
**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 du 31 août 2001

1 Généralités

La loi fédérale du 15 décembre 2000 sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux donne au Conseil fédéral la compétence de régler par voie d'ordonnance les problèmes liés à l'application de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) dans les rapports intercantonaux. Il s'agit en particulier de préciser les conditions d'application de l'art. 39, al. 2, LHID¹ ainsi que de régler les cas de transfert de domicile des personnes physiques entre les cantons appliquant une réglementation différente quant au calcul de l'impôt dans le temps.

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 (ci-après : OLHID)² ne règle pas l'ensemble des questions concernant la LHID et les relations entre cantons. Elle pourra donc être complétée si cela est nécessaire.

2 Commentaire

21 Changement de domicile entre cantons ayant des systèmes d'imposition dans le temps différents

En 2001, seuls les cantons du Tessin, de Vaud et du Valais appliquent encore le système de la taxation bisannuelle *praenumerando*. Ce système n'est dès lors plus prédominant en

¹ Cette disposition a la teneur suivante : « Lorsqu'il ressort de la déclaration d'impôt d'un contribuable ayant son domicile ou son siège dans le canton qu'il est aussi assujéti à l'impôt dans un autre canton, l'autorité de taxation porte le contenu de sa déclaration et sa taxation à la connaissance des autorités fiscales de l'autre canton ».

Suisse. Dans l'attente de l'uniformisation du système d'imposition dans le temps des personnes physiques, le législateur a donné au Conseil fédéral la compétence de régler le cas du transfert de domicile entre cantons ayant des systèmes d'imposition dans le temps différents. Tel est l'objet de l'art. 1 OLHID qui déclare applicables dans ce cas les «dispositions de droit cantonal» réglant l'assujettissement dans le temps en cas de transfert de domicile entre le canton et l'étranger.

Le renvoi aux dispositions de droit cantonal est dû au fait que la LHID elle-même ne contient pas de disposition expresse relative au début et à la fin de l'assujettissement en cas de transfert de domicile du canton à l'étranger ou lors d'une prise de domicile en Suisse. De manière générale, les cantons ont repris dans leur législation fiscale une réglementation analogue à celle de l'art. 8 LIFD : en cas de transfert de domicile, l'assujettissement illimité à l'impôt cesse avec le départ à l'étranger et débute lors de l'arrivée de la personne de l'étranger dans le canton.

Ainsi, la personne physique qui transfère son domicile entre deux cantons ayant des systèmes d'imposition dans le temps différents est imposable jusqu'à son départ dans le canton qu'elle quitte, et dès son arrivée dans le canton de son nouveau domicile.

Le canton d'arrivée doit baser sa taxation sur les revenus acquis après le transfert de domicile. Cette règle est valable, quel que soit le système d'imposition dans le temps du canton concerné. Si le canton d'arrivée a le système de la taxation bisannuelle *praenumerando*, il doit obligatoirement baser sa taxation sur les revenus acquis après l'arrivée (cf. art. 15 al. 3 LHID, dans sa teneur valable au 1er janvier 2001).

Exemple :

*Le canton A connaît le système de la taxation annuelle *postnumerando*, le canton B celui de la taxation bisannuelle *praenumerando*. Une personne transfère son domicile au regard du droit fiscal du canton A dans le canton B au 30 juin de l'année N. Le canton A impose cette personne sur les revenus acquis entre le 1er janvier et le 30 juin N, alors que le canton B fonde sa taxation, pour le reste de la période fiscale (du 1.7 au 31.12 de l'année N), sur les revenus acquis dès l'arrivée dans le canton.*

² RO 2001, 1058

Revenus nets	Du 1.1. au 30.6	Du 1.7 au 31.12	Toute l'année
Activité lucrative dépendante	15'000	39'000	54'000
Revenu immobilier (canton C)	12'000	12'000	24'000
Total des revenus	27'000	51'000	78'000

Le canton A impose un revenu net, avant déductions sociales, de 15'000 au taux de 54'000 (soit les revenus périodiques, de 15'000 et de 12'000, acquis du 1.1 au 30.6 convertis pour une période fiscale entière). Le canton B base sa taxation sur un revenu de 78'000 (soit 39'000 / 6 x 12) au taux de 102'000, l'impôt étant prélevé prorata temporis. Le canton C, s'il connaît le système postnumerando, imposera un revenu immobilier de 24'000 au taux de 78'000. Rappelons que si les deux cantons A et B appliquaient le système de la taxation postnumerando, le contribuable serait imposé pour l'année fiscale entière dans le canton B, sur la base d'un revenu net de 54'000 au taux de 78'000, le revenu immobilier net de 24'000 francs étant imposable dans le canton C au taux d'un revenu global de 78'000 francs.

22 Contribuables assujettis à l'impôt dans plusieurs cantons.

L'art. 39, al. 2, LHID prescrit que « lorsqu'il ressort de la déclaration d'impôt d'un contribuable ayant son domicile ou son siège dans le canton qu'il est aussi assujetti à l'impôt dans un autre canton, l'autorité de taxation porte le contenu de sa déclaration et sa taxation à la connaissance des autorités fiscales des autres cantons ». L'art. 2 OLHID précise sur certains points la portée de cette disposition.

Selon l'art. 2, al.1, OLHID, l'assujettissement à l'impôt dans un canton à raison du rattachement économique ne dispense pas le contribuable des obligations de procédure de taxation prévues par le droit de ce canton. Toutefois, l'obligation de déposer la déclaration d'impôt peut être remplie dans ce canton par la remise par le contribuable d'une copie de la déclaration d'impôt de son canton de domicile ou de siège (art. 2, al. 2, OLHID). Ce principe, qui ressort du message (ch. 1.3.3)³, a été confirmé lors des débats devant le Conseil national, notamment lors du retrait d'une intervention Pelli visant la modification de l'art. 39, al. 2, LHID en vue d'obliger le canton de domicile de transmettre sans délai aux autres cantons copie de la déclaration déposée par le contribuable.

En principe, le canton du siège ou du domicile a un rôle primordial dans le déroulement de la procédure de taxation et de répartition. On peut parler de canton « leader ». Cela apparaît

déjà dans le cadre de la procédure d'octroi d'un délai pour le dépôt de la déclaration fiscale. Le contribuable qui demande un tel délai dans son canton de domicile ou du siège doit lui-même informer les autres cantons de la décision prise à cet égard par le canton de siège ou du domicile.

Pour les personnes morales, c'est en principe le canton du siège ou de l'administration effective qui le premier procède à la taxation et établit la proposition de répartition en faveur des cantons où l'entreprise a un établissement stable ou des immeubles de placement. Ce canton effectue les opérations de contrôle de la déclaration et d'éventuelles corrections. Sur cette base, il établit sa taxation et, à l'attention des autres cantons, une proposition de répartition intercantonale. Si les cantons sont en désaccord avec la méthode de répartition du canton du siège ou de l'administration effective, ils en aviseront les autorités de taxation de ce canton. Un conflit entre cantons, ou entre cantons et contribuable, portant sur la méthode de répartition applicable sera tranché en dernier ressort par le Tribunal fédéral.

Chaque canton applique sa propre législation pour la détermination du bénéfice et du capital imposable de la personne morale. Tant dans le canton du siège que dans celui où l'entreprise a un établissement stable ou possède un immeuble de placement, les autorités fiscales sont en droit de procéder aux investigations nécessaires à la taxation (cf. art. 46, al. 1, LHID). Si ces investigations sont conduites par un canton autre que celui du siège ou de l'administration effective, une collaboration étroite avec le canton du siège est recommandée.

Pour les personnes physiques, le canton du domicile du contribuable contrôle la déclaration fiscale. Il procède aux investigations nécessaires et requiert du contribuable les renseignements utiles à la taxation et à la répartition des éléments imposables. Il communique au canton du for spécial ou secondaire une copie de la taxation et répartition intercantonale. Chaque canton applique sa législation pour la détermination du revenu et de la fortune imposables. Le canton du for secondaire ou spécial peut demander au contribuable les renseignements utiles à la taxation. Il est toutefois recommandé qu'il fasse preuve de retenue lorsque le canton de domicile a déjà procédé à un contrôle. En règle générale, le canton du for spécial de la propriété foncière devrait limiter ses demandes de renseignements aux seuls éléments qu'il impose directement. Si des divergences existent entre cantons quant à l'évaluation d'un revenu (par exemple, la valeur locative d'une résidence secondaire), la

³ Message du Conseil fédéral du 24 mai 2000 concernant la coordination et la simplification des procédures de taxation des

jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale est applicable.

Lorsqu'une personne physique, domiciliée dans un canton, exerce une activité indépendante dans un autre canton et y crée de ce fait un for spécial d'imposition, il est indiqué que les autorités de taxation du canton de domicile collaborent d'emblée avec celles du canton du for de l'exploitation pour le contrôle des éléments rattachés à l'exploitation.

23 Cas particuliers

L'art. 3 OLHID précise le rôle de chacun des cantons en cas d'assujettissement en Suisse fondé seulement sur des rattachement économiques (lettre a), lors du transfert du siège d'une personne morale d'un canton dans un autre (lettre b) ou dans une situation particulière concernant l'imposition à la source (lettre c).

L'art. 3, lettre a, OLHID est une disposition qui reprend, dans les relations intercantionales, l'art. 217, al. 2, LIFD. En principe, le canton compétent pour taxer l'impôt fédéral direct sera aussi le canton « leader » dans les relations intercantionales.

L'art. 3, lettre b, OLHID concerne les personnes morales qui, au cours d'un exercice commercial, ont déplacé leur siège d'un canton dans un autre. Ces personnes morales restent assujetties à l'impôt dans le canton de départ. La période fiscale reste toutefois unitaire. Le canton du siège à la fin de la période fiscale est le canton de siège au sens de l'art. 39, al. 2, LIFD et procède donc de manière prioritaire à la taxation. Il communique à l'ancien canton de siège sa proposition de répartition. Il est recommandé que, dans ces cas, les cantons intéressés et le contribuable se mettent préalablement d'accord sur la méthode de répartition applicable.

L'art. 3, lettre c, OLHID vise le cas particulier du contribuable (personne physique) dont le produit de l'activité lucrative dépendante est imposé tout d'abord à la source, puis selon la procédure de taxation ordinaire, et qui transfère son domicile d'un canton à l'autre en cours de période fiscale. Dans ce cas le canton du domicile à la fin de la période fiscale est en principe le canton « leader ».

24 Imposition à la source

L'art. 4 OLHID concerne les personnes soumises à l'imposition à la source, pour lesquelles le principe d'une imposition prorata temporis en cas de transfert de domicile en Suisse a été maintenu (cf. art. 38, al. 4, LHID, applicable dès le 1er janvier 2001).

En principe, le transfert entre cantons du domicile d'une personne dont le produit de l'activité lucrative dépendante est soumis à une imposition à la source a sur cette imposition les mêmes effets qu'un transfert de domicile à l'étranger (pour le canton de départ) ou qu'une prise de domicile en Suisse (pour le canton d'arrivée).

L'art. 4 OLHID ne vise pas les autres revenus du contribuable qui font l'objet d'une taxation ordinaire (cf. art. 34, al. 1, LHID).

25 Obligations de procédure en cas de remploi immobilier en Suisse

La LHID autorise, dès 2001, le remploi immobilier d'un canton à l'autre. La personne qui vend la villa qu'elle occupe dans le canton A peut obtenir le remploi du produit de l'aliénation dans l'acquisition dans le canton B d'un immeuble dont elle se réserve l'usage comme logement principal (cf. art. 12, al. 3, lettre e, LHID). Le remploi intercantonal peut aussi concerner des immeubles d'exploitation faisant partie de la fortune commerciale ou appartenant à des personnes morales, ou des immeubles agricoles ou sylvicoles (cf. art. 8, al. 4, art. 12, al. 3, lettre d et al. 4 lettre a, art. 24, al. 4, LHID). L'art. 5 OLHID ne tranche pas la question de savoir quel canton peut imposer un éventuel bénéfice provenant de l'aliénation du bien immobilier acquis en remploi. L'art. 5, al. 1, OLHID précise qu'en cas de remploi en Suisse, le contribuable doit donner aux autorités de taxation de tous les cantons intéressés les renseignements utiles sur le déroulement de l'opération de remploi « dans son ensemble ». Le canton où l'immeuble acquis en remploi est situé doit obtenir du contribuable tous les renseignements nécessaires sur les conditions d'acquisition et de réalisation de l'immeuble remplacé, situé dans un autre canton. De même, le contribuable qui demande que l'imposition du produit de l'aliénation d'un immeuble soit différée pour cause de remploi intercantonal doit fournir à l'autorité de taxation les renseignements et pièces justificatives concernant l'immeuble acquis hors canton. Enfin, le canton qui a accordé le remploi intercantonal doit être avisé de la réalisation ultérieure de l'immeuble acquis en remploi.

Quelle que soit l'objet du remploi immobilier intercantonal (immeuble privé, immeuble agricole ou sylvicole, immeuble commercial), la décision d'octroi ou de refus du remploi appartient aux autorités fiscales du canton de situation de l'immeuble aliéné. La décision d'octroi du remploi est communiquée aux autorités de taxation du canton de situation du bien acquis en remploi (art. 5, al. 2, OLHID).

3 Entrée en vigueur

L'OLHID est entrée en vigueur avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2001.

1	GÉNÉRALITÉS	1
2	COMMENTAIRE	1
21	Changement de domicile entre cantons ayant des systèmes d'imposition dans le temps différents	1
22	Contribuables assujettis à l'impôt dans plusieurs cantons.	3
23	Cas particuliers	5
24	Imposition à la source	6
25	Obligations de procédure en cas de remploi immobilier en Suisse	6
3	ENTRÉE EN VIGUEUR	7