

L'interdiction de la double imposition par les cantons
(art. 127, al. 3, Cst.)

Proposition de nouvelle réglementation
au niveau de la loi

en vue d'une considérable
simplification administrative

La teneur de l'art. 127, al. 3, Cst. est la suivante: «*La double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires.*»

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 (en particulier la jurisprudence concernant l'ancien art. 46, al. 2, aCst.).

Problèmes:

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. La formation à ce système pour les employés des administrations fiscales tout comme pour ceux des fiduciaires et pour les conseillers fiscaux entraîne une charge considérable.

Il est donc urgent de simplifier le système sur la forme comme sur le fond.

Obtenir une assistance juridique est très compliqué pour le contribuable (et, dans au moins un canton, nécessite dorénavant l'épuisement préalable des voies de recours).

C'est pratiquement entièrement au contribuable qu'il incombe, de sa propre initiative, de faire respecter l'interdiction de la double imposition par les cantons. Les contribuables doivent défendre leurs droits dans plusieurs cantons.

Une telle solution est extrêmement préjudiciable au contribuable. Le contribuable devrait pouvoir compter sur les autorités fiscales des cantons concernés pour faire respecter d'office l'interdiction de la double imposition.

C'est pourquoi la responsabilité principale d'éliminer toute double imposition par les cantons devrait incomber au fisc.

Dans le cadre des taxations dans plusieurs cantons, en vigueur aujourd'hui, la charge administrative liée à la taxation est considérable, d'autant que les règles qui régissent le partage d'impôts entre les divers cantons et 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, par peur des frais de recours.

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.

Idée (1) concernant les impôts sur le revenu des personnes physiques:

Une simplification considérable du droit quant au fond et à la forme doit être entreprise en observant les principes suivants:

1. Dorénavant, seul le canton du domicile procède encore à la taxation.
2. Les autres cantons concernés reprennent la taxation du canton du domicile et lui présentent uniquement le décompte de la part du revenu imposable total qui leur échoit, part qu'ils peuvent imposer au taux applicable au revenu imposable global.
3. Objectif de la neutralité: la nouvelle solution doit viser à n'entraîner en principe aucune altération des revenus fiscaux des cantons. Il est possible que la charge fiscale de certains contribuables soit modifiée; l'on doit cependant veiller à ce que les conséquences de la simplification soient globalement réparties entre les cantons.
4. Simplification considérable du droit quant au fond et à la forme

Solution dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes.

Idée de base: sur le plan de la procédure:

- Les contribuables ne sont plus taxés que dans leur canton de domicile.
- Le canton du domicile détermine également dans quelle proportion les éléments imposables fixés dans la taxation sont également imposables dans un autre canton.
- Par conséquent: le canton du domicile taxe la totalité du revenu net imposable pour lui-même et pour les autres cantons concernés, pour ce qui a trait aux impôts cantonaux et communaux, d'après son propre droit fiscal cantonal harmonisé.
- Les autres cantons concernés ne procèdent à aucune taxation. Ils soumettent uniquement au canton du domicile ou du siège des *demandes* relatives à la taxation et peuvent contester les décisions fiscales du canton du domicile, pour autant qu'elles les concernent, en règle générale directement devant le Tribunal fédéral.
- Les autres cantons concernés reprennent les éléments imposables de la taxation du canton du domicile et présentent uniquement le décompte de la part du revenu imposable total qui leur échoit.

Sur le plan matériel:

- Le canton du domicile procède à la taxation de l'ensemble du revenu imposable (comme c'est déjà le cas aujourd'hui dans le cadre de l'impôt fédéral direct).
- Il applique ce faisant la déduction des frais d'acquisition du revenu, les déductions sociales et la déduction des intérêts passifs conformément à son droit fiscal, même en vue de la répartition intercantonale.
- Afin de garantir l'égalité de traitement entre tous les propriétaires, seules les *valeurs locatives* sont calculées d'après le droit du canton où est situé l'immeuble, lequel canton soumet une demande correspondante au canton du domicile.
- La déduction des dettes et des intérêts passifs en fonction des actifs doit être supprimée, ce système étant bien trop complexe. Les intérêts passifs peuvent bien entendu toujours être déduits, cependant ils ne peuvent dorénavant plus l'être qu'en proportion de la part des revenus qui échoit aux cantons (ce qui se fait de manière automatique).

Schéma pour une solution matérielle visant à éliminer toute forme de double imposition par les cantons (à inscrire dans la LHID)

Canton du domicile:

Détermination de tous les éléments imposables imputables au contribuable:

Canton du domicile	Canton où est situé le lieu d'exploitation de l'entreprise	Canton où est situé l'établissement stable	Canton où est situé l'immeuble
Revenu, assujettissement à raison du rattachement personnel (art. 3 LHID)	Revenu, assujettissement à raison du rattachement économique en cas de domicile fiscal dans un autre canton (art. 4, al. 1, LHID)	Revenu, assujettissement à raison du rattachement économique en cas de domicile fiscal dans un autre canton (art. 4, al. 1, LHID)	Revenu, assujettissement à raison du rattachement économique en cas de domicile fiscal dans un autre canton (art. 4, al. 1, LHID)
en principe, assujettissement illimité pour l'ensemble des autres revenus	assujettissement limité pour les revenus réalisés au lieu d'exploitation de l'entreprise	assujettissement limité pour les revenus réalisés par l'établissement stable	assujettissement limité pour les revenus provenant d'immeubles situés dans le canton (détenion ou jouissance d'immeubles, courtage ou commerce immobilier)
Eléments déterminés d'après les règles du canton du domicile	Eléments déterminés d'après les règles du canton du domicile	Eléments déterminés d'après les règles du canton du domicile	Eléments déterminés d'après les règles du canton du domicile, sauf valeur locative déterminée d'après les règles du canton où est situé l'immeuble

Taxation et répartition:

Revenu brut: il comprend tous les revenus réalisés dans le canton du domicile, dans le canton où est situé le lieu d'exploitation de l'entreprise, dans le canton où est situé l'établissement stable et dans le canton où est situé l'immeuble.

./ Frais d'acquisition du revenu (sans les intérêts passifs) (art. 9, al. 1 et art. 10 LHID, frais déterminés d'après le droit fiscal harmonisé du canton du domicile)

= Revenu net

./ Déductions sociales (déterminées d'après le droit fiscal du canton du domicile)

./ Intérêts passifs (déterminés d'après le droit fiscal du canton du domicile)

= Totalité du revenu imposable (= substance fiscale déterminante pour tous les cantons).

Répartition entre les cantons de l'assiette fiscale constituée par la totalité du revenu imposable

La totalité du revenu imposable est déterminante pour tous les cantons concernés par la répartition. Pour la taxation afférente aux impôts des autres cantons, le canton du domicile divise l'assiette constituée par le revenu imposable en proportion des parts des cantons concernés au revenu net.

Cela signifie que les intérêts passifs ne sont plus répartis en proportion des actifs, mais automatiquement (c'est-à-dire sans qu'une répartition ou qu'un calcul spécial soient effectués), en proportion du revenu net réalisé dans chaque canton.

Exemple: un cuisinier habite à Viège/VS, canton dans lequel il travaille comme enseignant à temps partiel dans une école professionnelle. Il exploite toute l'année un restaurant situé à Spiez/BE qu'il dirige depuis son domicile à Viège. L'été, il tient également une buvette au Lac Noir/FR. Enfin, il donne un immeuble en location à des tiers dans le canton de Soleure.

TOTAL	Canton du domicile VS	Canton où est situé le lieu d'exploitation de l'entreprise BE	Canton où est situé l'établissement stable FR	Canton où est situé l'immeuble SO
Revenu brut	50 000	65 000	30 000	25 000
Total: 170 000	Revenu provenant de l'activité d'enseignant à l'école professionnelle de Brigue	Revenu provenant de l'exploitation du restaurant à Spiez	Revenu provenant de l'exploitation estivale de la buvette au Lac Noir	Revenu provenant de la location de l'immeuble à Soleure
./. Frais d'acquisition du revenu (sans les intérêts passifs) =	./. 10 000	./. 35 000	./. 20 000	./. 5000
Revenu net:	40 000	30 000	10 000	20 000
<u>Total: 100 000</u>				
Part au revenu net total:				
100 %	40 %	30 %	10 %	20 %
./. Déductions sociales				
15 000				
./. Intérêts passifs				
35 000				
Revenu imposable				
Total = 50 000				
Répartition entre les cantons en fonction de leur part au revenu net	VS imposé	BE imposé	FR imposé	SO imposé
Totaux:				
100 %	40 % de	30 % de	10 % de	20 % de
50 000	50 000	50 000	50 000	50 000
50 000	soit 20 000 imposé au taux applicable à 50 000	soit 15 000 imposé au taux applicable à 50 000	soit 5 000 imposé au taux applicable à 50 000	soit 10 000 imposé au taux applicable à 50 000

Résultat:

Les frais d'acquisition du revenu sont entièrement déduits.

Les intérêts passifs sont entièrement déduits.

Les déductions sociales sont entièrement effectuées.

Le contribuable est entièrement imposé, mais il ne doit plus payer davantage d'impôts que s'il était assujéti uniquement dans le canton de son domicile.

Le contribuable n'est ni avantageé ni désavantageé par rapport aux contribuables uniquement assujéti dans le canton de son domicile. Il est entièrement satisfait à l'interdiction de la double imposition par les cantons.

La charge administrative afférente à la taxation est considérablement réduite, car 1) seul un canton procède à la taxation, 2) les autres cantons reprennent la taxation que ce dernier a effectuée et 3) en cas de taxation conforme au droit, la double imposition par les cantons est constamment exclue et le nombre de recours s'en trouve réduit.

Le contribuable n'est pas contraint de jouer un rôle actif.

Une telle procédure de taxation est plus économique et plus claire et compréhensible.

7 mai 2009/

16 juin 2009, Martin Arnold