



10 avril 2019

Procédure de consultation sur les ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source

Rapport explicatif

Condensé

Les ordonnances relatives à l'imputation forfaitaire d'impôt (désormais: ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source) doivent être adaptées à la loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA). D'autres modifications concernent la répartition de l'imputation d'impôt entre la Confédération et les cantons, ainsi que des adaptations à la jurisprudence du Tribunal fédéral.

La demande de référendum contre la RFFA ayant abouti, la votation populaire aura lieu le 19 mai 2019. Si la RFFA est rejetée, les présentes modifications d'ordonnances seront sans objet en l'état.

Contexte

De nombreux États prélèvent des impôts à la source sur les revenus de capitaux tels que les intérêts, les dividendes ou les redevances de licences. Ces revenus peuvent faire l'objet d'une double imposition internationale s'ils sont également soumis à un impôt dans l'État de résidence du bénéficiaire. En vertu des conventions contre les doubles impositions qu'elle a conclues, la Suisse doit imputer ces impôts prélevés à la source par l'autre État aux impôts dus en Suisse. Les ordonnances relatives à l'imputation forfaitaire d'impôt décrivent comment procéder.

Contenu du projet

Pour l'essentiel, le Conseil fédéral propose les modifications suivantes:

- Abandon de la répartition forfaitaire du montant de l'imputation entre la Confédération, d'une part, et les cantons, d'autre part, au profit d'une répartition tenant compte des circonstances concrètes du cas d'espèce.
- Suppression de la réduction de l'imputation en cas d'imposition partielle (par ex. imposition partielle des dividendes encaissés par des personnes physiques ou régimes spéciaux pour les entreprises).

Le projet contient en outre diverses précisions et adaptations formelles.

Le manque de données rend impossible toute estimation fiable des conséquences financières de ces modifications pour la Confédération et les cantons. Les données disponibles semblent toutefois indiquer que les conséquences se situent dans la fourchette des estimations de la RFFA.

1. Contexte

1.1 Double imposition internationale

Par double imposition internationale, on entend la perception d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) États auprès d'un même contribuable pour la même période.

Les revenus de capitaux tels que les intérêts, les dividendes ou les redevances de licences en sont un exemple concret. De nombreux États perçoivent des impôts à la source sur ces revenus. Si ceux-ci sont également soumis à un impôt dans l'État de résidence du destinataire, on assiste à une double imposition internationale et, partant, à un frein aux transactions transfrontalières.

Les conventions bilatérales contre les doubles impositions (CDI) constituent un instrument important pour éviter de tels effets non souhaités. L'article sur les méthodes contenu dans les CDI indique de quelle manière l'État de résidence du bénéficiaire d'un revenu doit éviter la double imposition lorsque les dispositions correspondantes de la CDI habilite l'État de la source à imposer ce revenu. Dans les CDI conclues par la Suisse, l'article sur les méthodes se fonde dans les grandes lignes sur l'art. 23 A du modèle de convention de l'OCDE¹, en vertu duquel la Suisse, en tant qu'État de résidence, doit exempter de l'impôt les revenus qui sont imposables dans l'État de la source conformément à la CDI. Cette exemption ne concerne cependant pas les dividendes, les intérêts et les redevances de licences. Pour ces revenus, les impôts de l'autre État sont imputés sur les impôts suisses sur le revenu (méthode dite de l'imputation).

La méthode de l'imputation est définie à l'art. 23 A, par. 2, du modèle de convention de l'OCDE. Conformément à la première phrase de cette disposition, l'État de résidence est tenu d'imputer les impôts payés dans un autre État sur ses impôts. La deuxième phrase de la disposition restreint le montant de cette imputation. L'État de résidence doit donc imputer au maximum un montant correspondant au montant qu'il prélève sur ces revenus de source étrangère (= montant maximum).

1.2 Base légale

S'agissant des dividendes, des intérêts et des redevances de licences, les CDI conclues par la Suisse confèrent à la Suisse le droit de déterminer le genre de dégrèvement prévu et de régler la procédure.

La loi fédérale du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2) confère au Conseil fédéral la compétence de déterminer de quelle manière doit être opérée l'imputation, assurée par une convention, des impôts perçus par l'autre État contractant sur les impôts dus en Suisse (art. 2, al. 1, let. e). Le Conseil fédéral a édicté l'ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (RS 672.201) en se fondant sur cette disposition.

1.3 Principes régissant l'imputation d'impôt dans le droit en vigueur

Les bénéficiaires de revenus soumis à un impôt à la source dans un État contractant qui résident en Suisse peuvent demander une imputation forfaitaire pour ces impôts, à condition que la CDI conclue avec l'État de la source prévoie une telle imputation et que les revenus soient effectivement soumis aux impôts en Suisse. Le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt se fonde d'abord sur le montant de l'impôt que l'autre État contractant peut prélever en vertu de la CDI. Le montant du dégrèvement en Suisse est toutefois réduit si la charge

¹ Modèle de convention fiscale de l'OCDE de 2017 concernant l'impôt sur le revenu et la fortune. Ce document contient uniquement des recommandations. Seuls ont une valeur juridique les accords passés entre la Suisse et un État partenaire.

fiscale supportée par le bénéficiaire en Suisse est inférieure. La Suisse applique le principe de l'imputation ordinaire²: le montant maximum pouvant être déduit correspond au montant prélevé par la Suisse sur ces revenus de source étrangère soumis à un impôt dans l'État d'origine³.

L'imputation d'impôt a pour objet les impôts sur les dividendes, les intérêts et les redevances de licences provenant d'États avec lesquels la Suisse a conclu une CDI. Certaines CDI prévoient également une imputation des impôts perçus sur les revenus de prestations de service et sur les rentes⁴.

Le dégrèvement fiscal est obtenu en réduisant le montant de l'impôt et non le montant du revenu ou du bénéfice imposable (base de calcul).

Le contribuable doit demander l'imputation d'impôt à l'autorité cantonale compétente. Les personnes physiques et morales, ainsi que les sociétés de personnes résidentes de Suisse au sens de la CDI peuvent en bénéficier.

L'imputation d'impôt est dite «forfaitaire» principalement en raison des éléments suivants:

- Le montant de l'imputation est réparti selon une clé de répartition forfaitaire entre les autorités fiscales, à savoir la Confédération, d'une part, et les cantons et les communes, d'autre part (1/3 à la charge de la Confédération et 2/3 à la charge des cantons et des communes).
- Si l'une des autorités fiscales n'impose pas intégralement les revenus soumis à un impôt étranger prélevé à la source (par ex. pour les sociétés à statut fiscal cantonal au sens de l'art. 28, al. 2 à 4, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14] ou en raison des allègements fiscaux prévus à l'art. 32, al. 3, LHID), l'impôt à la source non récupérable (ci-après «impôt résiduel») imputable est réduit de manière forfaitaire.

Le montant maximum est calculé sur la base des taux ou des montants des impôts sur le revenu ou sur le bénéfice de l'année d'échéance des rendements. Les taux ou les montants des impôts de la Confédération, du canton et de la commune de domicile sont additionnés.

Lors du calcul du montant maximum, les intérêts passifs et les frais échus au cours de la même année doivent être déduits proportionnellement des revenus bruts déclarés. Les intérêts passifs sont répartis en fonction de la fortune détenue en Suisse et dans l'État contractant à la fin de l'année et les frais (pour les personnes physiques, généralement les frais de gestion de fortune uniquement), en fonction des revenus réalisés.

Le montant de l'imputation est imputé forfaitairement à raison d'un tiers à la charge de la Confédération et de deux tiers à la charge du canton et de la commune.

Si la condition de l'imposition en Suisse n'est que partiellement remplie, l'imputation forfaitaire d'impôt accordée doit être réduite. L'imputation est accordée:

- pour un tiers des impôts étrangers, lorsque les revenus ne sont soumis qu'à l'impôt fédéral direct;
- pour deux tiers des impôts étrangers, lorsque les revenus ne sont soumis qu'aux impôts sur le revenu du canton et de la commune.

² Par opposition à l'imputation intégrale (*full credit*).

³ André Binggeli, in Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar zum internationalen Steuerrecht, art. 23 A, B, N 121.

⁴ Par ex. les CDI conclues avec le Chili ou la Norvège, cf. www.estv.admin.ch > Droit fiscal international > Informations spécialisées > Impôts à la source selon CDI.

Exemple:

Revenus des capitaux 50 000 francs, revenu déterminant pour le taux 100 000 francs, impôt résiduel 15 %, taux d'imposition du revenu (contribuable marié, sans confession et sans enfant): Confédération 1,968 %; canton/commune A 17,776 %, canton/commune B 5,766 %

a) Montant maximum = revenus des capitaux x taux de l'impôt (Confédération + canton/commune)	Canton A	9872
	Canton B	3867
b) Impôt résiduel = impôt à la source non récupérable	Canton A	7500
	Canton B	7500
Montant de l'imputation = montant inférieur entre a) et b) à répartir à raison d'un tiers à la charge de la Confédération et de deux tiers à la charge du canton et de la commune	Canton A	5000
	Confédération	2500
	Total	7500
	Canton B	2578
	Confédération	1289
	Total	3867

2 Nécessité d'agir

La RFFA requiert des modifications dans le domaine de l'imputation forfaitaire d'impôt du fait de l'abrogation des régimes fiscaux cantonaux et de l'extension de l'imputation forfaitaire d'impôt aux établissements stables suisses de sociétés étrangères.

Dans le domaine de l'imposition partielle des personnes physiques, le Tribunal fédéral a en outre décidé, dans un arrêt du 9 octobre 2014⁵, que le montant de l'imputation ne devait pas être réduit en cas d'imposition partielle des dividendes (art. 20, al. 1^{bis}, LIFD), contrairement à ce que prévoit l'art. 5, al. 4, première phrase, de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (cf. ch. 4.3 pour la justification).

Enfin, ces dernières années, des pans de l'économie et certains cantons ont formulé différentes critiques à l'égard de la réglementation en vigueur, en particulier à l'encontre de la répartition forfaitaire du montant de l'imputation entre la Confédération et les cantons et à l'encontre de la réduction du montant imputé dans le cadre de l'imposition partielle.

3 Marche à suivre

En 2016, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a chargé un groupe de travail composé de représentants des administrations fiscales cantonales, de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) et du Secrétariat d'État aux questions financières internationales (SFI) d'élaborer, à l'intention du Département fédéral des finances (DFF), des bases de décision concernant l'imputation forfaitaire d'impôt pour la mise en œuvre de la réforme de l'imposition des entreprises et d'autres modifications envisageables.

Le 6 décembre 2016, le groupe de travail a procédé à une audition des milieux économiques, à laquelle ont participé economiesuisse, EXPERTSuisse, SwissHoldings et Treuhand Suisse (cf. ch. 5).

Les travaux de révision de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt ont été suspendus en raison du rejet de la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales en

⁵ ATF 2C_750/2013

vue de renforcer la compétitivité du site entrepreneurial suisse (loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III) lors de la votation populaire du 12 février 2017.

Le Parlement a adopté la RFFA le 28 septembre 2018. La demande de référendum contre la RFFA a abouti et la votation populaire aura lieu le 19 mai 2019. En cas d'acceptation en votation, la RFFA entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Par contre, si la RFFA est rejetée, les présentes modifications d'ordonnances seront sans objet en l'état.

La nouvelle réglementation proposée ci-après correspond dans une large mesure aux recommandations du groupe de travail.

4 Nouvelle réglementation proposée

En substance, le conseil fédéral propose les modifications suivantes:

- Abandon de la répartition forfaitaire du montant de l'imputation entre la Confédération, d'une part, et les cantons et les communes, d'autre part, au profit d'une répartition effective.
- Abandon de la réduction du montant de l'imputation d'impôt en cas d'imposition partielle.
- Adaptation de la réglementation concernant l'imposition partielle des dividendes versés à des personnes physiques à la jurisprudence du Tribunal fédéral.
- Précision de la réglementation concernant les déductions pour dépenses (intérêts passifs et autres dépenses) dans le cadre du calcul du montant maximum.

L'ordonnance 1 du DFF relative à l'imputation forfaitaire d'impôt est adaptée à la modification de l'ordonnance du Conseil fédéral et ne contient que des dispositions matérielles découlant de cette modification.

4.1 Répartition du montant de l'imputation en fonction des charges effectives des impôts sur le revenu et sur le bénéfice

D'après le droit en vigueur, le montant imputé est réparti à raison d'un tiers à la charge de la Confédération et de deux tiers à la charge des cantons (la réglementation concernant la répartition entre les cantons et les communes relève de la compétence des cantons). Cette clé de répartition ne correspond pas à la répartition effective de la charge fiscale entre la Confédération et les cantons: elle est plutôt en faveur des cantons pour les personnes physiques et en faveur de la Confédération pour les personnes morales. Les baisses de l'impôt sur le bénéfice planifiées par les cantons dans le cadre de la RFFA devraient accentuer le déséquilibre en faveur de la Confédération. Les personnes morales imposables bénéficiant de régimes fiscaux cantonaux sont principalement concernées. Pour les sociétés holding, par exemple, l'imputation à hauteur de deux tiers au niveau cantonal est sans effet, parce que ces sociétés ne sont pas imposées à l'échelon cantonal et, partant, le montant de l'imputation est nul.

Lors de l'introduction de l'imputation forfaitaire d'impôt, en 1967, une répartition basée sur les parts effectives des autorités fiscales aux impôts sur le revenu ou sur le bénéfice aurait entraîné une charge administrative importante. La solution forfaitaire et ses inexactitudes ont donc été adoptées. Les systèmes informatiques dont nous disposons actuellement permettent de passer à une clé de répartition prenant en compte les charges effectives des impôts sur le revenu et sur le bénéfice de chaque cas d'espèce. Ce changement de clé de répartition doit être opéré aussi bien pour les personnes physiques que pour les personnes morales.

4.2 Abandon de la réduction du montant de l'imputation en cas d'imposition partielle

En vertu de l'art. 12 de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt en vigueur, le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt doit être réduit si les revenus provenant de l'État contractant sont soumis uniquement aux impôts de la Confédération ou uniquement aux impôts des cantons et des communes. Cet article est directement applicable lorsqu'une autorité fiscale ne prélève aucun impôt sur le revenu ou sur le bénéfice au cours de l'année fiscale correspondante, alors qu'un tel impôt est dû à l'autre autorité fiscale (par ex. actions gratuites qui ne sont pas imposées à l'échelon cantonal au moment de l'attribution). Il est appliqué par analogie lorsque les procédures d'imposition partielle applicables au niveau fédéral et au niveau cantonal ne sont pas identiques parce que les autorités fiscales de la Confédération et celles des cantons ont prévu des dispositions légales différentes. Dans les cas où le montant maximum doit être calculé séparément pour les impôts de la Confédération, d'une part, et pour les impôts des cantons et des communes, d'autre part, il faut dans un premier temps répartir les impôts étrangers imputables de manière forfaitaire entre les autorités fiscales (un tiers à la charge de la Confédération et deux tiers à la charge du canton). Il peut s'agir par exemple de dividendes qui ne sont pas soumis aux mêmes règles d'imposition partielle au niveau fédéral et au niveau cantonal (art. 5, al. 4, de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt). Cette réglementation s'applique aussi aux sociétés à statut fiscal cantonal qui sont soumises à une imposition privilégiée au niveau cantonal et communal (art. 5, al. 3, de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt). Cette réduction est justifiée par le fait qu'il n'y a aucune double imposition si les revenus en question ne sont pas imposés en Suisse ou ne sont pas imposés intégralement par toutes les autorités fiscales. Les contribuables ne bénéficient par conséquent pas d'une imputation intégrale de l'impôt résiduel.

Dans ce contexte, il convient de mentionner l'arrêt du Tribunal fédéral du 9 octobre 2014 concernant l'imposition partielle des dividendes⁶.

La part qui n'est pas incluse dans la base de calcul en cas d'imposition partielle des dividendes est considérée, en vertu de l'art. 5, al. 4, première phrase, de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt, comme un revenu non imposé sans droit à l'imputation forfaitaire d'impôt. Dans l'arrêt mentionné, le Tribunal fédéral est arrivé à la conclusion qu'une réduction du montant de l'impôt résiduel imputable dans le cadre de l'imposition partielle n'est pas acceptable, au motif que les dividendes suisses et étrangers doivent être traités de façon similaire en vue de l'atténuation de la double imposition économique. Or, il y a une inégalité de traitement inadmissible si la réduction du montant de l'imputation d'un dividende étranger du fait d'une imposition partielle entraîne une double imposition résiduelle. L'énoncé de l'art. 5, al. 4, de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt s'oppose à ce principe, dans la mesure où il crée une fiction dans laquelle les rendements de participations partiellement imposés constituent des «revenus non imposés», raison pour laquelle l'imputation forfaitaire d'impôt est exclue. Cette norme est en contradiction inextricable avec le droit conventionnel bilatéral et ne doit pas s'appliquer dans la pratique.

L'ordonnance doit être adaptée à cet arrêt du Tribunal fédéral et la réglementation selon laquelle la part du revenu qui est exclue du calcul de l'impôt sur le revenu en raison de l'imposition partielle est considérée comme un revenu non imposé (et ne peut par conséquent pas être imputée) doit être supprimée. De cette manière, le texte de l'ordonnance est adapté à la pratique appliquée actuellement sur la base de l'arrêt du Tribunal fédéral.

Désormais, l'impôt résiduel doit être imputé intégralement dans la mesure où il n'excède pas le montant maximum ou l'ensemble de l'impôt dû sur le revenu ou sur le bénéfice. Le montant maximum vise à garantir que les contribuables domiciliés en Suisse qui réalisent

⁶ ATF 2C_750/2013

des revenus provenant de l'étranger grevés de l'impôt à la source ne puissent pas imputer sur l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice dû en Suisse un montant plus élevé que le montant de l'impôt suisse dû sur les revenus correspondants. La composition de l'impôt suisse n'a aucune importance dans ce contexte. En ce qui concerne les impôts suisses sur le revenu ou sur le bénéfice, les CDI conclues par la Suisse ne font aucune distinction entre les autorités fiscales qui prélèvent ces impôts. Par «impôt suisse», on entend l'ensemble des impôts prélevés par la Confédération, les cantons et les communes. Réduire l'imputation forfaitaire d'impôt d'un contribuable domicilié en Suisse qui n'est pas soumis à l'imposition intégrale auprès de toutes les autorités fiscales suisses qui le concernent pourrait par conséquent déroger au principe des CDI. Les modifications prévues devraient entraîner une augmentation des impôts étrangers prélevés à la source imputés.

4.3 Précision concernant le calcul du montant maximum

En vertu de l'art. 8, al. 2, de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt, l'imputation de l'impôt résiduel sur les impôts suisses ne peut excéder la somme des impôts suisses afférents à ces revenus (imputation ordinaire). Le calcul du montant maximum est défini aux art. 9 à 11 de l'ordonnance.

Les modifications suivantes sont proposées:

Impôts ecclésiastiques

À l'avenir, les impôts ecclésiastiques doivent être pris en compte pour le calcul du montant maximum. De cette manière, on respecte le principe des CDI, selon lequel tous les «impôts suisses» entrent dans le champ d'application des conventions.

Impôt sur le capital

Si le droit cantonal prévoit la possibilité d'imputer l'impôt grevant le bénéfice sur l'impôt grevant le capital, l'impôt dû en cas d'imputation d'impôts résiduels étrangers correspond au moins à l'impôt grevant le capital avant l'imputation de l'impôt grevant le bénéfice. Il s'agit de garantir que la combinaison des deux mesures, à savoir l'imputation de l'impôt grevant le bénéfice sur l'impôt grevant le capital et l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source, n'entraîne pas une charge fiscale inférieure à l'impôt sur le capital avant l'imputation de l'impôt sur le bénéfice. L'impôt sur le capital ne doit donc pas être réduit par l'imputation d'impôts étrangers.

Déductions pour la recherche et le développement et pour autofinancement

Dans le cadre de la RFFA, les cantons ont la possibilité de prévoir un relèvement des déductions en faveur de la recherche et du développement en Suisse et des déductions pour autofinancement (art. 10a, 25a et 25a^{bis}, P-LHID). Cette possibilité n'existe pas dans le cadre de l'impôt fédéral direct. Ces déductions doivent être prises en compte dans le calcul du montant maximum, il s'agit donc de déductions au sens de l'art. 11 du projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source. Cette règle n'est pas applicable si le contribuable opte pour la déduction forfaitaire prévue à l'art. 4, al. 3, du projet d'ordonnance 1 du DFF du 6 décembre 1967 relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source (RS 672.201.1).

Dépenses

Les intérêts passifs et les autres dépenses doivent être pris en compte de manière proportionnelle dans le calcul du montant maximum. L'art. 11 du projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source précise quelles déductions doivent être prises en compte et la manière dont elles doivent être répercutées sur les revenus comptabilisés grevés d'un impôt résiduel. De plus, le DFF pourra désormais prévoir une déduction forfaitaire pour les intérêts. Jusqu'ici, cela n'était possible que pour les dividendes et les redevances de licences. Ces déductions forfaitaires sont définies dans le projet d'ordonnance 1 du DFF relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source.

4.4 Abrogation de la réglementation relative aux sociétés à statut fiscal cantonal

La RFFA prévoit de supprimer les dispositions relatives aux sociétés à statut fiscal cantonal (art. 28, al. 2 à 5, LHID). La réglementation contenant les modalités de l'imputation d'impôts résiduels étrangers pour les entreprises soumises à l'un de ces régimes fiscaux devient elle aussi caduque. La disposition correspondante de l'ordonnance (art. 5, al. 3) doit être abrogée.

4.5 Patent box

La RFFA prescrit aux cantons l'introduction d'une *patent box* (art. 8a et 24a P-LHID). Il s'agit d'une imposition privilégiée de la part du bénéfice net total provenant de brevets et de droits comparables. En font notamment partie les revenus tirés directement de brevets et de droits comparables, tels que les redevances de licence. Aucune *patent box* n'est prévue dans le cadre de l'impôt fédéral direct.

Le projet d'ordonnance prévoit donc de calculer séparément le montant maximum pour les impôts fédéraux et pour les impôts cantonaux si des revenus tirés de droits de licence et d'autres revenus similaires soumis à des impôts à la source étrangers sont réalisés dans le cadre de la *patent box*. Les différences de charges fiscales grevant ces revenus au niveau fédéral, d'une part, et au niveau cantonal, d'autre part, sont ainsi prises en considération. Le montant de l'imputation doit ensuite être réparti de manière proportionnelle, en fonction du montant maximum pour chaque autorité fiscale. Le calcul séparé du montant maximum peut avoir des conséquences différentes selon la situation (rapport entre les revenus étrangers et le bénéfice net imposable en Suisse). La fraction de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice afférente à ces revenus peut être supérieure ou inférieure à celle obtenue en calculant le montant maximum global.

4.6. Imputation d'impôts pour les établissements stables

D'après le droit en vigueur, les établissements stables suisses d'entreprises étrangères ne peuvent pas faire valoir le dégrèvement de l'impôt résiduel sur les intérêts, les dividendes et les redevances de licences provenant d'un État tiers, parce qu'ils ne sont pas considérés comme des contribuables domiciliés en Suisse. Dans le cadre de la RFFA, la base légale permettant aux établissements stables suisses d'imputer des impôts a été créée dans la loi fédérale du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2).

Les dispositions d'exécution correspondantes sont contenues dans le présent projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source.

4.7 Modification de l'ordonnance 1 du DFF relative à l'imputation forfaitaire d'impôt

Le titre de cette ordonnance est adapté au nouveau titre de l'ordonnance du Conseil fédéral à laquelle elle se rapporte, qui s'intitule désormais ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source. Par ailleurs, l'art. 4 est adapté sur le plan rédactionnel à la modification de l'art. 11 de l'ordonnance du Conseil fédéral.

5. Exigences examinées et rejetées

À la suite de l'audition du 6 décembre 2016, les milieux économiques ont demandé d'autres modifications:

Compensation d'impôts à la source résiduels élevés avec des impôts à la source résiduels faibles

Il s'agirait de prendre en compte, pour le calcul du montant de l'imputation forfaitaire d'impôt, l'ensemble des intérêts et des redevances de licences provenant de tous les États contractants, que les CDI applicables confèrent ou non le droit d'imposer à l'État de la source. Une telle réglementation découlerait de l'arrêt 2C_64/2013 du Tribunal fédéral, selon lequel l'approche individuelle actuelle serait contraire aux principes des CDI et le calcul du montant maximum devrait prendre en compte tous les revenus imposables (une seule catégorie pour tous les revenus imposables).

Le Conseil fédéral considère qu'il n'y a pas lieu de satisfaire à cette exigence. Selon la doctrine⁷, le Tribunal fédéral ne se réfère pas au calcul du montant maximum lorsqu'il affirme qu'il ne faudrait pas former de catégories pour déterminer le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt. Ces propos doivent plutôt être interprétés en ce sens qu'il ne faut pas former des catégories entre cantons et, par conséquent, qu'il faut toujours tenir compte de l'ensemble de l'impôt suisse.

La question de la définition des différentes catégories n'est toutefois pas encore réglée. Le commentaire du modèle de convention de l'OCDE prévoit plusieurs méthodes, mais n'en privilégie aucune. Pour les contribuables, la méthode consistant à considérer chaque revenu de manière indépendante est la plus restrictive. Dans cette méthode, le montant maximum est calculé séparément pour chaque élément de revenu. À l'opposé, la méthode consistant à réunir dans une même catégorie tous les revenus étrangers et à imputer la somme des impôts étrangers à l'impôt national correspondant à l'ensemble des revenus étrangers (*overall credit*) est la plus généreuse. Dans la palette des méthodes envisageables, la méthode d'imputation d'impôt suisse occupe une position intermédiaire: pour calculer le montant maximum, il y a lieu de réunir dans une même catégorie tous les revenus étrangers qui sont soumis à un impôt à la source étranger délimité par la CDI correspondante conclue avec la Suisse.

Déduction forfaitaire attrayante en particulier pour les redevances de licences

Conformément à l'ordonnance 1 du DFF (art. 4, al. 3) en relation avec l'art. 11 de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt, la déduction forfaitaire (actuellement de 50 %) doit désormais être fixée à 30 % pour le calcul du montant maximum en relation avec des redevances de licences. La possibilité pour l'administration fiscale ou le contribuable de prouver que la part aux frais effectifs directement imputables est supérieure ou inférieure doit être maintenue.

Cette exigence n'a pas été prise en compte parce que le Conseil fédéral considère que la déduction forfaitaire applicable actuellement est suffisante, voire plutôt généreuse. En outre, la possibilité de prouver que les frais effectifs sont moins élevés est réservée.

Placements collectifs de capitaux

Il devrait également être possible de faire valoir l'imputation d'impôt en relation avec des revenus encaissés provenant de placements collectifs de capitaux, ces derniers étant considérés comme transparents dans le cadre de l'impôt sur le revenu. Un investisseur qui reçoit un dividende grevé d'un impôt résiduel de manière indirecte par l'intermédiaire d'un placement collectif ne peut pas faire valoir l'imputation forfaitaire d'impôt parce qu'il ne connaît pas le processus et ne dispose d'aucune documentation. Cette situation constitue un désavantage injustifié et un non-respect des obligations internationales contractées par la Suisse dans le cadre des CDI.

Le Conseil fédéral n'a pas tenu compte de cette exigence. Au moment de la distribution des dividendes (grevés d'un impôt résiduel) au fonds, les dividendes ne sont pas attribués aux différents investisseurs. La distribution des revenus provenant du fonds aux investisseurs ou leur capitalisation a généralement lieu plusieurs mois plus tard. Les parts de fonds peuvent

⁷ cf. Waldburger dans: IFF Forum für Steuerrecht 2015/4, p. 338 ss

être vendues entre-temps. Les prétentions fondées sur une CDI ne peuvent être invoquées que par les bénéficiaires effectifs des revenus en question. Les bénéficiaires effectifs sont les personnes qui peuvent disposer librement et sans restriction des revenus (dividendes, intérêts, redevances de licences), c'est-à-dire les personnes qui ne sont pas tenues de les transférer sur la base d'obligations légales ou contractuelles liées directement à la réalisation des revenus. Le pouvoir de disposer économiquement des revenus doit être donné au moment où les revenus sont exigibles. Cette condition n'est généralement pas remplie dans ce cas. Si un investisseur acquiert des parts d'un placement collectif de capitaux après l'échéance du revenu pouvant bénéficier de l'imputation forfaitaire d'impôt, mais avant la distribution du fonds, il n'était pas l'ayant droit économique du revenu au moment déterminant pour l'imputation forfaitaire.

6. Commentaire des dispositions

6.1 Modifications formelles et rédactionnelles

Dans le préambule, la base légale est complétée par la nouvelle let. g (établissements stables), introduite dans le cadre de la RFFA.

L'ordonnance s'intitule désormais «ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source».

En allemand, le terme «Erträgnisse» est remplacé dans l'ensemble du texte par le terme «Erträge» (revenus).

L'expression «imputation forfaitaire d'impôt» est remplacée par l'expression «imputation d'impôts étrangers prélevés à la source» dans l'ensemble du texte.

Aux art. 3, al. 1, et 10, al. 3, l'impôt sur le bénéfice est mentionné explicitement en plus de l'impôt sur le revenu, et à l'art. 10, al. 3, le revenu net est indiqué en plus du bénéfice net.

Diverses modifications rédactionnelles ont en outre été apportées aux art. 1, al. 2, 4, al. 1 et 3, 5, al. 1, 23 et 24.

6.2 Modifications matérielles

Art. 2a

En vertu du projet d'art. 2, al. 1, let. g, de la loi fédérale du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2), le Conseil fédéral détermine à quelles conditions un établissement stable suisse d'une entreprise étrangère qui est soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux et communaux peut demander une imputation d'impôts pour les revenus provenant d'un pays tiers (État de la source) grevés d'un impôt résiduel. La présente modification permet de préciser la disposition légale.

Al. 1: dans une telle situation, une imputation d'impôt n'est possible que s'il existe une CDI entre (1) l'État de la source et la Suisse, (2) l'État de la source et l'État de résidence de l'entreprise et (3) la Suisse et l'État de résidence de l'entreprise. La CDI entre l'État de la source et la Suisse est nécessaire, afin d'éviter de désavantager les sociétés suisses par rapport aux établissements stables suisses. La CDI entre l'État de la source et l'État de résidence de l'entreprise est nécessaire parce qu'à défaut d'un tel accord l'État de la source ne serait pas tenu d'accorder un dégrèvement de l'impôt à la source. La CDI entre la Suisse (en tant qu'État de l'établissement stable) et l'État de résidence de l'entreprise est requise en raison de l'interdiction de discrimination à l'égard des établissements stables contenue dans les CDI suisses (art. 24, par. 3, du modèle de convention de l'OCDE), en vertu de laquelle, les établissements stables suisses d'entreprises étrangères ne doivent pas être soumis à

une imposition moins favorable que les entreprises suisses. Cette interdiction fournit la justification conceptuelle pour cette nouvelle disposition. Ainsi, il n'y a pas de discrimination au regard de la législation en matière de CDI s'il n'existe pas de CDI entre la Suisse et l'État de résidence de l'entreprise. En pareil cas, un établissement stable suisse d'une entreprise étrangère ne peut pas revendiquer une imputation d'impôts à la source prélevés sur des revenus provenant d'États tiers.

Al. 2: il faut distinguer deux situations:

- Le taux de l'impôt résiduel résultant de l'application de la CDI entre l'État de résidence et l'État de la source est plus bas que celui résultant de l'application de la CDI entre la Suisse et l'État de la source: l'imputation d'un impôt résiduel plus élevé aurait pour conséquence que des impôts à la source qui ne sont pas prélevés pourraient être imputés en Suisse au sens d'une imputation «fictive». C'est pourquoi seul le taux inférieur effectivement appliqué peut être revendiqué.
- Le taux de l'impôt résiduel résultant de l'application de la CDI entre l'État de résidence et l'État de la source est plus élevé que celui résultant de l'application de la CDI entre la Suisse et l'État de la source: dans ce cas aussi, seul l'impôt résiduel inférieur peut être imputé. Les établissements stables suisses ne doivent pas obtenir une imputation plus élevée que les entreprises suisses soumises à la taxation ordinaire et la charge fiscale du fisc suisse ne doit pas être plus élevée que celle prévue en vertu de la CDI conclue entre la Suisse et l'État de la source.

Art. 3

L'*al. 2* du droit en vigueur renvoie à l'art. 12, qui prévoit une réduction du montant imputé en cas d'imposition partielle (uniquement au niveau fédéral ou uniquement au niveau cantonal et communal). L'*al. 2* doit être modifié, étant donné que cette disposition est abrogée. Cet alinéa précise à titre purement déclaratif que, si les revenus sont soumis uniquement à l'imposition au niveau fédéral, le calcul du montant maximum se rapporte à cet impôt et, par conséquent, que l'imputation d'impôt est à la charge de l'impôt fédéral.

Art. 4

L'*al. 2* du droit en vigueur précise que l'art. 12 (réduction du montant imputé en cas d'imposition partielle) est applicable par analogie, lorsque l'impôt d'après la dépense est acquitté uniquement au lieu de l'impôt fédéral ou uniquement au lieu des impôts cantonaux et communaux. L'*al. 2* doit être modifié, étant donné que l'art. 12 est abrogé. Cet alinéa précise que l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source n'est possible que pour les impôts qui ne sont pas soumis à l'imposition d'après la dépense. Ainsi, les cantons qui ne prévoient pas l'imposition d'après la dépense, par exemple, doivent accorder l'imputation d'impôt sur leurs impôts, sans réduction du montant de l'imputation.

Art. 5

L'*al. 2* du droit en vigueur doit être supprimé car il est devenu superflu en raison de l'abrogation de l'art. 12.

Le nouvel *al. 2* contient la disposition relative aux dividendes et aux revenus qui leur sont assimilés, qui figurait jusqu'ici à l'*al. 4*. La disposition relative aux dividendes est adaptée à la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 2C_750/2013): la réglementation précisant que la part des dividendes qui n'est pas incluse dans le calcul de l'impôt sur le revenu est considérée comme un revenu non imposé est supprimée. Le montant maximum pour les impôts fédéraux et pour les impôts cantonaux et communaux est calculé séparément lorsque la Confédération, d'une part, et les cantons et les communes, d'autre part, appliquent des taux différents pour l'imposition des dividendes et des revenus qui leur sont assimilés. De cette manière, les différences de charge fiscale au niveau fédéral et au niveau cantonal sont prises en compte. Le montant de l'imputation est ensuite réparti de manière proportionnelle,

en fonction du montant maximum de chaque autorité fiscale. Les modifications prévues devraient entraîner une augmentation du montant des impôts étrangers prélevés à la source imputés.

Actuellement, l'*al.* 3 contient la disposition relative aux sociétés à statut fiscal cantonal. La suppression de ces statuts rend cet alinéa obsolète. Le nouvel *al.* 3 précise désormais que le montant maximum pour les produits de licences visés aux art. 8a et 24a P-LHID (brevets et droits comparables) doit être calculé séparément pour les impôts fédéraux, d'une part, et pour les impôts cantonaux et communaux, d'autre part (cf. ch. 4.5).

L'*al.* 4 précise que le montant de l'imputation des revenus visés aux al. 2 et 3 est réparti proportionnellement, en fonction des montants maximaux, entre la Confédération, d'une part, et les cantons et les communes, d'autre part.

Art. 6, al. 1

L'*al.* 1 est formulé de façon plus précise en ce sens qu'il établit notamment qu'une utilisation abusive d'une CDI entraîne généralement le refus de l'imputation d'impôts résiduels étrangers. Le renvoi à l'arrêté du Conseil fédéral du 14 décembre 1962 instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.202), qui ne couvre pas tous les cas d'utilisation abusive des CDI, peut donc être supprimé. Si une personne ne remplit pas les conditions requises pour pouvoir bénéficier d'un avantage d'une CDI, à savoir par exemple la résidence ou le droit d'utilisation, ou si un avantage d'une CDI est sollicité de manière abusive, l'avantage correspondant est refusé. L'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source constitue l'un de ces avantages.

Art. 7

Cette disposition précise que l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source ne peut être demandée que si elle excède un certain montant. Le but de cette disposition est d'alléger la charge administrative des autorités en éliminant les cas dont le montant est très faible. Le seuil minimal actuel (50 francs) a été défini en 2001. Entre-temps, il est devenu trop faible pour décharger efficacement les autorités de ces cas. Il doit donc être relevé à 100 francs.

Art. 8, al. 2

La réserve concernant l'art. 12 figurant à l'*al.* 2 doit être supprimée, étant donné que l'art. 12 est abrogé.

Art. 9

La 3^e phrase de l'*al.* 1 est modifiée et précise désormais que les impôts ecclésiastiques doivent être pris en considération dans le calcul du montant maximum.

Al. 2 et 3: actuellement, deux cantons (ZH et SG) font usage de la possibilité de prévoir leurs propres tarifs pour le calcul du montant maximum. Si un contribuable prouve que le montant calculé selon l'*al.* 1 est supérieur, la différence doit lui être remboursée (*al.* 3). Le délai prévu pour apporter la preuve de la différence et demander son remboursement est désormais fixé à 30 jours. De plus, la formulation de l'*al.* 3 a été simplifiée.

Art. 10

L'al. 1 spécifie désormais que les impôts ecclésiastiques doivent aussi être pris en considération dans le calcul du montant maximum, étant donné que les CDI prévoient une imputation de tous les impôts suisses.

L'al. 3 précise qu'il s'agit de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice, d'une part, et du revenu net ou du bénéfice net, d'autre part.

Al. 4: ce nouvel alinéa concerne uniquement les impôts cantonaux et uniquement les cantons qui autorisent une imputation de l'impôt grevant le bénéfice sur l'impôt grevant le capital. Il s'agit de garantir que la combinaison des deux mesures, à savoir l'imputation de l'impôt grevant le bénéfice sur l'impôt grevant le capital et l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source, n'entraîne pas une charge fiscale inférieure à l'impôt sur le capital avant l'imputation de l'impôt sur le bénéfice. L'imputation d'impôt dans le cadre de l'impôt sur le bénéfice ne doit donc pas grever l'impôt sur le capital.

Art. 11

Dans le droit en vigueur, les dépenses liées à l'acquisition des revenus sont déduites des revenus bruts pour le calcul du montant maximum (al. 1). De plus, l'al. 3 précise que les amortissements, les provisions, les dépenses et les pertes doivent être pris en considération de manière appropriée s'ils ont sensiblement diminué le bénéfice net imposable de l'entreprise.

L'al. 1 est formulé de manière plus précise. Dans le cadre du calcul du montant maximum, les revenus sont diminués des intérêts passifs y afférents et des frais fiscaux et autres dépenses liés directement ou indirectement à leur acquisition. Cette manière de procéder découle du principe de l'imputation ordinaire au sens du modèle de convention de l'OCDE. Le montant maximum des impôts suisses est calculé sur la base du rendement net des revenus grevés d'un impôt résiduel. À cet effet, il y a lieu de déduire des revenus comptabilisés les intérêts passifs et autres frais y afférents qui diminuent l'impôt. Selon le commentaire du modèle de convention de l'OCDE, il est possible de prendre en considération aussi bien les autres frais qui sont directement imputables que ceux qui sont indirectement imputables.

L'actuel al. 3 est abrogé. La réglementation est problématique sur le plan de la systématique fiscale et pourrait entraîner des doubles impositions.

L'al. 2 précise que des déductions forfaitaires peuvent aussi être prévues pour les intérêts et les revenus de prestations de service et que la preuve des frais effectifs est réservée.

Art. 12

En vertu du droit en vigueur, le montant de l'imputation doit être réduit si les revenus provenant des États contractants sont soumis uniquement aux impôts de la Confédération ou uniquement aux impôts des cantons et des communes (cf. ch. 4.2).

Cette disposition est abrogée. Désormais, l'impôt résiduel doit être imputé intégralement dans la mesure où il n'excède pas le montant maximum ou l'ensemble de l'impôt dû sur le revenu ou sur le bénéfice. Le montant maximum vise à garantir que les contribuables domiciliés en Suisse qui réalisent des revenus provenant de l'étranger grevés de l'impôt à la source ne puissent pas imputer sur l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice dû en Suisse un montant plus élevé que le montant de l'impôt suisse dû sur les revenus correspondants. La composition de l'impôt suisse n'a aucune importance dans ce contexte. En ce qui concerne les impôts suisses sur le revenu ou sur le bénéfice, les CDI conclues par la Suisse ne font aucune distinction entre les autorités fiscales qui les prélèvent. Par «impôt suisse», on entend l'ensemble des impôts prélevés par la Confédération, les cantons et les communes. Réduire l'imputation forfaitaire d'impôt d'un contribuable domicilié en Suisse qui n'est pas

soumis à l'imposition intégrale auprès de toutes les autorités fiscales suisses qui le concernent pourrait par conséquent déroger au principe des CDI. Les modifications prévues devraient entraîner une augmentation des impôts étrangers prélevés à la source imputés.

Art. 13

L'al. 2 précise désormais que les contribuables doivent utiliser les formulaires mis à disposition par les autorités fiscales cantonales pour les demandes d'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source.

L'al. 4 précise que les revenus qui bénéficient d'une imposition réduite (par ex. dans le cadre d'une *patent box*) doivent être désignés de manière spéciale sur la demande d'imputation. Cela simplifie le travail des autorités fiscales.

Art. 20

Dans le droit en vigueur, la répartition du montant de l'imputation entre la Confédération et les cantons est réglée aux art. 20 (à la charge de la Confédération) et 21 (à la charge du canton et de la commune). Désormais, ce montant n'est plus réparti sur une base forfaitaire, mais de manière effective. La nouvelle réglementation est contenue à l'art. 20, l'art. 21 est abrogé.

L'al. 1 définit de quelle manière doit être réparti le montant de l'imputation déterminé sur la base des art. 9 à 11 entre la Confédération, d'une part, et le canton et la commune, d'autre part. Désormais, cette répartition n'est plus effectuée sur une base forfaitaire (1/3 à la charge de la Confédération et 2/3 à la charge du canton et de la commune), mais de manière effective, sur la base des taux de l'impôt pour les personnes physiques et sur la base du montant de l'impôt pour les personnes morales. De plus, pour les dividendes et les autres revenus qui leur sont assimilés visés à l'art. 5, al. 2 qui sont soumis à une imposition partielle et pour les revenus provenant de brevets et d'autres droits comparables visés à l'art. 5, al. 3, la répartition est proportionnelle, en fonction des montants maximaux correspondants.

L'exemple ci-après illustre le mécanisme décrit pour une personne physique: son revenu imposable en Suisse se monte à 1000 francs. Le taux déterminant pour la Confédération est de 5 % et le taux global pour le canton, la commune et la paroisse atteint 20 %. L'impôt étranger imputable s'élève à 100 francs. L'impôt effectivement dû et la répartition effective de l'imputation d'impôt sont déterminés de la manière suivante:

1. Pour une personne physique ayant un revenu imposable de 1000 francs, le montant de l'impôt s'élève à 250 francs compte tenu des taux applicables pour la Confédération (5 %) et pour le canton, la commune et la paroisse (20 %). Avant l'imputation d'impôt, la Confédération prélève 50 francs sur ce montant et le canton, la commune et la paroisse, 200 francs.
2. La part du taux de la Confédération au taux global est de 20 %, celle du canton, de la commune et de la paroisse, de 80 %. L'impôt résiduel imputable doit être réparti sur la base de cette proportion entre la Confédération, d'une part, et le canton, la commune et la paroisse, d'autre part.
3. L'impôt résiduel de 100 francs est imputé à raison de 20 % à l'impôt fédéral et de 80 % aux impôts du canton et de la commune.
4. Après l'imputation d'impôt, la charge fiscale de la personne physique s'élève à 30 francs au niveau fédéral et à 120 francs au niveau cantonal et communal, soit 150 francs en tout.

L'al. 2 règle la procédure de décompte entre la Confédération et les cantons. Étant donné que les cantons encaissent aussi l'impôt fédéral direct, ils versent, en vertu de l'art. 196 LIFD, à la Confédération la part qui lui revient. En vertu de l'art. 196 P-LIFD, les cantons

doivent verser à la Confédération uniquement 78,8 % de l'impôt fédéral prélevé; ils conservent 21,2 % à titre de part cantonale.

Dans le système actuel, après avoir déduit la part cantonale de l'impôt fédéral direct, il faut encore déduire du montant obtenu la part de la Confédération à l'imputation forfaitaire d'impôt.

Désormais, le montant de l'imputation doit être réparti de manière effective entre la Confédération, d'une part, et les cantons et les communes, d'autre part. La question se pose de savoir comment tenir compte de la part des cantons à l'impôt fédéral direct dans ce cadre. Faut-il, comme c'est le cas dans le système actuel, déduire l'intégralité de la part de la Confédération à l'imputation d'impôt ou faut-il réduire la part de la Confédération en tenant compte de la part du canton à l'impôt fédéral direct?

L'exemple ci-dessous illustre ce calcul:

Situation initiale:

- L'impôt fédéral direct se monte à 1000 francs;
- Hypothèse: le montant de l'imputation d'impôt se monte à 200 francs pour la Confédération;
- La part des cantons à l'impôt fédéral direct (IFD) s'élève à 21,2 %.

	Sans prise en compte de la part des cantons à l'IFD	Avec prise en compte de la part des cantons à l'IFD (proposition de l'art. 20, al. 2)
Impôt fédéral dû	1000	1000
Versement à la Confédération: 78,8 % de l'impôt fédéral dû	788	788
./. imputation de la part à la charge de la Confédération: 200	- 200	
./. imputation de la part à la charge de la Confédération: 200 et ./. part cantonale à l'IFD → 21,2 % de 200 = 42,4		- 157,60
= Part nette revenant à la Confédération	588	630,40

Au sein du groupe de travail, certains représentants des cantons étaient favorables au maintien de la méthode de calcul actuelle. Le Conseil fédéral est cependant d'avis que la nouvelle méthode de répartition effective du montant de l'imputation entraîne obligatoirement une prise en charge proportionnelle des impôts étrangers grevant la part cantonale à l'impôt fédéral direct par le canton. Le principe de la symétrie des sacrifices prévoit en effet que les montants de l'imputation doivent être répartis proportionnellement aux recettes fiscales. Si la part des cantons à l'impôt fédéral direct n'était pas prise en compte, la Confédération devrait, dans les cas où le montant de l'imputation à la charge de la Confédération comprend l'intégralité de l'impôt fédéral direct afférent aux revenus touchés par la CDI, financer la part correspondante des cantons à partir d'autres sources que les revenus effectivement grevés d'un impôt résiduel.

C'est pourquoi le Conseil fédéral propose de régler la prise en compte de la part des cantons à l'impôt fédéral direct dans le cadre de la répartition de l'imputation d'impôt entre la Confédération, d'une part, et les cantons et les communes, d'autre part, à l'art. 20, al. 2.

Al. 2, dernière phrase

La dernière phrase de l'al. 2 précise qu'il appartient aux cantons de régler la répartition du montant de l'imputation entre les cantons et les communes. Cela correspond à la réglementation actuelle de l'art. 21.

Art. 21

L'art. 21 peut être abrogé. La répartition du montant de l'imputation entre le canton et la commune est désormais réglée à l'art. 20, al. 2, dernière phrase.

Disposition transitoire

Cette disposition permet de préciser que le droit en vigueur s'applique aux revenus qui arrivent à échéance avant l'entrée en vigueur de la présente modification. Ainsi, les établissements stables visés à l'art. 2a ne pourront, par exemple, demander une imputation d'impôts résiduels étrangers que pour les revenus arrivant à échéance après l'entrée en vigueur de la modification de l'ordonnance.

Entrée en vigueur

Les ordonnances modifiées doivent entrer en vigueur en même temps que la RFFA, étant donné que plusieurs modifications reposent sur ce projet (art. 2a, 5, al. 3, du projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source). Leur entrée en vigueur est donc prévue pour le 1^{er} janvier 2020.

6.3 Ordonnance 1 du DFF relative à l'imputation forfaitaire d'impôt

Le titre de cette ordonnance est adapté à la modification du titre de l'ordonnance du Conseil fédéral à laquelle elle se rapporte, qui s'intitule désormais ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source.

L'art. 4 de cette ordonnance contient des dispositions en relation avec l'art. 11 du projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source (calcul du montant maximum), il est donc adapté sur le plan rédactionnel aux modifications de ce projet.

La formulation de l'*al. 1* a été revue sur le plan rédactionnel.

La formulation de l'*al. 2* a également été revue sur le plan rédactionnel. Par ailleurs, cet alinéa a été complété en ce sens qu'il ne porte plus uniquement sur les dividendes, mais désormais aussi sur les intérêts.

La formulation de l'*al. 3* a été revue sur le plan rédactionnel et l'alinéa a été complété en ce sens qu'il ne porte plus uniquement sur les redevances de licences, mais désormais aussi sur les revenus de prestations de service.

L'actuel *al. 4* est sans objet, étant donné que l'art. 11, al. 3, de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt est abrogé.

La formulation de l'*art. 5* a été revue sur le plan rédactionnel.

Les ch. 1 et 3 de l'annexe peuvent être supprimés, car ils ne sont plus nécessaires.

7. Mise en œuvre

La mise en œuvre de l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source incombe aux autorités cantonales chargées de la perception de l'impôt fédéral direct. L'AFC exerce la surveillance sur les cantons.

8. Conséquences

8.1. Conséquences sur les finances et sur le personnel

8.1.1 Données

Le tableau ci-dessous illustre l'évolution du montant total de l'imputation forfaitaire d'impôt des personnes morales et physiques entre 2010 et 2018 pour la Confédération:

Imputation forfaitaire d'impôt entre 2010 et 2018 à l'échelon de la Confédération
(en millions de francs)

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
182	170	152	151	150	155	232	130	140

La Confédération ne dispose d'aucune indication à propos de la ventilation de ces montants entre les personnes physiques et les personnes morales. Elle ne connaît pas non plus le volume de l'imputation d'impôt au niveau cantonal.

Pour évaluer les conséquences financières, l'AFC dispose de données de 2013 des cantons de Zurich, de Zoug, de Saint-Gall et de Genève pour les personnes morales, et de données de 2013 des cantons de Zurich, de Schwyz, de Zoug, de Bâle-Ville, de Saint-Gall et de Genève pour les personnes physiques. Les conséquences peuvent varier fortement d'un canton à l'autre. Il n'est dès lors pas possible de dire si ces données sont représentatives pour l'ensemble des cantons.

Sur cette base, il n'est pas possible d'estimer de manière fiable le volume de l'imputation d'impôt et sa répartition entre la Confédération et les cantons. Les données semblent indiquer que les conséquences financières se situent dans la fourchette des estimations de la RFFA, qui tablent sur une diminution statique des recettes de la Confédération, des cantons et des communes d'environ 2 milliards de francs.

8.1.2 Conséquences financières pour la Confédération et les cantons

Les conséquences financières se situent dans la fourchette des estimations de la RFFA. Les différents effets sont décrits ci-après.

La suppression des régimes fiscaux cantonaux dans le cadre de la RFFA tend à entraîner une augmentation de l'imputation d'impôt pour les entreprises qui bénéficient actuellement de ces régimes, tandis que les nouvelles réglementations spéciales de la RFFA (*patent box*, déduction pour la recherche et le développement, et autofinancement) ont l'effet opposé. Les baisses des impôts cantonaux prévues dans le cadre de la RFFA diminuent aussi l'imputation d'impôt⁸.

Les conséquences financières des présentes modifications d'ordonnances sont liées à l'abandon de la répartition forfaitaire du montant de l'imputation entre la Confédération (1/3) et les cantons (2/3) au profit d'une répartition effective. En plus de la part du montant de l'imputation d'impôt afférent aux impôts cantonaux, les cantons doivent aussi supporter la part du montant de l'imputation à la charge de la Confédération incluse dans la part cantonale à l'impôt fédéral direct. Le nouvel art. 5, al. 3, du projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source s'applique aux entreprises qui peuvent avoir recours à une *patent box*.

La suppression proposée de la répartition forfaitaire concerne avant tout les personnes morales. Cette mesure entraîne une diminution des recettes de la Confédération et une

⁸ Conformément aux plans cantonaux de mise en œuvre présentés dans le message concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17 (tableau 21), FF 2018 2679.

augmentation correspondante des recettes des cantons. La part des cantons à l'impôt fédéral direct a l'effet opposé.

8.1.3 Conséquences sur le personnel de la Confédération

Le projet n'a aucune conséquence sur le personnel de la Confédération.

8.2 Conséquences économiques

L'ampleur de l'imputation d'impôt augmente notamment pour les personnes morales et entraîne une réduction de la charge fiscale des entreprises concernées. L'attrait de la Suisse en tant que site d'implantation augmente donc légèrement pour les entreprises qui réalisent un montant considérable de revenus soumis à un impôt à la source dans des États avec lesquels la Suisse a conclu une CDI. Ces entreprises sont celles qui en bénéficient le plus, en particulier s'il s'agit d'anciennes sociétés à statut fiscal cantonal. Les entreprises multinationales qui réalisent une part importante du chiffre d'affaires du groupe avec des filiales basées dans des pays émergents enregistrent généralement une part élevée de revenus imposés à la source.