



3 juillet 2013

«Pour une mise en œuvre simple et
compréhensible de l'interdiction
constitutionnelle de double imposition
par les cantons»

**Rapport du Conseil fédéral en
réponse au postulat Amherd
(11.3624) du 16 juin 2011**

Table des matières

Condensé	5
I Contexte, droit en vigueur et pratique.....	7
1. Texte du postulat Amherd (11.3624) du 16 juin 2011	7
1.1 Cosignataires	7
1.2. Motifs à l'appui du postulat.....	7
1.3 Décision prise par le Conseil national le 20 septembre 2011.....	7
1.4 Précisions sur le contenu du postulat Amherd.....	7
1.5 Structure et contenu du rapport.....	8
2 L'interdiction de la double imposition d'après l'art. 127, al. 3, Cst.....	8
2.1 Causes de double imposition possible	8
2.2 L'interdiction de la double imposition comme limite de la souveraineté fiscale des cantons 8	
2.3 Nature juridique de l'interdiction de la double imposition	9
2.4 Champ d'application	9
2.5 Contenu de l'interdiction de la double imposition	10
2.6 Méthodes pour éliminer la double imposition.....	10
2.7 Règles de conflit (normes d'attribution)	10
2.7.1 Personnes physiques	11
2.7.2 Personnes morales	12
3 Bases légales contre la double imposition par les cantons.....	14
3.1 Loi sur l'harmonisation des impôts directs	14
3.2 Jurisprudence du Tribunal fédéral	15
3.3 Droit cantonal.....	15
3.4 Circulaires de la Conférence suisse des impôts (CSI).....	15
3.5 Premières indications et renvoi à la pratique de la taxation	16
II Améliorations possibles du système actuel	18
1 Cadre constitutionnel	18
1.1 Régime des finances en vertu de la Constitution fédérale du 18 avril 1999.....	18
1.2 Genèse de l'harmonisation fiscale dans la Constitution.....	19
1.3 Objet de l'harmonisation fiscale en vertu de la Constitution actuelle.....	20
2 Peut-on réunir les règles de la répartition fiscale intercantonale dans la LHID ? ...	21
3 Peut-on simplifier la procédure de recours en matière de doubles impositions ? ...	21
3.1 Remarque préliminaire	21
3.2 Problèmes et lacunes de la procédure actuelle	22
3.2.1 Procédures permettant d'éviter les doubles impositions: généralités.....	22
3.2.2 Souveraineté fiscale contestée.....	24
3.3 Possibilités de simplifier les procédures en vue d'éviter les doubles impositions....	24
3.3.1 Recours auprès du Tribunal fédéral: exception au principe de la dernière instance	24
3.3.2 Décisions du Tribunal administratif fédéral (première instance) sur recours au motif de double imposition	26
III Evaluation des propositions de l'auteur du postulat.....	28
1 Propositions selon le postulat 11.3624 (y compris précisions selon la note Amherd du 7.5.2009/16.6.2009).....	28
2 Evaluation	29
2.1 Nécessité de modifier la Constitution	29
2.2 Répartition de l'impôt dans le cadre des personnes morales: aucune modification	30
2.3 Atténuation de la double charge économique.....	30
2.4 Taxation gérée par le domicile fiscal principal avec droit de requête et droit de contestation accordé aux domiciles fiscaux secondaires	31
2.5 Reprise par les domiciles fiscaux secondaires des déductions anorganiques et des déductions sociales du domicile fiscal principal.....	33
2.6 Quelles sont les conséquences en cas d'imposition des intérêts passifs selon la proposition de l'auteur du postulat ?	34
2.6.1 Contexte	34

2.6.2	Exemples	34
2.6.2.1	Conséquences de la répartition des intérêts passifs d'après la proposition de l'auteur du postulat; commentaire des exemples 1 à 4.....	44
2.6.3	Conséquences agrégées de la répartition des intérêts passifs d'après la proposition de l'auteur du postulat.....	46
IV	Conclusions	46

Abréviations

aCst.	ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874
AFC	Administration fédérale des contributions
ASA	Archives de droit fiscal suisse
CDF	Conférence des directeurs cantonaux des finances
CDI	convention contre les doubles impositions
CSI	Conférence suisse des impôts (association des autorités fiscales suisses)
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RS 101)
DFP	Département fédéral des finances
IFD	impôt fédéral direct
LHID	loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14)
LIFD	loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11)
LTAf	loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (RS 173.32)
LTF	loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (RS 173.110)
OFJ	Office fédéral de la justice

Bibliographie

- Ehrenzeller et. al. (éditeurs), Die Schweizerische Bundesverfassung - St. Galler Kommentar, 2^e éd., Zurich 2008, ci-après «St. Galler Kommentar»
- K. Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III^e partie: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht - la double imposition intercantonale
- Höhn/Mäusli (éditeurs), Interkantonaies Steuerrecht, 4^e éd., Berne 2000
- P. Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2^e éd., Berne 2003
- Zweifel/Athanas (éditeurs), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a et 2b, loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), 2^e éd., Bâle 2008
- Beusch/Mäusli-Allenspach (éditeurs), Kommentar zum Interkanton^{al}en Steuerrecht, Bâle 2011
- Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a et 2b, loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), 2^e éd., Bâle 2008
- Vallender/Looser, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a et 2b, loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), 2^e éd., Bâle 2008
- Beusch/Mayhall, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a et 2b, loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), 2^e éd., Bâle 2008
- Beusch/Broger, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a et 2b, loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), 2^e éd., Bâle 2008
- Betschart, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a et 2b, loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), 2^e éd., Bâle 2008
- Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a et 2b, loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), 2^e éd., Bâle 2008
- Tophinke, dans Niggli/Übersax et.al (éditeurs), loi sur le Tribunal fédéral (LTF), Basler Kommentar, article 86 N 10 LTF
- Foster, dans Geiser/Münch (éditeurs), Prozessieren vor Bundesgericht, Bâle 1996, ch. marg. 2.50
- Isler Rationalisierungsmöglichkeiten im schweizerischen Steuerwesen, Archives de droit fiscal 35, 151
- Circulaires de la Conférence suisse des impôts (CSI), consultables sur le site de la CSI (www.steuerkonferenz.ch)

Annexe I

- Document de travail Amherd/Arnold des 7 mai et 16 juin 2009

Condensé

Le postulat demande au Conseil fédéral de remettre au Parlement un rapport sur les moyens qui s'offrent de mettre en œuvre de manière claire et compréhensible l'élimination de la double imposition par les cantons. L'auteur du postulat impose certains principes au Conseil fédéral. Les simplifications doivent se limiter aux personnes physiques. Dans les situations à caractère intercantonal, la taxation de ces dernières ne doit plus être effectuée que par leur canton de domicile (il ne doit plus y avoir de taxation dans le canton où est situé l'immeuble, le lieu d'exploitation de l'entreprise ou l'établissement stable). Les intérêts passifs ne doivent plus être répartis en fonction des actifs mais de façon proportionnelle aux parts de revenus. Dans le cadre de la taxation et de la répartition fiscale, le canton du domicile doit pouvoir accorder uniquement la déduction pour les frais d'acquisition du revenu et les déductions sociales déterminantes d'après son droit cantonal.

Le présent rapport a été élaboré par l'Administration fédérale des contributions (AFC) en étroite collaboration avec des représentants des administrations fiscales cantonales¹, parce que la question de la répartition intercantonale est en principe la tâche des administrations fiscales cantonales. Il expose les principes constitutionnels et les principes de droit en vigueur en vue d'éviter la double imposition par les cantons (I). Il examine les améliorations possibles pour les personnes physiques mais aussi pour les personnes morales (II). Il étudie les propositions de l'auteur du postulat (III) et tire les conclusions de ces réflexions (IV).

En voici un bref aperçu:

Pour être mise en œuvre et concrétisée conformément au principe de l'égalité de traitement, la proposition contenue dans le postulat, d'après laquelle seul le canton du domicile effectue la taxation dans les situations à caractère intercantonal qui font l'objet des réflexions du présent rapport, nécessite une harmonisation matérielle des déductions sociales (montants exonérés de l'impôt), laquelle à son tour rendrait nécessaire la révision de la Constitution (art. 129, al. 2, Cst.). Une telle harmonisation matérielle du droit des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes irait à l'encontre du système fiscal fédéral suisse. De plus, l'harmonisation des déductions sociales dans les cantons serait contraire aux différents systèmes cantonaux existants qui se composent d'un régime de déductions sociales et d'un barème accordés entre eux. La proposition de l'auteur du postulat, à savoir que seul le canton du domicile (domicile fiscal principal) procède à la taxation du contribuable, ne simplifierait pas la procédure, dans la mesure où cette proposition ne serait applicable pour le domicile fiscal principal que dans le cadre d'une procédure rassemblant plusieurs parties (par analogie avec la procédure civile; l'intervention ou la dénonciation du litige devraient être prévues pour permettre que la demande du contribuable ou celles des autres domiciles fiscaux puissent être jugées). La reprise par les domiciles fiscaux secondaires des déductions anorganiques et déductions sociales (du canton du domicile procédant à la taxation) entraînerait une inégalité de traitement entre les contribuables. De plus, le changement demandé de la répartition des intérêts passifs, non plus en fonction des actifs mais de façon proportionnelle aux parts de revenus, entraînerait un transfert de substance fiscale entre les cantons, dont l'ampleur ne pourrait pas être calculée, faute de données suffisantes. Enfin, la limitation de ces modifications aux personnes physiques conduirait à une inégalité de traitement des contribuables. La procédure en vigueur, tout

¹ Le groupe de spécialistes des administrations se composait de représentants de l'AFC ainsi que des administrations fiscales cantonales des cantons suivants: AG, AR, BE, BS, SG, SO, GR, VD, ZG et ZH.

comme d'éventuelles modifications, comporte des avantages et des inconvénients. Dans ce contexte, le Conseil fédéral chargé le Département fédéral de justice et police (DFJP) d'examiner conjointement avec le DFF, s'il est possible de prévoir une exception à l'obligation d'épuiser les voies de recours cantonales pour les recours formés au motif d'une double imposition.

I Contexte, droit en vigueur et pratique

1. Texte du postulat Amherd (11.3624) du 16 juin 2011

Le Conseil fédéral est chargé de soumettre au Parlement un rapport sur les moyens qui s'offrent de mettre en œuvre de manière claire et compréhensible l'interdiction de la double imposition par les cantons qui est prévue à l'art. 127, al. 3, Cst.

1.1 Cosignataires

Bader Elvira, Bischof, Cathomas, de Buman, Egger, Freysinger, Glanzmann, Häberli-Koller, Hany, Hochreutener, Humbel, Loepfe, Lustenberger, Meier-Schatz, Meyer Thérèse, Pfister Gerhard, Robbiani, Roux, Schmidt Roberto, Schneider-Schneiter, Segmüller, Simoneschi-Cortesi, Zemp (23)

1.2. Motifs à l'appui du postulat

Reprenant un principe affirmé depuis 1874, l'art. 127, al. 3, Cst. fait obligation à la Confédération d'édicter une loi qui précise le principe de l'interdiction de la double imposition par les cantons. Comme cette loi n'a toujours pas vu le jour, c'est la jurisprudence du Tribunal fédéral (TF) qui s'applique.

Or, les règles de cette jurisprudence qui s'est construite au fil des arrêts rendus par le TF sont aujourd'hui d'une rare complexité, et leur application est devenue si difficile et si incertaine qu'on peut véritablement parler d'un système préjudiciable au contribuable. En raison des différences cantonales, la charge administrative liée à la taxation est considérable, d'autant que les règles qui régissent le partage d'impôts entre les cantons et les communes concernés font souvent l'objet de révisions ou d'ajustements particuliers. Nombre de contribuables baissent les bras, renoncent à se faire assister juridiquement et finissent par payer plus qu'ils ne devraient. Même une application stricte des règles du TF ne permet pas de prévenir entièrement le risque d'un trop-payé, ce qui viole la Constitution. Il est donc urgent de simplifier le système sur la forme comme sur le fond.

1.3 Décision prise par le Conseil national le 20 septembre 2011

Le 20 septembre 2011, le Conseil national a adopté *sans discussion* le postulat par 133 voix contre 49 et l'a transmis au Conseil fédéral.

1.4 Précisions sur le contenu du postulat Amherd

Le 12 mars 2012 à Berne, une séance a réuni Mme la Conseillère nationale Amherd avec des représentants de l'AFC et de l'administration fiscale cantonale du canton de Zurich. L'auteur du postulat a saisi cette occasion pour apporter des précisions sur le contenu de son postulat à l'aide d'un document de travail (voir Annexe I). En introduction, Madame la Conseillère nationale Amherd a énoncé que les efforts de simplification visaient en premier lieu les personnes physiques et qu'il fallait mettre les personnes morales entre parenthèses.

Afin d'éliminer la double imposition intercantonale et de mettre en œuvre de manière claire et compréhensible l'interdiction constitutionnelle, l'auteur du postulat propose notamment que

les personnes physiques soient dorénavant uniquement taxées dans le canton de leur domicile. Tous les autres cantons concernés devront reprendre la taxation du canton du domicile et présenter le décompte de la part d'impôt qui leur est due sur la totalité des revenus imposables. En d'autres termes, les autres cantons concernés par la répartition intercantonale ne procèdent plus eux-mêmes à aucune taxation. Dans le cadre de la procédure de taxation du canton du domicile (canton du siège), les domiciles fiscaux secondaires peuvent uniquement soumettre des demandes relatives à la taxation.

Lors de la taxation, le canton du domicile tient compte, y compris dans les situations intercantionales, des frais d'acquisition du revenu, des déductions sociales et des intérêts passifs conformément à son droit cantonal. Seule la valeur locative des immeubles est calculée d'après le droit fiscal du lieu de situation de l'immeuble, pour assurer l'égalité de traitement entre tous les propriétaires. *La déduction des intérêts passifs en fonction des actifs est supprimée.* Les intérêts passifs restent déductibles mais dans les faits ils ne le sont plus qu'en proportion des parts de revenus qui reviennent aux cantons.

1.5 Structure et contenu du rapport

Le présent rapport a été élaboré par l'AFC en étroite collaboration avec des représentants des administrations fiscales cantonales², parce que la question de la répartition intercantonale (et celle de l'élimination de la double imposition) est en principe la tâche des cantons.

Il expose les principes constitutionnels et les principes de droit en vigueur visant à éviter la double imposition par les cantons (I). Il examine les améliorations possibles pour les personnes physiques et pour les personnes morales (II). Il étudie les propositions et précisions mentionnées de l'auteur du postulat (III) et tire les conclusions de ces réflexions (IV).

2 L'interdiction de la double imposition d'après l'art. 127, al. 3, Cst.

2.1 Causes de double imposition possible

D'après l'art. 3 Cst., la souveraineté fiscale appartient aux cantons. Ces derniers sont donc compétents pour prélever des impôts, tant que ceux-ci sont conformes au droit constitutionnel et au droit fédéral. Mais si les cantons sont habilités à déterminer quelles relations personnelles et économiques entraînent l'assujettissement et à quels faits est liée l'imposition, le risque existe qu'une personne physique ou morale ayant des relations avec plusieurs cantons soit soumise à une double imposition. *La souveraineté fiscale des cantons est donc une cause de double imposition possible³.*

2.2 L'interdiction de la double imposition comme limite de la souveraineté fiscale des cantons

L'interdiction de la double imposition d'après l'art. 127, al. 3, Cst. sert à prévenir les conflits d'intérêts qui pourraient découler des ordres fiscaux cantonaux. C'est à la Confédération qu'il

² Le groupe de spécialistes des administrations se composait de représentants de l'AFC ainsi que des administrations fiscales cantonales des cantons suivants: AG, AR, BE, BS, SG, SO, GR, VD, ZG et ZH.

³ Ehrenzeller, St. Galler Kommentar, sur l'art. 127, al. 3, Cst., ch. marg. 47.

incombe de veiller à ce que ces conflits d'intérêts entre les cantons puissent être évités par des réglementations préventives.

2.3 Nature juridique de l'interdiction de la double imposition

D'abord, l'art. 127, al. 3, Cst. formule l'interdiction de la double imposition. Ensuite, il charge la Confédération de prendre les mesures nécessaires. Ce mandat s'applique toujours. C'est dans la législation fédérale qu'il convient «d'inscrire les règles nécessaires» pour éliminer la double imposition⁴. On retiendra que l'interdiction de la double imposition ne constitue pas uniquement un mandat légal mais également un droit constitutionnel (directement invocable en justice) du citoyen. L'ancienne constitution fédérale de 1874 prévoyait à l'art. 46, al. 2, aCst. qu'il incombait au législateur fédéral d'édicter les dispositions correspondantes pour éliminer la double imposition. *Or jusqu'ici aucune loi n'a été adoptée. Le droit contre la double imposition intercantonale est donc dans une large mesure un droit prétorien.* Le Tribunal fédéral a tissé au fil des nombreuses années tout un système de règles de conflit. En règle générale, le Tribunal fédéral a en cela favorisé les solutions *qui restreignaient le moins l'autonomie cantonale en matière de droit fiscal*⁵. Pour les cantons, les règles établies par le Tribunal fédéral en vue d'éviter la double imposition sont aussi contraignantes qu'une loi fédérale.

D'après l'art. 127, al. 3, Cst., *la Confédération* doit prendre les mesures nécessaires en vue d'éviter la double imposition par les cantons. On peut déduire des travaux législatifs sur la Constitution que *la notion «Confédération» comprend aussi bien le législateur fédéral que le Tribunal fédéral*⁶.

C'est en partie à la LHID qu'il revient de contenir les dispositions d'exécution de l'art. 127, al. 3, Cst., bien que la LHID soit elle-même fondée sur l'art. 129 Cst. Si la LHID contient des dispositions qui dérogent à la jurisprudence antérieure du Tribunal fédéral, celles-ci priment les règles de conflits développées par le Tribunal fédéral⁷.

On retiendra que *pour l'impôt fédéral direct, les cantons ne procèdent à aucune répartition intercantonale.* La part des cantons aux impôts, amendes et intérêts dus par les contribuables sur des objets fiscaux situés ou acquis dans plusieurs cantons est répartie entre les cantons d'après les principes du droit fédéral régissant l'interdiction de la double imposition⁸. Le 5 mai 1988, afin de régler la mise en œuvre concrète de la répartition entre les cantons des parts de ces derniers à l'impôt fédéral direct, les cantons ont conclu un accord sur l'exécution de cette répartition. En cas de désaccord sur cette dernière, le Tribunal fédéral tranche en instance unique⁹.

2.4 Champ d'application

Le champ d'application de l'interdiction de la double imposition doit être délimité selon trois critères: *le critère territorial, le critère objectif et le critère personnel.* Sous l'angle *territorial*, l'interdiction de la double imposition s'applique aux conflits d'imposition entre différents cantons (et entre différentes communes de différents cantons). Sous l'angle *objectif*, l'interdiction de la double imposition s'applique uniquement aux impôts (contributions de droit

⁴ Ehrenzeller, op. cit., sur l'art. 127, al. 3, Cst., ch. marg. 49; ATF 131 I 409 et p. 412

⁵ Ehrenzeller, op. cit., sur l'art. 127, al. 3, Cst., ch. marg. 52

⁶ Ehrenzeller, op. cit., sur l'art. 127, al. 3, Cst., ch. marg. 54

⁷ ATF 125 I 468 et p. suivantes.

⁸ Art. 197, al. 1, LIFD

⁹ Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, sur l'art. 197 LIFD n° 4.

public ne faisant l'objet d'aucune compensation et dues sans condition). Sous l'angle *personnel*, l'interdiction de la double imposition s'applique à toutes les personnes physiques et morales assujetties à l'impôt en Suisse. Que leur assujettissement soit limité ou illimité est sans importance¹⁰.

2.5 Contenu de l'interdiction de la double imposition

L'interdiction de la double imposition porte tant sur la *double imposition effective* que sur la *double imposition virtuelle*. Elle comprend *l'interdiction du traitement fiscal discriminatoire*. D'après le Tribunal fédéral, «*le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle)*».¹¹

Ainsi, quatre critères doivent être réunis pour qu'on puisse parler de double imposition intercantonale: *l'identité du sujet fiscal, celle de l'objet fiscal, celle de la période fiscale et celle du genre d'impôt*. Il y a double imposition lorsque deux cantons ont des prétentions effectives ou virtuelles sur la même substance fiscale selon ces quatre critères.

En outre, le Tribunal fédéral a prononcé *l'interdiction du traitement fiscal discriminatoire*, d'après laquelle un canton ne peut augmenter le poids des impôts d'un contribuable parce que celui-ci n'est pas soumis uniquement à sa souveraineté fiscale, mais est aussi assujéti à l'impôt dans un autre canton en raison de ses liens territoriaux avec cet autre canton.

2.6 Méthodes pour éliminer la double imposition

Il existe en principe deux méthodes pour éliminer la double imposition: *l'imputation et l'exemption*. Pour appliquer la méthode de l'imputation, l'un des deux cantons dans lesquels l'objet fiscal est soumis à l'impôt impute l'impôt prélevé dans l'autre canton sur l'impôt qu'il prélève lui-même. Pour appliquer la méthode de l'exemption, l'un des deux cantons détenteurs de la souveraineté fiscale renonce à l'imposition de l'objet fiscal.

En vertu de l'interdiction inscrite à l'art. 127, al. 3, Cst., qui frappe non seulement la double imposition effective mais aussi la double imposition virtuelle, *c'est en principe la méthode de l'exemption qui s'applique dans le droit intercantonal*; l'exemption est alors inconditionnelle. Un canton n'a donc pas le droit d'imposer l'objet concerné, même si le canton auquel revient le droit d'imposer après application de la méthode de l'exemption n'impose pas cet objet.¹²

2.7 Règles de conflit (normes d'attribution)

L'exemption inconditionnelle nécessite l'attribution des différents objets fiscaux aux différents détenteurs de la souveraineté fiscale. Des normes d'attribution (règles de conflit ou de répartition) ont donc dû être établies par le Tribunal fédéral.

¹⁰ Ehrenzeller, op. cit., sur l'art. 127, al. 3, Cst., ch. marg. 56 à 59.

¹¹ ATF 125 I 54, p. 55; ATF 133 I 19, p. 20; ATF 132 I 29, p. 32

¹² Ehrenzeller, op. cit., sur l'art. 127, al. 3, Cst., ch. marg. 65 à 69.

Les règles de conflit délimitent les prétentions fiscales des cantons concernés par la répartition; elles ne créent pas de prétention fiscale autonome. Les normes d'attribution répartissent le droit d'imposer entre les domiciles fiscaux, c'est à dire les lieux où une personne physique ou morale est assujettie. On distingue le domicile fiscal principal du domicile fiscal secondaire. Ce dernier est divisé entre domicile fiscal spécial et domicile fiscal accessoire.

2.7.1 Personnes physiques

D'après la jurisprudence sur l'interdiction de la double imposition, chaque personne physique dispose en principe d'un *domicile fiscal principal*¹³. Celui-ci est le lieu avec lequel ses relations personnelles sont les plus étroites. C'est le lieu où la personne physique est *assujettie de manière illimitée*.

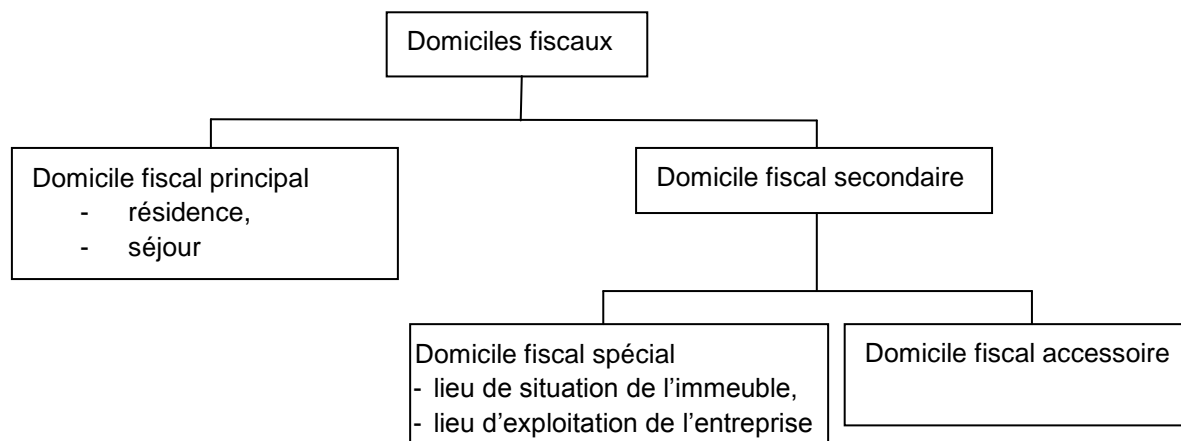
Sont imposables au domicile fiscal principal les éléments du revenu et de la fortune qui ne sont pas attribués à un *domicile fiscal secondaire* suite à l'application des règles de conflit. Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans un canton y sont assujetties à raison du rattachement économique lorsqu'elles exploitent une entreprise ou un établissement stable dans le canton, lorsqu'elles y possèdent des immeubles ou en ont la jouissance et lorsqu'elles servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ou font du commerce immobilier.

Le domicile fiscal secondaire est le lieu où la personne physique ou morale est assujettie de manière limitée. Pour les personnes physiques, le domicile fiscal spécial se fonde sur la possession d'un immeuble ou le lieu d'exploitation de l'entreprise (entreprise individuelle, société de personnes) en dehors du canton du domicile fiscal principal. Le domicile fiscal accessoire se fonde sur un établissement stable. En ce qui concerne le domicile fiscal spécial, l'assujettissement se fonde sur un état de fait qui, en raison des normes d'attribution, ne fonde pas l'imposition au domicile fiscal principal. Au domicile fiscal accessoire, la personne n'est assujettie que partiellement, pour un objet qui peut aussi faire l'objet d'une imposition partielle au domicile fiscal principal.

Si un contribuable est assujetti à l'impôt à la fois à son domicile fiscal principal et à un ou plusieurs domiciles fiscaux secondaires, il est nécessaire de procéder à la *répartition intercantonale des impôts*. Cela signifie que les cantons concernés doivent répartir entre eux l'assiette fiscale de l'ensemble du revenu et de la fortune calculé d'après leurs droits respectifs.

¹³ ATF 131 I 145, consid. 4.1

Schéma des domiciles fiscaux*:



*Source: Documentation CSI Module 8, Répartition fiscale intercantonale et internationale

2.7.2 Personnes morales

Le domicile fiscal principal des personnes morales se trouve en principe au siège statutaire de la société. Dans le cas où le siège statutaire de la société n'a qu'une signification formelle et n'abrite ni la direction ni l'exploitation de l'entreprise, c'est le lieu de la direction effective qui est déterminant. Comme pour les personnes physiques, le domicile fiscal secondaire des personnes morales se fonde sur la possession d'un immeuble ou le lieu d'exploitation de l'entreprise si ces derniers sont situés en dehors du canton du domicile fiscal principal.

On distingue en principe deux méthodes de répartition, à savoir la méthode de l'imposition objective et la méthode de l'imposition par quotes-parts.

Méthode de l'imposition objective

Les éléments de bénéfice et de fortune qui, en raison de leur nature, sont objectivement rattachés à un lieu défini (par ex. immeuble), sont entièrement attribués au domicile fiscal du lieu.

Méthode de l'imposition par quotes-parts

Dans le cadre de la répartition par quotes-parts (proportionnelle), la substance fiscale est répartie entre les domiciles fiscaux sous forme de parts proportionnelles au tout.

La répartition par quotes-parts peut elle-même être opérée de plusieurs manières, c'est-à-dire en suivant la méthode de l'imposition par quotes-parts directe ou la méthode de l'imposition par quotes-parts indirecte.

Méthode l'imposition par quotes-parts directe

La répartition par quotes-parts directe se fonde sur les comptabilités pour déterminer la répartition de l'assiette fiscale constituée par le bénéfice et le capital. La répartition de l'ensemble des actifs se fait en proportion des actifs inscrits dans les comptabilités des établissements stables. Si tous les établissements stables réalisent un bénéfice, chaque canton impose le bénéfice inscrit dans la comptabilité de l'établissement stable situé sur son territoire. Mais si l'un des établissements stables enregistre une perte, les autres cantons ne

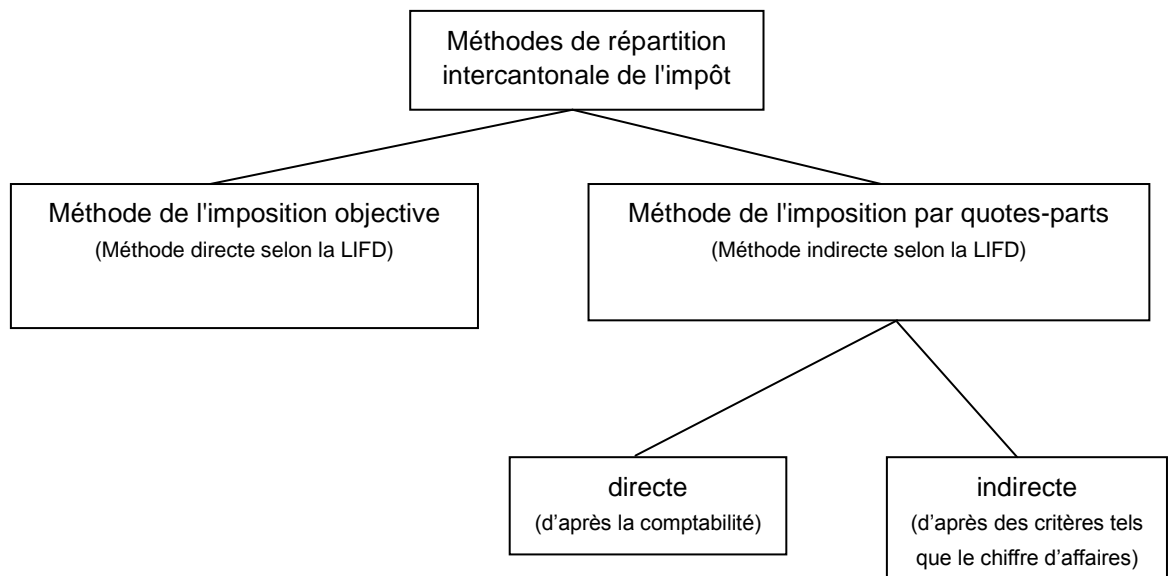
peuvent pas imposer ensemble plus que le bénéfice total. Cela signifie que la perte enregistrée dans le canton de l'établissement stable est synonyme de diminution de l'assiette et des recettes fiscales pour tous les cantons. En ce cas, le canton où est situé le siège ne supporte pas seul la diminution de l'assiette fiscale résultant de cette perte mais conjointement avec les autres cantons où sont situés les établissements stables.

Méthode de l'imposition par quotes-parts indirecte

Dans la pratique, c'est la méthode qui est le plus fréquemment employée. La part à l'impôt sur le revenu, le bénéfice et le capital du canton où est situé le siège et celles des cantons où sont situés les établissements stables sont calculées au moyen de facteurs d'exploitation fondés sur la comptabilité et la structure de l'entreprise.

Le capital total est réparti en fonction des critères territoriaux et économiques des actifs de l'ensemble de l'entreprise. La répartition du bénéfice total est fondée sur les chiffres d'affaires, les honoraires et les facteurs de gains. La répartition du bénéfice global en fonction de ces éléments permet d'assurer que tous les cantons perçoivent constamment une part de l'impôt sur le bénéfice. En l'absence d'un bénéfice global, aucun canton ne peut prélever d'impôt.

Schéma des méthodes de répartition intercantonale de l'impôt*:



*Source: Documentation CSI Module 16, Répartition fiscale intercantonale et internationale

3 Bases légales contre la double imposition par les cantons

3.1 Loi sur l'harmonisation des impôts directs

La LHID contient toute une série de dispositions régissant les situations intercantionales. En voici quelques exemples (liste non exhaustive)¹⁴:

- art. 3 LHID: Assujettissement à raison du rattachement personnel (personnes physiques);
- art. 4 LHID: Assujettissement à raison du rattachement économique (personnes physiques);
- art. 8, al. 1, LHID: Interdiction des impôts de départ;
- art. 8, al. 3, LHID: Neutralité fiscale lors de restructurations;
- art. 8, al. 4, LHID: Remploi hors de la Suisse;
- art. 10, al. 2 et 4, LHID: Report de pertes et transfert du domicile fiscal ou du lieu d'exploitation de l'entreprise à l'intérieur du pays;
- art. 12, al. 2, LHID: Aliénation de participations dans des sociétés immobilières;
- art. 12, al. 3, LHID: Remploi;
- art. 20 LHID: Assujettissement à raison du rattachement personnel (personnes morales);
- art. 21 LHID: Assujettissement à raison du rattachement économique (personnes morales);
- art. 22 LHID: Modification de l'assujettissement;
- art. 24, al. 2, LHID: Interdiction des impôts de départ;
- art. 24, al. 3, LHID: Neutralité fiscale en cas de restructuration;
- art. 24, al. 5, LHID: Imposition des entreprises d'économie mixte accomplissant une tâche d'intérêt public;
- art. 25, al. 2, LHID: Compensation des pertes;
- art. 25, al. 4, LHID: Compensation des pertes en cas de transfert du siège;
- art. 31 LHID: Calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes morales;
- art. 38, al. 4, LHID: Transfert du domicile fiscal ou du lieu de séjour d'un contribuable à l'intérieur du pays;
- art. 67, al. 1, LHID: Compensation des pertes;
- art. 67, al. 2, LHID: Compensation des pertes en cas de transfert du domicile fiscal ou du lieu d'exploitation de l'entreprise à l'intérieur du pays;
- art. 68 LHID: Modification de l'assujettissement.

Bon nombre de ces dispositions ont été introduites dans la LHID le 1^{er} janvier 2001, à l'occasion du passage au système de la taxation annuelle postnumerando des impôts directs des personnes physiques de la large majorité des cantons, qui a permis 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)¹⁵.

¹⁴ Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, § 1, Interkantonaies Steuerrecht, ch. 4.

¹⁵ Loi fédérale du 15 décembre 2000 sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (FF 2000 3604; RO 2001 1050) et ordonnance du 9 mars 2001 sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (RS 642.141)

3.2 Jurisprudence du Tribunal fédéral

Cf. ch. 2.3 supra.

3.3 Droit cantonal

Le droit fiscal cantonal constitue une base légale supplémentaire contre la double imposition par les cantons. Le droit cantonal doit respecter la Cst., ainsi que la jurisprudence du Tribunal fédéral fondée sur cette dernière. A titre d'exemple, on peut citer l'art. 7, al. 1, 2^e proposition, de la loi du 21 mai 2000 sur les impôts du canton de Berne¹⁶ sur l'*étendue de l'assujettissement à raison du rattachement personnel*. De même, dans le canton de Zurich, l'art. 5, al. 1, StG-ZH (loi fiscale zurichoise du 8 juin 1997)¹⁷ prévoit que les immeubles situés hors du canton de Zurich et les revenus ne provenant pas du canton de Zurich n'y sont pas imposés.

3.4 Circulaires de la Conférence suisse des impôts (CSI)

Se fondant sur les bases légales présentées aux ch. 3.1 à 3.3, la CSI a élaboré diverses circulaires¹⁸ qu'elle a publiées sur son site Internet¹⁹, lequel contient de plus amples informations sur la fiscalité intercantonale. Les circulaires de la CSI sont conçues sous forme de recommandations, dans la mesure où la CSI n'a pas le pouvoir d'émettre des prescriptions à l'adresse des administrations fiscales cantonales. Cependant, comme les circulaires contiennent des solutions adéquates, leurs recommandations sont généralement suivies. En voici un aperçu:

- *Circulaire n° 32* du 1^{er} juillet 2009, Allègement de la double imposition économique et ses conséquences sur le plan des répartitions intercantionales;
- *Circulaire n° 31* du 18 janvier 2008, Répartition intercantonale de l'imputation forfaitaire d'impôt;
- *Circulaire n° 28* du 28 août 2008, Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune;
- *Circulaire n° 27* du 15 mars 2007, Double imposition intercantonale – élimination des pertes de répartition en droit intercantonal;
- *Circulaire n° 24* du 17 décembre 2003, Déduction des pertes des périodes antérieures dans les répartitions intercantionales;
- *Circulaire n° 23* du 21 novembre 2006, Répartition fiscale des éléments imposables des compagnies d'assurances;
- *Circulaire n° 22* du 21 novembre 2006, Règles concernant l'estimation des immeubles en vue des répartitions intercantionales des impôts dès période de taxation 1997/98;
- *Circulaire n° 21* du 28 novembre 2001, Procédure pour les cas particuliers concernant plusieurs cantons
- *Circulaire n° 20* du 17 septembre 2009, Méthode de répartition intercantonale et intercommunale applicable aux entreprises de télécommunications disposant de leur propre réseau (fixe et mobile);
- *Circulaire n° 19* du 31 août 2001, Remploi avec réinvestissement partiel;

¹⁶ RSB 661.11, http://www.sta.be.ch/belex/f/6/661_11.html

¹⁷ LS 631.1, [http://www2.zhlex.zh.ch/ Appl/zhlex_r.nsf/0/11DD537300C82D93C1257AF300360D65/\\$file/631.1_8.6.97_79.pdf](http://www2.zhlex.zh.ch/ Appl/zhlex_r.nsf/0/11DD537300C82D93C1257AF300360D65/$file/631.1_8.6.97_79.pdf)

¹⁸ En principe, les circulaires (ordonnances administratives) de l'AFC sont contraignantes pour les autorités mais pas pour un tribunal. Voir à ce sujet Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, n° 16 à 17 sur l'art. 102 LIFD.

¹⁹ <http://www.steuerkonferenz.ch/fr/>

- *Circulaire n° 18* du 27 novembre 2001, Répartitions intercantionales en cas de modification de l'assujettissement en cours de période fiscale dans le système de la taxation annuelle postnumerando (personnes physiques);
- *Circulaire n° 17* du 27 novembre 2001, Répartitions intercantionales en cas de modification de l'assujettissement en cours de période fiscale dans le système de la taxation annuelle postnumerando (personnes morales);
- *Circulaire n° 16* du 31 août 2001, L'ordonnance du Conseil fédéral du 9 mars 2001 sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux;
- *Circulaire n° 15* du 31 août 2001, Coordination et simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux;
- *Circulaire n° 14* du 6 juillet 2001, Transfert de domicile dans un autre canton de personnes assujetties à l'impôt à la source et imposables selon la procédure de taxation ordinaire ultérieure (art. 90, al. 2, LIFD et 34, al. 2, LHID);
- *Circulaire n° 5* du 24 février 1995, Répartition de l'impôt dans le cadre des banques;
- *Circulaire n° 3* du 18 mars 1994, Répartition intercantonale dans les sociétés de leasing immobilier (SLI).

3.5 Premières indications et renvoi à la pratique de la taxation

*L'ordonnance du 9 mars 2001 sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux*²⁰, déjà, a introduit une simplification notable pour les citoyens. Elle prévoit que les personnes assujetties dans plusieurs cantons peuvent y remplir leur obligation de déposer une déclaration d'impôt par la remise d'une copie de la déclaration d'impôt du canton du domicile ou du siège. Cette disposition concerne principalement les personnes physiques qui disposent d'une résidence secondaire dans un autre canton que leur canton de domicile. L'ordonnance sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux a *considérablement allégé la charge administrative du contribuable* dans les cas de répartition intercantonale de ce type. Dans les cas plus complexes, par exemple pour les entreprises assujetties dans plusieurs cantons, il existe des formulaires pour faciliter la déclaration des éléments imposables. Les cantons qui prennent part à la répartition intercantonale procèdent à la taxation de la manière qui suit: le canton du siège ou du domicile communique aux autres cantons la taxation accompagnée de la répartition intercantonale et des éventuelles divergences par rapport à la déclaration fiscale. On retiendra qu'en application de l'art. 39, al. 2, LHID (Obligations des autorités), les autorités fiscales se communiquent gratuitement toutes informations utiles et s'autorisent réciproquement à consulter leurs dossiers. Si une personne assujettie dans un canton à raison de son domicile ou de son siège est assujettie aussi dans un autre canton sur la base de sa déclaration fiscale, l'autorité fiscale qui procède à la taxation communique aux autorités fiscales de l'autre canton la taxation et la déclaration.

Premières conclusions

- *Le système fiscal suisse système fiscal fédéral*, dans lequel la souveraineté fiscale revient aux cantons en vertu de l'art. 3 Cst., constitue une cause possible de double imposition.
- Les expériences passées et présentes montrent que le développement dynamique de l'espace économique suisse, ainsi que la grande mobilité des sujets fiscaux ont fortement augmenté le nombre de cas relevant de l'interdiction de la double

²⁰ RS 642.141

imposition. En outre, les questions de répartition intercantonale sont *de plus en plus complexes*.

- D'après la doctrine, l'art. 127, al. 3, Cst. permet en principe d'éliminer la double imposition de deux manières, à savoir en édictant des règles de droit dans le cadre des lois et ordonnances, d'une part, et en développant la pratique de la taxation sur le fondement de la jurisprudence du Tribunal fédéral, d'autre part.
- L'élimination de la double imposition constitue une tâche importante des cantons dans le cadre de la taxation fiscale, car ce sont les autorités fiscales qui doivent résoudre ces cas concrètement. Les cantons respectent les arrêts fondamentaux du Tribunal fédéral et s'appuient sur les dispositions de la LHID et des législations fiscales cantonales. En outre, ils suivent régulièrement les recommandations contenues dans les directives et circulaires détaillées, notamment de la CSI, sur la répartition intercantonale dans des branches spécifiques (télécommunications, banques, assurances, etc.)
- La pratique en vigueur est déjà que les personnes assujetties dans plusieurs cantons peuvent y remplir leur obligation de déposer une déclaration d'impôt par la *remise d'une copie de la déclaration d'impôt du canton du domicile ou du siège*.
- Toute violation de l'interdiction de la double imposition par les cantons peut être portée devant un tribunal.

II Améliorations possibles du système actuel

Avant de se pencher sur les améliorations possibles du système actuel, il convient d'esquisser le cadre constitutionnel.

1 Cadre constitutionnel

1.1 Régime des finances en vertu de la Constitution fédérale du 18 avril 1999

En vertu de l'art. 3 Cst.²¹, les cantons ont une *compétence subsidiaire en matière de perception des impôts*. Ils sont donc habilités à percevoir des impôts dans tous les domaines qui ne sont pas l'apanage de la Confédération. En outre, la compétence des cantons pour percevoir leurs propres impôts directs sur le revenu et sur la fortune découle implicitement de l'art. 129, al. 1, Cst. (Harmonisation fiscale) et de l'art. 134, Cst. (Exclusion d'impôts cantonaux et communaux)²². En ce qui concerne la compétence des cantons en matière financière, M. Markus Reich a écrit ce qui suit dans le commentaire sur la LHID (traduction): «*Le peuple était parfaitement conscient [lors de l'élaboration de la LHID] de l'importance centrale que revêt la souveraineté fiscale des cantons dans notre Etat fédéral. La compétence des cantons en matière financière devait rester intacte, car elle constitue le cœur de toute collectivité publique et l'épine dorsale du fédéralisme*»²³.

Le chapitre 3 de la Cst. (*Régime des finances*) énumère et décrit en détail les impôts que la Confédération a le droit de prélever. En vertu de la délimitation des compétences imposée par la Constitution, les cantons sont habilités à percevoir tous les impôts qui ne sont pas expressément réservés à la Confédération. Ils ont donc en principe le droit de créer de nouveaux impôts. La Confédération a en revanche la compétence exclusive pour prélever des droits de douane (art. 133 Cst.). De même, les cantons n'ont pas le droit de prélever des droits de timbre, un impôt anticipé, un impôt sur le chiffre d'affaires ou tout autre impôt à la consommation lorsque la Confédération fait usage de son droit de prélever un impôt du même genre (art. 134 Cst.).

Dans le cadre des impôts sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les bénéfices des personnes morales, les cantons et la Confédération se partagent la compétence d'imposer. Les cantons sont en effet habilités à percevoir les impôts concernés malgré la compétence attribuée à la Confédération (art. 128, al. 1, Cst.). Les cantons ont cependant l'obligation de respecter le droit fédéral lorsqu'ils font valoir leur compétence en matière de perception. Lorsque le domaine de compétence des cantons et celui de la Confédération se chevauchent, le droit fédéral prime le droit cantonal.²⁴

Les législations fiscales cantonales sont limitées, d'une part, par les principes d'équité définis par la Constitution (principe général de l'égalité de traitement [art. 8, al. 1], protection contre

²¹ «Les cantons sont souverains en tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Constitution fédérale et exercent tous les droits qui ne sont pas délégués à la Confédération». Cette formulation est pratiquement identique à celle de l'art. 3 aCst. Dans sa version de 1874.

²² Vallender/Looser, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht (Commentaire du droit fiscal suisse), n° 2 concernant l'art. 1 LIFD.

²³ Reich, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, n° 33 concernant les remarques préliminaires sur les art. 1 et 2, LHID (avec renvois)

²⁴ Reich, op. cit., n° 5 à 7 concernant les remarques préliminaires sur les art. 1 et 2, LHID

l'arbitraire [art. 9], universalité de l'imposition et imposition d'après la capacité économique [art. 127, al. 2], interdiction de la double imposition [art. 127, al. 3]) et, d'autre part, par les autres principes constitutionnels comme: l'égalité des droits entre femmes et hommes, les garanties de procédure, le principe de la légalité, la garantie de la propriété, etc.

1.2 Genèse de l'harmonisation fiscale dans la Constitution

Etant donné que les cantons sont habilités, comme mentionné ci-dessus, à concevoir librement leur fiscalité (dans les limites du droit de niveau supérieur), les législations fiscales cantonales sont devenues aussi compliquées que diverses. En raison de l'augmentation de la mobilité de la population et du développement des liens économiques intercantonaux, le besoin d'accroître la transparence des différentes législations fiscales s'est fait sentir. La péréquation financière de la Confédération a elle aussi fait naître un besoin d'harmonisation²⁵.

C'est finalement la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF) qui a donné l'impulsion pour prendre des mesures législatives en vue d'harmoniser la fiscalité. En 1968, la CDF a chargé la commission Ritschard d'élaborer un projet de loi sur les impôts directs des cantons et des communes ainsi qu'un projet de concordat intercantonal sur l'harmonisation des impôts cantonaux sur le revenu et sur la fortune. En 1973, la CDF a recommandé de réviser les lois fiscales cantonales sur la base de ce projet de loi. La CDF est alors arrivée à la conclusion qu'un concordat intercantonal n'est pas suffisant pour réaliser une harmonisation fiscale parce que les cantons ne peuvent pas être contraints à l'appliquer²⁶.

La variante qui consistait à établir une *loi unique* à l'échelon fédéral était également exclue. L'élaboration d'une telle loi aurait certes constitué la solution la plus efficace et la plus rationnelle, mais elle a été rejetée *au nom du fédéralisme*²⁷.

C'est dans ce contexte que le Conseil fédéral a proposé d'introduire une disposition dans la Constitution, à savoir l'art. 42^{quinquies} aCst. (actuellement art. 129, al. 1 et 2 Cst.), sur l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes.

L'art. 42^{quinquies} aCst.²⁸ avait la teneur suivante:

¹ *La Confédération s'emploie, avec la collaboration des cantons, à harmoniser les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes.*

² *A cet effet, elle édicte une loi qui établit, pour la législation des cantons et des communes, les principes régissant l'assujettissement à l'impôt, l'objet et le calcul des impôts dans le temps, la procédure et le droit pénal en matière fiscale; elle en contrôle l'observation. La fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés d'impôt en particulier demeure de la compétence des cantons.*

³ *En édictant la législation de base relative aux impôts directs des cantons et des communes et la législation sur l'impôt fédéral direct, la Confédération tiendra compte des efforts entrepris par les cantons en vue de l'harmonisation fiscale. Les cantons disposeront d'un délai convenable pour adapter leurs législations fiscales.*

⁴ *Les cantons participent à l'élaboration des lois fédérales.*

²⁵ Reich, op. cit., n° 23 concernant les remarques préliminaires sur les art. 1 et 2, LHID

²⁶ Reich, op. cit., n° 24 concernant les remarques préliminaires sur les art. 1 et 2, LHID

²⁷ Reich, op. cit., n° 25 concernant les remarques préliminaires sur les art. 1 et 2, LHID

²⁸ Accepté par le peuple lors du vote du 12 juin 1977

Avec la révision de la Constitution fédérale, approuvée par le peuple le 18 avril 1999, toutes les dispositions en matière de recettes et de dépenses ont été réunies dans un chapitre intitulé «*Régime des finances*». Il en va de même pour l'harmonisation fiscale.

Dans les remarques relatives au texte constitutionnel (art. 108 AP 95, actuellement art. 129, al. 2, Cst.), le texte de l'art. 129 Cst. est qualifié de *mise à jour* de l'art. 42^{quinquies} aCst. Ces remarques précisent en outre qu'il est inutile, au niveau constitutionnel, d'énumérer les objets sur lesquels portent les dispositions, d'une part, et de mentionner la compétence en matière de surveillance, d'autre part, la législation fédérale réglant ces deux points. Elles précisent en revanche que les domaines réservés aux cantons doivent impérativement être mentionnés. C'est pourquoi le Conseil fédéral a repris dans le texte de l'article les objets sur lesquels portent les dispositions, mais pas la compétence en matière de surveillance. Dans le cadre de la procédure parlementaire relative à l'harmonisation fiscale, la mention de la collaboration entre la Confédération et les cantons a été supprimée au motif que cette collaboration découle de l'art. 44 Cst. Par ailleurs, la participation des cantons à l'élaboration de la législation fédérale est fixée à l'art. 45 Cst. et ne nécessite donc pas une réglementation spéciale²⁹.

La teneur de l'art. 129 Cst. (Harmonisation) est la suivante:

¹ *La Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes; elle prend en considération les efforts des cantons en matière d'harmonisation.*

² *L'harmonisation s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale. Les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt, notamment, ne sont pas soumis à l'harmonisation fiscale.*

³ *La Confédération peut légiférer afin de lutter contre l'octroi d'avantages fiscaux injustifiés.*

1.3 Objet de l'harmonisation fiscale en vertu de la Constitution actuelle

En vertu de l'art. 129, al. 2, Cst., l'harmonisation fiscale *concerne les impôts directs* et s'étend à *l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt*. En d'autres termes, la Confédération a le droit de fixer les conditions de l'assujettissement d'une personne physique ou d'une personne morale (assujettissement illimité à raison du rattachement personnel ou assujettissement limité à raison du rattachement économique). La Confédération est habilitée en outre à fixer les objets imposables ainsi que la période déterminante pour la taxation (actuellement, la période fiscale s'étend sur une année, aussi bien pour les personnes physiques que pour les personnes morales). L'harmonisation fiscale s'étend par ailleurs au droit pénal procédural et au droit pénal (fiscal) de la Confédération et des cantons. Par contre, *la fixation des barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt sont expressément exclus de l'harmonisation fiscale (art. 129, al.2, 2^e phrase)*. *La marge de manœuvre accordée aux cantons ne signifie toutefois pas que ces derniers jouissent d'une liberté totale. Ils sont en effet tenus de respecter les droits constitutionnels des contribuables, en particulier le principe de l'égalité de droit et la jurisprudence du Tribunal fédéral qui en découle*. L'autonomie tarifaire des cantons étant garantie, on utilise aussi le terme d'*harmonisation formelle* pour décrire l'harmonisation fiscale en Suisse³⁰.

²⁹ Ehrenzeller, op. cit., commentaire de l'article 129, ch. 1 à 3

³⁰ Reich, op. cit., n° 30 concernant les remarques préliminaires sur les art. 1 et 2, LHID et Ehrenzeller, op. cit., commentaire de l'article 129, ch. 25

En ce qui concerne la méthode d'harmonisation, on applique une *procédure législative indirecte*. Concrètement, la Confédération édicte des prescriptions à l'intention des cantons, qui doivent tenir compte de ces prescriptions dans le cadre de leur législation cantonale. Par rapport à l'introduction d'une loi unique, une telle procédure législative à deux échelons entraîne certes une très lourde charge administrative, mais elle est considérée comme légitime et jouit donc d'une bonne acceptation. Enfin, la Confédération a l'obligation, comme on l'a mentionné, de prendre égard aux efforts des cantons en vue d'effectuer une harmonisation³¹. On soulignera à ce propos que la compétence de la Confédération se limite à l'édition d'une législation-cadre. Dans ce domaine, la compétence législative de la Confédération est donc limitée. Contrairement à l'introduction d'une «loi unique», cette solution offre la possibilité de laisser aux cantons d'autres marges de manœuvre en matière législative que la seule compétence tarifaire. Les cantons disposent en effet d'une grande marge de manœuvre politique, y compris dans les domaines dans lesquels la compétence a été attribuée à la Confédération. L'harmonisation des lois se fait donc, autant que possible, en respectant l'autonomie financière des cantons. En vertu du principe de subsidiarité, l'harmonisation doit se limiter à ce qui est absolument nécessaire³².

2 Peut-on réunir les règles de la répartition fiscale intercantonale dans la LHID ?

L'auteur du postulat propose de fixer, dans la LHID, les règles de la répartition fiscale intercantonale en ce qui concerne les personnes physiques. Comme nous l'avons déjà souligné, ces règles se fondent sur la jurisprudence du Tribunal fédéral. Il est en effet possible d'introduire dans la LHID des normes fiscales permettant, d'une part, de définir les notions de domicile fiscal principal et de domicile fiscal secondaire pour une personne physique ou une personne morale et, d'autre part, de fixer les normes d'attribution fondamentales qu'il convient de respecter pour partager le droit d'imposer entre les cantons.

Il convient cependant de garder à l'esprit qu'il serait très difficile de représenter de manière complète et exhaustive, dans une loi, la répartition fiscale dans toute sa complexité. En outre, le fait de redéfinir matériellement les règles de conflit en vigueur dans le cadre du processus législatif se traduirait aussi par des effets sur les recettes fiscales des cantons (augmentation ou diminution des recettes).

En tout état de cause, il n'est pas certain que le fait de réunir les normes d'attribution fondamentales dans la LHID augmenterait nettement la sécurité du droit. En effet, les règles de conflit fondamentales que l'on peut réunir dans une loi ne feraient rien d'autre que représenter les bases appliquées dans la pratique actuelle (et incontestée) en matière de répartition fiscale.

3 Peut-on simplifier la procédure de recours en matière de doubles impositions ?

3.1 Remarque préliminaire

Pour des raisons de clarté, nous nous référons ci-après en priorité au commentaire du droit fiscal international (*Kommentar zum interkantonalen Steuerrecht*, Zweifel/Beusch/Mäusli-

³¹ Reich, op. cit., n° 34 à 38 concernant les remarques préliminaires sur les art. 1 et 2 LHID

³² Reich, op. cit., n° 35 concernant les remarques préliminaires sur les art. 1 et 2 LHID

Allenspach), Bâle 2011, et non pas aux arrêts déterminants du Tribunal fédéral. Ces derniers se trouvent cependant dans les extraits cités du commentaire. En guise de complément, on mentionnera aussi les livres cités dans la bibliographie du commentaire concernant le paragraphe 43.

3.2 Problèmes et lacunes de la procédure actuelle

On est en présence d'une double imposition (réelle) lorsque deux ou plusieurs cantons demandent la souveraineté fiscale tout à la fois sur un même sujet et sur un même objet fiscal, en particulier lorsque les cantons concernés entendent faire valoir l'assujettissement illimité. La question de l'assujettissement limité d'une personne dans un canton en raison de son rattachement économique peut cependant elle aussi poser problème. Il y a également double imposition lorsque les cantons se mettent d'accord sur l'assujettissement subjectif mais n'arrivent pas à s'entendre en ce qui concerne les montants. Tel peut notamment être le cas parce que les dispositions législatives des cantons divergent ou parce que les cantons interprètent différemment la loi ou n'évaluent pas les faits déterminants de la même façon³³.

3.2.1 Procédures permettant d'éviter les doubles impositions: généralités

Actuellement, une personne assujettie dans plusieurs cantons doit se soumettre à la procédure de taxation, et donc déposer une déclaration d'impôt, dans chaque canton concerné. Dans ses domiciles fiscaux secondaires, elle peut cependant remplir cette obligation en envoyant simplement une copie de la déclaration destinée au canton du domicile principal. L'autorité de taxation du canton du domicile ou du siège porte alors gratuitement à la connaissance des autorités de taxation des autres cantons le contenu de la taxation, y compris la répartition intercantonale et d'éventuelles modifications apportées à la déclaration d'impôt. La procédure est régie par le droit procédural du canton concerné³⁴.

Si la taxation appliquée par un canton viole l'interdiction de la double imposition, le contribuable doit pouvoir recourir contre cette disposition afin d'éliminer la double imposition (réelle ou virtuelle). A cet effet, il dispose des voies de droit prévues par le droit procédural du canton. Dans le cadre de cette procédure, les autorités de recours ne sont toutefois habilitées à se prononcer que sur les créances fiscales de leur propre canton et non pas sur celles des autres cantons. A l'inverse, ces derniers (c'est-à-dire leurs autorités fiscales) ne sont donc pas non plus partie prenante ou impliqués de quelque autre façon dans la procédure de recours ayant lieu dans le premier canton. Le fait que les tribunaux transmettent parfois, dans les cas de double imposition, un exemplaire de leur arrêt à l'autorité fiscale de l'autre canton ne change rien à l'affaire. Lorsqu'une créance fiscale concerne tous les cantons impliqués, seul le Tribunal fédéral est habilité à trancher. Contrairement à l'ancien droit³⁵ en matière de recours de droit public, le droit actuel ne permet plus de saisir le Tribunal fédéral contre les décisions de tous les échelons impliqués dans la procédure. Dans le cadre des doubles impositions également, le recours en matière de droit public n'est en effet recevable que contre les décisions cantonales de dernière instance, la dernière instance devant être un tribunal cantonal supérieur compétent en la matière à l'échelle du canton entier³⁶. Cette procédure est destinée à décharger le Tribunal

³³ Beusch/Mayhall, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, § 40 n° 2

³⁴ Art. 2 de l'ordonnance sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux; RS **642.141**

³⁵ Art. 86, al. 2 de la loi fédérale d'organisation judiciaire (OJ) abrogée à la fin 2006

³⁶ Art. 86 LTF; RS

fédéral, notamment en le libérant de l'établissement des faits de première instance. Elle présente cependant d'importants inconvénients pour les contribuables:

- Avant de pouvoir recourir à une instance totalement indépendante des cantons concernés, à savoir le Tribunal fédéral, les contribuables doivent avoir épuisé toutes les voies de recours cantonales, ce qui implique le recours à un tribunal au minimum et, dans la moitié des cantons, deux. En plus d'être longues, ces procédures judiciaires impliquent toujours une lourde charge administrative et des frais élevés qu'il est difficile de se faire rembourser dans leur intégralité, même en cas de gain de cause devant le Tribunal fédéral.
- Suivant le contexte, il se peut que le contribuable ne remarque pas la double imposition au moment de la taxation par le premier canton et laisse donc la taxation entrer en force. S'il constate la double imposition au moment où le deuxième canton effectue la taxation et s'il considère que la taxation effectuée par ce deuxième canton est correcte (et, donc, que la taxation effectuée par le premier était fautive), il a néanmoins l'obligation de recourir contre la taxation du deuxième canton (qui lui semble pourtant correcte) auprès de toutes les instances de ce dernier. En effet, il ne peut plus recourir contre la taxation entrée en force dans le premier canton. Les instances cantonales sont alors obligées, malgré l'absence d'un grief (*Beschwer*)³⁷ formel, d'entrer en matière dans le cadre de ces simulacres de plaintes et de recours, dans la seule intention de permettre au contribuable de recourir ensuite au Tribunal fédéral pour mettre en cause la taxation effectuée par le premier canton³⁸. Il est difficile de trouver un meilleur exemple de piétinement procédural !
- L'autre canton (ou les autres cantons) est (sont) impliqué(s) formellement dans la procédure la première fois lorsque celle-ci est déposée auprès du Tribunal fédéral. Etant donné que ce(s) canton(s) n'étai(en)t pas impliqué(s) dans la procédure jusqu'alors, il(s) doi(ven)t avoir la possibilité de contester les conclusions tirées par le tribunal du premier canton, d'établir les faits déterminants depuis le début et de faire valoir ses (leurs) moyens de preuve. Par rapport aux tribunaux du premier canton, le Tribunal fédéral ne peut donc pas se limiter aux faits déterminants tels qu'ils ont été décrits par l'autorité précédente (art. 105, al. 1, LTF). Les cantons concernés peuvent en effet, contrairement à la disposition de l'art. 99 LTF, présenter des faits nouveaux et des preuves nouvelles³⁹. Dans ce cadre, le Tribunal fédéral n'est donc pas libéré de l'établissement des faits déterminants en première instance.
- Par ailleurs, le contribuable doit respecter l'interdiction des *nova* au sens de l'art. 99 LTF. Il ne peut donc pas produire de nouveaux faits ou de nouvelles preuves auprès du Tribunal fédéral. S'il souhaite éviter les désavantages procéduraux, il doit donc absolument veiller à présenter complètement les faits déterminants et à les prouver grâce aux moyens de preuve disponibles au moment de la procédure cantonale. L'interdiction des *nova* doit cependant être relativisée en ce qui concerne les faits relatifs au deuxième canton, faits qui n'étaient pas examinés par un tribunal dans le premier canton. Elle doit être relativisée en particulier en ce qui concerne les faits avancés par le deuxième canton⁴⁰.

³⁷ La notion de *Beschwer* est tirée du droit allemand. Elle signifie littéralement une entrave, une charge, un dommage ou un désavantage qui incombe à une personne (contre lequel elle pourrait recourir).

³⁸ Beusch/Broger, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, § 43 n° 22 ff. ainsi que ATF 133 I 300

³⁹ Beusch/Broger, op. cit., § 44, n° 36

⁴⁰ Beusch/Broger, op. cit., § 44, n° 36

3.2.2 Souveraineté fiscale contestée

Lorsque la *souveraineté fiscale à raison du rattachement personnel* est contestée, la situation est la suivante: si une personne conteste l'assujettissement subjectif dans un canton, ce dernier est tenu de notifier une décision avant d'entamer la procédure de taxation⁴¹. Cette *décision préalable* peut être attaquée séparément. A cet effet, les voies de recours du canton doivent être épuisées. La décision de dernière instance du canton a force de décision finale au sens de l'art. 90 LTF, de telle sorte que l'on puisse recourir contre elle auprès du Tribunal fédéral (recours contre les décisions rendues dans des causes de droit public en vertu des art. 82 et suivants LTF)⁴².

Lorsque deux ou plusieurs cantons revendiquent la souveraineté fiscale à raison du rattachement personnel (assujettissement illimité), le lieu déterminant pour la taxation de l'impôt fédéral direct est *de facto* également contesté. En vertu de l'art. 108, al. 1, LIFD, c'est alors l'AFC qui détermine le for fiscal et, indirectement, le canton qui a le droit de faire valoir l'assujettissement illimité. La décision de l'AFC est alors sujette à recours devant le Tribunal administratif fédéral⁴³. Quant à la décision de ce dernier, elle peut faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal fédéral (recours contre les décisions rendues dans des causes de droit public) en vertu des art. 82 et suivants LTF⁴⁴. Pour déterminer la souveraineté fiscale à raison de l'assujettissement illimité, on est donc en présence de deux échelles de voies de recours distinctes: l'une pour les impôts cantonaux et l'autre pour l'impôt fédéral direct. Lorsqu'elles ont été épuisées, elles aboutissent cependant toutes les deux devant le Tribunal fédéral. Quant au rapport entre les compétences des différentes autorités, il n'a pas encore été déterminé⁴⁵.

3.3 Possibilités de simplifier les procédures en vue d'éviter les doubles impositions

Le présent chapitre vise à présenter des moyens permettant de simplifier, au bénéfice des citoyens, les procédures en vue d'éviter les doubles impositions intercantionales. Il s'agit de premières *ébauches de solutions* destinées à servir de base de discussion pour d'éventuels travaux ultérieurs. Les objectifs prioritaires sont de raccourcir les procédures, d'éviter les simulacres de procès et, à cet effet, de permettre la prise de décision par une instance supracantonale, dans la mesure du possible, dès le début de la procédure. Les possibilités sont brièvement présentées ci-après, avec leurs avantages et leurs Inconvénients.

3.3.1 Recours auprès du Tribunal fédéral: exception au principe de la dernière instance

La procédure en vue d'éviter les doubles impositions intercantionales pourrait être très largement raccourcie si l'on introduisait à l'art. 86 LTF *une exception à l'obligation d'épuiser les voies de droit cantonales*, de façon analogue à l'art. 86, al. 2, de l'ancienne loi d'organisation. Cela permettrait au contribuable de recourir directement au Tribunal fédéral contre une décision entraînant une double imposition rendue dans des causes de droit public par une instance cantonale qui a clos la procédure avant la dernière instance cantonale. Le cas échéant, il faudrait limiter l'exception à l'obligation d'épuiser les voies de droit cantonales

⁴¹ Beusch/Mayhall, op. cit., § 40, n° 3

⁴² Beusch/Mayhall, op. cit., § 40 n° 16 s.

⁴³ Art. 108, al. 1, LIFD en comparaison avec l'art. 5 et 47, al. 1, let. b de la loi fédérale sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) ainsi que l'art. 31, let. d, LTAF, RS 173.31

⁴⁴ Beusch/Mayhall, op. cit., § 40, n° 22 s.

⁴⁵ Beusch/Mayhall, op. cit., § 40, n° 26

aux cas de double imposition réels, car l'autre canton n'est pas concerné en cas de double imposition virtuelle.

Avantages

- Lorsqu'il apparaît que les deux cantons en concurrence tiennent coûte que coûte à faire valoir leur droit à l'imposition, la procédure pourrait être allégée de façon significative. Cela permettrait d'éviter le fait de devoir épuiser les voies de droit d'un canton pour la simple forme, parfois même dans le «mauvais» canton (celui dont créance semble légitime).
- La dispute entre les cantons qui perçoivent l'impôt (les problèmes de doubles impositions s'apparentant bien à des disputes), au sein de laquelle le contribuable est pris en sandwich, serait résolue directement par le Tribunal fédéral, qui ne dépend pas des cantons, et non plus tout d'abord par les instances cantonales. En cas de doute, ces dernières ont en effet tendance à trancher en faveur de leur propre canton (*pro domo*).

Inconvénients

- Cette solution est contraire à l'objectif de la réforme de la justice, qui était de décharger le Tribunal fédéral. Elle constituerait donc un retour en arrière⁴⁶. En particulier, le Tribunal fédéral redeviendrait dans ce domaine un tribunal de première instance pour les questions de doubles impositions. A ce titre, il devrait alors se pencher, comme c'était le cas avant la réforme dans le cadre des recours de droit public, sur les nouveaux éléments produits et les nouveaux moyens de preuve de toutes les parties concernées⁴⁷.
- Dans les cas où la répartition fiscale ne constitue pas le seul problème dans le cadre d'une taxation, le contribuable n'aurait toujours pas d'autre choix que d'épuiser d'abord les voies de recours cantonales et ce, également pour le problème de double imposition. En effet, l'exception à l'obligation d'épuiser les voies de droit cantonales ne pourrait pas s'appliquer aux autres litiges fiscaux. Dans le cas contraire, le Tribunal fédéral se muerait en autorité de recours pour toutes les questions fiscales dans lesquelles on rencontrerait accessoirement un problème de répartition fiscale. On courrait alors le risque qu'un justiciable recoure au Tribunal fédéral contre toute décision d'une instance non supérieure en invoquant une double imposition en «oubliant» les autres griefs ou en les soumettant au Tribunal fédéral de façon fallacieuse. Ce dernier n'entrerait toutefois pas en matière, faute d'une décision de dernière instance cantonale. Ce problème en matière de recours de droit public existait déjà à l'époque de la loi d'organisation parce que le Tribunal fédéral avait limité l'exception à l'obligation d'épuiser les voies de droit cantonales aux seuls problèmes de doubles impositions. Il arrivait fréquemment que des personnes ne connaissant pas très bien les questions juridiques tombent dans ce piège. Ces cas pourraient aussi se révéler problématiques si le contribuable, dans le cadre de la procédure de recours cantonale, mentionnait (uniquement) les autres griefs, mais pas les questions de doubles impositions pour lesquelles il pourrait saisir directement le Tribunal fédéral. La question se poserait alors de savoir si le Tribunal fédéral suspendrait la procédure jusqu'à ce que la décision relative aux autres questions soit entrée en force ou que la dernière instance cantonale se soit prononcée. En effet, suivant la décision des instances cantonales préalables concernant les autres points, le recours au motif d'une

⁴⁶ Esther Tophinke, éditeur: Marcel Alexander Niggli/Peter Übersax et al, loi sur le Tribunal fédéral (LTF) «Basler Kommentar», 2^e édition, Helbing und Lichtenhahn, ad art. 86, n° 10 LTF

⁴⁷ Marc Forster, dans: Thomas Geiser/Peter Münch, «Prozessieren vor Bundesgericht», Bâle 1996, ch. marg. 2.50

double imposition pourrait devenir sans objet ou la problématique pourrait se révéler différente et demanderait donc à être jugée différemment.

- La possibilité de recourir directement au Tribunal fédéral ne changerait rien aux différentes compétences ou aux différentes voies de recours en ce qui concerne la détermination du domicile fiscal principal (lieu de taxation) pour les impôts cantonaux et l'impôt fédéral direct.

3.3.2 Décisions du Tribunal administratif fédéral (première instance) sur recours au motif de double imposition

Au lieu de commencer la procédure par les instances judiciaires cantonales pour porter ensuite l'affaire au Tribunal fédéral, on pourrait prévoir que le contribuable puisse recourir auprès du Tribunal administratif fédéral contre une décision sur recours d'un canton dont il estime qu'elle viole l'interdiction de la double imposition intercantonale⁴⁸. Le cas échéant, le recours pourrait déjà être saisi, au titre d'un «recours *omisso medio*», contre les décisions de taxation (de façon analogue à ce que prévoit l'art. 132, al. 2, LIFD). Le Tribunal administratif fédéral impliquerait dans la procédure, en plus du contribuable, tous les cantons concernés, comme le fait actuellement le Tribunal fédéral. Pour s'opposer à une décision du Tribunal administratif fédéral, le justiciable pourrait saisir un recours contre les décisions rendues dans des causes de droit public (art. 82, let. a, et art. 86, al. 1, let. a, LTF). Le domaine de compétence du Tribunal administratif fédéral (ou d'une autre instance fédérale) pourrait se fonder sur l'art. 127, al. 3, Cst., qui charge la Confédération de prendre les mesures nécessaires pour éviter les doubles impositions intercantionales. Il faudrait alors examiner s'il devrait encore être possible de recourir au Tribunal administratif fédéral lorsqu'un cas est pendant auprès d'une instance judiciaire cantonale ou si le jugement a déjà été rendu.

Avantages

- Le recours superflu aux instances (judiciaires) cantonales, qui ne se fait que pour la forme, serait éliminé.
- Le différend entre des cantons qui veulent chacun recouvrer une créance fiscale serait réglé par un Tribunal fédéral ne dépendant pas des parties impliquées. Le risque de voir un tribunal cantonal prendre une décision *pro domo* dans un conflit de double imposition serait ainsi supprimé.
- Le Tribunal fédéral ne devrait pas faire face à un surcroît de travail pour les questions de double imposition. Au contraire, on pourrait s'attendre plutôt à une diminution de la charge du Tribunal fédéral dans ces cas.
- Le Tribunal fédéral pourrait se limiter, également pour ce qui est des questions de double imposition, à un contrôle de la conformité au droit. Les dispositions des art. 97, 99 et 105, LTF seraient applicables sans restrictions également dans les procédures concernant des doubles impositions. Cela signifie que le Tribunal fédéral fonderait son arrêt sur l'état de fait constaté par l'instance précédente, sauf si ce dernier était manifestement erroné ou fondé sur une violation du droit. Par conséquent, les parties ne pourraient pas présenter un fait nouveau ou une preuve nouvelle, à moins que ce fait ou cette preuve ne résulte de la décision de l'autorité précédente.

⁴⁸ Selon Beusch/Broger, op. cit. § 43 n° 5

- Lorsque deux cantons se disputent le domicile fiscal principal, le Tribunal administratif fédéral pourrait déterminer ce domicile au cours d'une même procédure aussi bien pour les impôts cantonaux que pour l'impôt fédéral direct (lieu de taxation). La décision préalable de l'AFC en vertu de l'art. 108, al. 2, LIFD serait alors caduque.

Inconvénients

- Le Tribunal administratif fédéral remplit certes une tâche de niveau confédéral. Cependant, s'il prononçait un jugement dans des cas de doubles impositions (à l'exception de la détermination du lieu de taxation dans le cadre de l'impôt fédéral direct), il ne se limiterait pas au cadre du droit administratif fédéral, mais prendrait une décision touchant à la souveraineté des cantons.
Ce problème de droit public pourrait être pallié si une commission de recours intercantonale (qu'il s'agirait alors d'établir) remplaçait le Tribunal administratif fédéral dans cette fonction relative aux doubles impositions (le cas échéant, cette commission de recours serait engagée conjointement par la Confédération et par les cantons).
- Comme on l'a évoqué, la charge administrative du Tribunal fédéral en matière de doubles impositions devrait diminuer. A l'échelon de la Confédération, cette diminution serait cependant plus que compensée par l'accroissement de la sollicitation du Tribunal administratif fédéral. Par ailleurs, il est difficile de prédire dans quelle mesure un allègement de la charge des tribunaux cantonaux pourrait être réalisé.
- Lorsque non seulement des questions de doubles impositions sont contestées dans le cadre d'une taxation, mais aussi d'autres états de fait et d'autres questions de droit fiscal, il s'ensuivrait un *dédoulement des voies judiciaires*. Tandis que la double imposition devrait faire l'objet d'une réclamation auprès du Tribunal administratif fédéral, les autres états de fait et questions judiciaires devraient être soumis aux tribunaux cantonaux. Or on peut douter du fait que ces domaines puissent toujours être clairement séparés. On peut craindre en effet qu'il y ait, dans une partie des cas au moins, une interdépendance pouvant entraîner des jugements contradictoires. Pour éviter cela, il faudrait impérativement que les deux tribunaux s'entendent avant de prononcer leurs jugements (nous laissons ouverte la question de savoir ce que cela représenterait pour l'indépendance de la justice). En dehors de ces questions matérielles et procédurales ouvertes, on soulignera que des voies judiciaires scindées en deux constitueraient, pour les citoyens, l'administration et les tribunaux, une charge administrative et pécuniaire au moins aussi importante que la procédure actuelle.
- Si l'on soumettait exclusivement aux instances judiciaires cantonales les cas de taxation dans lesquels sont contestés tout à la fois des questions de doubles impositions, d'autres états de fait et questions de droit fiscal, les problèmes évoqués ci-devant pourraient être évités. Dans ce cas, le Tribunal fédéral resterait la première instance indépendante habilitée à trancher les différends en matière de doubles impositions entre les cantons concernés. Cela ne constituerait pas une amélioration par rapport à la situation actuelle. En outre, le contribuable pourrait pour ainsi dire choisir les voies de recours cantonales qui lui conviennent en ne recourant pas seulement contre la double imposition, mais aussi contre un détail insignifiant.
- Comme nous l'avons mentionné au début de ce chapitre, il serait aussi envisageable d'aménager le droit de telle sorte que le Tribunal administratif fédéral puisse également être saisi, pour ce qui est des doubles impositions, après la décision d'un tribunal cantonal. Les inconvénients susmentionnés pourraient alors être évités. Le prix à payer serait par contre un nouvel alourdissement de la procédure, puisque jusqu'à quatre

instances judiciaires pourraient être mobilisées avant qu'un arrêt définitif n'entre en force: deux tribunaux cantonaux, le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral.

III Evaluation des propositions de l'auteur du postulat

1 Propositions selon le postulat 11.3624 (y compris précisions selon la note Amherd du 7.5.2009/16.6.2009)

Généralités

- Les simplifications et autres modifications proposées ne concernent que la répartition fiscale intercantonale des *personnes physiques*. En ce qui concerne les personnes morales, il n'y aura de changements ni sur le plan matériel, ni sur le plan formel.
- Les modifications formelles et matérielles doivent être *fixées dans la LHID*.

Modifications formelles proposées

- Les contribuables ne sont plus taxés que *dans leur canton de domicile*. Les cantons dans lesquels ils possèdent une résidence, un commerce ou un établissement stable ne devraient plus avoir le droit de mener leur propre procédure de taxation;
- Le canton de domicile effectue la taxation et détermine les éléments imposables pour les autres cantons;
- Les autres *cantons reprennent les éléments imposables que le canton de domicile leur a attribués* et établissent sur cette base le calcul de l'impôt (recouvrement);
- Les autres cantons ne sont habilités qu'à soumettre leurs créances fiscales au canton de domicile. En revanche, ces autres cantons (et le contribuable) doivent avoir le droit de recourir contre la taxation et la répartition fiscale effectuée par le canton de domicile, dans l'idéal directement auprès du Tribunal fédéral.

Modifications matérielles proposées

- Dans le cadre de la taxation et de la répartition fiscale, le canton de domicile doit pouvoir accorder la *déduction pour les frais d'acquisition du revenu, les déductions sociales et la déduction des intérêts passifs conformément à son droit cantonal*;
- Les *valeurs locatives doivent cependant être calculées conformément au droit fiscal du canton dans lequel l'immeuble est sis; ce dernier canton transmet la demande au canton de domicile*;
- Il faudrait abroger la répartition des *intérêts passifs* en fonction des actifs et des rendements de la fortune. Les intérêts passifs devraient au contraire être répartis entre les autorités fiscales concernées *de façon proportionnelle aux parts de revenus*, à l'instar des déductions anorganiques et des déductions sociales.

2 Evaluation

2.1 Nécessité de modifier la Constitution

L'auteur du postulat propose que les contribuables ne soient désormais plus taxés, dans le cadre des impositions intercantionales, que dans le canton de domicile. Ce dernier canton applique alors *ses propres règles fiscales* dans le cadre de l'imposition des frais d'acquisition du revenu, des déductions sociales et des déductions des intérêts passifs. *Les cantons dans lesquels le contribuable possède une résidence, un commerce ou un établissement stable ne devraient plus avoir le droit de mener leur propre procédure de taxation pour cette catégorie de contribuables.* Seules la valeur locative et la valeur fiscale des immeubles devraient être calculées d'après le droit du canton dans lequel ils sont situés. La modification proposée concerne tous les cantons puisqu'il s'agit de leur retirer, dans le cadre des taxations intercantionales, une partie de leur compétence en matière fiscale.

Les cantons sont libres de concevoir leurs barèmes, leurs taux et leurs montants exonérés comme bon leur semble, car ces éléments sont expressément exclus de l'harmonisation fiscale (art. 129, al. 2, Cst.). Pour cette raison, on peut observer des différences parfois importantes entre les cantons. Le Parlement admet sciemment ces différences⁴⁹, d'une part, parce qu'elles sont l'expression du *système fiscal fédéral de la Suisse* et, d'autre part, parce qu'elles font partie de la *concurrence fiscale* entre les cantons. Le Conseil fédéral ne s'oppose d'ailleurs pas non plus à cette dernière.

Si l'on admet, comme le Tribunal fédéral, que *les déductions sociales font partie des montants exonérés de l'impôt au sens de l'art. 129, al. 2, Cst.*⁵⁰, ces déductions devraient être harmonisées sur le plan matériel, afin que le canton de domicile soit en mesure d'appliquer une taxation conforme au principe de l'égalité de traitement entre les contribuables (voir ch. 2.4 ci-après)⁵¹.

Des harmonisations matérielles de ce genre n'ont cependant jamais eu la moindre chance d'être acceptées sur le plan politique, *car elles porteraient gravement atteinte au système fiscal fédéral de la Suisse.* Dans ce contexte, on rappellera que la création d'une loi fiscale fédérale unique (loi unique), qui réglerait de façon exhaustive tout à la fois l'impôt fédéral direct et les impôts directs des cantons et des communes (et serait applicable directement aux échelons de la Confédération et des cantons), a été discutée en long et en large dans le cadre de l'élaboration de l'art. 42^{quater} et de l'art. 42^{quiquies} aCst. (actuellement art. 129 Cst.)⁵². *Malgré son efficacité, cette solution ne serait pas acceptée pour des motifs liés au fédéralisme*⁵³.

⁴⁹ Dans un passé récent, le Parlement suisse a décidé, pour ce qui est des nouvelles déductions, de n'introduire que dans la LIFD des montants fixes pour les limites d'imposition et les montants exonérés. En vertu de la LHID, ces montants sont fixés, pour les impôts cantonaux et communaux, par le droit cantonal. Exemple: déduction pour couples à deux revenus (art. 33, al. 2, LIFD; art. 9, al. 2, let. k, LHID; dons (art. 33a, LIFD, art. 9, al. 2, let. i, LHID; solde des sapeurs-pompier de milice (art. 24, let. ^{bis}, LIFD, art. 7, al. 4, let. ^{bis}, LIFD).

⁵⁰ Arrêt du Tribunal fédéral 1C_161/2009, du 3.3.2012, consid. 5.2, ainsi que Locher, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, ad. art. 35 LIFD, ch. marg. 1

⁵¹ En guise de solution de remplacement à une révision de la Constitution, on pourrait aussi mettre en œuvre cette solution au moyen d'un contrat intercantonal, c'est-à-dire d'un concordat. Si tous les cantons adhéraient à un concordat allant dans le sens des objectifs du postulat, ces propositions de révision pourraient entrer en application sans révision de la Constitution. Il ne faut cependant pas perdre de vue que l'on ne peut pas obliger les cantons à signer un tel concordat, raison pour laquelle une mise en œuvre des objectifs du postulat par voie de concordat ne constitue pas une bonne solution.

⁵² Eugen Isler «Rationalisierungsmöglichkeiten im schweizerischen Steuerwesen», Archives de droit fiscal suisse (ASA) 35 (1966/67) 151 s.

⁵³ Reich, op. cit. n° 26, remarques préliminaires concernant les art. 1 et 2 LHID

2.2 Répartition de l'impôt dans le cadre des personnes morales: aucune modification

D'après l'auteur du postulat, les éventuels changements du droit en matière de doubles impositions ne doivent concerner que les personnes physiques. En ce qui concerne les personnes morales, aucune modification (ni formelle, ni matérielle) ne doit être apportée.

A première vue, cette proposition paraît effectivement de nature à simplifier la tâche aux assujettis. Par ailleurs, elle pourrait donner à penser que les doubles impositions ne posent pas un grand problème (ni sur le plan matériel, ni sur le plan formel) en ce qui concerne les personnes morales (du moins aux yeux de l'auteur du postulat) et, de ce fait, qu'il ne semble pas nécessaire d'apporter des modifications dans ce domaine. Le potentiel en matière de modification s'en voit donc diminué.

Cependant, le fait d'apporter des modifications dans le seul domaine des personnes physiques, et pas dans celui des personnes morales, entraînerait des différences difficilement justifiables, tant au niveau du droit matériel qu'au niveau du droit procédural. Ces différences *compliqueraient en outre encore davantage le droit en matière de doubles impositions*. En fin de compte, le résultat serait aux antipodes des objectifs visés. Par ailleurs, il faut tenir compte du fait que, dans le domaine de l'imposition des entreprises, les mêmes problèmes de répartition se posent pour les personnes physiques et pour les personnes morales. Résoudre ces problèmes de façons différentes ne pourrait pas être expliqué, et encore moins justifié. Il en va d'ailleurs de même pour le droit procédural: on ne saurait expliquer pourquoi la procédure actuelle serait maintenue pour les seules personnes morales, tandis que, en ce qui concerne les personnes physiques, on abandonnerait l'obligation d'épuiser les voies de recours cantonales avant de recourir au Tribunal fédéral ou on créerait de nouveaux règlements de procédure, pour ne citer que deux exemples. Les procédures distinctes devraient également être réglées (voire devraient être réglées en premier lieu) au niveau de la législation, en l'occurrence dans la LHID et dans la LTF et, suivant la solution envisagée, également dans la LTAF. Ne pas appliquer les mêmes règlements de procédure aux personnes morales et aux personnes physiques, alors que la nature juridique ne justifie pas une telle différence, aurait très peu de chances d'être accepté par les justiciables et n'augmenterait certainement pas la compréhension de la procédure.

2.3 Atténuation de la double charge économique

Etant donné que les législations des cantons prévoient d'autres mesures pour atténuer la double charge économique (impositions partielles ou taux partiels), une taxation exclusive par le canton du domicile fiscal principal aurait pour conséquences que la répartition fiscale, dans les cantons abritant des domiciles fiscaux secondaires, ne se ferait plus correctement que dans les cas où les deux cantons appliqueraient les mêmes dispositions (impositions partielles ou taux partiels) pour atténuer les doubles impositions. Dans les autres cas, la taxation effectuée dans les domiciles secondaires ne se fonderait pas sur les bases légales en vigueur dans le canton concerné.

2.4 Taxation gérée par le domicile fiscal principal avec droit de requête et droit de contestation accordé aux domiciles fiscaux secondaires

L'auteur du postulat propose que seul le canton du domicile (domicile fiscal principal) effectue la taxation. Le contribuable dépose sa déclaration fiscale dans ce canton. Ce dernier effectue la taxation (y compris en ce qui concerne les autres cantons concernés) et envoie le résultat avec la répartition fiscale aux cantons concernés. Les domiciles fiscaux secondaires ont le droit de formuler des requêtes dans le cadre de la taxation et de la répartition. Quant au domicile fiscal principal, il doit veiller à trouver une solution qui satisfasse toutes les parties (contribuable, domicile fiscal principal, domiciles fiscaux secondaires). La taxation du domicile fiscal principal peut être contestée aussi bien par l'assujetti que par les administrations fiscales des domiciles fiscaux secondaires. Différentes variantes sont envisageables:

1. Les domiciles fiscaux secondaires ont l'obligation de reprendre sans la modifier la taxation du domicile fiscal principal, c'est-à-dire sans tenir compte des particularités de leur droit cantonal: le cas échéant, les domiciles fiscaux secondaires doivent avoir le droit de contester aussi bien la taxation à proprement parler que la répartition intercantonale. A cet effet, ils doivent épuiser les voies de recours du canton du domicile fiscal principal. Ce dernier point s'applique également au contribuable, dans tous les cas et quels que soient les griefs.
2. Les domiciles fiscaux secondaires ont l'obligation de fonder leurs taxations sur la taxation du domicile fiscal principal. En revanche, ils ont le droit de tenir compte des particularités de leur droit fiscal cantonal (montant des déductions organiques et anorganiques, des déductions sociales, évaluations de la fortune, etc.): dans ce cas aussi, les domiciles fiscaux secondaires doivent pouvoir s'opposer à la taxation et à la répartition intercantonale effectuées par le domicile fiscal principal. A cet effet, ils doivent épuiser les voies de recours du canton du domicile fiscal principal. Ce dernier point s'applique également au contribuable, dans tous les cas et quels que soient les griefs.
3. Comme dans le droit en vigueur, les domiciles fiscaux secondaires peuvent effectuer la taxation selon leur législation cantonale. A cet effet, ils doivent se fonder sur la taxation effectuée par le canton du domicile fiscal principal et sont tenus de respecter la répartition fiscale effectuée par ce canton: dans ce cas, les domiciles fiscaux secondaires doivent avoir le droit de s'opposer au moins à la répartition intercantonale. Deux possibilités sont envisageables dans ce cas: soit, ils sont tenus d'épuiser les voies de recours du canton du domicile fiscal principal, soit on leur accorde le droit de recourir contre chaque décision d'une instance du canton du domicile fiscal principal directement auprès du Tribunal fédéral. En ce qui concerne le contribuable, il sera tenu, dans chaque cas et pour tous les griefs, d'épuiser les voies de recours cantonales.

Avantages

- Pour le contribuable, il n'y a, avec la variante 1, plus qu'une seule procédure de taxation dans un seul canton étant donné que la décision s'applique aux éléments imposables de tous les cantons. Il en va presque de même dans le cadre de la variante 2: les domiciles fiscaux secondaires effectuent certes encore des taxations, mais celles-ci portent exclusivement sur les particularités cantonales. Le cas échéant, ces particularités peuvent être limitées de façon ciblée. Avec la variante 3, «seule» (mais ce n'est pas rien) la répartition fiscale intercantonale est réglée dans le cadre de la procédure de taxation d'un seul canton.

- Les créances fiscales de tous les cantons sont évaluées dans le cadre d'une seule procédure et avec une seule échelle de voies de recours, les compétences de chaque échelon de recours étant clairement définies (au moins dans les variantes 1 et 2). Le contribuable n'est pas tenu d'épuiser les voies de recours de plusieurs cantons.
- Les simulacres de recours avec épuisement de voies de droit pour la seule forme peuvent être supprimés.

Inconvénients

- La procédure n'est pas adéquate pour déterminer le domicile fiscal principal, lorsque celui-ci est controversé. Dans ce cas, les cantons se disputent en effet aussi la responsabilité de mener la procédure.
- Lorsque la procédure de taxation avec déposition de la déclaration d'impôt est effectuée exclusivement dans le canton du domicile fiscal principal, les domiciles fiscaux secondaires ne disposent pas des bases leur permettant de faire valoir et de motiver leurs créances fiscales. Ils dépendent totalement des indications et des renseignements du domicile fiscal avec lequel ils sont en concurrence. Etant donné qu'ils ne mènent pas eux-mêmes la procédure de taxation, ils ne sont pas en mesure d'exiger des renseignements et des documents au contribuable.
- Les domiciles fiscaux secondaires doivent soumettre leurs créances fiscales aux instances administratives et judiciaires d'un autre canton (atteinte à la souveraineté d'un autre canton).
- L'autorité de taxation du domicile fiscal principal est contrainte de jouer un double rôle, à savoir représentante de ses propres intérêts fiscaux, d'une part, et autorité de décision, d'autre part. Elle est donc soumise à un conflit d'intérêts insoluble. Cela n'est certes plus le cas dans la même mesure en ce qui concerne les autorités judiciaires, mais même ces dernières auront tout de même tendance, en cas de doute, à trancher en faveur de leur canton, c'est-à-dire *pro domo*.
- Si le domicile fiscal secondaire doit épuiser les voies de recours du canton du domicile fiscal principal pour faire valoir ses propres créances fiscales (variantes 1 et 2), on court un risque de voir la procédure piétiner. Au contraire, si le domicile fiscal secondaire a la possibilité de faire valoir ses créances en saisissant un recours contre les décisions en matière de taxation directement auprès du Tribunal fédéral (variante 3), ce dernier devra dans certains cas se prononcer sur la répartition fiscale, bien que les éléments imposables ne soient pas encore entrés en force. En outre, le Tribunal fédéral endosse de nouveau le rôle de tribunal de première instance et doit, à ce titre, établir les faits déterminants. Or, la réforme de la justice visait précisément à décharger le Tribunal fédéral de cette tâche.
- Pour le domicile fiscal principal, la procédure de taxation décrite ici *impliquera une charge nettement plus importante* que jusqu'à présent. Elle devra en effet être conçue comme une *procédure impliquant plusieurs parties* et au cours de laquelle il s'agit de prendre une décision en ce qui concerne les demande aussi bien de l'assujetti que de l'autre domicile fiscal, de façon analogue à un procès civil avec intervention ou dénonciation du litige⁵⁴.

⁵⁴ Cf. art. 73 s. du code de procédure civile du 19 décembre 2008 (CPC, RS 272)

- Dans certains cas, le canton du domicile fiscal principal n'a aucun intérêt particulier à examiner les éléments imposables dans les autres cantons (par ex. les domiciles professionnels). En effet, revoir ces éléments à la hausse ne déploierait qu'un effet marginal, voire aucun effet, dans le canton du domicile fiscal principal (concernerait seulement la détermination du taux et, parfois, absence de revenus imposables dans le canton du domicile fiscal principal). Quant au canton réellement concerné, il a la seule possibilité de faire des requêtes mais ne dispose pas des bases légales nécessaires. Si le canton abritant le domicile professionnel n'est pas habilité à effectuer des taxations, l'autorité fiscale de ce canton ne serait probablement pas non plus habilitée à effectuer un contrôle comptable fiscal.
- Si le canton du domicile fiscal secondaire était contraint de reprendre telle quelle la taxation du domicile fiscal principal, sans pouvoir tenir compte des particularités de son droit cantonal, sa souveraineté s'en verrait fortement restreinte.
- Il n'est possible de simplifier réellement le système d'imposition qu'en harmonisant complètement le droit fiscal des cantons sur le plan matériel (à la rigueur, en faisant exception du montant de certaines déductions). Ce faisant, on se heurterait toutefois aux barrières de l'Etat fédéral suisse.
- Enfin, étant donné que les cantons abritant un domicile fiscal secondaire ne mènent pas leur propre procédure, ils sont tributaires, en ce qui concerne la taxation ou la facturation, du canton du domicile fiscal principal: tant que ce dernier n'a pas achevé la procédure de taxation, ils doivent patienter. Les procédures de recours ou autres retards dans le domicile fiscal principal déploient donc automatiquement des effets sur les domiciles fiscaux secondaires, même si ceux-ci ne sont pas concernés par les points litigieux.

2.5 Reprise par les domiciles fiscaux secondaires des déductions anorganiques et des déductions sociales du domicile fiscal principal

D'après l'auteur du postulat, le domicile fiscal secondaire devrait être obligé de reprendre, dans sa taxation, les déductions générales harmonisées du domicile fiscal principal, également en ce qui concerne le montant de ces déductions. Il en va de même pour les *déductions sociales*.

Cette exigence du postulat pourrait entraîner deux conséquences: d'une part, le domicile fiscal secondaire pourrait avoir à accorder, à un contribuable soumis à l'assujettissement secondaire, des déductions anorganiques plus élevées qu'en vertu de son droit cantonal, voire des déductions sociales que ce dernier ne prévoit pas. D'autre part, le contribuable ne pourrait pas faire valoir des déductions sociales qui n'existent que dans le canton du domicile fiscal secondaire et devrait se contenter des déductions - peut-être moins élevées - de son domicile fiscal principal. Cette situation entraînerait une inégalité de traitement entre les personnes ayant leur domicile fiscal principal dans le canton et seraient imposées selon le droit de ce canton, d'un côté, et les personnes ne disposant que d'un domicile fiscal secondaire dans ce canton et qui ne sont, donc, que partiellement soumises au droit de ce canton, de l'autre. En outre, une telle solution ne tiendrait pas compte du fait qu'au sein d'un même canton, les déductions sociales et les barèmes sont accordés entre eux de telle sorte que la charge fiscale soit équilibrée. En ce qui concerne la conception de ce système, les différences entre les cantons sont grandes. Une harmonisation des déductions sociales dérangerait cet équilibre.

2.6 Quelles sont les conséquences en cas d'imposition des intérêts passifs selon la proposition de l'auteur du postulat ?

2.6.1 Contexte

Comme il ressort des propositions de l'auteur du postulat, les intérêts passifs ne devraient plus être répartis en fonction des actifs et du revenu de la fortune. Ces intérêts devraient au contraire être répartis, à l'instar des déductions anorganiques et des déductions sociales, proportionnellement aux parts de revenus attribuées aux cantons.

Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de lutte contre les doubles impositions, les intérêts passifs sont en général répartis proportionnellement à l'état des actifs, et notamment en fonction des revenus de la fortune⁵⁵. Cette règle s'applique aussi bien aux intérêts passifs privés qu'aux intérêts passifs commerciaux. Il existe des *exceptions au principe de la répartition proportionnelle des intérêts passifs en fonction de la situation des actifs* dans le cadre des *sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite* ainsi que dans le cadre des *intérêts sur les crédits de construction*. En ce qui concerne la répartition fiscale intercantonale pour les associés de sociétés en nom collectif et de sociétés en commandite, on se fonde sur un *patrimoine spécial* et un *revenu spécial*. C'est pourquoi, pour les associés, les dettes et les intérêts passifs des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite ne sont pas pris en compte dans la répartition proportionnelle aux actifs. Au contraire, les dettes sont directement déduites de la fortune et les intérêts passifs sont déduits, en fonction de l'objet, du bénéfice de la société en nom collectif ou en commandite. Ainsi, seule la fortune nette de la société ou le bénéfice après déduction des intérêts passifs seront attribués au canton qui abrite le siège ou l'établissement stable de la société⁵⁶. Conformément à la pratique du Tribunal fédéral, les intérêts sur les crédits de construction concernant des immeubles de la fortune privée ne sont pas répartis proportionnellement aux actifs, mais attribués objectivement, comme des frais d'investissement, au canton dans lequel l'immeuble est sis. Les intérêts sur les crédits de construction sont considérés avant tout comme des frais d'investissement devant être déduits d'un futur bénéfice immobilier⁵⁷.

En vue du changement de méthode prévu par l'auteur du postulat, qui propose de passer de la répartition proportionnelle des intérêts passifs en fonction des actifs à un transfert proportionnel en fonction des parts de revenu attribuées aux cantons, on considérera ci-après qu'il n'est pas nécessaire d'apporter de modifications dans le domaine des exceptions en matière de sociétés en nom collectif ou en commandite et de crédits de construction. C'est pourquoi nous n'aborderons dans ce chapitre que les conséquences sur les cas relevant des règles de base, et non pas sur les cas exceptionnels.

2.6.2 Exemples

Nous allons illustrer ci-après, au moyen de quatre exemples concrets, les conséquences de la répartition des intérêts passifs comme propose de l'introduire l'auteur du postulat. Dans ces exemples, nous présentons tout d'abord la répartition des intérêts passifs conformément

⁵⁵ Betschart, *Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht*, § 24, n° 1 et 18)

⁵⁶ Betschart, op. cit., § 24 n° 25

⁵⁷ Betschart, op. cit., § 24 n° 26

à la jurisprudence actuelle du Tribunal fédéral (variante a) et, ensuite, la répartition préconisée par l'auteur du postulat (variante b).

Exemple 1:

Salarié avec domicile fiscal principal dans le canton de Zurich, possédant maison individuelle dans le canton de Zurich et maison de vacances dans les Grisons.

Variante a) Répartition des intérêts passifs d'après la jurisprudence du Tribunal fédéral.

fortune:	canton ZH	canton GR	total
titres et avoirs	400'000		400'000
valeur de répartition immeubles	720'000	690'000	1'410'000
total actifs	1'120'000	690'000	1'810'000
quotas d'actifs	61.88%	38.12%	100.00%
gage immobilier et autres dettes	-618'785	-381'215	-1'000'000
sous-total	501'215	308'785	810'000
différence entre val. de rép. et val. dét. impôt fort. ZH	80'000	76'667	156'667
	581'215	385'452	966'667
fortune imposable	581'000	385'000	966'000
revenus:	canton ZH	canton GR	total
valeur locative	32'000	24'000	56'000
frais d'entretien	-10'000	-8'000	-18'000
rendement des titres	8'000		8'000
rendement net de la fortune	30'000	16'000	46'000
quotas d'actifs:	61.88%	38.12%	100.00%
intérêts passifs répartis d'après les actifs	-15'470	-9'530	-25'000
sous-total	14'530	6'470	21'000
revenus de l'activité lucrative dépendante	180'000		180'000
dépenses professionnelles	-10'000		-10'000
parts aux revenus	184'530	6'470	191'000
quotas des revenus	96.61%	3.39%	100.00%
déductions réparties d'après les parts aux revenus:			
primes d'assurance	-2'319	-81	-2'400
versements en faveur de l'utilité publique	-3'865	-135	-4'000
	178'346	6'254	184'600
revenu imposable	178'300	6'200	184'600

Valeur de répartition des immeubles

La circulaire n° 22 du 21 novembre 2006 de la CSI règle les valeurs de répartition des immeubles. Cette circulaire établit les règles permettant d'évaluer les immeubles dans le cadre de la répartition fiscale intercantonale à partir de la période fiscale 1997/98. La valeur de répartition est exprimée en pour-cent de la valeur fiscale cantonale (répartition = distribution au prorata des parties concernées).

Exemple 1:

Salarié avec domicile fiscal principal dans le canton de Zurich, possédant maison individuelle dans le canton de Zurich et maison de vacances dans les Grisons.

Variante b) Répartition des intérêts passifs d'après la proposition de l'auteur du postulat.

fortune:	canton ZH	canton GR	total
titres et avoirs	400'000		400'000
valeur de répartition des immeubles	720'000	690'000	1'410'000
total actifs	1'120'000	690'000	1'810'000
quotas des actifs	61.88%	38.12%	100.00%
gage immobilier et autres dettes	-618'785	-381'215	-1'000'000
sous-total	501'215	308'785	810'000
différence entre val. de rép. et val. dét. impôt fort. ZH	80'000	76'667	156'667
	581'215	385'452	966'667
fortune imposable	<u>581'000</u>	<u>385'000</u>	<u>966'000</u>
revenus	canton ZH	canton GR	total
valeur locative	32'000	24'000	56'000
frais d'entretien	-10'000	-8'000	-18'000
rendement des titres	8'000		8'000
rendement net de la fortune	30'000	16'000	46'000
revenus de l'activité lucrative dépendante	180'000		180'000
frais professionnels	-10'000		-10'000
parts aux revenus	200'000	16'000	216'000
quotas des revenus	92.59%	7.41%	100.00%
déductions réparties d'après les parts aux revenus:			
primes d'assurance	-2'222	-178	-2'400
versements en faveur de l'utilité publique	-3'704	-296	-4'000
intérêts passifs répartis d'après les parts aux reven	<u>-23'148</u>	<u>-1'852</u>	<u>-25'000</u>
	170'926	13'674	184'600
revenu imposable	<u>170'900</u>	<u>13'600</u>	<u>184'600</u>

Exemple 2:

Salarié avec domicile fiscal principal dans le canton de Zurich, possédant maison individuelle dans le canton de Zurich et maison à plusieurs appartements dans le canton de Schaffhouse. Variante a) Répartition des intérêts passifs d'après la jurisprudence du canton de Zurich.

fortune:	canton ZH	canton SH	total
titres et avoirs	400'000		400'000
valeur de répartition immeubles	720'000	2'000'000	2'720'000
total actifs	1'120'000	2'000'000	3'120'000
quotas d'actifs	35.90%	64.10%	100.00%
gage immobilier et autres dettes	-789'744	-1'410'256	-2'200'000
sous-total	330'256	589'744	920'000
différence entre val. de rép. et val. dét. impôt fort. ZH	80'000	222'222	302'222
fortune imposable	410'256 <u>410'000</u>	811'966 <u>811'000</u>	1'222'222 <u>1'222'222</u>
revenus:	canton ZH	canton SH	total
valeur locative/revenu des loyers	32'000	141'000	173'000
frais d'entretien	-10'000	-41'000	-51'000
rendement des titres	8'000		8'000
rendement net de la fortune	30'000	100'000	130'000
quotas d'actifs	35.90%	64.10%	100.00%
intérêts passifs répartis d'après les actifs	-19'744	-35'256	-55'000
sous-total	10'256	64'744	75'000
revenus de l'activité lucrative dépendante	180'000		180'000
dépenses professionnelles	-10'000		-10'000
parts aux revenus	180'256	64'744	245'000
quotas de revenus	73.57%	26.43%	100.00%
déductions réparties d'après les parts aux revenus:			
primes d'assurance	-1'766	-634	-2'400
versements en faveur de l'utilité publique	-2'943	-1'057	-4'000
revenu imposable	175'547 <u>175'500</u>	63'053 <u>63'000</u>	238'600 <u>238'600</u>

Exemple 2:

Salarié avec domicile fiscal principal dans le canton de Zurich, possédant maison individuelle dans le canton de Zurich et maison à plusieurs appartements dans le canton de Schaffhouse. Variante b) Répartition des intérêts passifs d'après la proposition de l'auteur du postulat.

fortune:	canton ZH	canton SH	total
titres et avoirs	400'000		400'000
valeur de répartition immeubles	720'000	2'000'000	2'720'000
total actifs	1'120'000	2'000'000	3'120'000
quotas actifs	35.90%	64.10%	100.00%
gage immobilier et autres dettes	-789'744	-1'410'256	-2'200'000
sous-total	0	0	0
différence entre val. de rép. et val. dét. impôt fort. ZH	80'000	222'222	302'222
	410'256	811'966	1'222'222
fortune imposable	<u>410'000</u>	<u>811'000</u>	<u>1'222'000</u>
revenus:	canton ZH	canton SH	total
valeur locative/revenus des loyers	32'000	141'000	173'000
frais d'entretien	-10'000	-41'000	-51'000
rendement des titres	8'000		8'000
rendement net de la fortune	30'000	100'000	130'000
revenus de l'activité lucrative dépendante	180'000		180'000
dépenses professionnelles	-10'000		-10'000
parts aux revenus	200'000	100'000	300'000
quotas de revenus	66.67%	33.33%	100.00%
déductions réparties d'après les parts aux revenus:			
primes d'assurance	-1'600	-800	-2'400
versements en faveur de l'utilité publique	-2'667	-1'333	-4'000
intérêts passifs répartis d'après parts aux rev.	<u>-36'667</u>	<u>-18'333</u>	<u>-55'000</u>
	159'066	79'534	238'600
revenu imposable	<u>159'000</u>	<u>79'500</u>	<u>238'600</u>

Exemple 3:

Retraité avec domicile fiscal principal dans le canton de Zurich possédant maison à plusieurs appartements dans le canton de Bâle-ville.

Variante a) Répartition des intérêts passifs d'après la jurisprudence du Tribunal fédéral.

fortune:	canton ZH	canton BS	total
titres et avoirs	4'000'000		4'000'000
valeur de répartition des immeubles	0	3'150'000	3'150'000
total actifs	4'000'000	3'150'000	7'150'000
quotas d'actifs	55.94%	44.06%	100.00%
gage immobilier et autres dettes	-1'118'881	-881'119	-2'000'000
sous-total	2'881'119	2'268'881	5'150'000
différence entre val. de rép. et val. dét. impôt fort. ZH	0	350'000	350'000
fortune imposable	2'881'119 <u>2'881'000</u>	2'618'881 <u>2'618'000</u>	5'500'000 <u>5'500'000</u>
revenus:	canton ZH	canton BS	total
revenu des loyers		210'000	210'000
frais d'entretien		-50'000	-50'000
rendement des titres	40'000		40'000
revenu net de la fortune	40'000	160'000	200'000
quotas d'actifs:	55.94%	44.06%	100.00%
intérêts passifs répartis d'après les actifs	-27'972	-22'028	-50'000
sous-total	12'028	137'972	150'000
rente AVS	26'000		26'000
parts aux revenus	38'028	137'972	176'000
quotas de revenus	21.61%	78.39%	100.00%
déductions réparties d'après les parts aux revenus:			
primes d'assurance	-778	-2'822	-3'600
versements en faveur de l'utilité publique	-864	-3'136	-4'000
revenu imposable	36'386 <u>36'300</u>	132'014 <u>132'000</u>	168'400 <u>168'400</u>

Exemple 3:

Retraité avec domicile fiscal principal dans le canton de Zurich possédant maison à plusieurs appartements dans le canton de Bâle-ville.

Variante b) Répartition des intérêts passifs d'après la proposition de l'auteur du postulat.

fortune:	canton ZH	canton BS	total
titres et avoirs	4'000'000		4'000'000
valeur de répartition des immeubles		3'150'000	3'150'000
total actifs	4'000'000	3'150'000	7'150'000
quotas d'actifs	55.94%	44.06%	100.00%
gage immobilier et autres dettes	-1'118'881	-881'119	-2'000'000
sous-total	2'881'119	2'268'881	5'150'000
différence entre val. de rép. et val. dét. impôt fort. ZH	0	350'000	350'000
fortune imposable	2'881'119 <u>2'881'000</u>	2'618'881 <u>2'618'000</u>	5'500'000 <u>5'500'000</u>
revenus:	canton ZH	canton BS	total
revenu des loyers		210'000	210'000
frais d'entretien		-50'000	-50'000
rendement des titres	40'000		40'000
revenu net de la fortune	40'000	160'000	200'000
rente AVS	26'000		26'000
parts aux revenus	66'000	160'000	226'000
quotas de revenus	29.20%	70.80%	100.00%
déductions réparties d'après les parts aux revenus:			
primes d'assurance	-1'051	-2'549	-3'600
versements en faveur de l'utilité publique	-1'168	-2'832	-4'000
intérêts passifs répartis d'après parts aux rev.	-14'602	-35'398	-50'000
revenu imposable	49'179 <u>49'100</u>	119'221 <u>119'200</u>	168'400 <u>168'400</u>

Exemple 4:

Indépendant avec domicile fiscal principal dans le canton de Zurich, avec maison à plusieurs appartements dans le canton de Zurich et domicile professionnel dans le canton d'Argovie.

Variante a) Répartition des intérêts passifs d'après la jurisprudence du Tribunal fédéral.

fortune:	canton ZH	canton AG	total
titres et avoirs	800'000		800'000
valeur de répartition des immeubles	5'400'000		5'400'000
actifs commerciaux		500'000	500'000
total actifs	6'200'000	500'000	6'700'000
quotas d'actifs	92.54%	7.46%	100.00%
dettes commerciales	-277'612	-22'388	-300'000
gage immobilier et autres dettes	-4'071'642	-328'358	-4'400'000
sous-total	1'850'746	149'254	2'000'000
différence entre val. de rép. et val. dét. impôt fort. ZH	600'000	0	600'000
fortune imposable	2'450'746 <u>2'450'000</u>	149'254 <u>149'000</u>	2'600'000 <u>2'600'000</u>
revenus:	canton ZH	canton AG	total
valeur locative/revenu des loyers	420'000		420'000
frais d'entretien	-100'000		-100'000
rendement des titres	16'000		16'000
intérêts passifs commerciaux		12'000	12'000
intérêts du capital propre commerciaux		4'000	4'000
rendement net de la fortune	336'000	16'000	352'000
quotas d'actifs:	92.54%	7.46%	100.00%
intérêts passifs commerciaux répartis suivant les actifs	-11'104	-896	-12'000
intérêts passifs privés répartis suivant les actifs	-122'149	-9'851	-132'000
sous-total	202'747	5'253	208'000
compensation intérêts sur capitaux propres commerciaux		-4'000	-4'000
revenus de l'activité lucrative indépendante		400'000	400'000
cotisations au pilier 3a		-20'000	-20'000
parts aux revenus	202'747	381'253	584'000
quotas des revenus	34.72%	65.28%	100.00%
Déductions réparties d'après les parts aux revenus:			
primes d'assurance	-833	-1'567	-2'400
revenu imposable	201'914 <u>201'900</u>	379'686 <u>379'600</u>	581'600 <u>581'600</u>

Exemple 4:

Indépendant avec domicile fiscal principal dans le canton de Zurich, avec maison à plusieurs appartements dans le canton de Zurich et domicile professionnel dans le canton d'Argovie.

Variante b) Répartition des intérêts passifs d'après la proposition de l'auteur du postulat.

fortune:	canton ZH	canton AG	total
titres et avoirs	800'000		800'000
valeur de répartition des immeubles	5'400'000		5'400'000
actifs commerciaux		500'000	500'000
total actifs	6'200'000	500'000	6'700'000
quotas d'actifs	92.54%	7.46%	100.00%
dettes commerciales	-277'612	-22'388	-300'000
gage immobilier et autres dettes	-4'071'642	-328'358	-4'400'000
sous-total	1'850'746	149'254	2'000'000
différence entre val. de rép. et val. dét. impôt fort. ZH	600'000	0	600'000
fortune imposable	2'450'746 <u>2'450'000</u>	149'254 <u>149'000</u>	2'600'000 <u>2'600'000</u>
revenus:	canton ZH	canton AG	total
valeur locative/revenu des loyers	420'000		420'000
frais d'entretien	-100'000		-100'000
rendement des titres	16'000		16'000
intérêts passifs commerciaux		n/a	n/a
compensation intérêts sur capitaux propres commerciaux		n/a	n/a
rendement net de la fortune	336'000	0	336'000
revenus de l'activité lucrative indépendante		400'000	400'000
intérêts passifs commerciaux		12'000	12'000
cotisations au pilier 3a		-20'000	-20'000
parts aux revenus	336'000	392'000	728'000
quotas de revenus	46.15%	53.85%	100.00%
déductions réparties d'après les parts aux revenus:			
primes d'assurance	-1'108	-1'292	-2'400
intérêts passifs répartis d'après les parts aux revenus	-66'462	-77'538	-144'000
revenu imposable	268'430 <u>268'400</u>	313'170 <u>313'100</u>	581'600 <u>581'600</u>

n/a = non applicable

Dans l'exemple 4, les intérêts d'un indépendant ne peuvent pas encore être distribués au niveau du revenu de l'activité lucrative indépendante, conformément à la proposition Amherd, étant donné que la répartition devrait se faire sur la base des revenus nets. Or ces derniers ne sont pas encore connus (et ne peuvent pas être calculés) à ce stade de la répartition fiscale. Dans le système actuel, les intérêts commerciaux au niveau du revenu de l'activité lucrative indépendante sont répartis selon les mêmes règles (état des actifs), déjà entre les cantons concernés par le revenu de l'activité lucrative indépendante.

2.6.2.1 Conséquences de la répartition des intérêts passifs d'après la proposition de l'auteur du postulat; commentaire des exemples 1 à 4

L'*exemple 1* est l'exemple typique du propriétaire d'un appartement de vacances ou d'une maison de vacances. Dans l'exemple, la maison de vacances située dans les Grisons correspond à une part de 38,12 % du total des actifs. Dans le cadre de la répartition proportionnelle des intérêts passifs, on attribue donc 38,12 % des intérêts passifs aux Grisons (répartition d'après l'état des actifs). En cas de répartition des intérêts passifs conformément à la proposition de l'auteur du postulat, on se fonde sur la part des revenus dans les Grisons, qui ne s'élève qu'à 7,41 %. Par conséquent, les Grisons ne devraient reprendre que 7,41 % du total des intérêts passifs. Dans la situation de l'exemple 1, le revenu imposable dans *le domicile fiscal principal se verrait donc réduit* tandis que le revenu imposable dans le domicile fiscal secondaire passerait de 6200 fr. selon la variante a) à 13 600 fr. selon la variante b). Par rapport au statu quo, les Grisons pourraient donc imposer 7400 fr. de plus, soit une augmentation de 120 %.

Dans l'*exemple 2*, le contribuable est propriétaire d'une maison familiale dans le canton de Zurich et d'un immeuble abritant plusieurs appartements dans le canton de Schaffhouse. Dans ce cas, l'immeuble dans le canton de Schaffhouse correspond à une part de 64,10 % du total des actifs. Dans le cadre de la répartition proportionnelle des intérêts passifs, on attribue donc 64,10 % des intérêts passifs au canton de Schaffhouse. En cas de répartition des intérêts passifs conformément à la proposition de l'auteur du postulat, on se fonde sur la part des revenus réalisés dans le canton de Schaffhouse, qui ne s'élève qu'à 33,33 %. Par conséquent, le canton de Schaffhouse ne devrait reprendre que 33,33 % du total des intérêts passifs. Dans la situation de l'exemple 2, le revenu imposable dans *le domicile fiscal principal se verrait donc réduit* tandis que le revenu imposable dans le canton du domicile secondaire passerait de 63 000 fr. selon la variante a) à 79 500 fr. selon la variante b). Par rapport au statu quo, le canton de Schaffhouse pourrait donc imposer 16 500 fr. de plus, soit une augmentation de 26 %.

Dans l'*exemple 3*, le contribuable (retraité) est propriétaire d'une maison à plusieurs appartements dans le canton de Bâle-Ville. Dans le cas présent, la maison dans le canton de Bâle-Ville correspond à une part de 44,06 % du total des actifs. Dans le cadre de la répartition proportionnelle des intérêts passifs, on attribue donc 44,06 % des intérêts passifs au canton de Bâle-Ville. En cas de répartition des intérêts passifs conformément à la proposition de l'auteur du postulat, on se fonde sur la part des revenus réalisés dans le canton de Bâle-Ville, qui s'élève à 70,80 %. Par conséquent, le canton de Bâle-Ville devrait reprendre 70,80 % du total des intérêts passifs. Dans la situation de l'exemple 3, le revenu imposable dans *le domicile fiscal principal se verrait donc augmenté* tandis que le revenu imposable dans le canton du domicile secondaire passerait de 132 000 fr. selon la variante a) à 119 200 fr. selon la variante b). Par rapport au statu quo, le canton de Bâle-Ville pourrait donc imposer 12 800 fr. de moins, soit une baisse de 10 %.

Dans l'*exemple 4*, le contribuable est propriétaire d'une maison à plusieurs appartements dans son canton de domicile, Zurich. Il exerce une activité lucrative indépendante dans le canton d'Argovie. Dans le cas présent, les actifs commerciaux dans le canton d'Argovie correspondent à une part de 7,46 % du total des actifs. Dans le cadre de la répartition proportionnelle des intérêts passifs, on attribue donc 7,46 % des intérêts passifs (commerciaux et privés) au canton d'Argovie. En cas de répartition des intérêts passifs conformément à la proposition de l'auteur du postulat, on se fonde sur la part des revenus réalisés dans le canton d'Argovie, qui s'élève à 53,85 %. Par conséquent, le canton

d'Argovie devrait reprendre 53,85 % du total des intérêts passifs. Dans la situation de l'exemple 4, le revenu imposable dans *le domicile fiscal principal se verrait donc augmenté* tandis que le revenu imposable dans le canton de l'activité lucrative indépendante passerait de 379 600 fr. selon la variante a) à 313 100 fr. selon la variante b). Par rapport au statu quo, le canton dans lequel l'activité lucrative est exercée pourrait donc imposer 66 500 fr. de moins, soit une baisse de 18 %.

Les exemples 1 à 4 montrent que les propositions de l'auteur du postulat entraîneraient dans tous les cas un décalage de l'assiette fiscale en faveur ou au détriment du canton du domicile fiscal principal et, par effet de ricochet, en faveur ou au détriment du canton abritant le domicile fiscal secondaire, le lieu commercial ou l'établissement stable. L'ampleur de ce décalage dépend notamment de la différence entre la part en pour-cent au total des actifs et la part en pour-cent au revenu. Par exemple, si un canton de domicile principal abrite une part de 20 % des actifs et une part de 18 % des revenus, il n'en résulte qu'un décalage relativement faible en ce qui concerne la répartition des intérêts passifs. En revanche, si la part des actifs se monte, par exemple, à 20 % et la part des revenus à 4 %, le décalage au niveau de la répartition des intérêts passifs est nettement plus important; le décalage au niveau des revenus imposables serait donc également plus important. La répartition intercantonale des intérêts passifs sur la base des parts de revenus, telle que la propose l'auteur du postulat, pourrait donc entraîner des distorsions importantes en ce qui concerne les revenus imposables des cantons concernés (exemple 4), en particulier en cas de répartition intercantonale avec exercice d'une activité lucrative indépendante dans un canton autre que le canton de domicile. En réalité, il n'y aurait pas de décalage de l'assiette fiscale que si le pourcentage de la part des actifs correspondait exactement au pourcentage de la part des revenus, ce qui est rarement le cas en pratique.

Résumé

La proposition de l'auteur du postulat de supprimer la répartition des intérêts passifs en fonction de l'état des actifs et du rendement de la fortune n'est pas recommandable, notamment pour les raisons suivantes:

L'imposition porte sur la fortune nette, c'est-à-dire sur la somme des actifs bruts après déduction des dettes. Les dettes sont en réalité des éléments de fortune négatifs. Or, les règles qui s'appliquent à la fortune sont déterminantes aussi pour les rendements qui en découlent. De même, les intérêts passifs, qui sont l'inverse des rendements de la fortune, sont étroitement liés à la fortune. A ce titre, les intérêts passifs sont donc considérés comme une charge grevant les rendements de la fortune⁵⁸. D'un point de vue objectif, il est donc correct de répartir les dettes et les intérêts de la dette proportionnellement aux actifs imposables dans les cantons concernés et aux rendements de la fortune. La répartition proportionnelle des dettes et des intérêts de la dette est jugée nettement plus simple à appliquer que l'attribution objective, qui ne pourrait être appliquée sans un surcroît de charge important que dans des situations simples⁵⁹. Dans le cadre de la répartition objective, on créerait en outre de nouvelles possibilités d'optimisation fiscale. La répartition proportionnelle aux revenus nets prévue par la pratique en vigueur, qui est déterminante pour les déductions anorganiques non liées à un certain revenu et pour les déductions sociales, entraînerait *un décalage très important de l'assiette fiscale*. Les cantons abritant des résidences pourraient continuer d'imposer les rendements qui découlent de ces résidences mais ne devraient en général accorder des déductions que sur des intérêts passifs très faibles. Ces déductions

⁵⁸ Betschart, op. cit., § 24, n° 20

⁵⁹ Betschart, op. cit., § 24, n° 18

devraient alors être accordées par le canton abritant un domicile fiscal principal ou le domicile commercial, car ce canton impose en général le revenu de l'activité lucrative.

Dans chaque cas, l'ampleur des décalages de l'assiette fiscale dépend de l'importance de la différence entre le pourcentage de la part des actifs et le pourcentage de la part aux revenus. Si le décalage se fait en faveur ou au détriment du domicile fiscal principal, c'est-à-dire en faveur ou au détriment du canton abritant un immeuble, un domicile commercial ou un établissement stable, dépend également de chaque cas particulier (voir ch. 2.6.3 ci-après).

2.6.3 Conséquences agrégées⁶⁰ de la répartition des intérêts passifs d'après la proposition de l'auteur du postulat

Sachant qu'un changement au niveau de la répartition des intérêts passifs entraînerait, dans chaque cas, un décalage du revenu imposable entre le canton du domicile fiscal principal et le canton abritant un immeuble, un domicile commercial ou un établissement stable, il serait hautement intéressant de connaître les conséquences globales sur les flux fiscaux entre les cantons.

Afin de déterminer les conséquences de façon fiable, il faudrait recalculer toutes les répartitions fiscales intercantionales que les cantons ont établies pour une période fiscale donnée en appliquant la méthode de répartition des intérêts passifs préconisée par l'auteur du postulat. On pourrait alors comparer les résultats des deux méthodes. *Vu la complexité d'une telle simulation, il est pratiquement impossible, sans un surcroît démesuré de travail, de se prononcer scientifiquement sur les effets globaux d'un changement de méthode de répartition des intérêts passifs.*

On peut néanmoins souligner qu'une grande partie des cas de répartition fiscale intercantonale concernent des contribuables qui possèdent un appartement de vacances ou une maison de vacances dans un autre canton et y fondent un domicile fiscal spécial (voir exemple 1 ci-devant). Dans la plupart des cas, les propriétaires de tels immeubles (résidences secondaires) vivent dans de bonnes à très bonnes conditions financières. Dans ces cas tout au moins, on peut considérer qu'un changement du système de répartition des intérêts passifs (introduction de la répartition des intérêts passifs en fonction des parts de revenus) aurait tendance à entraîner un décalage de l'assiette fiscale des cantons abritant le domicile fiscal principal vers les cantons abritant un domicile fiscal spécial.

IV Conclusions

- Pour mettre en œuvre de façon équitable la modification proposée par l'auteur du postulat, à savoir que seul le canton de domicile est habilité à effectuer la taxation, il faudrait entreprendre une harmonisation matérielle des déductions sociales (montants exonérés), ce qui rendrait nécessaire une modification de la Constitution fédérale (art. 129, al. 2, Cst.).
- Une harmonisation matérielle des déductions sociales (montants exonérés) dans le cadre des impôts directs serait contraire au système fiscal fédéral de la Suisse.

⁶⁰ Agréger: accumuler, additionner, réunir, joindre

- Le fait de limiter les modifications aux seules personnes physiques comme le propose l'auteur du postulat (les personnes morales ne seraient pas concernées) pourrait entraîner des inégalités de traitement (par ex. en ce qui concerne les procédures de recours, la répartition des intérêts passifs). Le droit en matière de doubles impositions n'en sortirait pas simplifié.
- La proposition de l'auteur du postulat selon laquelle seul le canton de domicile (domicile fiscal principal) mènerait la procédure de taxation comporte le risque de rendre cette procédure plus onéreuse pour ce canton (procédure impliquant plusieurs parties). Faute de bases juridiques suffisamment étayées, les domiciles fiscaux secondaires ne seraient habilités qu'à formuler des requêtes. Si la procédure devait prendre du retard dans le canton de domicile, ce retard se répercuterait sur la procédure de taxation et de perception du domicile fiscal secondaire.
- Etant donné que les cantons connaissent dans leurs législations fiscales différentes méthodes pour atténuer les doubles impositions économiques (procédure d'imposition partielle ou application de taux partiels), il pourrait s'ensuivre que le domicile fiscal secondaire se voie contraint d'appliquer une taxation qui ne trouve pas de base dans son droit cantonal.
- Le fait que le domicile fiscal secondaire reprenne les déductions anorganiques et les déductions sociales du domicile fiscal principal, comme le propose l'auteur du postulat, pourrait entraîner une inégalité de traitement des contribuables.
- Pour assurer une charge fiscale équilibrée au sein des cantons, les déductions sociales et les barèmes sont accordés entre eux. En ce qui concerne la manière dont les cantons réalisent cet équilibre, elle varie fortement d'un canton à un autre. Une harmonisation des déductions sociales à l'échelle de la Suisse pourrait perturber cet équilibre dans les cantons.
- Un changement de la répartition des intérêts passifs en faveur de la répartition proportionnelle en fonction des parts de revenus pourrait entraîner des décalages au niveau de la répartition des intérêts passifs et, par ricochet, au niveau des recettes fiscales des cantons concernés. L'ampleur de ce décalage dépend notamment de la différence entre la part au total des actifs et la part au revenu. Si le décalage se fait en faveur ou au détriment du domicile fiscal principal, c'est-à-dire en faveur ou au détriment du canton abritant un immeuble, un domicile commercial ou un établissement stable, *dépend de chaque situation concrète*.

En ce qui concerne les *conséquences agrégées d'un changement de méthode*, il est pratiquement impossible, vu la complexité de la question, de se prononcer *sur les effets globaux* d'un changement de méthode sans un surcroît démesuré de travail. Tout porte cependant à croire qu'une telle modification aurait très peu de chances de respecter la neutralité fiscale pourtant souhaitée par l'auteur du postulat (aucun changement en ce qui concerne les recettes fiscales des cantons).

- En créant une loi sur la répartition fiscale intercantonale, on ouvrirait la porte à des demandes subséquentes. Par exemple, quelqu'un pourrait demander que les éléments du revenu soient distribués en fonction de nouvelles règles (on pourrait demander par exemple que les revenus des salariés soient répartis entre le lieu de domicile et le lieu de travail).
- Si les règles de la répartition fiscale intercantonale étaient modifiées au niveau du droit fédéral, on ne pourrait pas exclure des répercussions sur le droit international en matière de doubles impositions.

- La simplification la plus radicale des règles de répartition fiscale intercantonale consisterait probablement à introduire une loi unique régissant les impôts directs tout à la fois de la Confédération, des cantons et des communes. N'échapperaient à l'harmonisation que les barèmes et les montants exonérés des cantons et des communes. Toutefois, cette solution radicale n'aurait très probablement aucune chance au niveau politique dans le contexte du système fiscal fédéral de la Suisse.
- Tant le droit procédural actuel que les modifications possibles présentent des avantages et des inconvénients. Le comité de la Conférence des directeurs cantonaux des finances, qui a pris connaissance du projet de rapport le 22 mars 2013, partage ce point de vue ainsi que les autres conclusions du rapport. Dans sa prise de position, il a attiré l'attention sur le fait qu'une révision de la LTF permettrait de tenir compte, au moins en partie, de la demande de simplification formulée par l'auteur du postulat (abandon de l'obligation d'épuiser les voies de recours cantonales en cas de recours au motif d'une double imposition, accès direct au Tribunal fédéral).

Compte tenu de ces arguments, le conseil fédéral charge le Département fédéral de justice et police (DFJP) d'examiner conjointement avec le Département fédéral des finances (DFF) s'il est possible de prévoir une exception à l'obligation d'épuiser les voies de recours cantonales pour les recours formés au motif d'une double imposition.