



19 septembre 2014

Consultation concernant l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (mise en œuvre de la motion Pelli - 13.3184)

Rapport explicatif

1. Contexte

Le 21 mars 2013, le Conseiller national Pelli a déposé la motion intitulée «Elimination des surimpositions qui frappent les établissements stables d'entreprises étrangères en Suisse» (13.3184). Il a chargé le Conseil fédéral de modifier l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt de telle sorte qu'il soit possible, lorsqu'une convention contre les doubles impositions (CDI) a été signée, d'accorder une imputation forfaitaire d'impôt aux établissements stables suisses d'une entreprise étrangère, dans la mesure où leurs caractéristiques déterminantes pour le fisc sont identiques à celles d'une entreprise suisse soumise à l'imposition ordinaire.

Le Conseil fédéral a proposé d'accepter cette motion. Les Chambres fédérales ont suivi cette proposition et ont transmis la motion le 27 novembre 2013.

2. Droit en vigueur et exposé du problème

2.1 Remarque générale concernant l'imputation forfaitaire d'impôt

Les «articles sur les méthodes» introduits dans les CDI règlent la manière dont l'Etat de résidence d'un bénéficiaire de revenus doit éviter les doubles impositions lorsque ces revenus peuvent être imposés par l'Etat de la source en vertu de la CDI. Dans son Modèle de convention, l'OCDE propose le choix entre deux méthodes: la méthode d'exonération (art. 23A) et la méthode d'imputation (art. 23B).

Du point de vue de leur structure, les «articles sur les méthodes» contenus dans les CDI suisses s'inspirent de l'article 23A du Modèle de convention de l'OCDE. D'après cet article, la Suisse, lorsqu'elle est l'Etat de résidence, exonère les revenus pouvant être imposés, en vertu de la CDI, par l'autre Etat. Cette exonération ne concerne toutefois pas les dividendes, les intérêts et les redevances (ainsi que, dans certains cas, les rendements de prestations). En général, les CDI conclues par la Suisse attribuent à la Suisse, conformément aux prescriptions concernant l'exécution des conventions internationales conclues en vue d'éviter les doubles impositions, le droit de déterminer le genre de dégrèvement et de régler la procédure. L'art. 2, par. 1, let. e, de la loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions du 22 juin 1951 (RS 672.2) habilite le Conseil fédéral à déterminer de quelle manière doit être opérée l'imputation, assurée par une convention, des impôts perçus par l'autre Etat contractant sur les impôts dus en suisse. Sur la base de cet article, le Conseil fédéral a arrêté l'ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (RS 672.201).

L'imputation forfaitaire d'impôt accordée par la Suisse en application de cette ordonnance présente en substance les caractéristiques suivantes:

- L'imputation d'impôt s'applique de façon globale aux impôts perçus par les trois autorités fiscales que sont la Confédération, les cantons et les communes. Tel est le cas parce que l'impôt à la source qui ne peut pas être demandé en remboursement ne peut pas être imputé aux impôts d'une seule autorité fiscale et parce que cet impôt ne peut pas non plus être imputé une fois par chacune des trois autorités.
- Les montants de l'imputation sont répartis selon une clé forfaitaire entre les autorités fiscales que sont la Confédération, le canton et la commune. Ces derniers s'accommodent d'éventuelles inexactitudes de la répartition.

- Les tarifs forfaitaires prenant en considération une charge fiscale équilibrée sont admis pour le calcul du montant maximal pour les personnes physiques.
- En cas d'imposition partielle (si l'une des autorités fiscales renonce à imposer les revenus pouvant bénéficier d'une imputation forfaitaire), l'impôt à la source résiduel imputable est réduit de façon forfaitaire.

2.2 Etablissements stables d'entreprises étrangères

Le problème soulevé par l'auteur de la motion concerne l'application des CDI aux établissements stables en Suisse qui sont rattachés à une entreprise ayant son siège à l'étranger (Etat de résidence) et dont les revenus proviennent de la fortune mobilière placée dans un Etat tiers (Etat de la source), à savoir d'intérêts, de dividendes ou de redevances. Ces revenus peuvent être grevés d'un impôt à la source non remboursable dans l'Etat de la source (impôt dit résiduel).

Conformément aux CDI, les établissements stables sis en Suisse appartenant à des entreprises étrangères ne sont pas considérés comme résidant en Suisse. A ce titre, ils ne peuvent pas faire valoir le dégrèvement de l'impôt à la source résiduel sur les intérêts, les dividendes et les redevances provenant d'un Etat tiers. Ce dégrèvement ne peut être accordé que sur la base de la CDI entre l'Etat de la source et l'Etat de résidence de la société étrangère.

En application de l'art. 6, al. 1, de l'ordonnance 1 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt, on ne peut donc pas accorder à un l'établissement stable en Suisse d'une entreprise étrangère une imputation de l'impôt à la source prélevé par un Etat tiers.

Cette réglementation ne fait sens que si l'Etat de résidence étranger, d'un côté, impose le bénéfice réalisé à l'échelle mondiale et, de l'autre, admet la déduction des montants d'impôt payés en dehors de sa souveraineté fiscale (système de l'imputation). Toutefois, si l'Etat de résidence applique la méthode de l'exonération à l'établissement stable en Suisse pour éviter les doubles impositions (élimination des parts au bénéfice réalisés par l'établissement stable), il peut s'ensuivre une double imposition des intérêts, des dividendes et des redevances provenant d'un Etat tiers. C'est le cas lorsqu'un impôt résiduel frappe encore ces revenus réalisés par l'établissement stable du fait que l'Etat de résidence de la société n'impute pas, en application du système de l'exonération, cet impôt sur ses propres impôts.

La motion Pelli, qui a été transmise, demande la suppression de cette double imposition en accordant aux établissements stables d'entreprises étrangères, lorsque certaines conditions sont réunies, une imputation forfaitaire des impôts résiduels.

3. Nouvelle réglementation proposée

3.1 Aspects formels

Le problème de la double imposition résiduelle en raison d'une insuffisance des possibilités d'imputation des impôts à la source provenant d'Etats tiers a été abordé dans le commentaire de l'OCDE concernant le modèle de convention. Le commentaire de l'art. 24 (non-discrimination) recommande aux Etats membres de résoudre ce problème soit de façon bilatérale, soit au niveau de leur droit national.

Il est plus simple de trouver une solution au niveau du droit national que de modifier toutes les CDI ou d'introduire une disposition spéciale dans les nouvelles CDI. C'est pourquoi la motion Pelli, qui a été transmise, propose une solution à l'échelon national. Il est par conséquent recommandé de modifier l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt.

3.2 Commentaire de l'article 2a du projet d'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt

L'art. 2a du projet d'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt vise à éliminer les doubles impositions qui frappent dans certains cas les établissements stables suisses d'entreprises étrangères dans le domaine des revenus provenant de la fortune mobilière. Cet objectif est atteint par le fait que la Suisse accorde à ces établissements stables une imputation forfaitaire d'impôt. L'octroi de l'imputation forfaitaire d'impôt est soumise aux conditions énumérées à l'art. 2a du projet d'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt.

L'établissement stable suisse qui fait valoir le droit à l'imputation forfaitaire d'impôt doit prouver qu'elle réunit toutes les conditions:

Al. 1, let. a

Une imputation forfaitaire d'impôt n'est accordée que lorsque les bénéficiaires de l'établissement stable sont soumis à l'imposition ordinaire en Suisse aux trois échelons (Confédération, cantons, communes).

Si un établissement stable bénéficie, à l'échelon cantonal, des privilèges d'une société de holding, d'administration ou d'une société mixte, on n'applique pas l'imposition ordinaire au sens de l'art. 2a, al. 1, let. a, du projet d'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt. Une imputation forfaitaire d'impôt est exclue dans ce cas. C'est également le cas lorsque sont accordés des allègements fiscaux régionaux au sens de l'art. 5 ou de l'art. 23, al. 3, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 614.14) ou de l'art. 12 de la loi fédérale sur la politique régionale (RS 901.0).

Dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises, les régimes fiscaux qui prévoient une différence de traitement entre les revenus de source suisse et les revenus de source étrangère (*ring fencing*) devraient être abolis. Ce projet de réforme a été mis en consultation à la mi-septembre 2014. Il ne serait par conséquent pas opportun d'accorder actuellement une imputation forfaitaire d'impôt aux établissements stables d'entreprises étrangères.

Si le privilège fiscal ou l'allègement fiscal au sens de la description ci-dessus n'est accordé qu'à l'échelon canton/commune ou qu'à l'échelon de la Confédération, l'imputation forfaitaire d'impôt est généralement exclue, à défaut d'une imposition ordinaire, sur le territoire de la Suisse. Il n'est pas non plus possible d'accorder une imputation forfaitaire d'impôt partielle au sens de l'art. 12 de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt. Il ne convient de mettre les établissements stables d'entreprises étrangères sur un pied d'égalité avec les établissements stables d'entreprises suisses que lorsqu'ils sont soumis à l'imposition ordinaire par les autorités fiscales des trois échelons de Suisse.

Les dispositions relatives au calcul du montant de l'imputation forfaitaire d'impôt (art. 8 à 11 de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt) s'appliquent également dans le cadre du nouvel art. 2a.

Al. 1, let. b

L'imputation forfaitaire d'impôt ne peut être accordée à un établissement stable en Suisse que lorsque l'Etat de résidence de la société applique la méthode dite d'exonération (élimination des parts au bénéficiaire réalisés par l'établissement stable). Seule cette méthode peut donner lieu à des doubles impositions telles que la présente méthode vise à éliminer. Lorsque l'Etat de résidence applique la méthode d'imputation (l'Etat de résidence prend en compte l'impôt résiduel), il n'y a pas double imposition. Dans ce cas, l'imputation forfaitaire d'impôt n'est pas nécessaire.

Al. 1, let. c

Des conventions contre les doubles impositions doivent exister entre la Suisse et l'Etat de résidence de la société qui exploite un établissement stable en Suisse, d'une part, et entre chacun de ces Etats et l'Etat tiers duquel proviennent les revenus donnant droit à l'imputation, d'autre part. La condition de l'existence d'une CDI également entre la Suisse et l'Etat de résidence de la société qui exploite un établissement stable en Suisse vise notamment à empêcher que l'imputation forfaitaire d'impôt ne soit également accordée à des Etablissements stables de sociétés domiciliées dans des pays offshore.

Al. 2

Il convient de distinguer entre deux cas de figure:

Lorsque le taux d'impôt résiduel d'après la CDI entre l'Etat de résidence et l'Etat de la source est inférieur à celui d'après la Suisse et l'Etat de la source, l'imputation de l'impôt résiduel le plus élevé aurait pour conséquence que les impôts à la source non perçus devraient être imputés en Suisse (au sens d'une imputation fictive). On ne peut donc faire valoir que le taux inférieur effectivement appliqué.

Lorsque le taux d'impôt résiduel d'après la CDI entre l'Etat de résidence et l'Etat de la source est supérieur à celui d'après la Suisse et l'Etat de la source, il n'est possible, dans ce cas également, de n'imputer que l'impôt résiduel inférieur. L'établissement stable suisse ne devrait pas bénéficier d'une imputation plus élevée qu'une entreprise suisse soumise à l'imposition ordinaire et le fisc suisse ne devrait pas être grevé plus lourdement qu'en vertu de la CDI entre la Suisse et l'Etat de la source. D'après le chiffre marginal 70 du commentaire de l'article 24 du modèle de convention de l'OCDE, le fait que l'établissement stable soit moins bien loti qu'une entreprise établie en Suisse parce qu'une partie de l'impôt résiduel n'est pas imputable doit être accepté.

Disposition transitoire

Cette disposition établit clairement que les revenus échus avant l'entrée en vigueur de l'art. 2a du projet d'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt sont soumis à l'ancien droit. En d'autres termes, l'imputation forfaitaire d'impôt ne peut pas être appliquée à ces revenus.

Entrée en vigueur

L'ordonnance devrait entrer en vigueur au 1^{er} janvier 201y.

Une entrée en vigueur au début d'une année civile est aussi pertinente que nécessaire pour des raisons d'exécution.

4. Conséquences financières

L'imputation forfaitaire d'impôt accordée aux entreprises et aux personnes physiques entraîne une réduction de leurs impôts directs. La part de ce manque à gagner qui incombe à la Confédération lui est directement facturée par les cantons. Dans le compte d'Etat de la Confédération, cette part est directement portée en déduction du poste des recettes de l'impôt fédéral direct. Ces quatre dernières années, l'imputation forfaitaire d'impôt a porté en moyenne sur les montants suivants.

	part Confédération	part cantons¹	total
	160 millions de fr.	130 millions de fr.	290 millions de fr.
part personnes physiques	35 millions de fr.	70 millions de fr.	105 millions de fr.
part personnes morales	125 millions de fr.	60 millions de fr.	185 millions de fr.

L'administration ne dispose d'aucune donnée permettant de déterminer le nombre des établissements stables qui pourraient faire valoir leur droit, en vertu de la nouvelle réglementation, à l'imputation forfaitaire d'impôt. Il n'est donc pas possible de faire des estimations quant au manque à gagner que cette réglementation entraînera. L'amélioration de la méthode de l'imputation devrait entraîner un accroissement des charges du fait de l'imputation forfaitaire d'impôt. Dans la mesure où de nouveaux établissements stables sont fondés en Suisse, cet accroissement des charges pourrait cependant être compensé par l'augmentation des recettes due à l'impôt sur le bénéfice acquitté par ces nouveaux établissements stables.

¹ y compris les communes