



22.04.2015

---

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

## **Rapport sur les résultats**

---

## Condensé

*Le 27 novembre 2013, les Chambres fédérales ont transmis la motion Pelli «Elimination des surimpositions qui frappent les établissements stables d'entreprises étrangères en Suisse» (13.3184). Cette motion demande d'accorder une imputation forfaitaire d'impôt aux établissements stables suisses d'une entreprise étrangère dans certaines conditions.*

*Le 19 septembre 2014, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances de mener une consultation sur l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (mise en œuvre de la motion Pelli 13.3184) auprès des cantons, des partis politiques et des associations faîtières de l'économie. La procédure de consultation a duré du 19 septembre 2014 au 23 décembre 2014.*

*Trente-neuf avis ont été déposés: tous les cantons sauf GR et VS ont répondu, ainsi que la CDF, le comité de la CSI, quatre partis (PLR, PDC, PS et UDC) et neuf associations et organisations.*

*La majorité des participants approuve le projet (18 cantons, PLR, PDC, SP, UDC, usam, USS, Fiduciaire Suisse, Centre patronal, Conférence des villes suisses sur les impôts).*

*La CDF, cinq cantons, la Chambre fiduciaire et l'Union des villes suisses approuvent le projet sur le principe, mais demande un examen plus approfondi des points suivants:*

- compétence du Conseil fédéral d'édicter la réglementation prévue,*
- champ d'application: aussi pour les travailleurs indépendants et les personnes étrangères sans personnalité juridique?*
- justification du besoin d'agir et des conséquences financières.*

*BS, SwissHoldings et economiesuisse rejettent le projet.*

*Alors que BS estime que le projet législatif est contreproductif et inutile pour garantir l'acceptation du système fiscal suisse sur le plan international, SwissHoldings et economiesuisse demandent une modification de fond du système de l'imputation forfaitaire d'impôt pour que soit créée une imputation d'impôt concurrentielle au niveau international. Selon ces organisations, on ne peut approuver la modification des règles applicables aux établissements stables étrangers que si elle fait partie d'une solution globale dans le cadre de laquelle les disfonctionnements pour les entreprises suisses seraient supprimés. Elles estiment que cette modification de l'imputation forfaitaire d'impôt doit se faire dans une loi fédérale.*

## **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.

Le 19 septembre 2014, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances de mener une consultation sur l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (mise en œuvre de la motion Pelli 13.3184) auprès des cantons, des partis politiques et des associations faîtières de l'économie.

La procédure de consultation a duré du 19 septembre 2014 au 23 décembre 2014. La liste des destinataires de la consultation est jointe au présent rapport.

## **2. Avis reçus**

### **2.1 Cantons**

Tous les cantons sauf GR et VS, Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF), comité de la Conférence suisse des impôts (CSI)

### **2.2 Partis**

Parti démocrate-chrétien (PDC), PLR.Les Libéraux-Radicaux (PLR), Parti socialiste (PS), Union Démocratique du Centre (UDC)

### **2.3 Associations/organisations**

economiesuisse, SwissHoldings, Union suisse des arts et métiers (usam), Union syndicale suisse (USS), FIDUCIAIRE SUISSE (Union Suisse des Fiduciaires, USF), Chambre fiduciaire / Chambre suisse des experts-comptables, fiduciaires et fiscaux, Centre Patronal (CP), Union des Villes Suisses (UVS), Conférence des villes suisses sur les impôts

### **2.4 Renonciation**

Union patronale suisse (UPS), Association des Communes suisses (ACS)

## **3. Projet soumis à la consultation**

L'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (RS 672.201) doit être complétée d'un nouvel article 2a visant 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 soumis aux conditions énumérées à l'art. 2a du projet d'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt.

## 4. Résultats de la consultation

### Résumé

La majorité des participants approuve le projet (18 cantons, les quatre partis, cinq associations et organisations).

La CDF, cinq cantons et deux associations approuvent le projet sur le principe, mais demande un examen plus approfondi des points suivants:

- compétence du Conseil fédéral d'édicter la réglementation prévue
- champ d'application: aussi pour les travailleurs indépendants et les personnes étrangères sans personnalité juridique?
- justification du besoin d'agir et des conséquences financières.

Un canton et deux organisations rejettent le projet.

### 4.1 Approbation

#### *Cantons*

AG, AR, BE, BL, FR, GE, GL, JU, LU, NE, NW, OW, SO, SZ, TG, TI, VD, ZH, ZG (18), comité CSI

#### *Partis*

UDC, PLR, PDC, SP soutiennent le projet parce qu'en cas de surimposition, la réglementation actuelle est désavantageuse pour les établissements stables d'entreprises étrangères. Le projet améliore la compétitivité économique de la Suisse, ce qui se répercutera positivement sur la place industrielle suisse.

#### *Organisations*

usam, USS, Fiduciaire Suisse, CP, Conférence des villes suisses sur les impôts

### 4.2 Approbation avec réserve

La **CDF** et les cantons de **AI, FR, SG, SH, UR** approuvent le projet sur le principe, mais demande un examen plus approfondi des points problématiques suivants:

- *Base légale*: l'imputation forfaitaire d'impôt n'est supportable que si cette forme d'allégement est prévue dans une CDI. Tel n'est cependant pas le cas dans les situations concernées par la modification de l'ordonnance. La loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2) ne donne aucune habilitation au Conseil fédéral pour supprimer les doubles impositions qui apparaissent pour les établissements suisses qui ne peuvent invoquer aucune CDI. Pour **AI**, le Conseil fédéral n'a pas la compétence pour élargir unilatéralement l'imputation forfaitaire d'impôt. Pour **FR**, une réglementation par le Conseil fédéral se justifie au vu de l'importance de la révision, d'autant plus que le Parlement a approuvé le projet en transmettant la motion Pelli.

- *Champ d'application*: l'allégement prévu s'applique-t-il uniquement aux établissements stables de personnes morales ou aussi aux établissements stables de personnes étrangères sans personnalité juridique (art. 11 et 49, al. 3, LIFD)? **AI** souligne que le problème se pose aussi pour les travailleurs indépendants.
- *Pertinence/conséquences financières*: l'examen des conditions d'octroi de l'imputation forfaitaire d'impôt par les autorités de taxation entraîne pour ces dernières un surcroît de travail non négligeable. La pertinence de la problématique de la double imposition au niveau pratique, problématique que le projet vise à supprimer, ne ressort pas clairement des documents soumis à la consultation. Les conséquences financières et la fréquence des cas où la problématique se pose dans la pratique ne sont pas données précisément. Il serait bon, si possible, d'indiquer en quoi il est nécessaire d'agir dans ce domaine.

L'**UVS** exprime un avis partagé sur le projet. La majorité des villes consultées considère la modification comme justifiée, tant sur le plan matériel qu'au niveau de la systématique fiscale. Ces villes partent du principe que les conséquences du projet ne les concernent pas directement ou que les diminutions des recettes fiscales sont proportionnellement faibles. Toutefois, des villes ont émis des réserves à propos du fait que les établissements stables suisses d'entreprises étrangères pourraient utiliser l'imputation forfaitaire d'impôt pour bénéficier d'avantages fiscaux indus, ce qui pourrait valoir à la Suisse de nouvelles critiques dans les forums internationaux. Par ailleurs, les villes ont souligné que l'examen des conditions d'octroi de l'imputation forfaitaire d'impôt pourrait entraîner pour les autorités fiscales un travail supplémentaire considérable.

La **Chambre fiduciaire** approuve le projet sur le fond, mais émet les exigences suivantes:

- Le projet d'art. 2a, al. 1, let. a, de l'ordonnance prévoit que les établissements stables soient soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice dans le cadre à la fois de l'impôt fédéral direct et des impôts cantonaux et communaux. Cette condition va au-delà des exigences actuelles pour demander l'imputation forfaitaire d'impôt des personnes morales, c'est pourquoi cette limitation est rejetée. Il y a plutôt lieu de se baser, aussi pour les établissements stables suisses d'entreprises étrangères, sur la réglementation éprouvée de l'art. 12 de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt concernant l'octroi partiel de l'imputation forfaitaire d'impôt.
- Vu que se profile la 3<sup>e</sup> réforme de l'imposition des entreprises et l'introduction de la *licence box*, qui prévoit une imposition préférentielle de certains types de revenus, il serait bon d'introduire dans les documents de la consultation le fait que les établissements stables suisses d'entreprises étrangères qui pourront recourir à la *licence box* à l'avenir peuvent en principe recourir à l'imputation forfaitaire d'impôt.
- Le projet d'ordonnance et le rapport explicatif indiquent qu'une double imposition ne peut apparaître et doit donc être évitée qu'en cas d'application de la méthode d'exonération. C'est incorrect. Une double imposition peut apparaître même en appliquant la méthode d'imputation, lorsque l'Etat qui procède à l'imputation n'octroie pas une imputation totale. C'est pourquoi la limitation correspondante et le lien fait avec les articles sur les méthodes semblent inappropriés. Si le contribuable devait subir une double imposition dans l'Etat de résidence en application de la méthode d'imputation, il devrait pouvoir apporter une preuve correspondante lui permettant de pouvoir recourir à la nouvelle réglementation prévue (laquelle entraînerait une diminution de ses impôts), ce bien évidemment uniquement s'il remplit toutes les autres conditions.

### 4.3 Rejet

Selon **SwissHoldings** et **economiesuisse**, la révision de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt sous la forme proposée améliorerait la situation de quelques contribuables seulement et ne peut donc pas être considérée comme une amélioration géné-

rale du cadre fiscal. L'imputation forfaitaire d'impôt telle qu'elle est conçue actuellement est source de mécontentement non pas uniquement pour quelques rares établissements stables suisses d'entreprises étrangères, mais avant tout pour les groupes industriels et de services suisses. Les règles en vigueur sont dépassées et entraînent pour les entreprises suisses des doubles impositions qui nuisent à la concurrence. Jusqu'à présent, la Suisse pouvait contrebalancer ces inconvénients par d'autres avantages. Les entreprises actives sur le plan international pouvaient recourir aux régimes fiscaux spéciaux prévus par les cantons (en particulier la société de holding, la société de gestion) et demander une imposition plus faible des bénéfices réalisés à l'étranger. Ces régimes spéciaux seront toutefois supprimés dans le cadre de la 3<sup>e</sup> réforme de l'imposition des entreprises (RIE III). La proposition du Conseil fédéral concernant la RIE III, actuellement en consultation, ne prévoit aucune amélioration s'agissant de l'imputation forfaitaire d'impôt.

Il ne semble pas pertinent de ne réviser qu'un domaine secondaire de l'ordonnance du Conseil fédéral relative à l'imputation forfaitaire d'impôt. Il faudrait plutôt revoir en profondeur le système de l'imputation forfaitaire d'impôt, en tenant compte des derniers arrêts du Tribunal fédéral sur la question (ATF 2C\_64/2013 du 26 septembre 2014, 2C\_750/2013 du 9 octobre 2014) et de la motion Noser (13.3555).

Par ailleurs, il n'est pas certain que le Conseil fédéral ait la compétence d'adapter l'ordonnance. En effet, selon l'«arrêté fédéral concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions», le Conseil fédéral ne peut accorder une imputation forfaitaire d'impôt que lorsqu'une CDI la prévoit (art. 2, al. 1, let. e [le Conseil fédéral est compétent notamment pour «déterminer de quelle manière doit être opérée l'imputation, assurée par une convention»]). Les CDI suisses ne prévoient pas une telle obligation d'accorder une imputation aux établissements stables suisses d'entreprises étrangères. Selon les CDI, pour accorder une imputation il faut que le bénéficiaire soit un résident, ce qui n'est pas le cas des établissements stables. Il incomberait aux Chambres fédérales (dans une loi) de décider de la possibilité d'accorder (unilatéralement) une imputation d'impôt correspondante.

**BS** craint qu'en interposant des établissements stables en Suisse, les entreprises étrangères profitent des incompatibilités des différents systèmes fiscaux et réalisent des profits fiscaux indus sur le compte de l'Etat de résidence. Si l'on tient compte du fait que le système fiscal suisse doit être accepté sur le plan international, le projet d'ordonnance est contreproductif et donc inutile.

#### 4.4 Charge / coûts

La **CDF**, le **comité CSI**, et les cantons de **AI, FR, SG, SH, SO, UR, ZH** estiment que la nouvelle réglementation améliore l'attrait de la place économique suisse pour les établissements stables des entreprises étrangères et mérite donc d'être saluée pour les avantages économiques qu'elle offre. Grâce à cela, les diminutions de recettes fiscales et le travail administratif supplémentaire que la modification entraîne sont supportables, même si les conséquences financières n'ont pas pu être chiffrées précisément.

**BS** et **ZG** estiment que la charge de travail des autorités de taxation et de surveillance va augmenter. Par exemple, il n'est jamais vraiment évident de savoir laquelle des deux méthodes de l'imputation ou de l'exonération l'Etat de résidence de l'entreprise étrangère applique, parce qu'en vertu de son droit conventionnel et de son droit fiscal concernant les relations avec l'étranger cet Etat applique l'une ou l'autre des méthodes en fonction du type de revenu. Par ailleurs, les autorités fiscales suisses devront avoir recours à des CDI conclues entre des Etats tiers, CDI qui ne font pas partie des recueils de droit suisses et ne sont donc pas accessibles directement. **ZG** considère que cette charge supplémentaire est supportable, mais suggère que la Confédération soutienne les cantons lors de la clarification des

taux étrangers de l'impôt à la source en dehors du réseau suisse des conventions et désigne un service compétent pour ce faire au sein du Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SFI) ou de l'Administration fédérale des contributions (AFC).

L'**USS** estime que vu l'opacité des conséquences financières de la nouvelle réglementation visant à maintenir l'attrait de la place économique suisse pour les établissements stables il est indispensable que les éventuelles diminutions de recettes soient financées par les entreprises.

**LU** souligne que le rapport explicatif n'indique pas quelles seront les conséquences financières pour les cantons, alors même que l'on peut partir du principe que la modification de l'ordonnance entraînera des diminutions de recettes fiscales pour eux. **LU** attend donc de la Confédération qu'elle quantifie ces diminutions de recettes en toute transparence et qu'elle propose un contre-financement possible.

Pour le **PS**, vu l'opacité des conséquences financières de la modification de l'ordonnance visant à maintenir l'attrait de la place économique suisse pour les établissements stables il est indispensable que les éventuelles diminutions de recettes soient prises en compte dans le financement de la 3<sup>e</sup> réforme de l'imposition des entreprises.

Selon le **PDC**, il est inquiétant que le rapport explicatif ne donne aucune indication quant aux diminutions de recettes auxquelles il faut s'attendre. La politique fiscale ne peut pas se baser sur le seul espoir que les revenus supplémentaires des impôts sur le bénéfice acquittés par les nouveaux établissements stables qui s'implanteraient en Suisse compenseront la charge supplémentaire qu'entraîne l'imputation forfaitaire d'impôt.

#### 4.5 Autres remarques

**FR** souligne qu'une révision bien plus importante de l'ordonnance aura lieu dans le cadre de la mise en œuvre de la 3<sup>e</sup> réforme de l'imposition des entreprises. Ainsi, il faudra déterminer quelles règles doivent s'appliquer aux entreprises qui seront privilégiées grâce aux mesures prévues dans le cadre de cette réforme.

**OW** espère que la Confédération proposera et prendra bientôt des mesures qui entraîneront non plus seulement des diminutions de recettes fiscales, comme c'est le cas des mesures déjà décidées ou à venir, mais une augmentation des recettes fiscales pour la Confédération et les cantons.

Pour **GL**, l'implication de la modification est peu importante vu le nombre très restreint de cas concernés dans son canton. A l'heure actuelle, treize établissements stables d'entreprises étrangères sont assujettis à l'impôt dans le canton. A l'exception de deux sociétés, sont concernées les entreprises qui sont actives dans le projet «Linthal 2015» et qui ne seront peut-être plus inscrites dans le registre fiscal du canton d'ici à la mise en œuvre de la nouvelle ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt. **GL** ne peut pas évaluer précisément si, au final, il existera encore un établissement stable dans son canton qui, à l'avenir, pourra faire valoir une imputation forfaitaire d'impôt sur la base de la nouvelle réglementation. C'est pourquoi il ne peut pas donner d'estimations fiables sur les diminutions de recettes auxquelles il faut s'attendre. Toutefois, vu la possibilité améliorée de recourir à l'imputation, il se peut sans doute, d'un point de vue purement théorique, qu'une charge additionnelle apparaisse du fait de l'imputation forfaitaire d'impôt. Si de nouveaux établissements stables s'installent sur le territoire, cette charge additionnelle pourrait cependant être compensée par les revenus supplémentaires des impôts sur le bénéfice payés par ces nouveaux établissements stables.

Le **PLR** demande, afin de renforcer globalement la place industrielle suisse, la mise en œuvre de la motion Noser 13.3555, laquelle permettrait aussi aux entreprises suisses d'imputer entièrement leurs impôts à la source étrangers non récupérables sur les impôts dus en Suisse.

#### **4.6 Entrée en vigueur**

**AG:** 1<sup>er</sup> janvier de la deuxième année suivant la décision

**SO:** pour les personnes morales dont l'exercice ne correspond pas à l'année civile, il faut vérifier si le nouveau droit est applicable à tous les revenus qui échoient pendant la période fiscale qui se termine après l'entrée en vigueur de l'ordonnance modifiée.

**BL, SZ:** 1<sup>er</sup> janvier 2016

**PLR:** dès que possible, le mieux étant le 1<sup>er</sup> janvier 2015

**TI:** en même temps que l'abrogation du régime fiscal d'après l'art. 28 LHID

#### Annexe

Liste des personnes consultées et des participants à la consultation



## Aperçu des personnes consultées et des participants à la consultation

### 1. Cantons

Destinataires	Abréviation	Avis reçus
Canton de Zurich	ZH	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Berne	BE	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Lucerne	LU	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Uri	UR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Schwyz	SZ	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Obwald	OW	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Nidwald	NW	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Glaris	GL	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Zoug	ZG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Fribourg	FR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Soleure	SO	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Bâle-Ville	BS	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Bâle-Campagne	BL	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Schaffhouse	SH	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures	AR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Appenzell Rhodes-Intérieures	AI	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de St-Gall	SG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton des Grisons	GR	--
Canton d'Argovie	AG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Thurgovie	TG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Tessin	TI	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Vaud	VD	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton du Valais	VS	--
Canton de Neuchâtel	NE	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Genève	GE	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton du Jura	JU	<input checked="" type="checkbox"/>
Conférence des gouvernements cantonaux	CdC	---
Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances	CDF	<input checked="" type="checkbox"/>

### 2. Partis politiques représentés à l'Assemblée fédérale

Destinataires	Abréviation	Avis reçus
Parti bourgeois-démocratique	PBD	---
Parti démocrate-chrétien	PDC	<input checked="" type="checkbox"/>
Parti chrétien-social du canton d'Obwald	CSP-OW	---
Parti chrétien-social du Haut-Valais		---
Parti évangélique suisse	PEV	---
PLR.Les Libéraux-Radicaux	PLR	<input checked="" type="checkbox"/>
Parti écologiste suisse	Les Verts	---
Vert'libéraux Suisse		---
Lega dei Ticinesi	Lega	---
Mouvement Citoyens Romand	MCR	---
Union Démocratique du Centre	UDC	<input checked="" type="checkbox"/>
Parti socialiste suisse	PS	<input checked="" type="checkbox"/>

### 3. Associations faitières des communes, des villes et des régions de montagne

Destinataires	Abréviation	Avis reçus
Association des Communes suisses	ACS	---
Union des Villes Suisses	UVS	<input checked="" type="checkbox"/>
Groupement suisse pour les régions de montagne	SAB	---

### 4. Associations faitières de l'économie

Destinataires	Abréviation	Avis reçus
Economiesuisse		<input checked="" type="checkbox"/>
Union suisse des arts et métiers	usam	<input checked="" type="checkbox"/>
Union patronale suisse	UPS	---
Union suisse des paysans	USP	---
Association suisse des banquiers	ASB	---
Union syndicale suisse	USS	<input checked="" type="checkbox"/>
Société suisse des employés de commerce		---
Travail.Suisse		---
Chambre fiduciaire		<input checked="" type="checkbox"/>
Fiduciaire Suisse	USF	<input checked="" type="checkbox"/>

### 5. Autorités financières et organisations fiscales

Destinataires	Abréviation	Avis reçus
Conférence suisse des impôts	CSI	<input checked="" type="checkbox"/>
Conférence des villes suisses sur les impôts		<input checked="" type="checkbox"/>
Association suisse des experts fiscaux diplômés	ASEFiD	---
Association Suisse de Droit Fiscal	IFA	---
Fédération Suisse des Notaires	FSN	---
Commission fédérale de remise	CFR	---

### 6. Autres milieux intéressés

Destinataires	Abréviation	Avis reçus
Centre Patronal	CP	<input checked="" type="checkbox"/>
SwissHoldings		<input checked="" type="checkbox"/>