



STEUERINFORMATIONEN

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

INFORMATIONS FISCALES

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI
Union des autorités fiscales suisses

INFORMAZIONI FISCALI

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS
Associazion da las autoritads fiscalas svizras

F Problèmes fiscaux

**Harmonisation
Octobre 2022**

Harmonisation fiscale

(Etat de la législation au 1^{er} janvier 2022)

Autor:

Team Steuereokumentation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team Documentation
Fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team Documentazione
Fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:

Team Documentaziun
Fiscalas
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

email: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

TABLE DES MATIÈRES

1	INTRODUCTION	1
2	EVOLUTION HISTORIQUE	2
3	CONTENU DES DEUX NOUVELLES LOIS FÉDÉRALES	4
3.1	Loi sur l'impôt fédéral direct	4
3.2	Loi sur l'harmonisation	5
3.2.1	Généralités.....	5
3.2.2	Délibérations parlementaires	6
4	REVISION DE LA LOI SUR L'HARMONISATION	9
4.1	Imposition dans le temps	10
4.2	Rapports intercantonaux	11
5	MISE EN ŒUVRE DE L'HARMONISATION FISCALE	13
5.1	Commission d'harmonisation et ses divers groupes de travail techniques.....	13
5.2	Commission d'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes.....	13
6	EXÉCUTION ET MISE EN ŒUVRE DE L'HARMONISATION FISCALE FORMELLE	15
6.1	Lacunes d'exécution	15
6.2	Elimination des lacunes d'exécution.....	15
6.2.1	Première tentative de mise en oeuvre (2004–2006).....	15
6.2.2	Deuxième tentative de mise en oeuvre (2008–2010).....	15

Abréviations

aCst.	ancienne Constitution fédérale du 28 mai 1874
AFC	Administration fédérale des contributions
AIFD	Arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct de 1940
CDF	Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances
CHID	Commission d'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes
COHA	Commission Harmonisation fiscale
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse
DFF	Département fédéral des finances
IFD	Impôt fédéral direct
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
RPT	Réforme de la péréquation financière
TF	Tribunal fédéral

Cantons

AG	Argovie	NW	Nidwald
AI	Appenzell Rhodes-Intérieures	OW	Obwald
AR	Appenzell Rhodes-Extérieures	SG	St-Gall
BE	Berne	SH	Schaffhouse
BL	Bâle-Campagne	SO	Soleure
BS	Bâle-Ville	SZ	Schwyz
FR	Fribourg	TG	Thurgovie
GE	Genève	TI	Tessin
GL	Glaris	UR	Uri
GR	Grisons	VD	Vaud
JU	Jura	VS	Valais
LU	Lucerne	ZG	Zoug
NE	Neuchâtel	ZH	Zurich

1 INTRODUCTION

En Suisse, les impôts sont prélevés aussi bien par la Confédération que par les cantons, et les communes. Le droit de ces collectivités publiques de percevoir des impôts est toutefois limité par la [Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 \(Cst.\)](#). Les principes du fédéralisme suisse sont décrits de la manière suivante à [l'art. 3 Cst.](#) :

« 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 »

Reportée sur le plan fiscal, cette disposition signifie que la Cst. détermine les impôts que la Confédération peut prélever (attribution de compétence), alors que les cantons sont en principe libres de choisir leurs impôts, à moins que la Cst. le leur interdise expressément. C'est pourquoi les lois fiscales sont différentes d'un canton à l'autre. Ainsi, pour les impôts directs, l'objet de l'imposition (par ex. le revenu ou la succession), les bases de calcul, de même que la charge fiscale, peuvent différer.

Cette autonomie tarifaire engendre une concurrence fiscale entre les cantons. Celle-ci est toutefois déjà limitée par la péréquation financière nationale (RPT), par la forte progressivité de l'impôt fédéral direct (IFD), ainsi que par les principes constitutionnels de [l'art. 127 al. 2 Cst.](#) et la jurisprudence du Tribunal fédéral (TF). En vertu de la Cst., la Confédération a en outre reçu la tâche de fixer les principes relatifs à l'harmonisation (formelle) des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes.

Le présent article a pour but de donner un aperçu de l'évolution historique de l'harmonisation fiscale et de sa réalisation ainsi que de l'état actuel des travaux concernant l'application de la loi d'harmonisation fiscale par les cantons.

2 EVOLUTION HISTORIQUE

L'harmonisation fiscale ne pouvait pas être réalisée en une seule étape. Au vu des développements antérieurs, il y avait trop d'obstacles techniques, politiques et économiques à surmonter. C'est ce que montre la chronologie des efforts entrepris en vue de sa réalisation.

L'idée de l'harmonisation n'est pas nouvelle. En 1920 déjà, le professeur en droit fiscal Ernst Blumenstein demandait que les principaux impôts sur la fortune et le revenu soient prélevés sur la base de principes uniformes, fixés par le droit fédéral. Cette idée ne rencontra cependant aucun écho.

Le dépôt, en 1945, d'une initiative du canton de Zurich, qui voulait charger la Confédération d'étudier le problème de l'harmonisation fiscale, n'eut pas plus de succès. Le Conseil fédéral était en effet d'avis qu'une uniformisation des impôts directs empiéterait trop fortement sur la souveraineté cantonale.

Ce n'est qu'après que des experts renommés en matière fiscale eurent souligné à plusieurs reprises les diverses tendances que l'on pouvait distinguer dans les révisions fiscales et qu'ils eurent soulevé la question de l'harmonisation fiscale, que la discussion sur ce thème prit de l'envergure.

En 1967, l'*Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht* de l'Université de St-Gall se lança dans une **étude de droit comparé des dispositions fiscales cantonales** qui constitua une base indispensable pour les travaux d'harmonisation.

En 1968, la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF) chargea une commission mixte (formée de théoriciens et de praticiens), d'élaborer une **loi-modèle cantonale**¹. Cette commission d'experts devait chercher les moyens d'assurer une plus grande uniformité dans la fiscalité des cantons et des communes. Elle termina ses travaux à fin 1972. Un an plus tard, la CDF recommanda d'utiliser la loi-modèle comme « base de travail pour la poursuite des travaux en vue de l'harmonisation fiscale entre les cantons, pour la révision des lois fiscales cantonales et pour l'adoption d'une loi sur l'impôt fédéral direct ».

En novembre 1970, une **Commission de coordination pour l'harmonisation fiscale** fut mise sur pied. Elle fut chargée par le chef du Département fédéral des finances (DFF) et la CDF d'accorder entre eux les projets de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct et de loi-modèle sur les impôts directs des cantons et des communes. La Commission de coordination présenta, le 3 août 1973, les premiers résultats de ses travaux, sur ces deux projets de loi. Ces deux textes de loi, aussi concordants que possible quant à leur structure, contenu et texte, ont été rédigés sur la base de la loi-modèle de la Commission d'experts.

En 1974, les projets de lois de la Commission de coordination firent l'objet d'une vaste **procédure de consultation** auprès des gouvernements cantonaux, des partis politiques et des organisations intéressées. La Commission de coordination fut chargée d'en évaluer les résultats. Elle entreprit une seconde lecture, qui devait conduire à de nombreuses modifications, voire même, pour quelques questions, à des solutions fondamentalement nouvelles. Les résultats de ces travaux furent consignés dans un rapport de la Commission, daté du 4 mai 1977.

¹ La loi-modèle était une oeuvre législative complète que chaque canton aurait pu reprendre pour sa législation après y avoir intégré les barèmes, les taux et les montants exonérés d'impôts. Du point de vue juridique, il ne s'agissait toutefois que d'une simple recommandation de la part de la CDF.

Parallèlement à cette seconde lecture, la Commission de coordination intégra, sur demande de la CDF, le projet de la Commission d'experts dans un **projet** de loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes. Moyennant quelques modifications, celui-ci fut approuvé par la CDF et transmis en août 1976, avec un rapport explicatif, au DFF et aux départements cantonaux des finances. L'harmonisation arriva dans une phase d'importance décisive lors de l'adoption de l'[art. 42^{quinquies} aCst.](#), aujourd'hui [art. 129 al. 1 et 2 Cst.](#) Le 12 juin 1977, le peuple et les cantons acceptèrent en effet l'article constitutionnel sur l'harmonisation fiscale et donnèrent mandat à la Confédération d'édicter une **Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct** et une **Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes**.

Après l'adoption du nouvel article constitutionnel, le DFF ouvrit en mars 1978 une **procédure de consultation concernant le projet de loi d'harmonisation**. La Commission de coordination fut à nouveau chargée d'évaluer les résultats de la procédure de consultation. Deux ans plus tard, elle déposa un projet de loi ainsi qu'un rapport. En septembre 1980, la CDF examina cette nouvelle version qui fut remise au Conseil fédéral après avoir subi quelques modifications. Le projet de loi fut transmis au chef du DFF le 8 janvier 1981.

Durant l'année 1981, la Commission a adapté, sur mandat de la CDF, les projets de loi-modèle et de loi sur l'impôt fédéral direct à la nouvelle version de la loi d'harmonisation. Après avoir examiné la loi-modèle la CDF l'a transmise, à titre de recommandation, aux législateurs cantonaux. La direction de la CDF prit connaissance du projet remanié de loi sur l'impôt fédéral direct et l'approuva en décembre.

Après que l'Arrêté fédéral du 19 juin 1981 concernant la **prorogation du régime financier** et l'amélioration des finances fédérales eut été accepté lors de la consultation populaire du 29 novembre 1981, la Confédération continuait à disposer d'une base constitutionnelle lui donnant la compétence de prélever un impôt fédéral direct après 1982. Le chemin était ainsi devenu libre pour que le Parlement puisse examiner les deux projets de loi.

Après une discussion approfondie, le Conseil fédéral adopta, le 14 juin 1982, les propositions du DFF et chargea ce dernier d'élaborer le message concernant le projet de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que celui de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct. Par un seul [message](#) du 25 mai 1983, le Conseil fédéral a soumis les deux projets de loi aux Chambres fédérales.

Le contenu des ces projets visait d'une part – en application de l'[art. 42^{quinquies} aCst.](#) visant à unifier la législation cantonale – à établir des principes concernant l'assujettissement, l'objet et le calcul dans le temps des impôts, la procédure et le droit pénal fiscal. C'était l'objet du projet de loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes. Il s'agissait de tenir compte de la mobilité toujours plus grande de la population, de l'interdépendance économique croissante au-delà des frontières cantonales et de la nécessité d'une rationalisation. Parallèlement, des simplifications étaient également visées, tant pour les contribuables que pour les autorités fiscales. Conformément au mandat constitutionnel, l'harmonisation de la charge fiscale n'a pas été réalisée, celle-ci restant du ressort des cantons.

D'autre part, les principes d'harmonisation devaient également être appliqués au domaine de l'impôt fédéral direct, conformément à l'[art. 42^{quinquies} al. 1 aCst.](#) A cet effet, l'Arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) qui datait de l'époque du droit des pleins pouvoirs (1940), a été remplacé par une loi fédérale, en exécution simultanée de l'[art. 41^{ter} al. 1 let. c al. 5 et al 6 aCst.](#) C'était l'objet du projet de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct.

3 CONTENU DES DEUX NOUVELLES LOIS FÉDÉRALES

3.1 Loi sur l'impôt fédéral direct

La [Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 \(LIFD\)](#) coïncide avec la [Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 \(LHID\)](#) dans la mesure où elle ne règle pas différemment les questions fiscales fondamentales. Cette étroite correspondance entre les deux textes de lois correspond d'ailleurs au mandat constitutionnel.

Le projet du Conseil fédéral relatif à la LIFD, contenait une série de nouveautés par rapport au droit alors en vigueur (par exemple impôt à la source, imposition dans le temps, imposition de la famille, prestations de prévoyances ou encore impôt sur le bénéfice des personnes morales).

Les délibérations parlementaires s'avérèrent difficiles et durèrent plus de sept ans. Le projet de loi fut accepté par les chambres fédérales en votation finale le 14 décembre 1990. Il entra en vigueur quatre ans plus tard, le 1^{er} janvier 1995.

Les principaux points de discussion peuvent être résumés comme suit :

- la question de l'**imposition dans le temps pour les personnes physiques** engendra toutefois une violente controverse. Alors que le Conseil des Etats se prononçait jusqu'à la fin en faveur du maintien de la période fiscale bisannuelle avec calcul sur la base du revenu antérieur, le Conseil national défendait avec une égale vigueur la méthode *postnumerando* annuelle. En ce qui concerne les personnes morales, la dernière méthode avait été en revanche acceptée dès le début par les deux Chambres.

En dépit du fait que l'harmonisation du calcul dans le temps faisait expressément partie du mandat constitutionnel, une solution de compromis fut finalement trouvée. La taxation bisannuelle *praenumerando* devait constituer le cas normal, mais les cantons pouvaient, s'ils le voulaient, passer à la taxation annuelle sur la base du revenu effectivement acquis (et cela également pour l'IFD). Dans ce dernier cas, une extension de 10 % des barèmes ainsi qu'une augmentation des déductions sociales a été prévue.

A l'expiration d'un délai de huit ans, le Conseil fédéral fut chargé de faire un rapport à l'Assemblée fédérale et d'avancer des propositions en vue de l'uniformisation du calcul de l'impôt dans le temps ;

- le barème de l'**impôt sur le bénéfice des personnes morales** fut également l'objet de vives controverses. Le Conseil national, qui défendait la proposition du Conseil fédéral visant à un impôt proportionnel de 8 % l'emporta finalement devant l'opposition du Conseil des Etats qui voulait conserver le barème à trois paliers.

Toutefois, le tarif proportionnel ne pouvait entrer en vigueur qu'à la condition que le Nouveau régime financier de la Confédération (qui prévoyait entre autres le passage à la taxe sur la valeur ajoutée) ainsi qu'une modification de la [Loi fédérale sur les droits de timbres du 27 juin 1973 \(LT\)](#) soient tous deux acceptés lors de la votation fédérale à venir.

Mais ce paquet fut rejeté par le peuple et les cantons le 2 juin 1991, de sorte que le barème à trois paliers fut maintenu et est encore valable aujourd'hui ;

- en ce qui concerne l'exonération de certaines personnes morales, une nouvelle définition plus généreuse de la notion d'« **utilité publique** » pour les fondations fut donnée, afin d'éviter le départ de ces fondations à l'étranger ;

- en ce qui concerne l'**imposition de la famille**, d'importantes nouveautés furent apportées au cours des délibérations parlementaires. Les Chambres fédérales décidèrent notamment en octobre 1987 d'un « Programme immédiat », qui prévoyait notamment l'introduction d'un double barème (personnes mariées / personnes seules), une majoration de la déduction pour enfants ainsi qu'une modification de la déduction sur le revenu du travail des époux exerçant tous deux une activité lucrative. Ce programme entra en vigueur le 1^{er} janvier 1989 et fut prorogé en 1991 jusqu'à l'entrée en vigueur de la nouvelle LIFD.
Après quelques discussions, les Chambres fédérales décidèrent d'appliquer le barème allégé des mariés également aux familles monoparentales. En outre, il fut proposé la suppression de la responsabilité solidaire des époux pour la totalité de l'impôt en cas d'insolvabilité de l'un des conjoints. Finalement, la situation des époux en matière de procédure fit également l'objet de quelques précisions ;
- la nouvelle perception de l'**impôt à la source** sur le revenu de l'activité lucrative dépendante des salariés étrangers sans permis d'établissement (permis C) fut étendue aux prestations versées par des institutions de prévoyance professionnelles ou découlant de formes reconnues de la prévoyance individuelle liée, lorsque le bénéficiaire résidait à l'étranger ;
- les Chambres rejetèrent l'impôt sur les gains de participations proposé par le Conseil fédéral. C'est pourquoi la distribution d'**actions gratuites** et l'**augmentation gratuite de la valeur nominale des actions** qui faisaient partie de la fortune privée du contribuable furent à nouveau assimilées à du revenu imposable. Demeura exonéré uniquement le produit de la vente de titres et d'autres droits de participations faisant partie de la fortune privée ;
- en matière de **droit pénal fiscal**, la notion de l'escroquerie commise au préjudice du fisc ne fut pas élargie. Demeurent donc considérées comme escroquerie fiscale uniquement les soustractions commises au moyen de documents faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu. Par ailleurs, les héritiers continuent d'être responsables pour les amendes prononcées à l'encontre du défunt, car les Chambres y voient là une mesure utile en vue de la prévention de la fraude fiscale ;
- la limite de renchérissement donnant lieu à une compensation de la **progression à froid** fut ramenée à 7 %. De plus, l'adaptation devait être décidée directement par le Conseil fédéral et non pas par l'Assemblée fédérale ;
- en outre il a été décidé que la LIFD et la LHID ne seront plus couplées, mesure qui rendra possible un examen et une **entrée en vigueur séparément** l'une de l'autre.

Il convient de relever qu'avant même son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, la LIFD a subi un certain nombre de modifications, relatives au traitement fiscal des assurances en capitaux financées au moyen d'une prime unique, aux nouvelles règles applicables au capital propre dissimulé, à la réduction pour participation en faveur des holdings, à l'introduction de l'impôt proportionnel et à l'abolition de l'impôt sur le capital de toutes les personnes morales.

3.2 Loi sur l'harmonisation

3.2.1 Généralités

La LHID, conçue comme une loi-cadre, ne constitue pas une loi fiscale au sens strict. Elle s'adresse aux législateurs cantonaux et communaux. Elle leur prescrit les principes selon lesquels ils doivent

édicter les normes qui concernent l'assujettissement, l'objet de l'impôt et l'imposition dans le temps, ainsi que les règles de procédure et de droit pénal fiscal (harmonisation fiscale formelle).

Comme stipulé dans la Constitution, la fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés d'impôt – et donc l'harmonisation fiscale matérielle, resp. la **charge fiscale** – restent de la **compétence des cantons** ([art. 129 al. 2 Cst.](#) et [art. 1 al. 3 LHID](#)).

Compte tenu des domaines d'application non harmonisés, et donc conflictuels, la Confédération a reçu le mandat de prendre des **mesures contre la double imposition intercantonale**, tâche dont s'est chargé par la suite le TF au moyen de sa vaste jurisprudence ([art. 46 al. 2 aCst.](#), aujourd'hui [art. 127 al. 3 Cst.](#)).

Selon le mandat constitutionnel, qui comprend aussi l'**harmonisation** dite **verticale** des réglementations fiscales de la Confédération et des cantons, la LHID coïncide en de nombreux points avec la LIFD ou contient du moins des dispositions similaires. En complément à la LIFD, la LHID contient notamment des dispositions concernant :

- l'impôt sur les gains immobiliers ;
- l'impôt sur la fortune ;
- la perception de l'impôt à la source dans les relations intercantionales.

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

Les impôts sur les successions et les donations n'ont pas non plus été mentionnés. L'harmonisation de ces impôts – qui ne sont pas perçus par le Confédération – devait se faire par le biais du concordat intercantonal sur l'interdiction des arrangements fiscaux du 10 décembre 1948.²

La LHID a été divisée en 79 articles et huit titres. Le titre premier (dispositions générales) énumère les impôts que les cantons et les communes doivent obligatoirement prélever. Les titres deux à six constituent la partie principale de la loi. Ils contiennent des dispositions sur les divers impôts des personnes physiques et morales, l'imposition à la source des personnes physiques et morales ainsi que sur la procédure et le droit pénal fiscal. Enfin, le titre septième traite de la taxation annuelle *post-numerando* pour les personnes physiques (pour les cantons qui optent pour ce système) alors que le huitième contient des dispositions sur l'exécution de la loi par les cantons ainsi que les dispositions transitoires.

3.2.2 Délibérations parlementaires

Lors des délibérations parlementaires, certaines des modifications concernaient aussi bien la LIFD que la LHID. C'est ainsi, par exemple, que l'impôt sur les gains de participations fut supprimé dans la LHID ou encore de la réglementation concernant une imposition dans le temps « à choix » pour les personnes physiques qui était aussi valable pour LHID.

D'autres dispositions contenues dans le projet, qui avaient été reprises dans la LIFD ont été également introduites sans modification dans la version définitive de la LHID (par ex. la généralisation de l'impôt

² Pour de plus amples détails concernant ce concordat, voir l'article « Concordat entre les cantons et la Confédération suisse sur l'interdiction des arrangements fiscaux du 10 décembre 1948 » dans le recueil [Informations fiscales](#), registre A.

à la source, l'imposition intégrale des rentes AVS/AI ainsi que des rentes découlant de la prévoyance professionnelle, l'imposition globale de la famille, l'imposition des pensions alimentaires, etc.). Pour les détails à ce sujet, voir *chiffre 3.1*

Quelques questions ayant trait exclusivement à la LHID ont toutefois été traitées séparément par le Parlement, soit parce qu'elles concernaient des impôts qui ne sont pas prélevés par la Confédération (par ex. les critères entraînant une perception différée de l'impôt en matière d'imposition des gains immobiliers) ou alors parce qu'une autre réglementation était sciemment voulue (par ex. en matière de privilèges accordés aux holdings et aux sociétés de domicile) ou encore parce qu'il s'agissait de sujets qui ne concernaient pas la Confédération (par ex. les voies de droit).

Quelques-unes de ces questions sont, par exemple :

- l'**imposition à forfait**³ a été partiellement harmonisée. Ainsi, de la même manière que l'imposition au forfait déjà ancrée dans la LIFD (de même que dans l'ancien AIFD), la LHID prévoit désormais que les personnes physiques qui, pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, prennent domicile ou séjournent en Suisse sans y exercer d'activité lucrative, peuvent demander, jusqu'à la fin de la période fiscale en cours, de payer un impôt calculé sur la dépense. Alors qu'en matière d'IFD, les ressortissants étrangers peuvent profiter de cette imposition à forfait au-delà de cette limite, la LHID ne l'a pas prescrite et a laissé aux cantons la possibilité d'accorder cette imposition à forfait. En revanche, le contrôle basé sur des revenus de source suisse a été harmonisé ;
- en matière **d'imposition de la famille**, il a été décidé que les familles monoparentales devaient bénéficier des mêmes allègements que les personnes mariées. La façon dont ces allègements sont octroyés (par exemple, déduction sur le revenu, double barème) n'a pas été prescrite de manière contraignante. Les cantons sont libres dans le choix du système qu'ils entendent appliquer ;
- la LHID ne contenait aucune disposition en matière de **déductions sociales**, car il s'agissait d'un domaine que la Constitution avait réservé au législateur cantonal ;
- il a été décidé de renoncer à harmoniser la question de l'éventuelle **exonération de la distribution d'actions gratuites** (et de l'augmentation gratuite de la valeur nominale des actions). Les cantons demeurent donc libres en la matière ;
- pour les personnes morales, la **déductibilité de tous les impôts** en tant que dépenses justifiées par l'usage commercial devait être déclarée **obligatoire**.
Le projet du Conseil fédéral avait encore laissé aux cantons la possibilité de ne pas autoriser cette déduction. Cette liberté de choix avait été introduite pour des raisons économiques. En effet, les cantons qui n'autorisaient pas encore la déduction des impôts ou qui ne le faisaient que partiellement, auraient dû compenser les pertes d'impôts dues à la déductibilité en augmentant les barèmes appliqués aux personnes morales, ce qui aurait suscité des difficultés avant tout pour les cantons de montagne. Le Parlement a toutefois décidé de régler cette question de manière uniforme ;
- alors qu'en matière d'IFD aucune disposition particulière relative aux **sociétés holding et de domicile** (pour celles-ci, seule la déduction pour participations est appliquée) n'était prévue, ces sociétés devaient bénéficier dans tous les cantons d'allègements fiscaux pouvant aller – pour les *holdings* – jusqu'à l'exonération totale.

³ Parfois aussi appelée imposition d'après la dépense.

Le maintien de ces privilèges dans la LHID avait pour but d'éviter que les *sociétés holding* et de domicile ne s'installent en grand nombre dans des pays fiscalement plus avantageux, ce qui aurait privé le fisc de recettes fiscales considérables⁴ ;

- le projet de loi prévoyait la mise sur pied d'une **Commission pour l'harmonisation fiscale**. Le Parlement a toutefois considéré que l'institutionnalisation légale de cette commission était superflue (*cf. également chiffre 5.2*).

La LHID a été acceptée par les Chambres fédérales le même jour que la LIFD, à savoir le 14 décembre 1990. Aucun referendum ne fut saisi. Elle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993, deux ans avant la LIFD. Les cantons disposaient d'un délai de huit ans, autrement dit jusqu'à la fin de l'an 2000, pour adapter leurs législations aux principes d'harmonisation contenus dans cette loi-cadre.

⁴ Concernant la suppression de ces formes privilégiées d'imposition cantonale des personnes morales en raison de la [Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS du 28 septembre 2018 \(RFFA\)](#), voir les explications sous chiffre 4.

4 REVISION DE LA LOI SUR L'HARMONISATION

Depuis son entrée en vigueur, la LHID a souvent été révisée, le plus souvent parallèlement à la LIFD. On trouve une liste exhaustive de toutes les modifications dans la [chronologie de la LHID](#).⁵ Une partie de ces modifications sont énumérées ci-dessous. Certaines modifications ont un champ d'application plutôt limité, d'autres sont des réformes fiscales plus importantes, comme par exemple les nouvelles réglementations dans le domaine de l'imposition des entreprises, des participations de collaborateurs et de l'imposition à la source du revenu du travail. La date mentionnée concerne toujours l'entrée en vigueur des dispositions de la LHID. La Confédération tient compte des cantons lorsqu'elle fixe la date d'entrée en vigueur et leur laisse donc en règle générale un **délai de mise en œuvre** d'au moins deux ans à compter de l'entrée en vigueur pour adapter leur législation ([art. 72 al. 1 LHID](#)).

- 01.01.1998 : réforme 1997 de l'imposition des sociétés ([RO 1998 669](#), [97.022](#)) ;
- 01.01.2001 : coordination et simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux ([RO 2001 1050](#), [00.045](#)) ;
- 01.03.2005 : suppression de la responsabilité des héritiers pour les amendes fiscales ([RO 2005 1051](#), [01.300](#)) ;
- 01.01.2007 : conséquences fiscales de la loi sur le partenariat ([RO 2005 5685](#), [02.090](#)) ;
- 01.01.2009 : loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II ([RO 2008 2893](#), [05.058](#)) ;
- 01.01.2010 : simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable ([RO 2008 4453](#), [06.085](#)) ;
- 01.01.2011 : allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants ([RO 2010 455](#), [09.045](#)) ;
- 01.01.2013 : réforme de l'imposition des participations de collaborateur ([RO 2011 3259](#), [04.074](#)) ;
- 01.01.2014 : mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques ([RO 2013 2397](#), [11.026](#)) ;
- 01.01.2014 : simplifications de l'imposition des gains faits dans les loteries ([RO 2012 5977](#), [09.456](#)) ;
- 01.01.2016 : imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles ([RO 2014 1105](#), [11.023](#)) ;
- 01.01.2017 : adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du code pénal ([RO 2015 779](#), [12.036](#)) ;
- 01.01.2019 : incidences fiscales de la loi sur les jeux d'argent ([RO 2018 5103](#), [15.069](#)) ;
- 09.07.2019 : réforme fiscale et financement de l'AVS et de la RFFA ([RO 2019 1207](#), [18.031](#)) ;
- 01.01.2021 : révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative ([RO 2018 1813](#), [14.093](#)) ;
- 01.01.2022 : traitement fiscal des sanctions financières ([RO 2020 5121](#), [16.076](#)) ;
- 01.01.2022 : loi fédérale sur les procédures électroniques en matière d'impôts ([RO 2021 673](#), [20.051](#)).

⁵ Voir également les articles « Aperçu historique des impôts fédéraux » (partie I jusqu'en 1999 resp. partie II depuis l'an 2000), dans le recueil [Informations fiscales](#), registre A.

Remarque :

La [Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS du 28 septembre 2018 \(RFFA\)](#) a été acceptée en votation populaire le 19 mai 2019. Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2020. A cette date, les cantons devaient également adapter leurs lois fiscales en conséquence.

Le point de départ du volet fiscal de la réforme a été l'abolition, dans le domaine de l'imposition des entreprises, des régimes fiscaux cantonaux (holdings et sociétés d'administration) qui, désormais, ne sont plus acceptés sur le plan international. Afin que la Suisse reste une place économique attractive pour les entreprises, cette mesure a été accompagnée par l'introduction de nouvelles réglementations fiscales compatibles à l'échelon international avec, par exemple, l'imposition des revenus provenant de brevets et de droits comparables (patent box) et l'introduction d'une déduction spéciale visant à promouvoir la recherche et du développement (R&D) en Suisse.

Deux des révisions, qui concernent également des réglementations de nature fondamentale, mais qui, selon leur objet et leur champ d'application, ont conduit à une harmonisation complète sans marge de manœuvre cantonale, sont examinées plus en détail ci-après.

4.1 Imposition dans le temps

En ce qui concerne l'imposition dans le temps⁶ pour les personnes physiques, et comme déjà mentionné, une solution de compromis a été trouvée lors de l'adoption de la LHID, à savoir que le calcul de l'impôt selon le revenu présumé pour les deux ans passés devait être la règle mais que les cantons seraient libres d'introduire le calcul de l'impôt présumé annuel (aussi pour l'IFD). Dans ce cas, un tarif majoré de 10 % serait applicable. Des déductions plus élevées pourraient également être appliquées. Le Conseil fédéral a été chargé d'établir un rapport pour l'Assemblée fédérale huit ans après l'entrée en vigueur de la loi et de proposer une unification de l'imposition dans le temps.

Dans son rapport du 9 janvier 2002 relatif à l'unification de l'imposition dans le temps des impôts directs pour les personnes physiques⁷, le Conseil fédéral a constaté que la plupart des cantons avaient adopté le système annuel d'imposition *postnumerando* avec calcul de l'impôt selon le revenu acquis ou allaient l'adopter au 1^{er} janvier 2003. Il envisageait également de soumettre à l'Assemblée fédérale un message sur l'unification de l'imposition dans le temps des impôts directs pour les personnes physiques. Les commissions de l'économie et des redevances du Conseil national et du Conseil des Etats ont approuvé les 11 février et 23 août 2002 cette procédure.

Le 6 avril 2011, le Conseil fédéral a transmis le message sur la mise à jour de l'imposition dans le temps des personnes physiques au parlement ([11.026](#)). Le projet de loi prévoyait d'inclure dans la LIFD et la LHID les règles valables de fait depuis 2003 dans lesquelles :

- les réglementations valables pour la taxation *praenumerando* ont été supprimées ;
- seules les réglementations valables depuis 2003 pour la taxation *postnumerando* demeurent dans la loi en respectant la systématique (et non plus dans les dispositions transitoires).

⁶ Voir l'article « Calcul des impôts dans le temps » dans le recueil [Informations fiscales](#), registre E.

⁷ [FF 2002 2064](#)

L'objectif était que les textes légaux soient plus lisibles et compréhensibles. Concernant le contenu, aucune modification des dispositions valables relatives à la taxation annuelle n'a été apportée. Le Conseil fédéral et le Conseil des Etats ont accepté cette proposition en votation finale le 22 mars 2013. Les changements sont entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2014.

4.2 Rapports intercantonaux⁸

Au début de l'année 2001, la majorité des cantons avait terminé la transition vers le système de taxation annuelle *postnumerando* pour les impôts directs des personnes physiques. Le même changement eut aussi lieu pour l'IFD à cette période. Il offrait l'opportunité de coordonner les dispositions fédérales et cantonales relatives à la responsabilité de la taxation, en particulier dans le cas de changement de rattachement personnel (changement de domicile) et en cas d'assujettissement à l'impôt dans plusieurs cantons.

Dans ce contexte, sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2001, la [Loi fédérale sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux du 15 décembre 2000](#) et l'[Ordonnance sur l'application de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux du 9 mars 2001](#).

La refonte de l'art. 68⁹ de la LHID permet de déléguer la compétence de prélever les impôts directs de la Confédération et du canton pour une même période fiscale à une seule autorité cantonale. C'est ainsi que, par exemple, dans les cas où un contribuable change de domicile à l'intérieur de la Suisse pendant la période fiscale, les mesures de simplification impliquent que les impôts cantonaux sont prélevés uniquement par le canton dans lequel le contribuable est domicilié à la fin de la période fiscale (31 décembre), à savoir selon le système *postnumerando* de l'imposition annuelle.

Ce même canton est également responsable du remboursement des retenues de l'impôt anticipé pour les personnes physiques ([art. 30](#) de la [Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 \[LIA\]](#)).

La coordination des dispositions fédérales et cantonales en relation avec les impôts directs des personnes morales devait aussi être garantie, en particulier dans les cas d'un transfert de siège sur le territoire suisse. Ce qui rendit nécessaire la révision de l'[art. 22 LHID](#).

Lorsque des personnes physiques ou morales étaient soumises à plusieurs juridictions fiscales cantonales, des simplifications s'imposaient, en particulier lorsqu'un domicile fiscal spécial – à l'exception du canton de domicile ou de siège – était établi ou abandonné.

Un changement de l'[art. 22 LHID](#) et de l'ancien art. 68 LHID répondit à ce besoin par la modification de l'assujettissement rattaché à une seule juridiction. En outre, le report intercantonal des pertes lors de changement de rattachement personnel (transfert du siège de l'entreprise) était possible.

⁸ Voir l'article « Impôt sur le revenu des personnes physique » dans le recueil [Informations fiscales](#), registre D, chiffre 2.2.

⁹ Depuis le 1^{er} janvier 2014, cette disposition est remplacée par l'[art. 4b LHID](#) sur la base de la [Loi fédérale sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques du 22 mars 2013](#).

Finalement, la transition de la majorité des cantons au système d'imposition *postnumerando* rendit nécessaire une adaptation de la LIFD au sujet des délais pour l'indexation des déductions et des barèmes. Depuis, le facteur déterminant est le niveau de l'indice au 30 juin précédent le début de la période fiscale ([art. 39 al. 2 LIFD](#)).

5 MISE EN ŒUVRE DE L'HARMONISATION FISCALE

En tant que loi-cadre, la LHID n'est, en principe, pas directement applicable, sauf lorsque le droit fiscal cantonal s'en écarte ([art. 72 al. 2 LHID](#)). Conformément à cette conception de la LHID, c'est aux cantons qu'incombe la tâche de transformer les indications de droit harmonisé en normes cantonales et dans tous les cas de les concrétiser. De plus, depuis le début, se posait la question fondamentale de savoir dans quelle mesure la LHID contient des dispositions contraignantes et où demeurent – pour les cantons – des marges de manoeuvre législatives. Les réponses à ces questions peuvent être trouvées dans l'interprétation objective de la LHID, qui est finalement réservée au TF ([art. 73 LHID](#)).

L'interprétation et le développement de la LHID constituent une tâche permanente exigeante, à la croisée de l'uniformisation des régimes fiscaux et de la marge de manoeuvre des cantons.

5.1 Commission d'harmonisation et ses divers groupes de travail techniques

En vue de la mise en place de l'application de l'harmonisation, la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat¹⁰ a institué en 1992, en tant que commission permanente, une « **Commission d'harmonisation** » (COHA) ainsi que six groupes de travail qui lui ont été adjoints. Le mandat confié à toutes ces instances était d'élaborer d'une part des éléments pour l'application de la LHID dans le droit cantonal et d'autre part des solutions concrètes aux questions d'application. En revanche, l'évaluation politique et par conséquent le contrôle de l'opportunité politique d'une évolution de ces normes n'a jamais fait partie du mandat ni de la COHA ni de ses groupes de travail.

5.2 Commission d'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes

L'harmonisation fiscale présuppose une étroite collaboration entre la Confédération et les cantons. Les cantons disposent en outre d'un droit de participation aux processus de décision. C'est ce que prévoit l'[art. 45 Cst.](#) ([art. 42quinquies aCst.](#)). Aujourd'hui cette participation des cantons à l'élaboration des lois fédérales est essentiellement assurée lors des procédures de consultation. En outre, les services cantonaux peuvent éventuellement être inclus dans la période précédant la consultation lors de l'élaboration de projets de loi.

Au cours des premières années qui ont suivi l'entrée en vigueur de la LHID, il a encore été possible de se passer d'une commission pour l'harmonisation des impôts directs étant donné que la question cruciale était avant tout de savoir quelle autonomie la LHID allait encore laisser aux législateurs cantonaux. Depuis lors cependant, les demandes de modifier le droit en vigueur en matière d'impôts directs de la Confédération et des cantons devenaient toujours plus nombreuses. La question de la liberté d'action et de l'autonomie des réglementations cantonales n'était donc plus au premier plan. Il s'agit maintenant bien plus de l'évolution du droit harmonisé des impôts directs.

Le 30 décembre 1996, d'entente avec la CDF, le chef du DFF a donc institué la Commission pour l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (CHID). Il s'agit d'une commission extraparlamentaire. Son rôle est de garantir la collaboration entre la Confédération

¹⁰ Aujourd'hui, [Conférence suisse des impôts \(CSI\)](#)

et les cantons lors du développement du droit des impôts directs. Elle sera cependant dissoute au 1^{er} janvier 2024.

6 EXÉCUTION ET MISE EN ŒUVRE DE L'HARMONISATION FISCALE FORMELLE

6.1 Lacunes d'exécution

Dans le cadre de l'harmonisation fiscale, et contrairement à ce qui se fait en matière d'IFD, aucune compétence de surveillance ne revient à la Confédération, respectivement à l'Administration fédérale des contributions (AFC). Il résulte en effet de l'[art.72 al. 2 LHID](#) que la LHID est directement applicable si, à l'expiration du délai d'adaptation, le droit cantonal lui est contraire. L'AFC ne peut cependant faire recours auprès du TF que contre les décisions rendues en dernière instance cantonale. Mais s'agissant des dispositions en faveur des contribuables, il n'y a en règle générale, pas de dépôt de plaintes. En ce sens, il persiste des lacunes d'exécution de la LHID.

6.2 Elimination des lacunes d'exécution

Les efforts consentis jusqu'alors pour combler les lacunes d'exécution ont amené à la création d'une commission de contrôle.

6.2.1 Première tentative de mise en oeuvre (2004–2006)

Au début 2004, la CHID a créé une commission d'experts *ad hoc* sur demande de la CDF. Son président reçut le mandat d'élaborer les mesures juridiques nécessaires à l'exécution et la mise en œuvre de l'harmonisation formelle des impôts directs. Dans son rapport, la commission d'experts a recommandé la création d'une commission de contrôle.

Lors de la consultation, les cantons ont majoritairement soutenu la création de cette commission de contrôle, alors que les partis politiques et les associations économiques s'y sont opposés. En raison de ce manque de soutien, le Conseil fédéral a renoncé à la poursuite du projet.

6.2.2 Deuxième tentative de mise en oeuvre (2008–2010)

En dépit de quelques résultats négatifs lors de la consultation, la CDF a tenu à un contrôle de l'harmonisation fiscale formelle et a décidé de reprendre le projet. Les hésitations formulées lors de la procédure de consultation de 2005 devaient être prises en compte. Le deuxième comité d'experts rendit son rapport en mars 2008. A l'unanimité, il arriva à la conclusion que des mesures devaient être prises afin de combler les lacunes existant alors dans le contrôle.

Deux variantes furent examinées.

La variante 1 proposait la constitution d'une commission de contrôle avec une fonction purement juridique. Il était prévu que les membres et le président soient choisis par la CDF. L'objet de l'examen par la commission de contrôle devait continuer à être un règlement ou une pratique cantonale (contrôle des normes abstraites, pas d'examen de cas particuliers concrets). Contrairement au concept initial, le droit de l'AFC de recourir par voie de droit à l'instance cantonale supérieure ou au TF devait être exclu. La commission de contrôle ne devait également pas interjeter de recours auprès du TF car elle n'exerçait pas de fonction de surveillance sur les autorités cantonales.

La variante 2 impliquait la création d'une commission d'experts permanente. Elle serait inscrite dans les statuts de la CDF et aurait pour mandat d'élaborer des prises de position sur les questions juridiques relatives à l'application de la LHID. Elle interviendrait en particulier en cas de divergence de vues sur la portée de la LHID. Les tâches de la commission d'experts dépendraient uniquement du mandat du comité de la CDF ou d'elle-même. Ses prises de position seraient transmises par le comité de la CDF à ses propres membres, de sorte que l'assemblée plénière puisse en définitive prendre les décisions à propos des recommandations. La composition de la commission d'experts serait bâtie sur les mêmes principes que ceux de la commission de contrôle.

Lors de sa réunion du 9 mai 2009, l'assemblée plénière de la CDF a approuvé à l'unanimité le rapport de la commission d'experts ainsi que la variante impliquant une commission de contrôle (variante 1). Simultanément, le DFF a été chargé de préparer un projet afin de réduire les lacunes de l'harmonisation fiscale formelle.

Un tel projet n'a cependant pas été élaboré car peu de temps après la résolution de la CDF, la CER-CE déposait une motion ([09.3738](#)) qui exigeait de combler les lacunes en matière de surveillance et d'application que présente la LHID et de prendre des mesures en vue de faire respecter l'obligation d'appliquer le droit fédéral prévue à l'[art. 72 al. 2 et 3 LHID](#). Le 11 novembre 2009, le Conseil fédéral proposait le rejet de la motion au motif que la prochaine étape de la mise en œuvre de ce projet devait être lancée par les cantons et qu'il ne pouvait dès lors pas prendre l'initiative. Il soutiendrait en revanche les efforts des cantons. La motion a été nettement rejetée le 3 juin 2010 au Conseil national.

Depuis, aucune initiative politique n'a été déposée pour traiter les lacunes liées à la mise en œuvre de l'harmonisation fiscale formelle.

* * * * *