

**2ème rapport de la commission d'experts
«Mise en œuvre et application de l'harmonisation fiscale»**

Berne, le 16 mars 2008

Sur décision de la Conférence des
directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) du 9 mai 2008

Table des matières

1	HISTORIQUE ET SITUATION INITIALE.....	4
2	MISSION ET COMPOSITION DE LA COMMISSION D'EXPERTS	6
2.1	MISSION	6
2.2	COMPOSITION	6
3	APERÇU DU TRAVAIL DE LA COMMISSION D'EXPERTS ET DES THÈMES TRAITÉS	6
4	LEÇONS DE LA PROCÉDURE DE CONSULTATION DE 2005	7
4.1	PRINCIPE DU CONTRÔLE DE L'HARMONISATION FISCALE FORMELLE	7
4.2	CRÉATION D'UNE COMMISSION DE CONTRÔLE	8
4.3	PROCÉDURE DE CONTRÔLE EN DEUX PHASES	8
4.4	BILAN.....	8
5	CONCEPT RETRAVAILLÉ PAR LA COMMISSION D'EXPERTS.....	9
5.1	VARIANTE DE LA COMMISSION DE CONTRÔLE.....	9
5.1.1	<i>Maintien du concept d'une commission de contrôle.....</i>	<i>9</i>
5.1.2	<i>Composition de la commission de contrôle.....</i>	<i>10</i>
5.1.3	<i>Fonction de la commission de contrôle.....</i>	<i>10</i>
5.1.4	<i>Pouvoir de contrôle de la commission de contrôle.....</i>	<i>10</i>
5.1.5	<i>Pouvoir d'action de la commission de contrôle.....</i>	<i>11</i>
5.1.6	<i>Voie judiciaire</i>	<i>11</i>
5.1.6.1	Droit de recours de l'Administration fédérale des contributions	11
5.1.6.2	Droit de recours de la commission de contrôle	12
5.1.6.3	Réclamation de droit public devant le Tribunal fédéral	12
5.1.7	<i>Bilan.....</i>	<i>12</i>
5.2	PROPOSITION ALTERNATIVE: LA CRÉATION D'UNE COMMISSION PERMANENTE D'EXPERTS	12
5.2.1	<i>Raisons pour une proposition alternative</i>	<i>12</i>
5.2.2	<i>Contenu de la proposition alternative</i>	<i>13</i>
6	AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS DES DEUX ALTERNATIVES / RECOMMANDATION DE LA COMMISSION D'EXPERTS À LA CDF.....	16
6.1	AVANTAGES ET INCONVÉNIENTS DES DEUX ALTERNATIVES: COMMISSION DE CONTRÔLE OU COMMISSION PERMANENTE D'EXPERTS.....	16
6.2	RECOMMANDATION DE LA COMMISSION D'EXPERTS À LA CDF.....	17
7	VUE D'ENSEMBLE SCHÉMATIQUE.....	18
7.1	PROCÉDURE DE CONTRÔLE ADMINISTRATIF (PROCÉDURE DE NOTIFICATION ET D'ENQUÊTE OU PROCÉDURE D'INSTRUCTION)	18
7.2	PROCÉDURE JUDICIAIRE.....	19

Annexe A: Projet de loi

Annexe B: Projet d'ordonnance

1 Historique et situation initiale

Le 30 septembre 2003, la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF) a chargé la commission pour l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (CHID) de mettre en place une commission d'experts. La mission de la commission d'experts était la suivante:

«La commission d'experts élabore des mesures légales (notamment des modifications de la LHID), définit les infrastructures nécessaires à la mise en œuvre et l'application de l'harmonisation des impôts directs sous la responsabilité partagée de la Confédération et des cantons, et énonce les principes de la collaboration en matière d'harmonisation des impôts directs.»

En juin 2004, la commission d'experts, composée de représentants de la Confédération, des cantons, du monde scientifique et économique et placée sous la présidence de Monsieur Wilhelm Schnyder, conseiller d'État du canton du Valais, a remis un rapport sur la «mise en œuvre et l'application de l'harmonisation fiscale» à la Confédération et à la CDF. Les constats et propositions de la commission d'experts contenus dans ce rapport peuvent être résumés de la façon suivante:

- L'objectif est un contrôle plus efficace de la mise en œuvre de la loi d'harmonisation fiscale sans appareil bureaucratique important. Un mécanisme de contrôle efficace doit répondre à trois conditions préalables, à savoir: combler les lacunes dans les contrôles, impliquer les cantons et éviter une multiplication des voies judiciaires.
- La commission d'experts recommande à cette fin la création d'une commission de contrôle composée de 5 à 7 membres, prenant des mesures de sa propre initiative ou à la demande de certains tiers autorisés. Cette commission sera assistée d'un secrétariat de taille modeste. Les coûts occasionnés (estimés à CHF 500 000 par an) seraient répartis de façon paritaire entre la Confédération et les cantons.
- La commission de contrôle doit jouir d'une pleine indépendance, mais dépendre du point de vue administratif du Département fédéral des finances.
- La commission de contrôle doit être un organisme spécialisé, dont les membres sont nommés de manière paritaire par la Confédération et les cantons.
- La commission de contrôle ne doit pas s'occuper de procédures fiscales individuelles, mais de façon plus générale et formelle des textes législatifs fiscaux des cantons et de leur transposition (dans la pratique). Elle n'aura pas de pouvoir décisionnel.

- Pour ce qui est de l'activité de la commission de contrôle, il s'agit de distinguer deux phases: la fonction de contrôle dans un cadre non contentieux (première phase) ainsi que la possibilité d'une transmission des dossiers à l'autorité judiciaire (phase judiciaire).
 - Au sujet de la première phase (procédure non contentieuse): la commission de contrôle doit pouvoir contrôler la conformité d'un texte législatif cantonal et/ou la pratique qui en découle à la LHID de sa propre initiative ou à la demande de la Confédération, d'un canton ou de la CDF et rendre ensuite un avis au canton concerné, qui serait libre de l'accepter ou de le rejeter.
 - Au sujet de la deuxième phase (procédure judiciaire): la commission de contrôle, qui examine un cas et a pris position d'un point de vue légal, transmet de sa propre initiative ou à la demande du canton concerné ou de l'Administration fédérale des contributions le dossier à l'autorité judiciaire de dernière instance du canton concerné lorsque la phase de contrôle non litigieuse n'a pas permis de mettre en place un état conforme au droit.
- En plus du canton concerné et de l'Administration fédérale des contributions, la commission de contrôle doit elle aussi pouvoir transmettre la décision de l'autorité judiciaire cantonale de dernière instance au Tribunal fédéral au moyen d'un recours de droit administratif.
- La Confédération a la possibilité de former devant le Tribunal fédéral une réclamation de droit public lorsqu'un canton maintient en vigueur une norme de droit ou une pratique dont l'incompatibilité avec la LHID a été reconnue par le canton lui-même lors de la procédure de contrôle ou lorsqu'il n'a pas élevé un recours contre la décision du tribunal cantonal compétent devant le Tribunal fédéral.

Le 5 juillet 2004, la CHID a pris connaissance du rapport de la commission d'experts et l'a approuvé. Le 7 septembre 2004, la CDF a accepté par 20 voix contre 1 la création d'une commission de contrôle pour l'harmonisation fiscale au sens de la commission d'experts et de la CHID. Le Conseil fédéral a également adhéré aux propositions de la commission d'experts. Il a rappelé à cette occasion que l'harmonisation fiscale était un mandat constitutionnel.

Lors de la procédure de consultation mise en place subséquentement par le Département fédéral des finances, des critiques de fond concernant la création d'une commission de contrôle se sont faites entendre, amenant le Conseil fédéral à renoncer à la poursuite des travaux législatifs.

2 Mission et composition de la commission d'experts

2.1 Mission

La CDF reste de l'avis que la création, sous quelque forme que ce soit, d'une commission de contrôle pour la surveillance de l'harmonisation fiscale formelle est dans l'intérêt des cantons. La CDF a donc décidé de reprendre en main le projet et de charger la commission d'experts d'élaborer un nouveau projet de loi en prenant en compte les critiques émises lors de la procédure de consultation. La présidence de la commission d'experts a été transférée au conseiller d'État et Chef du Département des finances du canton de Zoug, Peter Hegglin.

2.2 Composition

Prenant en considération les changements intervenus, la commission d'experts a été composée de la façon suivante:

- Peter Hegglin, conseiller d'État du canton de Zoug (Présidence)
- Claude Lässer, conseiller d'État du canton de Fribourg
- Dr. Kurt Arnold, ancien président de l'Association suisse de droit fiscal
- Prof. Dr. Ulrich Cavelti, président du Tribunal administratif du canton de Saint-Gall et directeur de l'office de coordination et de consultation de la CDF
- Pierre-Arnauld Fueg, chef du service des contributions du canton du Jura
- Dr. Marc Schinzel, Département fédéral de Justice et Police
- Samuel Tanner, vice-directeur de l'Administration fédérale des contributions
- Niklaus Sommerer, Administration fédérale des contributions
- Bernhard Greminger, Administration fiscale du canton de Zurich

Fabian Baumer (Administration fiscale du canton d'Argovie) dirigeait le secrétariat.

3 Aperçu du travail de la commission d'experts et des thèmes traités

La commission d'experts a tenu en tout trois autres séances. La séance de clôture portant sur la discussion et la remise du rapport final a eu lieu le 12 mars 2008 à Berne.

La commission d'experts a tout d'abord traité la situation initiale et analysé les leçons tirées de la procédure de consultation. La commission d'experts est parvenue à la conclusion unanime que des mesures visant à combler les lacunes existantes dans les contrôles devaient être prises. La proposition initiale a été retravaillée à la lumière des critiques émises lors de la procédure de

consultation. Le concept initial a été discuté et partiellement modifié en particulier pour ce qui est des points suivants:

- composition de la commission de contrôle
- fonction de la commission de contrôle
- pouvoir de contrôle de la commission de contrôle
- pouvoir d'action de la commission de contrôle
- voie judiciaire

Par ailleurs, la commission d'experts a élaboré la proposition alternative d'une commission d'experts permanente agissant en tant qu'organe consultatif, qui ne pourrait que donner des recommandations.

4 Leçons de la procédure de consultation de 2005

Ont participé à la procédure de consultation menée du 13 avril au 15 août 2005 le Tribunal fédéral, l'intégralité des cantons, cinq partis représentés au parlement (PDC, PRD, les Verts, PS et UDC), six associations faîtières (economiesuisse, Union suisse des arts et métiers, Association suisse des banquiers, Union syndicale suisse, Société suisse des employés de commerce et Travail.Suisse) ainsi que d'autres associations et organisations (Centre Patronal, Fédérations des Entreprises Romandes, Société suisse des propriétaires fonciers, Gewerbeverband des Kantons Luzern, Groupement de Holding Industrielles Suisses, Union suisse des fiduciaires, Chambre des Experts en Finance et en Controlling, Conférence fiscale des villes (Suisse), Chambre des experts-comptables, fiduciaires et fiscaux, Zentralschweizerische Vereinigung dipl. Steuerexperten).

Les résultats de la procédure de consultation peuvent être résumés de la manière suivante:

4.1 Principe du contrôle de l'harmonisation fiscale formelle

Le Tribunal fédéral, une large majorité des cantons, la majorité des partis, la moitié des associations faîtières ainsi que moins de la moitié des autres participants à la consultation soutiennent le principe d'un contrôle de l'harmonisation fiscale. Les autres participants à la consultation ont formulé des réserves ou un refus portant sur l'ensemble du projet. Les arguments suivants, en particulier, ont été émis à l'encontre d'une harmonisation fiscale:

- le maintien de l'autonomie des cantons;
- le danger d'un transfert de compétences des cantons à la Confédération;
- l'impératif de séparation des domaines politique, administratif et juridique;
- le maintien de la concurrence fiscale;

- l'état satisfaisant des moyens de contrôle existants.

4.2 Création d'une commission de contrôle

Selon le Tribunal fédéral, la proposition d'introduire une procédure de contrôle administrative (et, le cas échéant, une procédure judiciaire en deuxième phase) constitue une possibilité pour harmoniser les pratiques des cantons.

22 cantons se déclarent favorables à la mise en place d'une commission de contrôle telle que proposée par la commission d'experts. Parmi eux, 8 cantons émettent des réserves par rapport à certains points. Quatre cantons (AI, AR, GE, TI) s'opposent à l'idée d'une commission de contrôle. Les partis de gauche (Verts, PS) sont favorables à la création d'une commission de contrôle. Celle-ci est en revanche rejetée par les partis bourgeois (PDC, PRD, UDC). Trois associations faîtières (USS, SEC, Travail.Suisse) sont pour, trois associations faîtières (ASB, economie-suisse, USAM) s'y opposent. Parmi les autres participants, huit (FER, HEV, ZVDS, Centre Patronal, KGL, GH, USF, TK) refusent la création d'une commission de contrôle. Deux (SWISCO, Conférence fiscale des villes) s'y déclarent favorables avec un certain nombre de réserves.

4.3 Procédure de contrôle en deux phases

23 cantons ainsi que le Tribunal fédéral se déclarent favorables à la procédure proposée en deux phases, 14 cantons exprimant des réserves quant à sa mise en œuvre concrète. Un canton (TI) rejette la procédure, deux cantons (AI, AR) n'ont pas pris position. Deux partis (Verts, PS) sont en faveur de la procédure; les Verts cependant uniquement sous certaines réserves. PDC, PRD et UDC rejettent la procédure de façon implicite. Trois associations faîtières (USS, SEC, Travail.Suisse) sont favorables à la procédure; economiesuisse, USAM et ASB rejettent tacitement la procédure. Huit autres organisations rejettent la procédure de façon explicite ou implicite. SWISCO adhère à la procédure avec des réserves, la FER trouve la procédure adaptée, mais s'oppose à la création d'une commission de contrôle.

4.4 Bilan

Les propositions du rapport des experts de juin 2004 soumis à la consultation en 2005 avaient pour objectif de combler les lacunes dans les contrôles de la mise en œuvre de la loi sur l'harmonisation fiscale. La **création d'une commission de contrôle**, proposée par le rapport, divise les esprits: Les cantons sont majoritairement favorables à la création d'une commission de contrôle telle que proposée par la commission d'experts, avec des réserves portant sur les détails de sa

mise en œuvre de la part de certains cantons. Le PS, les Verts et l'Union syndicale suisse sont favorables à la création de la commission de contrôle proposée, les partis bourgeois, les associations faïtières patronales ainsi que d'autres organisations notables rejettent une telle commission.

Les critiques portant plus spécifiquement sur la commission de contrôle étaient par exemple: la composition proposée de la commission de contrôle donnerait un poids trop important à la Confédération; l'affiliation à l'AFC ferait surgir des doutes quant à son indépendance; la création d'une commission de contrôle ne serait pas compatible avec le droit suisse.

Selon la commission d'experts, une version retravaillée du concept initial de la commission de contrôle, prenant adéquatement en compte les critiques émises lors de la procédure de consultation, aurait des chances réelles d'obtenir l'aval de la majorité dans le processus politique.

5 Concept retravaillé par la commission d'experts

5.1 Variante de la commission de contrôle

5.1.1 Maintien du concept d'une commission de contrôle

Historiquement, l'harmonisation formelle de la fiscalité apparaît comme un succès. Malgré quelques défauts, la loi sur l'harmonisation des impôts est devenue l'un des piliers du système fiscal suisse. Qui plus est, l'harmonisation fiscale contrecarre aussi les exigences relatives à une harmonisation matérielle des impôts; pour cette raison aussi, elle est dans l'intérêt vital des cantons.

Dans ce contexte, il apparaît d'une importance centrale d'éliminer les lacunes existantes dans la mise en œuvre de l'harmonisation fiscale formelle. Aucun changement de fond n'a eu lieu pour ce qui est de la situation initiale telle qu'elle a été décrite par le rapport de mars 2004. La commission d'experts maintient tous les résultats et conclusions qui y sont consignés.

Néanmoins, en raison des résultats de la procédure de consultation menée en 2005, la conception projetée de la commission de contrôle doit être retravaillée. Ce faisant, les critiques émises à ce moment par les participants à la procédure de consultation doivent être prises en compte. **La crainte, en particulier, d'un transfert de compétence des cantons vers la Confédération doit être prise au sérieux, en faisant dépendre la commission de contrôle des cantons et non de la Confédération ou de l'AFC.**

5.1.2 Composition de la commission de contrôle

Lors de la procédure de consultation de 2005, **des réserves se sont faites entendre contre un rôle trop important de la Confédération**. La composition de la commission de contrôle doit donc être repensée en donnant plus de poids aux cantons par rapport à la proposition initiale. La commission d'experts propose la composition suivante:

- 5 à 7 membres
- élection des membres et de la présidence par la CDF
- composition paritaire avec des experts de la fiscalité reconnus (en particulier du domaine de la jurisprudence et de la juridiction)
- la présidence de la commission ne doit pas revenir à un représentant de la Confédération

Par ailleurs, la commission doit dépendre administrativement de la CDF.

La commission d'experts estime que de cette façon, on répond au mieux aux réserves émises contre un rôle trop important de la Confédération.

5.1.3 Fonction de la commission de contrôle

La commission d'experts maintient que la commission de contrôle doit être dotée d'**une fonction juridique et non politique**. Les points de vue politiques ou économiques ne doivent pas entrer en ligne de compte dans son jugement.

5.1.4 Pouvoir de contrôle de la commission de contrôle

Comme prévu initialement, l'examen de la commission de contrôle doit porter sur une réglementation ou pratique cantonale. L'examen d'une réglementation cantonale se fait dans le cadre du **contrôle abstrait des normes**. **L'examen de cas individuels concrets est exclu**.

Comme **la vérification de la pratique** d'un canton peut également faire l'objet du contrôle, la question de ce qu'on doit entendre par pratique se pose. À ce sujet, les critères suivants, définis lors de la consultation du Tribunal fédéral du 15 août 2005, paraissent appropriés:

«Par pratique, on doit comprendre [...] le mode régulier d'application ou de non-application d'une réglementation quelle que soit la catégorie à laquelle elle appartient. L'application d'une réglementation au cas par cas constitue ou contribue à la pratique. Cependant, l'examen ne doit pas porter sur cette application au cas par cas, mais sur l'application de la réglementation dans une pluralité de cas. Il s'agit d'une pratique typifiée. Cette pratique peut se concrétiser de façon interne à l'administration par des directives, instructions, recommandations, circulaires, etc.

Elle peut cependant également se manifester purement factuelle au cas par cas par avis de taxation (imposition). Il est impératif que la pratique soit attestée. À défaut, le tribunal ne peut pas en faire l'objet de son activité. Les tribunaux, par ailleurs, ne mènent pas eux-mêmes l'instruction. Leurs moyens seraient insuffisants pour le faire. La preuve d'une pratique cantonale doit donc être apportée par la commission de contrôle.»

L'impôt fédéral direct, et donc également les circulaires et directives de l'Administration fédérale des contributions, ne tombent pas sous le coup de l'activité de contrôle.

D'un point de vue matériel, la commission de contrôle est chargée de vérifier **la conformité avec la loi sur l'harmonisation fiscale**. Il s'agit là des prescriptions de la loi sur l'harmonisation fiscale, en prenant également en compte l'harmonisation fiscale verticale. Les reproches isolés selon lesquels un texte législatif cantonal serait contraire à la Constitution ne sont pas admis.

5.1.5 Pouvoir d'action de la commission de contrôle

La commission de contrôle ne doit plus agir que de sa propre initiative ou à la demande de la CDF. Les demandes directes des cantons ou de la Confédération à la commission de contrôle sont désormais exclues.

5.1.6 Voie judiciaire

La voie judiciaire proposée s'est avérée très controversée au cours de la procédure de consultation. La commission d'experts a donc procédé aux modifications suivantes sur le concept initial:

5.1.6.1 Droit de recours de l'Administration fédérale des contributions

À la différence du concept initial, le projet de loi révisé **retire le droit de l'Administration fédérale des contributions de s'adresser à l'autorité judiciaire de dernière instance du canton ou au Tribunal fédéral**. La critique, formulée lors de la procédure de consultation, selon laquelle un transfert de compétences des cantons vers la Confédération aurait été effectué est ainsi contrée.

Dans ce contexte il faut toutefois noter que l'Administration fédérale des contributions est habilitée, selon le droit en vigueur, en vertu de l'art. 73 LHID, de renvoyer la décision d'une dernière instance cantonale devant le Tribunal fédéral. Toutefois l'Administration fédérale des contributions n'a jusqu'à présent jamais fait valoir ce droit de recours; c'est pourquoi celui-ci n'a encore acquis aucune valeur pratique. D'un point de vu légal, on ne peut pas déterminer avec certitude si le Tribunal fédéral validerait aussi un droit de recours de l'Administration fédérale des contribu-

tions, en vertu de l'art. 73 LHID, si la dernière instance cantonale avait pris sa décision dans le cadre d'une procédure engagée par la commission de contrôle.

5.1.6.2 Droit de recours de la commission de contrôle

Il est établi que la commission de contrôle peut s'adresser à la dernière instance cantonale. Cette procédure ne représente aucune complication majeure et ne peut pas mener à une multiplication des voies judiciaires.

En revanche, le droit de recours de la commission de contrôle devant le Tribunal fédéral doit être annulé, car il n'incombe à la commission de contrôle aucune fonction de surveillance des autorités cantonales. Si un canton ne met pas en œuvre une décision de justice, aucune prise juridique ne peut être exercée. Dans ce cas, l'application de l'harmonisation peut être obtenue principalement par le biais de moyens politiques.

5.1.6.3 Réclamation de droit public devant le Tribunal fédéral

La possibilité du Conseil fédéral de porter une réclamation de droit public devant le Tribunal fédéral a été **supprimée** du concept initial **sans être remplacée**.

5.1.7 Bilan

Le concept révisé apporte des modifications en particulier en ce qui concerne la composition de la commission de contrôle et la voie judiciaire. Le nouveau projet de loi confère aux cantons une place plus importante dans l'application de l'harmonisation fiscale et relègue la Confédération au second plan. De plus; la voie judiciaire est simplifiée.

5.2 Proposition alternative: la création d'une commission permanente d'experts

Comme proposition alternative au concept d'une commission de contrôle, la commission d'experts suggère la création d'une commission permanente d'experts de la CDF pour les questions de droit concernant l'harmonisation fiscale.

5.2.1 Raisons pour une proposition alternative

Il a été mis en avant, à l'encontre de la proposition initiale pour une «commission chargée du contrôle de l'harmonisation fiscale (commission de contrôle)», qu'elle engendrerait une procédure juridique nouvelle et complexe. Il a également été redouté qu'une commission de contrôle ne porte trop atteinte à la souveraineté cantonale. La possibilité que les cantons soient «exposés publiquement» à cause de l'intervention de la commission de contrôle dans les lois fiscales ou les

pratiques de taxation a aussi été évoquée. Même si de telles réserves sont maintenant prises en compte dans la proposition révisée, il faut noter que du point de vue des opposants à la proposition précédente, un certain nombre d'entre elles continuent probablement à subsister. Il n'est donc pas exclu qu'un projet prenant la forme de la proposition révisée ne soit pas soutenu par tous.

5.2.2 Contenu de la proposition alternative

La proposition alternative peut être décrite comme suit:

1. La Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF) prévoit dans ses statuts une commission permanente d'experts pour les questions de droit concernant l'harmonisation fiscale (commission d'experts).

Commentaire sur le point 1:

Il s'agit d'une commission «permanente» d'experts dont les membres, y compris le ou la présidente, seraient nommés pour un mandat d'une durée de quatre ans (voir point 5, phrase 2). Il est ensuite prévu que la commission d'experts soit inscrite dans les statuts de la CDF.

2. a) La commission d'experts établit un avis professionnel pour les questions de droit en rapport avec la mise en œuvre de la loi sur l'harmonisation fiscale (LHID), elle doit en particulier intervenir si différentes interprétations concernant l'ampleur des dispositions de la LHID sont représentées.

b) Dans le cas où le droit fiscal cantonal viole la LHID en défaveur du contribuable et que celui-ci peut faire valoir ses droits par le biais d'une procédure de recours contre la taxation, le recours à un avis professionnel de la commission d'experts n'est en règle générale pas à envisager. Ceci est également valable si un recours est formé au Tribunal fédéral à l'encontre d'un nouveau texte de loi cantonal.

Commentaire sur le point 2:

En cas de violation de la LHID, une distinction peut être établie entre une violation en faveur du contribuable et une violation le pénalisant. En cas de violation de la LHID pénalisant le contribuable, ce dernier peut faire valoir ses droits par le biais d'une procédure de recours contre la

taxation. De la même manière, les nouveaux textes législatifs cantonaux allant à l'encontre de la LHID peuvent être contestés devant le Tribunal fédéral.

Si le contribuable obtient gain de cause lors d'une procédure de recours contre une violation de la LHID le pénalisant ou si un nouveau texte législatif cantonal est contesté devant le Tribunal fédéral parce qu'il viole la LHID, l'application de la LHID est garantie. Dans ces cas, un recours à un avis professionnel de la commission d'experts n'est, en règle générale, pas nécessaire (point 2, let. b).

Par ailleurs, l'avis professionnel de la commission des experts sert essentiellement à juger «l'ampleur des dispositions de la LHID», en d'autres termes: les limites légales qui découlent des dispositions de la LHID pour le législateur fiscal cantonal (point 2, let.a). Le but étant de réaliser et promouvoir une compréhension uniforme des objectifs de certaines dispositions de la LHID. D'autre part, la commission d'experts doit, en règle générale, intervenir seulement dans le cas où une telle compréhension uniforme manque encore.

3. a) La commission d'experts intervient à la demande du Directoire de la CDF ou de sa propre initiative.

b) Les membres de la CDF et l'Administration fédérale des contributions peuvent solliciter le Directoire de la CDF pour qu'il confie un mandat à la commission d'experts.

Commentaire sur le point 3:

Le Directoire de la CDF accorde des mandats à la commission d'experts, mais celle-ci peut aussi intervenir de sa propre initiative (point 3, let. a).

Les membres de la CDF, c'est-à-dire les différents directeurs cantonaux des finances, ainsi que l'Administration fédérale des contributions peuvent solliciter le Directoire de la CDF pour obtenir un mandat (point 3, let. b).

4. a) La commission d'experts formule son avis professionnel à l'attention du Directoire de la CDF qui le soumet à ses membres.

b) L'assemblée plénière de la CDF peut formuler des recommandations.

Commentaire sur le point 4:

La commission d'experts envoie son avis professionnel au Directoire de la CDF; celui-ci le fait parvenir à ses membres, c'est-à-dire aux directeurs cantonaux des finances (point 4, let. a). Ainsi, une coordination peut être faite par le Directoire de la CDF. Celui-ci décide également d'une éventuelle publication de l'avis professionnel et s'il doit être soumis ou non à l'assemblée plénière. L'assemblée peut formuler des recommandations (point 4, let. b).

5. La commission d'experts est constituée de cinq spécialistes reconnus. Ses membres sont nommés par le Directoire de la CDF pour un mandat de quatre ans; ils doivent être composés des personnes suivantes:

- *un ou une spécialiste en droit fiscal tenant lieu de président ou de présidente de la commission d'experts*
- *un ou une spécialiste en droit fiscal supplémentaire*
- *un ou une représentante de l'Administration fédérale des contributions*
- *un ou une représentante de la Conférence suisse des impôts*
- *le directeur de l'office de coordination et de consultation de la CDF*

Commentaire sur le point 5:

La commission d'experts est composée de cinq membres. Concernant la composition, il convient de préciser les éléments suivants:

- La commission d'experts doit comprendre deux spécialistes en droit fiscal (ex.: des professeurs de droit fiscal, des membres des plus hautes autorités fiscales). Ceux-ci sont nommés par le Directoire de la CDF. L'un des spécialistes est nommé président ou présidente de la commission d'experts par le Directoire de la CDF.
- Le Directoire de la CDF désigne ensuite deux autres membres sur proposition de l'Administration fédérale des contributions et de la Conférence suisse des impôts. Concernant ces membres-ci de la commission d'experts, il convient également de s'assurer qu'il s'agit de spécialistes reconnus.

- Enfin, le directeur de l'office de coordination et de consultation de la CDF est aussi membre de la commission d'experts; il établit le lien entre le Directoire de la CDF et la commission d'experts.

6. Le secrétariat de la commission d'experts est dirigé par le secrétariat de la CDF. Le ou la présidente de la commission d'experts peut aussi mandater d'autres personnes pour la préparation de rapports, etc.

Commentaire sur le point 6:

Le ou la présidente de la commission d'expert peut mandater d'autres personnes pour la préparation de rapports, etc. (point 6, phrase 2).

7. Les membres de la commission d'experts ainsi que les personnes mandatées par le ou la présidente sont indemnisés en fonction des charges.

Commentaire sur le point 7:

Les membres de la commission d'experts ainsi que les personnes mandatées par le ou la présidente doivent être indemnisés en fonction des charges.

6 Avantages et inconvénients des deux alternatives / Recommandation de la commission d'experts à la CDF

6.1 Avantages et inconvénients des deux alternatives: commission de contrôle ou commission permanente d'experts

Les avantages et inconvénients de la création d'une **commission de contrôle** peuvent être récapitulés comme suit:

- + La commission de contrôle forme **un instrument pratique, qui comble avec efficacité les lacunes au niveau de la surveillance des réglementations préférentielles.**
- + **L'harmonisation fiscale formelle est concrétisée.**
- + **La voie judiciaire proposée correspond à la procédure légale dans les cas où le contribuable exerce à son tour une voie de recours.**

- La mise en place d'une commission de contrôle exige **une procédure législative en bonne et due forme, associée au risque d'échec dans le processus politique.**

La proposition alternative de mettre en place **une commission permanente d'experts** a pour **avantage** de ne nécessiter **aucune procédure législative**. La commission d'experts **peut être mise en place très rapidement par le biais d'une modification des statuts de la CDF**. Cependant, ces avantages sont assortis d'un **inconvénient**: les avis professionnels de la commission d'experts ne sont dotés d'**aucun caractère légal contraignant**; la commission ne dispose donc pas de moyen de sanction. **La lacune en termes de contrôle n'est pas forcément comblée**; le canton concerné est finalement libre d'apprécier la recommandation de la commission d'experts permanente comme il le souhaite. Le risque que la commission permanente d'experts ne revête qu'une fonction d'alibi est donc réel. Les avis approfondis de la commission permanente d'experts pourraient tout de même obtenir une valeur politique, et de plus l'assemblée plénière de la CDF aurait la possibilité de formuler des recommandations en se basant sur le jugement de la commission d'experts.

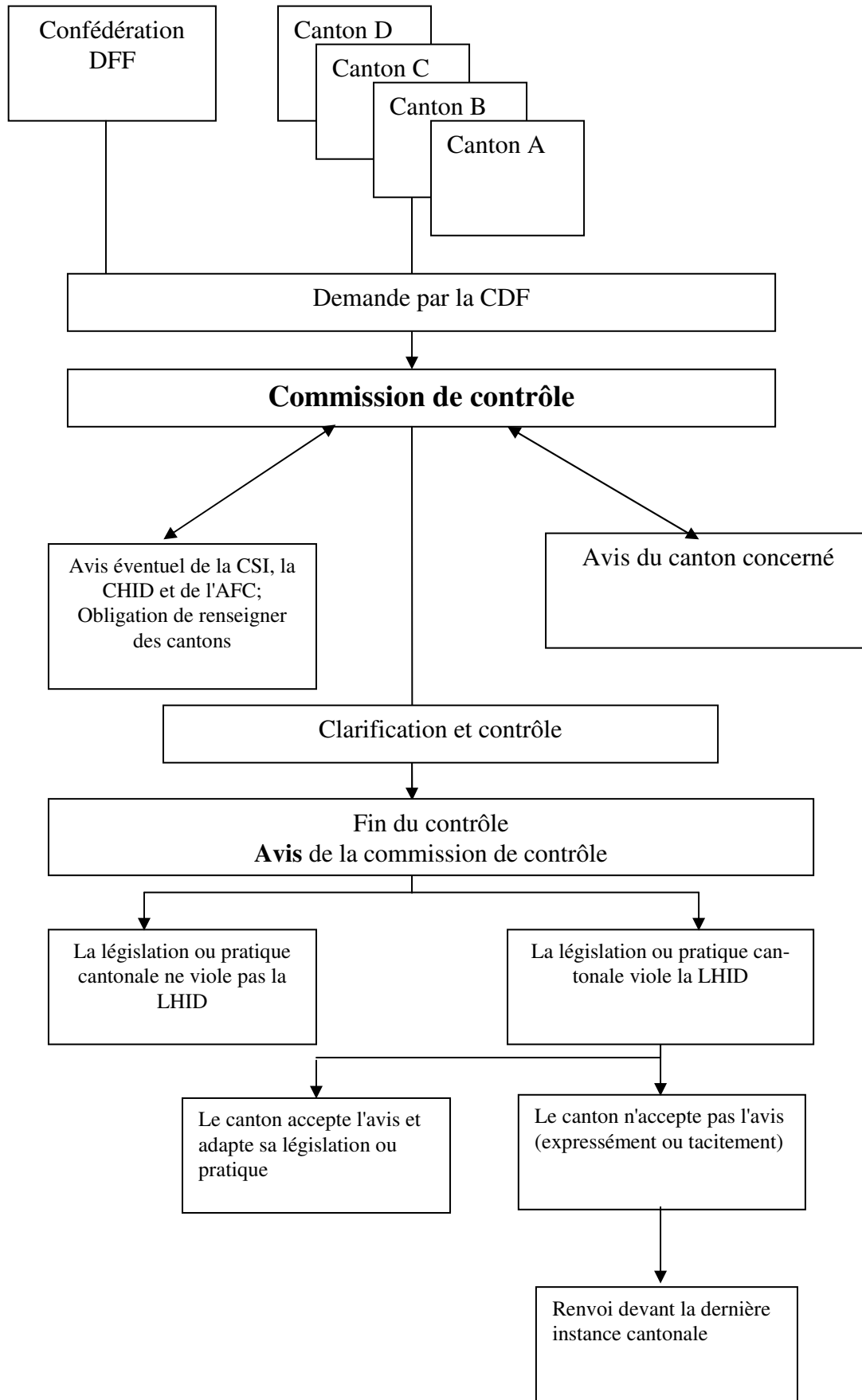
6.2 Recommandation de la commission d'experts à la CDF

En ce qui concerne **la fixation de l'objectif**, c'est-à-dire la mise en application de l'harmonisation formelle, **la commission de contrôle doit être préférée à une simple commission d'experts**, notamment compte tenu des adaptations réalisées par rapport à la proposition initiale. Au cas où, dans le cadre d'une **évaluation politique**, la commission de contrôle serait toujours considérée comme trop contraignante, la commission d'experts recommande à l'unanimité d'**accepter au moins la proposition alternative et de créer le plus rapidement possible une commission permanente d'experts**. Selon l'avis de la commission d'experts, il n'est pas possible de rester au statut quo compte tenu des lacunes au niveau du contrôle des réglementations préférentielles.

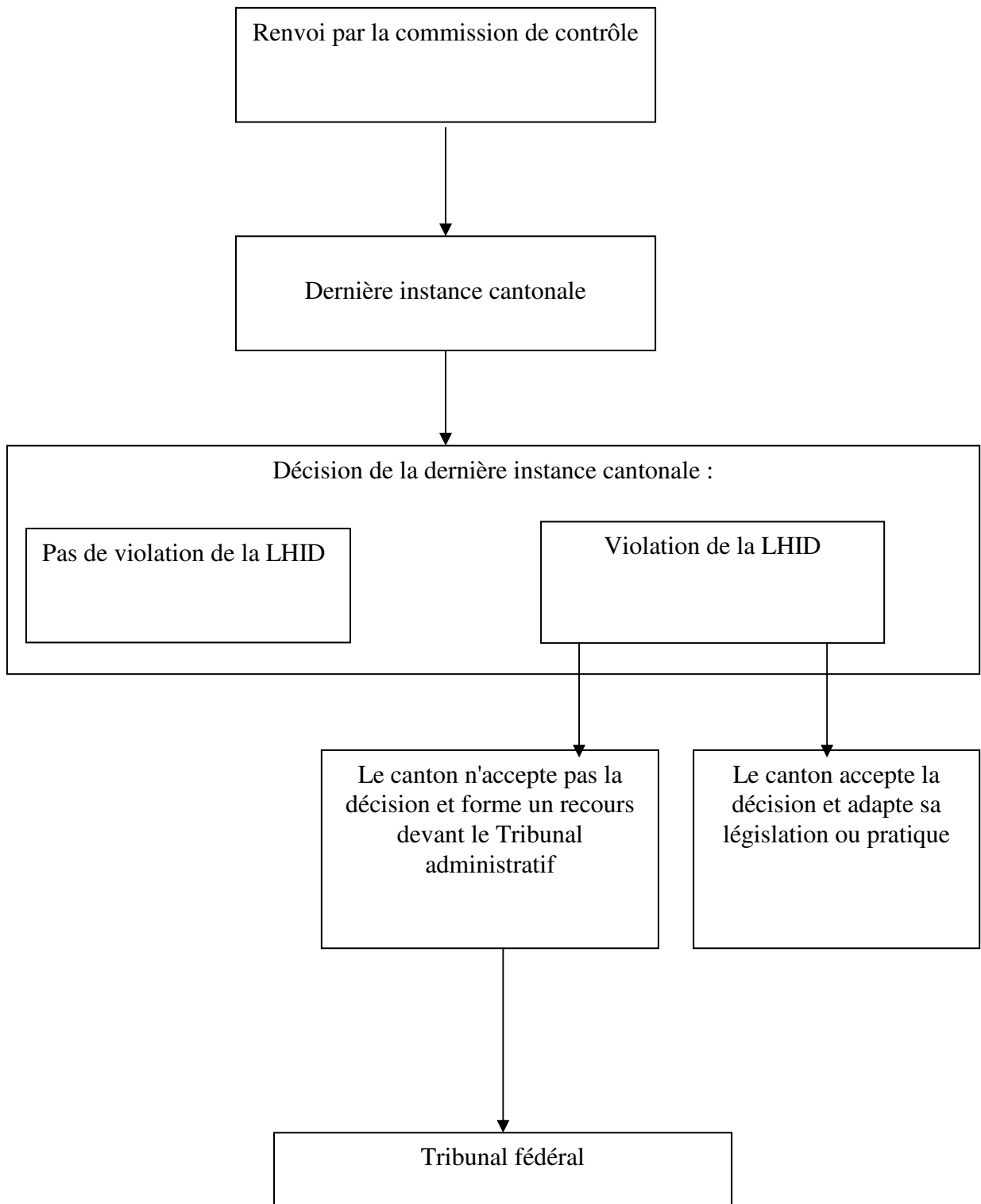
Le présent rapport a été adopté et approuvé à l'unanimité par les membres de la commission d'experts lors de leur réunion de clôture du 12 mars 2008.

7 Vue d'ensemble schématique

7.1 Procédure de contrôle administratif (procédure de notification et d'enquête ou procédure d'instruction)



7.2 Procédure judiciaire



Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)

(Contrôle de la mise en œuvre et de l'application de l'harmonisation fiscale)

Modification du 00.00.200..

L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,

vu le message du Conseil fédéral du¹

arrête

I

La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes² est modifiée comme suit:

Titre de subdivision après l'art. 73

1a. Chapitre: Contrôle de l'harmonisation fiscale (nouveau)

Art. 73a Vérification du droit cantonal

¹ La commission de contrôle de l'harmonisation fiscale (commission de contrôle) examine la conformité des textes législatifs cantonaux et des pratiques qui en découlent avec la LHID, lorsque ces textes législatifs concernent une question réglementée dans les titres 2 - 5 et 6 du chapitre 1.

² Elle engage la procédure de contrôle de sa propre initiative ou sur demande de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF).

³ La procédure de contrôle est suspendue dans le cas d'une poursuite judiciaire en cours, qui a pour objet la conformité du droit ou d'une pratique cantonale avec cette loi.

⁴ La commission de contrôle élabore un avis à destination du canton concerné. Pour ce faire, elle entend le canton et peut, en cas de besoin, consulter des commissions spécialisées et des experts.

Art. 73b Obligation de renseigner des cantons concernés

Dans le cadre de la procédure de contrôle, le canton concerné doit communiquer à la commission de contrôle toutes les informations demandées et fournir les documents gratuitement et sans tenir compte du secret professionnel des administrations fiscales cantonales et communales.

¹ FF 200.....

² RS 642.14

Art. 73c Voie judiciaire après le contrôle

Si le canton concerné désapprouve les constatations de la commission de contrôle, celle-ci peut, selon l'article 50 de cette loi, déposer en dernière instance cantonale une requête pour que soit constaté si un texte législatif cantonal ou une pratique est conforme à cette loi.

Art. 73d Composition et désignation de la commission de contrôle

¹ La commission de contrôle est composée de 5-7 experts. Les membres et la présidence sont élus par la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances.

² La durée ordinaire du mandat des membres de la commission est de 5 ans.

Art. 73e Indépendance de la commission de contrôle

La commission de contrôle est un organe indépendant vis-à-vis de la Confédération et les cantons.

Art. 74 Alinéa 2

..... . Il réglemente en particulier

- a. les modalités du contrôle de l'harmonisation fiscale effectué par la commission de contrôle,
- b. les problèmes qui se posent dans les rapports intercantonaux, en particulier entre les cantons ayant une réglementation différente du calcul dans le temps.

II

¹ La présente loi est sujette au referendum.

² Le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur.

Ordonnance relative au contrôle de l'harmonisation fiscale

du 00.00.2008

Le Conseil fédéral suisse,

en vertu de l'article 74 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 relatif à l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LIHD)¹

arrête:

Art. 1 Organisation

¹ La commission de contrôle est rattaché administrativement à la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances.

² La commission de contrôle édicte un règlement interne dans lequel elle règle en particulier les modalités de l'organisation, notamment en ce qui concerne les tâches et le personnel du secrétariat permanent ainsi que la distribution des coûts.

³ Le règlement interne requiert l'approbation de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances.

Art. 2 Prise de décision et procédure

¹ La commission de contrôle peut prendre une décision à condition que la majorité de ses membres soit présente.

² La commission de contrôle statue à la majorité simple des membres présents. En cas d'égalité, la voix du ou de la présidente est prépondérante.

³ Au demeurant, la loi fédérale est appliquée par analogie ²par le biais du tribunal administratif.

Art. 3 Enquête

La commission de contrôle peut en particulier convoquer à titre consultatif la Conférence suisse des impôts, l'Administration fédérale des contributions et la commission pour l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes.

RO 200

¹ RS 642.14

² RS 173.32

Art. 4 Pouvoir de contrôle

Le pouvoir de contrôle de la commission de contrôle concerne également la pratique administrative d'un canton. Est considérée comme pratique la manière régulière d'appliquer ou de ne pas appliquer les dispositions légales.

Art. 5 Obligation de collaboration

Les cantons communiquent gratuitement à la commission de contrôle toutes les informations requises pour l'organisation de la LHID et pour cette ordonnance et fournissent tous les documents nécessaires.

Art. 6 Avis

La commission de contrôle communique au canton concerné et à la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances le résultat de leur enquête sous la forme d'un avis.

Art. 7 Entrée en vigueur

Cette ordonnance entre en vigueur le ... 200..