

Conférence suisse des impôts : son rôle et ses compétences

Résumé du mandat

Par mandat déposé et développé le 8 septembre 2009 (*BGC* p. 1519), les dix députés précités demandent au Conseil d'Etat de prendre les mesures propres à rétablir le caractère officieux de la Conférence suisse des impôts (CSI) comme ses fondateurs l'avaient prévu en 1919. En effet, depuis quelques mois, ils constatent que la CSI édicte des circulaires ou des directives avec un caractère contraignant alors que sa mission originelle est bien différente puisque qu'elle prévoit que cette Conférence est avant tout un organe consultatif qui est censé harmoniser les pratiques des différents cantons. A titre d'exemples, ils citent le nouveau certificat de salaire et la circulaire portant sur l'estimation fiscale des titres non cotés.

Ils demandent au Conseil d'Etat :

1. d'intervenir auprès de la Conférence des Directrices et des Directeurs cantonaux des finances (CDF), afin que cet organisme exige de la CSI qu'elle lui soumette ses instructions, circulaires et propositions importantes. Parallèlement, les partis et les associations économiques devront être consultés par la voie d'une procédure ordinaire. Les publications de la CSI devront être approuvées par la CDF avant d'être mises en vigueur ;
2. de soumettre au Parlement cantonal les décisions de la CSI qui présenteraient une portée législative ou réglementaire, c'est-à-dire qui seraient susceptibles de modifier la pratique de l'administration fiscale. Si elles n'ont pas ce caractère, il faudrait que le Conseil d'Etat (ou pour le moins le Directeur des finances) se prononce sur l'application ou non dans le canton des directives et circulaires émises par la CSI.

Réponse du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat tient à relever d'emblée que l'objet et le texte de ce mandat sont la reprise conforme, sur le plan cantonal, de la motion déposée le 11 juin 2009 au niveau fédéral par le conseiller aux Etats Rolf Büttiker et à laquelle le Conseil fédéral a répondu le 2 septembre 2009 (09.3619). Ce dernier a ainsi relevé que « *Les constatations, les circulaires, les directives et autres recommandations de la CSI n'ont pas de caractère obligatoire pour les cantons. Il incombe à chacun d'eux de mettre en œuvre les régimes fiscaux cantonal et fédéral conformément au droit. La CSI n'étant pas une autorité fédérale, elle n'est pas autorisée à ouvrir une procédure de consultation ou d'audition formelle au sens où l'entend le droit fédéral, c'est-à-dire permettant de déterminer si un projet est susceptible d'être bien accepté.* »

Quant à la CDF, elle a également publié une prise de position le 18 septembre 2009 (cf. www.fdk-cdf.ch). Celle-ci reprend l'ensemble des questions et propositions formulées dans ce mandat. Par conséquent, le Conseil d'Etat se réfère à cette réponse qui mentionne :

« **Comment la CSI et la CDF sont-elles organisées ?**

La CSI est une association au sens de l'art. 60 CC, fondée en 1919. Les membres de la CSI sont les services des contributions des 26 cantons ainsi que l'Administration fédérale des contributions (AFC). La présidence est toujours assurée par un ou une intendant-e cantonal-e des impôts. Les organes de la CSI sont l'Assemblée générale, le comité et les réviseurs des comptes. La CSI est structurée en plusieurs commissions et groupes de travail.

La CDF a été créée le 21 mai 1910. Elle est une corporation de droit public sui generis. Les organes de la CDF sont l'Assemblée plénière, le Comité et les réviseurs des comptes. Le Comité se réunit en moyenne tous les deux mois et règle les affaires courantes importantes. Il dispose d'un secrétariat et d'un office de coordination et de consultation pour les questions de politique fiscale.

Quelles sont les relations entre la CSI et la CDF ?

- Sur demande, la CSI conseille la CDF sur des questions principalement en lien avec l'exécution de la législation fiscale, sur des projets de la Confédération mis en consultation et qui concernent les impôts et sur toute autre affaire qui touche au droit fiscal.
- La CDF contribue au financement du secrétariat (2000 CHF/an), à l'exploitation du centre d'information et de documentation de l'AFC (40 000 CHF/an) et indemnise le canton qui détient la présidence (10 000 CHF/an).
- Le comité de la CDF approuve des projets et des budgets de projets informatiques de la CSI qui sont utiles à l'application de la fiscalité suisse.
- Pour améliorer l'échange politique entre la CSI et la CDF, le secrétaire de la CDF participe depuis mi-2008 aux séances du comité de la CSI à titre d'invité permanent.

Quel est l'organe qui a une fonction de surveillance sur la CSI ? Est-ce la CDF ?

- La CSI n'est en tant que telle pas subordonnée à la CDF.
- Par contre, les membres de la CSI, à savoir les intendants et intendantes cantonaux des impôts, sont chacun subordonnés au ou à la directeur-trice des Finances de leur canton respectif. Les membres représentant l'AFC au sein de la CSI sont quant à eux subordonnés à leurs propres supérieurs hiérarchiques.
- Les décisions des autorités fiscales qui se basent sur des recommandations de la CSI peuvent être contestées en justice par les contribuables.

Est-il juste que la CSI ne soit pas habilitée à prendre des décisions et à adopter des actes formels ? Les cantons doivent-ils impérativement suivre les recommandations de la CSI ? Y a-t-il une base légale ad hoc ?

La CSI édicte des recommandations non contraignantes également sous la forme de circulaires et de directives à l'attention des cantons, lesquels sont libres d'en tenir compte. Chaque canton est seul responsable de la mise en œuvre juridiquement correcte du régime fiscal fédéral et cantonal.

L'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale LHID au 1^{er} janvier 1993 (avec délais transitoires jusqu'au 1.1.2001) a concrétisé le mandat prescrit par la Constitution fédérale à la Confédération, aux cantons et aux communes (art. 129) d'assurer une harmonisation formelle au niveau de la législation et de l'exécution en matière d'impôts directs. Dans l'ordre juridique suisse, les questions d'exécution sont laissées aux exécutifs, lesquels font faire le travail par les administrations. Les législatifs (le peuple en cas de référendum) de leur côté sont compétents pour légiférer. Il est donc clair que la CSI ne dispose pas de compétence législative et n'a donc jamais

non plus adopté d'actes juridiques. En revanche, la CSI dans la composition mentionnée s'est chargée de soutenir l'harmonisation de l'exécution dans le domaine du droit d'harmonisation fiscale (y c. pour l'impôt fédéral direct, également harmonisé au plan formel sur la base de l'harmonisation verticale). Ceci se fait par l'élaboration conjointe de recommandations qui ont été publiées sous la forme de circulaires. Pour la mise en œuvre de telles circulaires, il n'existe aucune obligation de droit formel. Mais l'élaboration conjointe par l'autorité de surveillance pour l'impôt fédéral direct et par les autorités cantonales d'exécution du droit fiscal cantonal harmonisé permet que les recommandations concernées soient reconnues comme une interprétation au moins compréhensible du droit créé par le législateur. Elles donnent une indication sur la manière dont la majorité des personnes qui appliquent le droit l'interprète.

L'activité de la CSI consiste avant tout à formuler des recommandations pour l'exécution de la LIFD et de la LHID, mais comprend aussi le domaine de la formation et de la formation continue. De l'avis du comité de la CDF, elle fournit un travail précieux au service des autorités cantonales et fédérales en charge de l'exécution de la législation qui permet :

- *le développement d'une pratique égalitaire et efficiente en matière de perception et de retenue d'impôt ;*
- *l'harmonisation formelle de la fiscalité, telle que voulue par le législateur ;*
- *l'interprétation et la précision des lacunes du législateur.*

La CDF ne dispose-t-elle d'aucun droit de veto sur les recommandations de la CSI ?

La CDF n'a pas de droit de veto. Un tel droit ne serait pas compatible avec la nature justement de recommandation des décisions de la CDF et n'est pas non plus nécessaire vu la responsabilité évoquée et le contrôle politique des cantons et vu aussi la justiciabilité qui va jusqu'au Tribunal fédéral.

Quelle est la position de la CDF sur la proposition de soumettre la CSI à une surveillance parlementaire ?

Considérant :

- *l'activité de la CSI qui consiste à formuler des recommandations, sans lier les cantons ;*
- *la subordination des services cantonaux des contributions aux directions des Finances et leur responsabilité politique face aux autorités cantonales compétentes ;*
- *la justiciabilité des activités des services cantonaux des contributions ;*

le Comité de la CDF juge inutile d'instaurer une surveillance parlementaire. Un tel système contredirait des compétences et des responsabilités clairement définies à l'intérieur de chaque canton entre les législatifs et les exécutifs et porterait gravement atteinte à la séparation des pouvoirs constitutionnelle (compétence de la justice).

Ne serait-il pas mieux que la CSI formule ses propos comme propositions soumises aux autorités fiscales cantonales ?

Les déclarations de la CSI ont la nature de recommandation et constituent de ce fait déjà en quelque sorte des propositions aux autorités fiscales cantonales, lesquelles sont libres de les suivre ou non. Dans ce sens, la demande rejoint la pratique courante.

La CSI ne devrait-elle pas organiser des procédures de consultation ordinaires en y associant les partis et les associations économiques ?

La CSI n'est pas habilitée à lancer une procédure formelle de consultation et d'audition selon le droit fédéral, qui indiquerait le degré d'acceptation d'un projet, car elle n'est pas une autorité fédérale.

Les prises de position de la CSI dans les procédures de consultation sur des questions d'exécution sont très utiles pour la CDF. La CDF en tant qu'organe politique prend position sur les questions de politique financière et fiscale.

Le Comité de la CDF salue toutefois l'intention de la CSI de veiller à l'avenir davantage à associer en temps opportun et plus largement les cercles intéressés, notamment les associations économiques.

Les directives, circulaires et autres nouveautés de la CSI ne devraient-elles pas être approuvées par la CDF ?

Un devoir d'approbation par la CDF impliquerait que la CDF dispose de compétences en matière de perception des impôts au niveau concret, ce qui n'est pas le cas et ne doit pas non plus l'être au vu de l'autonomie des cantons. L'activité de la CDF se limite également à formuler des recommandations. Elle ne peut prendre aucune décision qui oblige ses membres.

L'échange politique entre la CSI et la CDF doit – comme indiqué ci-dessus – être amélioré grâce à la participation – effective depuis mi-2008 – du secrétaire de la CDF aux séances du comité de la CSI.

Que faut-il penser de l'idée d'un compte-rendu annuel de la CSI à l'attention des parlements cantonaux et des commissions financières du Conseil national et du Conseil des Etats ?

Considérant :

- *l'activité de la CSI qui consiste à formuler des recommandations, sans lier les cantons ;*
- *la subordination des services cantonaux des contributions aux directions des Finances et leur responsabilité politique face aux autorités cantonales compétentes ;*
- *la justiciabilité des activités des services cantonaux des contributions ;*

le Comité de la CDF juge un tel compte-rendu inutile, voire même en contradiction avec les compétences intracantonales clairement définies et la séparation des pouvoirs. Une obligation de rendre compte de la CSI pourrait confondre les responsabilités actuelles et s'avérer discutable par rapport à l'autonomie de la CSI en tant qu'association. »

Vu l'évolution de la fiscalité, en particulier l'harmonisation fiscale voulue par le peuple suisse, le Conseil d'Etat considère qu'il est indispensable qu'une réflexion commune soit menée par les administrations fiscales de la Confédération et des cantons. Il est important de rappeler que l'AFC a depuis toujours émis des circulaires qui sont aujourd'hui publiées sur internet. Avec la LHID, la CSI a également émis des circulaires en parallèle, puis en commun avec l'AFC. De tels documents rendent publique la pratique des administrations fiscales sur certains aspects spécifiques de la fiscalité et permettent un traitement identique de cas comparables. Quant à la portée juridique des circulaires, la Cour fiscale du Tribunal cantonal a eu à plusieurs reprises l'occasion de préciser qu'elle n'était pas liée par de tels documents. Elle précisait alors : « *La circulaire n° 1 constitue une ordonnance administrative dite interprétative. En tant qu'elle facilite le contrôle juridictionnel en fournissant l'instrument nécessaire pour vérifier que l'administration agit selon des critères rationnels, cohérents et*

continus, il y a lieu de prendre en considération les critères qu'elle énonce. Toutefois, dans la mesure où une telle ordonnance doit rester dans le cadre fixé par la norme supérieure qu'elle est censée concrétiser et ne peut prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence, la Cour fiscale s'en écartera si l'interprétation qu'elle donne s'avère non conforme au sens de la loi. » (Arrêt de la Cour fiscale du 7 novembre 2008 [604 2008-18/19]).

S'agissant de l'exemple du nouveau certificat de salaire, il n'est pas inutile de rappeler que l'ancien certificat datait des années septante et que depuis cette époque la législation et les modes de rémunération ont évolué. Or, le certificat de salaire doit permettre d'appréhender tous les revenus du travail, y compris les prestations accessoires que la législation fiscale qualifie de revenu du travail.

Conclusion

Le Conseil d'Etat se rallie à la prise de position de la Conférence des Directrices et Directeurs des finances et propose le rejet de ce mandat.

Fribourg, le 12 janvier 2010