Il préconise donc une unification relative des taux et barèmes d'imposition s'appliquant tant aux personnes physiques qu'aux personnes morales, avec une fourchette de plus ou moins 20 % par rapport à la moyenne nationale (soit entre 80 % et 120 % de la charge fiscale suisse moyenne).

Ce projet va être soumis à la consultation auprès des sections cantonales du PS, et le congrès du mois d'octobre 2002 devra se prononcer sur le lancement ou non de cette initiative.

- 2001, 30 novembre : grâce au passage des cantons à la méthode de taxation annuelle postnumerando, l'imposition des personnes physiques au service de la Confédération domiciliées à l'étranger sera elle aussi simplifiée. Dans ce but, le Conseil fédéral a modifié une ordonnance qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2002.

Dorénavant, si une personne physique transfère son domicile à l'étranger, c'est son canton d'origine qui sera compétent en matière de taxation jusqu'à la fin de la période fiscale; si elle revient en Suisse, c'est le canton dans lequel elle élit domicile qui sera compétent en matière de taxation jusqu'à la fin de la période fiscale. Ces dispositions n'entreront toutefois en vigueur que dans les cantons ayant déjà adopté la méthode de taxation postnumerando.

- 2002, 9 janvier : le Conseil fédéral publie à l'intention de l'Assemblée fédérale un **rapport sur l'uniformisation du calcul dans le temps des impôts directs des personnes physiques**. Ce rapport prend acte de l'évolution de la situation en Suisse et constate que le passage à la taxation annuelle postnumerando sera vraisemblablement accompli d'ici 2003, du fait que les cantons du TI, de VD et du VS ont déjà entrepris les démarches nécessaires. Il s'avère toutefois nécessaire d'apporter certaines modifications à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) ainsi qu'à la loi sur l'harmonisation des impôts directs (LHID) pour que la taxation annuelle postnumerando devienne l'unique système d'imposition. Le Conseil fédéral précise enfin que le système de calcul sera vraisemblablement uniformisé à partir de la période fiscale 2005. Le message au Parlement sur l'uniformisation de l'imposition dans le temps des impôts directs des personnes physiques devrait être publié en 2003.