

CH_VB ad 97.445 vom 4. Mai 1998

Bundesverwaltung, 1998-05-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_ad_97.445

FR: CH_VB ad 97.445 du 4 mai 1998

IT: CH_VB ad 97.445 del 4 maggio 1998

Erwägungen

E. 9

septembre 1998 Au nom du Conseil fédéral suisse: Le président de la Confédération, Cotti
Le chancelier de la Confédération, Couchepin 4348 1998-473

Avis Situation Le 14 décembre 1990, les Chambres fédérales ont adopté la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFO) et la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). La LIFO a remplacé l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD). En édictant la LIFO et la LHID, le législateur concrétisait l'article 42ⁱ inlucis (harmonisation fiscale) de la constitution adopté en votation populaire le 12 juin 1977. D'après cet article, la Confédération s'emploie, avec la collaboration des cantons, à harmoniser les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. La LHID est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993; la LIFO, le 1^{er} janvier 1995. Ces lois se fondent en principe sur le système de l'imposition bisannuelle *praenumerando*, car le Parlement n'a pas donné suite à la proposition du Conseil fédéral préconisant d'obliger les cantons à passer au système de l'imposition annuelle *postnumerando* dans un délai de huit ans à partir de l'entrée en vigueur de la LHID. Toutefois, ces lois prévoient que les cantons peuvent introduire le système de l'imposition annuelle *postnumerando* (art. 16 LHID et 41 LIFO). Jusqu'à l'année fiscale en cours, seul le canton de Baie-Ville applique ce système d'imposition. Les articles 69 LHID et 218 LIFO contiennent des dispositions transitoires pour le passage à l'imposition annuelle *postnumerando*, qui imposent la procédure de la différence d'impôt. Le passage de la taxation annuelle ou bisannuelle *praenumerando* à la taxation annuelle *postnumerando* ouvre une brèche de calcul d'une durée de un ou deux ans. Cette période de un ou deux ans précédant le changement du système d'imposition dans le temps ne constitue jamais une période de calcul. La procédure de la différence d'impôt comble cette lacune puisque l'impôt le plus élevé résultant de deux taxations différentes est dû pour l'année suivant le changement de système. La première taxation se base sur le revenu obtenu pendant la brèche de calcul, donc sur la période de taxation de un ou deux ans précédant le changement (taxation sur la base du revenu présumé), alors que la deuxième se base sur le revenu de l'année suivant le changement (taxation sur la base du revenu acquis). Seul l'impôt le plus élevé établi sur la base de ces deux taxations est dû. La procédure de la différence d'impôt repose donc sur une période de deux années civiles (pour les cantons à imposition annuelle *praenumerando*) ou de trois années civiles (pour la Confédération et les cantons à imposition bisannuelle *praenumerando*). Il n'y a qu'une exception au système de la différence d'impôt pour l'imposition des revenus extraordinaires obtenus pendant l'année précédant le changement. Sont considérés comme des revenus extraordinaires les capitaux versés en remplacement de prestations périodiques, les gains de loterie ou d'autres institutions semblables, les indemnités obtenues pour la cessation d'une activité ou la renonciation à l'exercice d'une

activité ou d'un droit. En matière de fortune commerciale, ce sont les gains en capital, les réévaluations comptables, la dissolution de réserves et la renonciation à des amortissements ou à des provisions justifiées par l'usage commercial. Ces revenus extraordinaires sont soumis à un impôt annuel séparé. La procédure de la différence d'impôt ne permet pas d'éviter que des revenus ordinaires (p. ex. salaire ou rendement de la fortune) exceptionnellement élevés ne tombent dans la brèche de calcul. Cette substance fiscale exceptionnellement élevée est donc perdue pour une période de calcul (annuelle ou bisannuelle) si ces revenus se répartissent également entre les années de la brèche de calcul.

4349

2 Proposition de l'initiative parlementaire Pour les contribuables qui auraient droit à la déduction des dépenses particulièrement élevées qu'ils ont effectuées pendant les années concernées par le changement de l'imposition, la procédure de la différence d'impôt a pour conséquence que ces dépenses influencent fortement les bases de taxation concernées, mais qu'elles n'entrent pas dans la période fiscale prise en compte pour la taxation l'année fiscale suivant le changement. En d'autres termes, ces dépenses élevées et parfois uniques tombent dans une brèche de calcul. Le développement de l'initiative parlementaire porte principalement sur les charges extraordinaires pour les immeubles. Etant donné que ces dépenses ne sont pas déductibles dans le cadre de la procédure de la différence d'impôt, il faudrait craindre le report de certains travaux de construction et s'attendre par conséquent à une forte diminution du volume des investissements pendant les deux ou trois ans concernés. L'initiative parlementaire préconise donc de prendre spécialement en considération les dépenses extraordinaires en modifiant les articles 69 LHID et 218 LIFO.

3 Proposition de la CER-N Le commentaire des propositions de la CER-N concernant les articles 69 LHID et 218 LIFO montre qu'elles vont plus loin que la demande de l'initiative. Par exemple, la modification décidée par la CER-N ne se limite pas à prendre en compte les dépenses extraordinaires en cas de changement de l'imposition dans le temps, mais revient à changer de système puisque la procédure de la différence d'impôt du droit actuel serait remplacée par la procédure de l'impôt annuel. En raison du passage à la procédure de l'impôt annuel, les articles 69 LHID et 218 LIFO sont conçus autrement. Contrairement au droit en vigueur, la CER-N propose de mentionner également les revenus extraordinaires dans la loi. Pour les charges extraordinaires, son projet ne tient pas seulement compte des frais d'entretien des immeubles, mais aussi d'autres dépenses qui ne se produisent en principe qu'une fois pendant la vie active, comme le rachat d'années de cotisation dans le cadre du deuxième pilier, les frais de perfectionnement ou de reconversion professionnelle ainsi que les frais de maladie, d'accident ou d'invalidité. De plus, le projet de la CER-N se base sur une énumération complète des revenus extraordinaires qui seraient soumis à l'impôt annuel. Il contient également un catalogue complet de diverses charges extraordinaires dont il faudrait tenir compte. D'après le 4^e alinéa des articles précités, les cantons pourraient décider s'ils veulent tenir compte des charges extraordinaires pendant la période fiscale précédant le changement ou pendant celles qui suivent ce changement. Après avoir envisagé de fixer l'entrée en vigueur de cette modification au 1^{er} janvier 2001, la CER-N a décidé de tenir compte d'une intervention commune des cantons de Zurich et de Thurgovie du 19 juin 1998 et propose d'avancer l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 1999. Ces deux cantons s'étaient déclarés disposés, compte tenu du choix que leur laissait le 4^e alinéa des articles précités et de l'harmonisation verticale du droit transitoire, de passer à la procédure de l'impôt annuel pour l'impôt fédéral direct dans le cadre des dispositions qu'ils prennent pour changer leur imposition dans le temps au 1^{er} janvier 1999.

Si la modification proposée entrerait en vigueur le 1er janvier 1999, la Confédération et 25 cantons appliqueraient le même droit transitoire. Le canton de Baie-Ville, qui applique l'imposition postnumerando depuis longtemps, l'a introduite le 1er janvier 1995 déjà pour l'impôt fédéral direct en se conformant à la procédure de la différence d'impôt. Le 6e alinéa des articles 69 LHID et 218 LIFO a donc pour but de tenir compte des inconvénients qu'entraînerait la modification du droit transitoire pour les contribuables de ce canton.

4 Avis du Conseil fédéral Le résultat de la procédure de consultation des administrations fiscales cantonales montre que la grande majorité des cantons jugent favorablement la procédure de l'impôt annuel. Seuls quelques cantons critiquent le fait que la procédure adoptée par le législateur n'est pas au-dessus de tout soupçon du point de vue constitutionnel. L'article 42 de la constitution garantit en effet aux cantons un droit de collaboration qui ne se limite pas, normalement, à une simple consultation. Le Conseil fédéral rappelle formellement que la procédure législative de la Confédération doit respecter cette disposition constitutionnelle et qu'on ne peut l'ignorer purement et simplement au seul motif que le temps presse. Même s'il reconnaît qu'il agit en l'occurrence d'une opération servant uniquement à calculer les impôts d'une seule année fiscale, le Conseil fédéral considère qu'on n'a pas fait le meilleur choix en suivant cette procédure. En outre, la modification proposée vient très tard, trop tard même pour le canton de Baie-Ville. Par rapport à ce canton, la présente modification provoquerait une inégalité de droit qui n'est pas sans poser des problèmes juridiques. Par ailleurs, la révision instituée au 6e alinéa de l'article 218 LIFO ne corrige que les écarts très importants entre les deux systèmes transitoires et uniquement en faveur des contribuables. Il n'est pourtant pas exclu que la procédure de la différence d'impôt déjà appliquée à Baie-Ville puisse être plus avantageuse que celle de l'impôt annuel: dans ce cas non plus, la nouvelle réglementation ne prévoit aucune possibilité de correction. Cela mis à part, le Conseil fédéral rejette des normes juridiques qui supposent une comparaison entre deux formes d'imposition et qui ne peuvent être exploitées que par des spécialistes. A part les contribuables qui disposent de l'aide d'un conseiller fiscal pour déterminer le système le plus favorable, tous les autres ne sont pas en mesure en effet de profiter des avantages de ces normes. De telles normes sont donc discutables du point de vue de l'égalité de droit. En fait, le 6e alinéa des articles 69 LHID et 218 LIFO n'institue qu'un semblant d'équité sans résoudre la totalité du problème de l'égalité de droit. C'est pourquoi, le Conseil fédéral propose de renoncer à cet alinéa. En principe, il y a plusieurs manières d'effectuer le changement d'imposition dans le temps. Chaque solution a ses avantages et ses inconvénients. Toutefois, la diversité des solutions que les cantons ont développées pour résoudre ce problème permet de conclure que la procédure de la différence d'impôt instituée par le droit fédéral n'est pas la meilleure solution. La procédure de l'impôt annuel apparaît préférable à celle de la différence d'impôt surtout du point de vue de sa simplicité d'exécution et de sa meilleure acceptation par les cantons. La consultation a révélé un autre fait nouveau: la plupart des cantons se sont clairement prononcés maintenant sur la question du changement de l'imposition dans le

4351

temps. Près de 20 cantons passeront à l'imposition annuelle postnumerando le 1er janvier 2001. Le projet de la CER-N conduirait donc sans conteste à une harmonisation verticale et horizontale du droit transitoire. La modification de la LHID empêcherait en effet les cantons d'adopter un autre système transitoire que celui de l'impôt annuel. Pour les cantons de Zurich, Thurgovie et Saint-Gall, cette modification créerait en outre une base légale fédérale pour exécuter le changement prévu conformément à la procédure de l'impôt annuel qu'ils ont adoptée pour leur droit cantonal. Les conséquences financières de cette

modification de la législation sur le produit de l'impôt fédéral direct ont été étudiées en fonction des données économiques du plan financier des années 2000 à 2002. En l'occurrence, l'abandon de la taxation *praenummerando* pour calculer l'impôt l'année suivant le changement n'entraînerait pas de perte de recettes. D'après les hypothèses adoptées pour le plan financier, il n'influencerait pas non plus les recettes de la Confédération provenant des cantons de Zurich et de Thurgovie en l'an 2000 et d'une vingtaine de cantons en 2002. Théoriquement, l'application du barème et des déductions prévues pour l'imposition *postnumerando* (qui serait la seule applicable l'année suivant le changement) devrait se traduire par une diminution des recettes puisque l'article 202, 2e alinéa, LIFO a élargi les échelons du barème de dix pour cent et augmenté les déductions d'autant. La diminution des recettes résultant de cette mesure est toutefois compensée par l'augmentation des revenus pendant les deux années précédentes et l'année fiscale. En d'autres termes, les revenus imposables dans le cadre de la première taxation succédant au système de la taxation *praenummerando* seront plus élevés avec la procédure de l'impôt annuel qu'avec celle de la différence d'impôt. En outre, les revenus extraordinaires imposables définis dans la nouvelle procédure de l'impôt annuel compenseraient la déduction des charges extraordinaires prévue par cette procédure. Enfin, le projet de la CER-N ne tient aucun compte des nécessités de l'assurance-vieillesse et survivants (AVS). En raison du passage de la procédure de la différence d'impôt à celle de l'impôt annuel, l'AVS ne disposerait plus des données fiscales relevant de la brèche de calcul pour déterminer les cotisations des personnes qui exercent une activité lucrative indépendante et de celles qui n'exercent pas d'activité lucrative. D'après le Conseil fédéral, il faut empêcher cette conséquence qui n'est pas tolérable et introduire dans les articles 69 LHID et 218 LIFO une disposition obligeant les autorités fiscales à établir et à communiquer aux caisses de compensation les données nécessaires pour déterminer les cotisations AVS également pour les années où les autorités fiscales n'ont pas besoin de ces données pour la taxation. Le Conseil fédéral propose donc d'ajouter à l'article 218 LIFO un 6e alinéa concernant le revenu d'une activité indépendante et à l'article 69 LHID un 6e alinéa concernant le capital engagé dans l'entreprise et la fortune des personnes sans activité lucrative. 5 Déclaration du Conseil fédéral S'appuyant sur ces considérations, le Conseil fédéral accepte l'initiative parlementaire en la forme du projet de la CER-N du 4 mai 1998 et du projet de loi adopté le 25 juin 1998. 11 propose cependant de biffer le 6e alinéa des articles 69 LHID et 218 LIFO de ce projet de loi et de les remplacer par une nouvelle disposition en faveur de l'imposition dans le temps pour l'AVS. En outre, le Conseil fédéral propose de préciser la formulation des phrases introductives du 4e alinéa des articles 69 LHID et 218 LIFO: 4352

Article 69, 4e alinéa, LHID Les charges extraordinaires supportées pendant la période fiscale précédant le changement sont également déductibles. Le canton décide si elles seront déduites: a. inchangé; b. inchangé; c. inchangé. Article 69, 6e alinéa, LHID Les autorités fiscales cantonales déterminent, conformément à l'article 16, le capital propre engagé dans l'exploitation des indépendants et la fortune des personnes sans activité lucrative avant le changement et les communiquent aux caisses de compensation. Article 218, 4e alinéa, LIFO La moyenne des charges extraordinaires supportées pendant les années n-1 et n-2 est également déductible. Le canton qui effectue la taxation détermine si cette moyenne sera déduite: a. du revenu imposable afférent à la période fiscale n-1/n-2; les taxations déjà entrées en force seront révisées en faveur du contribuable; b. ou du revenu imposable afférent à la période fiscale n et n+1. Article 218, 6e alinéa, LIFO Les autorités fiscales cantonales déterminent le revenu provenant d'une activité lucrative indépendante

conformément à l'article 9, 2e alinéa, LAVS pour les années n-1 et n-2 et communiquent ce revenu aux caisses de compensation. 40184 4353

Publications des départements et des offices de la Confédération Initiative populaire fédérale „pour des primes d'assurance maladie proportionnelles au revenu et à la fortune" Nombre de signatures inférieur à la moitié du nombre prescrit par la constitution Vu l'article 72 de la loi fédérale du 17 décembre 1976 sur les droits politiques (LDP; RS 161.1; RO 1997 753), la Chancellerie fédérale fait savoir que moins de la moitié du nombre de signatures valables prescrit par la constitution ont été déposées à la Chancellerie fédérale dans le délai imparti pour la récolte des signatures (22 octobre 1998) en faveur de l'initiative populaire fédérale „pour des primes d'assurance maladie proportionnelles au revenu et à la fortune", publiée dans la Feuille fédérale du 22 avril 1997 (FF 1997 II 809-813). En vertu des articles 69, 4e alinéa, et 71, 1er alinéa, LDP, le délai imparti pour la récolte des signatures a donc expiré sans avoir été utilisé. 23 octobre 1998 Chancellerie fédérale 4354

Initiative populaire fédérale „pour des coûts hospitaliers moins élevés" Aboutissement La Chancellerie fédérale suisse, vu les articles 68, 69, 71 et 72 de la loi fédérale du 17 décembre 1976 sur les droits politiques; vu le rapport de la Section des droits politiques de la Chancellerie fédérale sur la vérification des listes de signatures déposées le 10 septembre 1998 à l'appui de l'initiative populaire fédérale „pour des coûts hospitaliers moins élevés" , décide:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.