

00.045

**Message
concernant la coordination et la simplification
des procédures de taxation des impôts directs
dans les rapports intercantonaux**

du 24 mai 2000

Messieurs les Présidents,
Mesdames et Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons, en vous proposant de l'adopter, le projet de loi fédérale sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux.

Nous vous prions d'agréer, Messieurs les Présidents, Mesdames et Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

24 mai 2000

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Adolf Ogi

La chancelière de la Confédération, Annemarie Huber-Hotz

Condensé

En 2001, les cantons passeront, dans une large majorité, au système de la taxation annuelle postnumerando des impôts directs des personnes physiques. Ce passage se fera également pour l'impôt fédéral direct.

A l'occasion de cet important changement, il convient de coordonner les réglementations fédérale et cantonales concernant la compétence de taxer une période fiscale, en particulier lors d'une modification de l'assujettissement personnel (transfert de domicile). La modification de l'art. 68 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), ainsi que celle de l'art. 30 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA) permettront de conférer à une seule autorité cantonale la compétence de taxer les impôts directs cantonaux et fédéraux de la période; cette même autorité se prononcera également sur le remboursement de l'impôt anticipé frappant les revenus de la période. En outre, dans un but de simplification, la compétence de taxer l'impôt cantonal de la période au cours de laquelle le contribuable change de domicile en Suisse, est accordée dans le système postnumerando annuel au seul canton du domicile de la personne à la fin de la période fiscale.

La coordination entre législations fiscales doit aussi être assurée pour les impôts directs des personnes morales, en particulier lors d'un transfert de siège en Suisse. Elle nécessite la révision de l'art. 22 LHID.

Les contribuables assujettis à l'impôt dans plusieurs cantons souhaitent des mesures de simplification en cas de création ou de suppression, par une personne physique ou morale, d'un for spécial d'imposition hors du canton du domicile ou du siège. La modification des art. 22 et 68 LHID répond à cette attente.

L'harmonisation des impôts directs a aussi pour but de faciliter la mobilité intercantonale des entreprises (sociétés de personnes, y compris les raisons individuelles, et personnes morales). Le message en tient compte. Une modification de l'assujettissement personnel (transfert du siège de l'entreprise) ne devrait plus faire obstacle au transfert intercantonal des pertes.

Enfin, le passage de la majorité des cantons au système postnumerando pour l'impôt fédéral direct nécessite une adaptation de cette loi sur un point: la référence de l'année déterminante pour l'indexation des déductions et des barèmes.

Certaines des dispositions proposées se fondent sur l'art. 127, al. 3, Cst qui prohibe la double imposition intercantonale et confère à la Confédération la compétence de prendre les mesures nécessaires à cet égard.

Les mesures prévues entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2001.

Message

1 **Partie générale**

1.1 **Introduction**

Le mandat constitutionnel d'harmonisation des impôts directs porte en particulier sur le système d'imposition dans le temps. La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) a ainsi prescrit la taxation annuelle postnumerando comme seul système d'imposition dans le temps des personnes morales. Pour les personnes physiques, la LHID n'a réalisé qu'une harmonisation partielle. Les cantons ont le choix entre la taxation bisannuelle praenumerando et la taxation annuelle postnumerando. La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) suit la même ligne, en imposant pour les personnes morales le système de la taxation annuelle postnumerando et en donnant aux cantons la possibilité de choisir, pour les personnes physiques qu'ils ont la compétence de taxer, entre la taxation bisannuelle praenumerando et la taxation annuelle postnumerando.

Limiter le choix à deux systèmes d'imposition dans le temps des personnes physiques constitue un premier pas vers l'instauration d'un système unique. Tant la LHID que la LIFD chargent le Conseil fédéral de faire rapport à l'Assemblée fédérale sur cette question dans les délais fixés aux art. 70 LHID et 219 LIFD et de proposer l'uniformisation du calcul de l'impôt dans le temps. Ce rapport sera présenté aux Chambres fédérales ultérieurement.

Le point de vue des cantons sur le système d'imposition dans le temps des personnes physiques a évolué de manière sensible au cours de cette dernière décennie. Dans une majorité d'entre eux, le choix s'est porté finalement sur la taxation annuelle postnumerando. Le canton de Bâle-Ville a dès 1995 appliqué ce système pour l'impôt fédéral direct. Il a été suivi par les cantons de Zurich et de Thurgovie en 1999, et le sera par la plupart des cantons en 2001. Dès lors, le système postnumerando deviendra la règle et le système praenumerando l'exception. L'importance de ce changement justifie que soient prises dès 2001 des mesures visant à coordonner les législations fiscales fédérales et cantonales, notamment en ce qui concerne la compétence du droit de taxer. Il convient également d'adapter à la situation nouvelle la disposition de la LIFD concernant l'indexation des déductions et des barèmes. Enfin, l'entrée en vigueur des dispositions de la LHID qui lèvent des obstacles fiscaux à la mobilité intercantonale constitue une invitation à la mise en place des règles simplifiant les relations intercantionales en cas de modification des conditions de l'assujettissement des personnes physiques et des personnes morales.

1.2 **Effets d'une modification de l'assujettissement dans les relations intercantionales**

1.2.1 **Contexte**

Les art. 22 et 68 LHID traitent des effets d'une modification de l'assujettissement dans le cadre du système d'imposition postnumerando. L'art. 22 LHID concerne le transfert du siège ou de l'administration effective d'une personne morale à l'inté-

rier de la Suisse, et l'art. 68 LHID le changement de domicile d'une personne physique en Suisse. Ces dispositions octroient à un seul des cantons concernés par un tel changement le droit d'imposer le contribuable pour toute la période fiscale. La loi ne dit en revanche rien sur les suites d'une modification, en Suisse, d'un assujettissement créé par un rattachement économique (immeuble ou établissement stable). Sur ce point, restent donc applicables les règles développées par le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence relative à l'interdiction constitutionnelle de la double imposition intercantonale (art. 46, al. 2, aCst., art. 127, al. 3, Cst.).

La LHID a également posé une règle particulière sur les effets d'un transfert de domicile entre cantons appliquant le système de taxation bisannuelle *praenumerando*. L'art. 15 LHID maintient le principe d'une imposition *pro rata temporis* dans les cantons de départ et d'accueil (al. 5 de la disposition citée), mais modifie les règles jurisprudentielles du droit fiscal intercantonal en contraignant le canton d'accueil à prendre comme base de calcul de l'impôt certains éléments acquis avant l'arrivée dans le canton (art. 15, al. 3, let. a, LHID).

Les art. 22 et 68 LHID ont pour but de simplifier les relations intercantionales en cas de modification des conditions de l'assujettissement. En l'état actuel de la législation, cet objectif n'est pas atteint. La simplification recherchée implique en effet une coordination des règles de compétence prévues pour les impôts directs, qu'ils soient cantonaux ou fédéraux. Celle-ci fait défaut, l'art. 216 LIFD posant une règle de compétence différente de celle que retient l'art. 68 LHID. Pour l'impôt fédéral, le canton chargé de la taxation est celui du domicile en fin de période; pour les impôts cantonaux, c'est le canton du domicile au début de la période. Par ailleurs, le même canton devrait être compétent pour procéder à la taxation d'une période fiscale et pour se prononcer sur le remboursement aux personnes physiques de l'impôt anticipé frappant les prestations échues au cours de cette période; tel n'est pas toujours le cas aujourd'hui. Enfin, pour les personnes physiques et morales, il serait nécessaire d'englober dans la réglementation les effets d'une modification des fors spéciaux d'imposition (immeubles et établissements stables), afin que le bénéfice résultant d'une simplification du traitement des transferts de siège ou de domicile ne soit pas perdu en raison de la complexité des règles jurisprudentielles actuellement applicables lors d'une telle modification. Sur ce point les art. 22 et 68 LHID sont lacunaires.

1.2.2 Travaux préparatoires en vue de la réalisation de la simplification des relations intercantionales

La Conférence des directeurs cantonaux des finances a chargé en 1990 un groupe de travail d'examiner les modalités de passage à la taxation annuelle des personnes physiques. Le rapport de ce groupe a été publié en 1993 sous le titre «Imposition *postnumerando* des personnes physiques». Ses auteurs sont d'avis que l'art. 68 LHID n'atteint pas la simplification visée. Ils font observer que si l'on entend établir, dans le système de taxation annuelle *postnumerando*, des conditions avantageuses du point de vue de la perception, l'assujettissement ne doit pas être prolongé dans le canton de départ jusqu'à la fin de l'année. Il faut au contraire donner au canton d'arrivée le droit d'imposer toute la période, solution que retient la LIFD (cf. rapport cité, p. 73).

A la suite de ces travaux, la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat a fait procéder à l'analyse des art. 22 et 68 LHID et de leurs effets dans les relations intercantionales. Cette étude a porté aussi bien sur les modifications des conditions d'assujettissement que sur les modalités techniques de répartition dans les cantons appliquant le système postnumerando. Elle a été transmise fin 1998 à la Commission pour l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (CHID), assortie des recommandations suivantes:

- modifier l'art. 22 LHID en vue d'attribuer la compétence de taxer au canton du siège ou de l'administration effective de la personne morale à la fin de la période fiscale, d'une part, et de répartir les éléments imposables de la période fiscale entre les fors créées au cours de cette période par un rattachement personnel, d'autre part;
- coordonner les dispositions de la LHID et de la LIFD concernant la compétence du droit de taxer en cas de transfert de domicile d'une personne physique en cours de période fiscale (art. 68 LHID et 216 LIFD) ainsi que la réglementation concernant le remboursement de l'impôt anticipé aux personnes physiques ;
- poser le principe de l'unité de la période fiscale en cas de modification, en cours de période fiscale, de l'assujettissement à raison d'un rattachement économique.

La Commission a approuvé ces recommandations. Saisie à son tour de ce dossier à la fin du premier semestre 1999, la Conférence des directeurs cantonaux des finances a donné son accord à la poursuite des travaux législatifs nécessaires à la mise en oeuvre des mesures proposées.

1.3 Lignes directrices

1.3.1 Unité de la période fiscale

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'interdiction de la double imposition intercantonale, les cantons doivent procéder à une imposition proportionnelle à la durée de l'assujettissement (imposition prorata temporis) en cas de modification des causes de l'assujettissement. Par ailleurs, un canton ne doit en principe pas tenir compte d'éléments acquis hors de la période d'assujettissement. Ainsi, en cas de changement de domicile d'une personne physique, le canton de départ impose cette personne jusqu'au jour du transfert sur les éléments réalisés avant cette opération, et le canton d'arrivée l'assujettit à l'impôt dès l'arrivée dans le canton sur la base des éléments acquis postérieurement à cet événement. La période fiscale est donc fragmentée. Il en va de même lors du transfert du siège d'une personne morale en cours de période fiscale. Selon le Tribunal fédéral, l'entreprise doit établir un bilan intermédiaire au moment du transfert, de manière à permettre aux cantons de départ et d'arrivée de la taxer sur la base des seuls éléments acquis soit avant, soit après le déplacement du siège.

La généralisation du système postnumerando pour les personnes morales et pour les personnes physiques et la simplification recherchée des relations intercantionales justifient un changement de ces règles jurisprudentielles au profit du principe de l'unité de la période fiscale. Selon ce principe, une modification des fors d'imposition (transfert de domicile ou de siège, ouverture ou fermeture d'un for spécial

d'imposition) n'a pas pour effet de fragmenter la période fiscale. La répartition entre les cantons intéressés doit donc porter sur les éléments de la période fiscale entière. L'application de ce principe a pour avantages de permettre le dépôt d'une seule déclaration pour la période fiscale, d'une part, et d'éviter les difficultés de taxation liées à l'imposition de fragments de période fiscale, d'autre part. Par ailleurs, les modalités techniques de répartition intercantonale s'en trouvent fortement simplifiées.

1.3.2 Coordination des règles d'attribution de compétence

La compétence de procéder à la taxation de l'impôt fédéral direct et des impôts directs cantonaux de la même période fiscale doit en principe échoir à un seul canton. Ce principe doit aussi être valable en cas de changement en Suisse, en cours de période fiscale, de l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel.

1.3.3 Dépôt d'une seule déclaration par le contribuable assujetti à l'impôt dans plusieurs cantons

Aux termes de l'art. 39, al. 2, LHID, le canton du domicile ou du siège d'un contribuable qui constate, sur la base de la déclaration déposée, que cette personne est aussi assujettie dans un autre canton, porte le contenu de la déclaration et sa taxation à la connaissance de l'autre canton. Cette disposition est la base d'une collaboration intercantonale qui vise à soustraire le contribuable assujetti à l'impôt dans plusieurs cantons à l'obligation de remplir à l'intention de chaque administration fiscale la formule de déclaration d'impôt du canton concerné. La déclaration d'impôt du canton du siège ou du domicile est également valable pour les autres cantons; ceux-ci seront donc en droit d'en demander une copie au contribuable, qui la joindra à la formule du canton concerné. Les conditions d'application de l'art. 39, al. 2, LHID seront précisées dans une ordonnance d'exécution.

1.3.4 Levée des obstacles fiscaux à la mobilité des personnes

Afin de ne pas entraver fiscalement la mobilité des contribuables, les modifications des conditions de l'assujettissement en Suisse ne devraient pas soulever plus de problèmes d'ordre administratif qu'une modification de ces conditions à l'intérieur du canton (ou, pour l'impôt fédéral direct, à l'intérieur de la Suisse). Le respect de la souveraineté fiscale des cantons ne permet toutefois pas une application intégrale de ce principe. Il reste donc à limiter au strict nécessaire les effets des modifications d'assujettissement dans les relations intercantionales. L'attribution du droit d'imposer toute la période fiscale en cours à un seul des cantons concernés par le transfert de domicile d'une personne physique constitue une solution adéquate et qui simplifie effectivement les relations intercantionales des contribuables et des administrations cantonales des contributions.

1.4 Mesures proposées

1.4.1 Modification de l'assujettissement d'une personne morale

L'art. 22 LHID prescrit qu'en cas de transfert du siège ou de l'administration effective à l'intérieur de la Suisse, l'assujettissement à l'impôt sur le bénéfice et sur le capital se poursuit sans changement pour l'année fiscale en cours au for fiscal jusqu'alors déterminant. Ainsi, une société qui transfère son siège du canton A dans le canton B, resterait imposable exclusivement dans le canton A jusqu'à la fin de la période fiscale. Pour plusieurs raisons, cette réglementation n'apporte pas les simplifications que l'on est en droit d'attendre du passage généralisé au système de la taxation annuelle postnumerando.

Les transferts de siège d'entreprises cantonales sont souvent liés à une restructuration de la société, voire à la création, simultanément au transfert du siège, d'un établissement stable dans le canton de départ. Dans ces conditions, l'attribution à un seul canton du droit d'imposer la période entière n'apporte pas de simplification réelle. Elle peut au contraire, dans certains cas particuliers, conduire à des difficultés importantes d'application, qu'évite une répartition prorata temporis. Par ailleurs, la facilité avec laquelle le siège d'une personne morale peut être transféré d'un canton dans un autre pourrait être utilisée aux seules fins d'économiser des impôts. L'art. 22 LHID doit donc être modifié dans le sens d'un partage de l'imposition entre les cantons des sièges successifs en cas de transfert du siège en cours de période fiscale. Par rapport à la situation actuelle, la simplification résulte du principe de l'unité de la période fiscale; cette dernière ne sera plus fragmentée en cas de changement de l'assujettissement créé par un rattachement personnel.

Par ailleurs, l'art. 22 LHID, dans sa teneur actuelle, ne traite pas des effets d'une modification de l'assujettissement fondé sur un rattachement économique. Le principe de l'unité de la période fiscale peut également trouver là application. Les modalités de répartition en cas de modification des conditions de l'assujettissement à l'impôt dans plusieurs cantons en seront grandement simplifiées.

La compétence de procéder à la taxation de l'impôt fédéral direct d'une personne morale est donnée au canton du siège de cette personne à la fin de la période fiscale (art. 105, al. 3, LIFD). Le maintien de l'art. 22 LHID en tant que règle d'attribution d'une telle compétence aurait pour effet de créer une divergence entre droit cantonal et droit fédéral. Deux cantons procéderaient à la taxation de la même période fiscale, l'un pour les impôts cantonaux, l'autre pour l'impôt fédéral direct. L'entreprise devrait déposer deux déclarations d'impôt de la même période fiscale auprès de deux autorités fiscales différentes. Cette divergence doit être éliminée.

L'art. 22 LHID doit être modifié dans le triple but de donner la compétence de procéder à la taxation des impôts cantonaux et fédéraux au canton du siège de la société à la fin de la période fiscale, d'éviter la fragmentation de la période fiscale en cas de modification de l'assujettissement personnel ou économique et d'uniformiser la méthode de répartition quelle que soit la nature du changement de for d'imposition.

1.4.2 Modification de l'assujettissement d'une personne physique

1.4.2.1 Dans le système d'imposition postnumerando

Selon l'art. 68 LHID, en cas de changement de domicile au regard du droit fiscal à l'intérieur de la Suisse, l'assujettissement à l'impôt sur le revenu et sur la fortune se poursuit sans changement pour l'année fiscale en cours au for fiscal jusqu'alors déterminant. Ainsi, la personne qui en cours d'année quitte le canton A pour prendre domicile dans le canton B, restera imposable pour toute l'année dans le canton A.

L'art. 68 LHID ne traite pas des effets de la modification d'un assujettissement à raison d'un rattachement économique. Les règles établies à ce propos par le Tribunal fédéral sont donc applicables. Le contribuable domicilié dans le canton A et qui achète un immeuble dans le canton B, devient imposable dans ce canton dès la date d'achat du bien immobilier. Le canton de domicile doit pour sa part modifier sa taxation dès l'ouverture du for d'imposition spécial créé par l'immeuble. Ainsi, toute modification des conditions d'assujettissement en cours de période fiscale provoque une fragmentation de cette période pour tous les cantons concernés.

L'attribution du droit d'imposer la période fiscale entière à un seul canton en cas de transfert de domicile en cours de période fiscale constitue une importante simplification. Afin de coordonner les réglementations de la Confédération et des cantons, ceux-ci proposent d'attribuer la compétence de taxer au canton du domicile du contribuable à la fin de la période fiscale, suivant en cela la solution retenue pour l'impôt fédéral direct par l'art. 216 LIFD. Toutefois, pour des raisons propres au système d'imposition à la source du revenu des personnes de nationalité étrangère domiciliées ou en séjour en Suisse, le principe d'une imposition prorata temporis doit rester applicable à ces contribuables lors d'un changement de résidence en Suisse en cours de période fiscale. Par ailleurs, dans les relations intercantionales, la compétence du droit de taxer au titre d'un impôt annuel distinct de l'impôt sur le revenu une prestation en capital au sens de l'art. 11, al. 3, LHID (prestations en capital provenant des institutions de prévoyance, notamment) doit être accordée au canton du domicile du contribuable au moment de l'échéance de ce revenu.

Enfin, l'art. 68 LHID doit être complété afin de poser le principe de l'unité de la période fiscale en cas de création, de modification ou de suppression, en cours de période, d'un assujettissement à raison d'un rattachement économique. Le principe d'un assujettissement prorata temporis est ainsi supprimé en cas de modification des fors fiscaux spéciaux (immeuble et for de l'exploitation). En revanche, il sera tenu compte de la durée du rattachement à ces fors dans le cadre de la répartition des éléments imposables. La simplification dans ce domaine découle de l'adoption du principe de l'unité de la période.

1.4.2.2 Dans le système praenumerando

L'art. 15, al. 5, LHID pose le principe d'une imposition prorata temporis en cas d'assujettissement durant une partie de la période fiscale. Par ailleurs, l'art. 15, al. 3, let. a, LHID modifie les règles actuellement applicables pour le calcul du revenu imposable lors d'un début d'assujettissement, en prévoyant que le salarié qui transfère son domicile d'un canton dans un autre, est imposé, dans le nouveau canton, sur la base du revenu du travail acquis antérieurement à son arrivée.

L'art. 15 LHID s'appliquera dès 2001 dans les relations entre les quelques rares cantons qui garderont le système de taxation bisannuelle *praenumerando*. La solution retenue par cette disposition en cas de transfert de domicile en Suisse est complexe. Pour la courte période au cours de laquelle le système *praenumerando* sera encore en application, les cantons et les contribuables concernés ont tout intérêt au maintien des règles jurisprudentielles actuelles.

1.4.2.3 Transfert de domicile entre cantons appliquant différents systèmes d'imposition dans le temps

La LHID ne traite pas des effets d'un transfert de domicile entre cantons appliquant différents systèmes d'imposition dans le temps. Il est vrai que ce problème se pose déjà depuis quelques décennies et qu'il a été résolu par le Tribunal fédéral dans le cadre de la jurisprudence concernant l'interdiction constitutionnelle de la double imposition. Toutefois, dès 2001, la situation de fait et de droit sera modifiée. Dans leur majorité, les cantons appliqueront dès cette date le système de la taxation annuelle *postnumerando*. Par ailleurs, de nouvelles dispositions de droit fédéral concernant les transferts de domicile seront applicables, rendant ainsi partiellement obsolètes les règles de conflit posées par le Tribunal fédéral. Enfin, la durée de la coexistence des deux systèmes d'imposition dans le temps est limitée. Dans ces conditions, il convient de faciliter la tâche des contribuables et des autorités fiscales en posant les quelques règles nécessaires au traitement des transferts de domicile entre cantons appliquant différents systèmes d'imposition dans le temps. Délégation est donnée au Conseil fédéral de régler par voie d'ordonnance ce problème particulier.

1.4.3 Report des pertes dans les relations intercantionales

La LHID supprime dès 2001 les impôts de départ perçus par certains cantons au moment où une personne morale cesse d'y être assujettie par suite du transfert de son siège dans un autre canton. Ces contributions frappent les réserves latentes constituées par la société et réalisées fiscalement en raison du départ hors du canton. Le Tribunal fédéral a admis la constitutionnalité de ces réglementations. Dans les relations intercantionales, il en a tiré deux conséquences. Il a contraint le canton de départ à déduire de ce bénéfice les pertes subies antérieurement par la société. Il a par ailleurs constaté que le canton d'arrivée, qui ne peut baser l'imposition sur des éléments antérieurs au transfert de siège, n'a pas non plus à tenir compte de pertes antérieures à cet événement. La Commission pour l'harmonisation des impôts directs de la Confédération et des cantons considère que si les réserves latentes peuvent être transférées en neutralité fiscale d'un canton dans un autre par suite du changement de siège, cette neutralité doit aussi valoir pour le report des pertes, dont les conditions sont uniformisées. Ce point doit être précisé dans la LHID.

1.4.4 Adaptation de la LIA et de la LIFD au système postnumerando prédominant en Suisse

La loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA) attribue au canton du domicile du contribuable au début de l'année civile suivant l'année d'échéance des prestations imposables la compétence de rembourser aux personnes physiques l'impôt anticipé grevant les revenus acquis au cours de cette année. Dans un système d'imposition postnumerando, il convient de donner cette compétence au canton qui procède à la taxation des impôts cantonaux et fédéraux dus pour l'année d'échéance des prestations soumises à l'impôt anticipé.

Une disposition de la LIFD doit aussi être adaptée. Elle concerne l'indexation des déductions et des barèmes dans le système postnumerando.

1.5 Procédure de consultation

Les mesures proposées ont reçu l'approbation des cantons, qui demandent leur mise en vigueur au début de l'année 2001. Les quelques cantons qui à cette date maintiennent pour une période fiscale encore le système de la taxation bisannuelle prae-numerando approuvent la modification de l'art. 15 LHID. Certains cantons regrettent que la simplification ne soit pas plus radicale en ce qui concerne les répartitions liées au for spécial de la propriété foncière. Ils admettent toutefois que ce point fasse l'objet d'un nouvel examen tenant compte d'un éventuel changement du système d'imposition de la valeur locative. Quelques cantons craignent que la règle de l'attribution du droit de taxer au canton du domicile de la personne physique à la fin de l'année ne soit utilisée à des fins d'épargne, voire d'évasion fiscale, et qu'elle ne crée ainsi des distorsions de la concurrence fiscale intercantonale. Une faible minorité de cantons est d'avis que le droit de taxer devrait être attribué au canton du domicile au début de l'année, pour des motifs liés à la perception des acomptes en cours de période fiscale; quelques cantons auraient préféré une répartition proportionnelle à la durée du domicile ou du séjour.

2 Partie spéciale

2.1 Commentaire des modifications proposées

2.1.1 Modification de la LHID

2.1.1.1 Art. 10, al. 2 et 4, LHID

Les art. 10, al. 2, 25, al. 2, et 67 LHID concernent le report de pertes et donnent aux cantons la possibilité de réduire la durée du report de pertes prévue par le droit harmonisé. Dans le système postnumerando, peuvent être reportées les pertes de sept exercices au plus précédant la période de calcul. Il convient de modifier ces textes afin de rendre le report obligatoire non seulement dans son principe mais également dans sa durée. Les trois dispositions précitées sont donc modifiées en ce sens.

L'art. 10, al. 4 (*nouveau*), LHID autorise le report de pertes dans les cas où le contribuable déplace, à l'intérieur de la Suisse, son domicile ou le siège de son entreprise. On s'écarte ainsi de la jurisprudence du Tribunal fédéral, qui permet au canton d'arrivée d'ignorer les pertes antérieures au transfert. Cette modification abolit un

obstacle à la mobilité intercantonale et évite que les transferts ne soient la cause d'une surimposition du contribuable.

2.1.1.2 Art. 15, al. 3, LHID

Cette disposition est applicable dès 2001 uniquement en cas de transfert de domicile d'un canton appliquant le système *praenumerando* dans un canton connaissant le même système. Elle déroge à la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale en faisant obligation au canton d'arrivée d'imposer le contribuable salarié sur la base du salaire acquis antérieurement à cette arrivée, alors que les autres éléments de revenu pris en considération ne peuvent être que ceux qui sont réalisés après le début de l'assujettissement. Cette solution n'est pas satisfaisante. Il convient de l'abandonner au profit du maintien des règles jurisprudentielles et légales actuelles, et cela d'autant plus que, dans les quelques cantons concernés, le changement de système d'imposition dans le temps se fera vraisemblablement en 2003.

2.1.1.3 Art. 22 LHID

L'art. 22 LHID règle les questions de compétence dans les relations intercantionales. Cette disposition ne vaut pas pour les relations intracantonales. Pour ces dernières, il appartient à chaque canton de définir les règles applicables en cas de modification des conditions de rattachement au sein du canton. Sur ce point, la LHID ne peut avoir une portée plus étendue que la disposition constitutionnelle (art. 127, al. 3, Cst.) prohibant la double imposition intercantonale.

L'art. 22, al. 1, LHID attribue au canton du siège de la personne morale à la fin de la période fiscale la compétence de procéder à la taxation pour la période fiscale entière. Les règles d'attribution de la compétence de taxer les impôts directs cantonaux et fédéraux des personnes morales sont donc semblables (cf. art. 216 LIFD). L'attribution de compétence au canton du siège à la fin de la période ne prive pas le canton de départ du droit de procéder également à la taxation de la période. Les règles de répartition du droit fiscal intercantonal s'appliquent par analogie (art. 22, al. 3, LHID). Selon l'art. 39, al. 2, LHID, il appartient au canton du siège à la fin de la période de porter à la connaissance de l'autre canton le contenu de la déclaration d'impôt et sa taxation. Cet autre canton procède à la détermination des éléments imposables sur la base de sa législation fiscale.

S'il y a un transfert du siège d'une entreprise entre deux cantons au cours de la même période, le bénéfice global de la période sera réparti entre les cantons de l'ancien et du nouveau sièges. En règle générale, la répartition des éléments imposables sera effectuée *prorata temporis*. Il pourra en aller différemment si les circonstances le justifient. Tel sera le cas si le bénéfice comporte un élément extraordinaire (p. ex., une reprise d'amortissements lors de l'aliénation d'un immeuble d'exploitation) faisant l'objet, dans le cadre de la répartition du bénéfice global net de la période, d'une attribution prioritaire au canton concerné. De même, la méthode de répartition pourra aussi tenir compte de modifications importantes de l'activité du nouveau siège liées à une restructuration de l'entreprise. On pourra également prendre en considération, dans ce cadre, la création d'un établissement stable dans le canton de

départ simultanément au transfert de siège. La diversité des situations justifie le renvoi aux principes et critères établis par le Tribunal fédéral dans une jurisprudence aujourd'hui plus que centenaire. L'application de ces règles jurisprudentielles est effectuée «par analogie», puisque le Tribunal fédéral n'a pas eu jusqu'ici à se prononcer sur la répartition, entre plusieurs cantons de siège de l'entreprise, des éléments d'une seule et même période fiscale.

L'art. 22, al. 2, LHID traite des effets de la création, de la modification ou de la suppression d'un for spécial d'imposition dans les relations intercantionales. Un tel for peut être celui de l'établissement stable ou celui de l'immeuble de placement. Selon les règles jurisprudentielles actuelles, chaque modification de for a pour effet une fragmentation de la période fiscale. C'est ce que la disposition nouvelle veut précisément éviter. Elle simplifie ainsi considérablement la tâche des entreprises intercantionales et facilite en outre les procédures de répartition entre les cantons. L'adoption de cette disposition est rendue possible par l'uniformisation en Suisse du système d'imposition dans le temps des personnes morales.

L'art. 22, al. 2, LHID influe sur la méthode de répartition du capital imposable, effectuée selon les règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale, applicables par analogie (art. 22, al. 3, LHID). Selon l'art. 31, al. 4, LHID, le capital imposable est fixé sur la base de son état à la fin de la période de calcul. Cette règle sera applicable dans tous les cantons imposant une part du capital de l'entreprise intercantonale, même si, au cours d'une période fiscale, le rattachement de nature économique de l'entreprise à un canton a cessé d'exister (cf. art. 22, al. 2 et 3, LHID). Il sera tenu compte de la durée réduite d'un tel rattachement par une réduction appropriée de la quote-part du capital attribuée au canton du for secondaire.

2.1.1.4 Art. 25, al. 2 et 4, LHID

Selon l'art. 25, al. 2, LHID, le report des pertes des sept exercices précédant la période fiscale est une règle qui s'impose aux cantons dans le cadre de l'harmonisation. Il n'est donc plus possible de réduire à moins de sept ans la durée de ce report; les cantons n'ont d'ailleurs pas fait usage de cette possibilité.

L'art. 25, al. 4, LHID précise qu'en cas de transfert de siège entre cantons, le report des pertes antérieures à la modification de l'assujettissement reste possible dans le canton d'arrivée. Le report des pertes d'un canton à l'autre constitue une mesure prise en faveur de la mobilité des entreprises; il lève un obstacle fiscal aux restructurations intercantionales et évite que le déplacement du siège à l'intérieur de la Suisse discrimine la personne morale qui se déplace par rapport à celle qui reste assujettie à la même souveraineté fiscale.

2.1.1.5 Art. 38, al. 4, LHID

Dans le cadre du système d'imposition à la source, et contrairement aux règles suivies pour la taxation ordinaire, les modifications de la situation du contribuable sont immédiatement prises en compte. Cela vaut notamment pour les changements d'état civil. Il doit en aller de même pour les modifications du rattachement personnel; dans ces cas, le principe d'une imposition prorata temporis se justifie. Du point de

vue de l'efficacité administrative, la solution proposée s'impose dans les relations entre employés, employeurs et cantons, en évitant de nombreux transferts de retenues d'impôts entre administrations cantonales des contributions. L'art. 38, al. 4, LHID est aussi applicable en cas d'imposition, selon la procédure ordinaire, des rémunérations des personnes soumises à l'imposition à la source (cf. art. 34, al. 2, LHID).

2.1.1.6 Art. 63, al. 3, dernière phrase, et 66, al. 4, 2^e phrase, LHID

La modification de ces dispositions est liée à celle de l'art. 68 LHID. Lorsque le rattachement économique dans un canton a une durée inférieure à celle de la période fiscale, le principe posé par l'art. 66, al. 4, LHID (imposition proportionnelle à la durée du rattachement) sera réalisé non par la réduction du montant de l'impôt, mais par celle de la valeur des éléments de fortune attribués au for du rattachement économique. Si une personne domiciliée dans le canton A acquiert, au début du dernier trimestre de l'année, un immeuble sis dans le canton B et valant 400 000 francs, l'impôt sur la fortune dû pour l'année entière dans le canton B portera sur un élément de fortune de 100 000 francs (au taux d'une fortune globale de 400 000 francs, si le droit cantonal le prévoit et si l'immeuble en cause constitue le seul élément de la fortune imposable du contribuable). Pour sa part, le canton A imposera pour cette même période la fortune du contribuable à raison de 300 000 francs (au taux de 400 000 francs). Cette solution est confirmée par l'art. 68, al. 2 in fine, LHID.

2.1.1.7 Art. 67, al. 1 et 2, LHID

L'art. 67, al. 1, LHID précise que les cantons n'ont pas la possibilité de fixer une période de report de pertes inférieure à sept exercices. L'art. 67, al. 2, LHID autorise le contribuable qui a transféré son domicile à l'intérieur de la Suisse, ou l'exploitant qui a déplacé le for de l'exploitation de son entreprise à l'intérieur de la Suisse, à demander dans le canton d'arrivée la prise en compte de pertes antérieures à ces changements. Les surimpositions dues à la mobilité intercantonale des contribuables seront ainsi évitées.

2.1.1.8 Art. 68 LHID

Le transfert de domicile en cours de période fiscale entre des cantons appliquant le système postnumerando ne provoque pas de brèche dans la base de calcul de l'impôt. L'art. 68, al. 1, LHID attribue au canton du domicile à la fin de la période fiscale le droit d'imposer le contribuable pour toute la période. Le canton de départ ne peut plus soumettre le contribuable à l'impôt en raison du rattachement personnel. En revanche, et conformément à l'art. 68, al. 2, LHID, il peut l'imposer pour cette même période en se basant sur le rattachement économique créé par un immeuble, par le for du siège de l'exploitation ou par un établissement stable. Le fait que le contribuable ait eu un rattachement personnel dans le canton durant une partie de la période n'a aucune influence sur les conditions de rattachement économique dans ce canton.

L'attribution à un seul canton du droit d'imposer la période fiscale entière constitue une simplification importante des relations intercantionales. Dans le système postnumerando, la situation déterminante pour l'imposition de la période est en principe celle qui existe à la fin de cette période. L'attribution du droit de taxer la période fiscale entière au canton du domicile à la fin de l'année tient compte de cette règle. La LIFD consacre cette solution que la LHID retient également lorsqu'il s'agit de fixer le moment déterminant pour l'imposition de la fortune (art. 66, al. 1, LHID).

L'art. 68, al. 2, LHID traite des effets d'un assujettissement à l'impôt en raison d'un rattachement économique en concurrence avec le domicile en Suisse. Cette nouvelle disposition consacre le principe de l'unité de la période fiscale, dont la durée, pour tous les cantons intéressés, est fixée en fonction du rattachement personnel. La fragmentation de la période fiscale en cas de création, de modification ou de suppression de for spécial en cours d'année fiscale, est ainsi évitée. Les règles actuelles de répartition sont applicables par analogie. Si le rattachement économique n'est réalisé dans un canton que durant une partie de la période, les actifs attribués à ce canton seront pris en compte pour une valeur réduite proportionnellement à la durée du rattachement (cf. ch. 2.1.1.6). Cette règle particulière assure une répartition équitable des intérêts passifs entre les cantons.

2.1.1.9 Art. 74 LHID

L'évolution de la situation concernant l'imposition dans le temps des personnes physiques et les mesures nécessaires pour assurer la fluidité des relations intercantionales ainsi que l'harmonisation de l'assiette de l'impôt montrent que l'art. 74 LHID ne peut pas être compris comme conférant au Conseil fédéral la seule compétence de fixer des règles d'organisation. Cette disposition est ainsi complétée afin de préciser que le Conseil fédéral a la compétence de régler les problèmes liés à l'application de la LHID dans les rapports intercantonaux, notamment ceux qui concernent l'application de l'art. 39, al. 2, LHID ainsi que les cas de transferts de domicile des personnes physiques entre des cantons appliquant une réglementation différente quant au calcul dans le temps (taxation bisannuelle *praenumerando* ou taxation annuelle *postnumerando*). Cette disposition est le pendant de l'art. 220, al. 1, LIFD, sur la base duquel le Conseil fédéral a fondé certaines des dispositions de l'ordonnance du 16 septembre 1992 sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes physiques.

2.1.2 Art. 215, al. 2, LIFD

Dans le système de taxation bisannuelle *praenumerando*, en application de l'art. 39, al. 2, LIFD, la compensation des effets de la progression à froid est effectuée en fonction de l'indice applicable une année avant le début de la période fiscale (soit l'indice du début de l'année 1998 pour la période fiscale 1999/2000, p. ex.). Cet écart d'un an entre la date de référence déterminante et le début de la période fiscale donne aux autorités la possibilité d'adapter les déductions et les barèmes avant le début de la période fiscale concernée. Les contribuables ainsi que les administrations peuvent ainsi disposer en temps utile de ces informations. Tel n'est pas le cas en revanche en ce qui concerne la taxation annuelle *postnumerando*.

Selon l'art. 215, al. 2, LIFD, l'indice déterminant pour l'adaptation est celui qui est applicable au début de la période fiscale (soit l'indice du début de l'année 2001 pour la période fiscale 2001). Cette réglementation fait obstacle à une information complète des contribuables sur le montant des déductions et sur les barèmes applicables avant que ne commence la période fiscale. Il convient dès lors de reprendre pour la taxation annuelle la règle valable pour la taxation bisannuelle et de se référer, pour l'indexation des déductions et des barèmes dans le système postnumerando, au niveau de l'indice une année avant le début de la période fiscale.

Ce changement de date de référence du niveau de l'indice déterminant n'appelle pas de mesure correctrice particulière en faveur des contribuables imposés selon le système postnumerando. Sur la base des dispositions actuelles, les déductions et les barèmes ne doivent pas être indexés en 2001. Par ailleurs, l'évolution du niveau de l'indice depuis la dernière adaptation sera entièrement prise en compte lors de la prochaine adaptation. En outre, le passage au système postnumerando fait bénéficier les personnes concernées de l'application du barème de l'art. 214 LIFD en lieu et place du barème de l'art. 36 LIFD.

2.1.3 Art. 30, al. 1, LIA

L'adoption par la grande majorité des cantons du système de taxation postnumerando des personnes physiques justifie la modification des règles de compétence en matière de remboursement de l'impôt anticipé. Selon la réglementation actuelle (art. 30, al. 1 LIA), est compétent le canton du domicile au début de l'année civile qui suit l'année d'échéance des prestations imposables. Le transfert de cette compétence au canton du domicile à la fin de l'année au cours de laquelle les prestations imposables sont échues assure la coordination des compétences pour le remboursement de l'impôt anticipé, d'une part, et pour l'imposition des prestations ayant donné lieu au prélèvement de cette contribution, d'autre part. La modification de l'art. 30, al. 1, LIA concerne les demandes de remboursement de l'impôt anticipé grevant des prestations échues dès l'année 2001.

La modification de l'art. 30, al.1, LIA entraînera celle de l'art. 13 de l'ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (RS 672.201); sera compétent pour traiter la demande d'imputation le canton de résidence à la fin de l'année d'échéance des revenus.

2.1.4 Entrée en vigueur des modifications et dispositions transitoires (art. 78b LIFD et 70b LIA)

Afin d'assurer la concordance des règles de compétence pour la taxation des impôts directs dès la première période fiscale suivant le changement du système d'imposition dans le temps, les dispositions proposées doivent entrer en vigueur à la fin du délai d'adaptation du droit cantonal aux dispositions de la LHID que prescrit l'art. 72, al. 1, de cette loi, soit au 1^{er} janvier 2001. Dans le même but, l'art. 11, al. 1, let. a, de l'ordonnance du 16 septembre 1992 sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes physiques (RS 642.117.1) doit être modifié en vue d'une application, dès 2001, de la règle de compétence prévue à l'art. 216 LIFD.

En cas de transfert de domicile lors de la première année suivant le passage à la taxation annuelle postnumerando, la taxation des impôts cantonaux sur les revenus extraordinaires ainsi que la déduction des charges extraordinaires selon l'art. 69 LHID doit être maintenue et rester le fait du canton de départ. La disposition transitoire garantit au contribuable concerné le droit de faire valoir, dans ce canton, les charges extraordinaires de la brèche de calcul; elle donne aussi au canton le droit d'imposer les revenus extraordinaires de la brèche de calcul (art. 78*b* LIFD).

Enfin, le canton qui procède au contrôle des revenus ordinaires ou extraordinaires acquis durant la brèche de calcul, doit aussi se prononcer sur la demande de remboursement de l'impôt anticipé grevant les prestations échues au cours de cette période. Pour s'assurer que tel soit toujours le cas, la disposition transitoire art. 70*b* LIA prévoit que la règle de compétence posée par l'art. 30, al. 1, LIA, dans sa teneur actuelle, est applicable aux demandes en remboursement de l'impôt anticipé sur des prestations échues avant le 1^{er} janvier 2001.

3 Conséquences

3.1 Conséquences financières et effets sur l'état du personnel

Les modifications proposées n'ont ni conséquences financières ni effet sur l'état du personnel de la Confédération. Pour les cantons, les mesures de simplification proposées compensent en partie le travail supplémentaire résultant du passage à la taxation annuelle.

3.2 Conséquences économiques

1. Les modifications proposés tendent à coordonner des compétences étatiques et à simplifier les relations intercantionales dans le cadre de la modification de l'assujettissement aux impôts directs de la Confédération et des cantons. Elles relèvent donc clairement du domaine d'intervention de l'Etat.

2. Pour les collectivités publiques comme pour les contribuables concernés, les changements envisagés visent tous un allègement des procédures administratives.

3. Ce projet de loi n'a pas d'impact important sur l'économie dans son ensemble. Il contribue toutefois à l'harmonisation formelle des législations fédérales et cantonales. Certaines des mesures prises lèvent des obstacles de nature fiscale et administrative à la mobilité des entreprises et des personnes en Suisse. Il s'agit d'éléments positifs pour l'économie, à condition que cette mobilité ne soit pas fondée sur le seul souci d'économiser des impôts. Dans son ensemble, le projet peut contribuer à un meilleur fonctionnement du marché et au renforcement de l'attrait de la place économique suisse.

4. Renoncer à ces réformes conduirait au maintien d'une situation insatisfaisante à plusieurs égards et dont le coût administratif pour les contribuables et les collectivités publiques serait relativement lourd.

5. Le domaine des relations intercantionales et de l'interdiction de la double imposition est complexe. Les mesures proposées apportent des simplifications notables. Liées à l'extension du système de la taxation annuelle, elles contribueront sans aucun doute à accroître la transparence du système et à en faciliter l'application.

4 Programme de la législature

Le projet n'est pas annoncé dans le programme de législature 1999–2003. Son adoption immédiate résulte du changement de situation résultant de la décision de la majorité des cantons de passer en 2001 au système de la taxation annuelle postnumero des personnes physiques.

5 Relations avec le droit européen

La réglementation proposée est pleinement compatible avec le droit européen.

6 Constitutionnalité

Les modifications proposées se fondent sur les compétences données à la Confédération par les art. 128, al. 1 et 3, 129, al. 1 et 2, et 132, al. 2, Cst. Les dispositions de la LHID relatives aux relations intercantionales se fondent en outre sur l'art. 127, al. 3, Cst.