



13 novembre 2019

---

# **Procédure de consultation sur la RFFA: ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales et ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source**

## **Rapport sur les résultats de la consultation**

---

## Condensé

### Contexte

La loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA) a été adoptée lors de la votation populaire du 19 mai 2019.

La RFFA nécessite notamment des dispositions d'exécution relatives à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales et des modifications dans les ordonnances du Conseil fédéral et du Département fédéral des finances (DFF) relatives à l'imputation forfaitaire d'impôt (désormais: ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source). Une procédure de consultation sur ces ordonnances a eu lieu du 10 avril au 17 juillet 2019. La RFFA et les dispositions d'exécution devraient entrer en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2020.

### Résultats

#### Ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source

Sept participants à la consultation (BE, VS, PSS, CP, Travail.Suisse, usam, USS) sont favorables au projet.

Les autres participants y sont favorables sur le principe, mais demandent plusieurs modifications.

La CDF et la majorité des cantons demandent:

- la consignation dans l'ordonnance de la pratique en vigueur en matière de détermination du montant maximum (c.-à-d. la prise en compte des revenus grevés d'un impôt résiduel provenant de pays avec lesquels une CDI a été conclue et la création de catégories pour chaque type de revenus visé à l'art. 1 de l'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source) ainsi que des précisions sur le régime des déductions appliquées lors de la détermination du montant maximum;
- la prise en compte des impôts ecclésiastiques uniquement pour les personnes morales dans la détermination du montant maximum;
- la non-prise en compte de la part des cantons à l'impôt fédéral direct dans la répartition du montant de l'imputation entre la Confédération et les cantons.

Le PLR, l'UDC, Chambre de commerce de Bâle, economiesuisse, EXPERTsuisse, FIDUCIAIRE SUISSE, SwissHoldings, Swissmem et en partie SwissBanking demandent:

- la prise en compte de tous les revenus imposables globalement – et non de manière individuelle – lors de la détermination du montant maximum («disposition relative à la prise en compte globale des revenus imposables»);
- la déduction des intérêts passifs et des dépenses directement liées uniquement, les dépenses indirectement liées ne doivent pas être déductibles;
- le maintien du droit aux déductions forfaitaires: à l'avenir, seul le contribuable doit pouvoir demander la déduction des dépenses effectives;
- la fixation de la déduction forfaitaire pour les redevances de licences et les revenus de prestations de service à 30 % (contre 50 % actuellement).

La SFAMA exige que l'imputation soit possible aussi pour les investisseurs de placements collectifs de capitaux (revenus encaissés indirectement).

#### Ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales

*La grande majorité des participants à la procédure de consultation soutiennent le projet ou ne prennent pas position, notamment parce qu'ils ne se sentent pas suffisamment concernés.*

*Un parti (PLR) et huit organisations (Coptis, economiesuisse, EXPERTsuisse, FIDUCIAIRE SUISSE, SwissHoldings, Swissmem, Travail.Suisse, UVS) soutiennent le projet sur le principe, en présentant toutefois des propositions de modifications. Ces modifications concernent principalement la définition et la valeur des actifs, le calcul du capital propre de sécurité et les éventuelles limitations de la déduction des intérêts sur le capital propre.*

## Table des matières

1	Contexte	5
2	Grandes lignes du projet	5
3	Consultation	5
3.1	Procédure de consultation	5
3.2	Évaluation des résultats	5
4	Ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source	6
4.1	Position de principe des participants à la procédure de consultation	6
4.1.1	Soutien	6
4.1.2	Soutien assorti de demandes de modification	6
4.1.3	Rejet	7
4.1.4	Absence de prise de position	7
4.2	Principales préoccupations des participants à la procédure de consultation	7
4.3	Mise en œuvre	12
5	Ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales	12
5.1	Soutien	12
5.2	Soutien assorti de demandes de modification	12
5.3	Rejet	13
5.4	Absence de prise de position	13
6	Annexe - Liste des participants à la procédure de consultation	14

## 1 Contexte

La loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA) a été adoptée lors de la votation populaire du 19 mai 2019.

La RFFA nécessite notamment des dispositions d'exécution relatives à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales et aux ordonnances du Conseil fédéral et du DFF relatives à l'imputation forfaitaire d'impôt (désormais: ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source).

Une procédure de consultation sur les dispositions d'exécution relatives à la *patent box* et sur l'ordonnance sur la péréquation financière et la compensation des charges (OPFCC) a déjà eu lieu en 2017, conjointement à la consultation menée sur le Projet fiscal 17 (ancienne désignation de la RFFA).

La RFFA et les dispositions d'exécution devraient entrer en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2020.

## 2 Grandes lignes du projet

Les **ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source** contiennent des adaptations à la suppression des régimes fiscaux cantonaux, à l'introduction de la *patent box* ainsi qu'à l'imputation d'impôt pour les établissements stables d'entreprises étrangères. Le Conseil fédéral propose en outre d'abandonner la répartition forfaitaire du montant de l'imputation entre la Confédération, d'une part, et les cantons et les communes, d'autre part, et de procéder à une répartition effective. Enfin, il propose d'abandonner la réduction du montant de l'imputation d'impôt en cas d'imposition partielle (p. ex. imposition partielle des dividendes des personnes physiques).

L'**ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales** définit les lignes directrices pour le calcul du capital propre donnant droit à la déduction des intérêts. Elle expose en outre la détermination du taux d'intérêt applicable et le calcul du montant de la déduction.

## 3 Consultation

### 3.1 Procédure de consultation

Le 10 avril 2019, le Conseil fédéral a chargé le DFF de mener, auprès des cantons, des partis politiques, des associations faîtières des communes, des villes et des régions de montagne, des associations faîtières de l'économie qui œuvrent au niveau national et des autres milieux intéressés, une procédure de consultation sur l'ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales et sur les ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source. Cette procédure a duré jusqu'au 17 juillet 2019.

L'annexe contient un aperçu des participants à la procédure de consultation (49).

### 3.2 Évaluation des résultats

En raison du grand nombre de prises de position, il est impossible de rendre compte ici de chacune des propositions formulées et de chacun des motifs avancés. Par souci de clarté, ce qui suit reflète les principaux arguments des participants à la procédure de consultation. Les participants qui se sont ralliés à la prise de position d'un autre participant sont toujours mentionnés individuellement.

Pour les détails, nous renvoyons aux différents avis, qui sont publiés sous le lien suivant:

<https://www.admin.ch/ch/f/gg/pc/ind2019.html#DFF>.

## **4 Ordonnances relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source**

### **4.1 Position de principe des participants à la procédure de consultation**

#### **4.1.1 Soutien**

Deux cantons (BE, VS), un parti (PSS) et quatre organisations (CP, usam, USS, Travail.Suisse) soutiennent le projet sans formuler d'observations. Les adaptations sont adéquates pour éviter les doubles impositions (USS) et ainsi préserver l'attractivité de la place économique suisse (PSS, USS).

Plusieurs participants approuvent explicitement:

- la répartition effective du montant de l'imputation entre la Confédération et les cantons de même que l'abandon de sa réduction en cas d'imposition partielle (AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, JU, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TI, ZG, Chambre de commerce de Bâle, CDF, CSI, economiesuisse, EXPERTsuisse, SwissHoldings, Swissmem);
- l'imputation d'impôt y compris pour l'impôt ecclésiastique (Chambre de commerce de Bâle, economiesuisse, SwissHoldings, Swissmem);
- l'extension de l'imputation forfaitaire d'impôt aux établissements stables suisses de sociétés étrangères (economiesuisse, EXPERTsuisse, Swissmem);
- l'élargissement objectif de l'imputation aux revenus de prestations de service et aux rentes, l'augmentation du seuil des montants insignifiants à 100 francs, l'ajout d'une déduction forfaitaire de 5 % sur les revenus d'intérêts et la limitation de l'imputation d'impôt dans les cas où l'impôt sur le bénéficiaire est imputé à l'impôt sur le capital (AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, JU, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TI, ZG, CDF, CSI).

#### **4.1.2 Soutien assorti de demandes de modification**

Vingt-trois cantons (AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, ZG, ZH), la CDF, la CSI, deux partis (PLR, UDC) et sept organisations (Chambre de commerce de Bâle, economiesuisse, EXPERTsuisse, FIDUCIAIRE SUISSE, SwissBanking, SwissHoldings, Swissmem) soutiennent le projet, mais formulent les demandes de modification suivantes:

- l'introduction d'une disposition relative à la prise en compte globale des revenus imposables (PLR, UDC, Chambre de commerce de Bâle, economiesuisse, EXPERTsuisse, FIDUCIAIRE SUISSE, SwissHoldings; Swissmem);
- des modifications concernant la détermination du montant maximum, y compris le régime des déductions (AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, JU, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, ZG, ZH, CDF, CSI, PLR, UDC, Chambre de commerce de Bâle, economiesuisse, EXPERTsuisse, FIDUCIAIRE SUISSE, SwissBanking, SwissHoldings, Swissmem);
- la possibilité de demander l'imputation d'impôt également pour les impôts résiduels afférents aux revenus encaissés indirectement par les placements collectifs de capitaux (economiesuisse, SFAMA, Swissmem);
- l'intégration de l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source – y compris en l'absence de convention contre les doubles impositions (CDI) – dans un nouveau projet législatif, de sorte que l'imputation d'impôt soit un instrument de promotion économique (SwissHoldings). Le PLR exige, de façon générale, une amélioration de la prise en compte des impôts étrangers prélevés à la source;
- la non-prise en compte de la part des cantons à l'impôt fédéral direct lors de la répartition du montant de l'imputation entre la Confédération et les cantons (AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, ZG, ZH, CDF, CSI, Chambre de commerce de Bâle);
- la non-prise en compte des impôts ecclésiastiques dans l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source pour les personnes physiques (AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, ZG, ZH, CDF, CSI); la non-prise

en compte des impôts ecclésiastiques y compris pour les personnes morales (FR, LU, GR);

- un régime souple pour le dépôt de la demande d'imputation d'impôt (AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, JU, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, ZG, CDF, CSI, Chambre de commerce de Bâle, FIDUCIAIRE SUISSE);
- la prise en compte des «*management fees*» comme élément des revenus de prestations de service (complément à l'art. 1 du projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source; FR).

#### 4.1.3 Rejet

Aucun des participants à la procédure de consultation n'a rejeté le projet.

#### 4.1.4 Absence de prise de position

Un canton (UR), un parti (PDC) et trois organisations (Conférence des villes suisses sur les impôts, UPS, UVS) s'abstiennent de prendre position.

### 4.2 Principales préoccupations des participants à la procédure de consultation

#### Introduction d'une disposition relative à la prise en compte globale des revenus imposables pour le calcul du montant maximum

Deux partis (PLR, UDC) et six organisations (Chambre de commerce de Bâle, economiesuisse, EXPERTsuisse, FIDUCIAIRE SUISSE, SwissHoldings, Swissmem) exigent que tous les revenus imposables soient réunis dans une même catégorie et pris en compte pour le calcul du montant maximum («disposition relative à la prise en compte globale des revenus imposables»).

##### *Justification*

La RFFA a pour objectif de préserver ou d'accroître l'attractivité fiscale de la Suisse. Dans ce contexte, il est difficile de comprendre pourquoi la prise en compte globale des revenus imposables est rejetée. Or, cette solution (une seule catégorie pour tous les revenus imposables pris en compte dans le calcul du montant maximum) est soutenue par le Tribunal fédéral (2C\_64/2013) et elle est utilisée par des concurrents importants de la Suisse (Pays-Bas, Suède et Irlande). Il est donc primordial de tendre vers ce régime fiscal, qui est attractif pour les entreprises et qui permettrait d'améliorer la compétitivité de la Suisse.

Vingt-et-un cantons (AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, JU, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, ZG, ZH), la CDF et la CSI exigent en revanche que l'ordonnance dispose que, pour calculer le montant maximum, tous les revenus étrangers qui sont soumis à un impôt à la source étranger non récupérable et délimité par la CDI correspondante conclue avec la Suisse soient pris en compte. Au sein des revenus sélectionnés, il convient de traiter de manière distincte les différentes catégories de revenus prévues à l'art. 1 de l'ordonnance.

##### *Justification*

L'art. 1, al. 2, du projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source énumère les types de revenu éligibles à l'imputation d'impôt. Toutefois, le texte d'ordonnance proposé ne précise pas si, pour le calcul du montant maximum, ces différents types de revenu doivent être considérés comme une unité à part entière, ou si chaque type de revenu est à prendre en compte séparément. Dans la mesure où la législation en matière de double imposition varie en fonction du type de revenu considéré, une méthode de calcul séparée est nécessaire. Cette solution correspond à la pratique en vigueur.

## **Déductions (art. 11, al. 1, du projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source)**

Deux partis (PLR, UDC) et 5 organisations (economiesuisse, EXPERTsuisse, FIDUCIAIRE SUISSE, SwissHoldings, Swissmem) exigent que, outre les intérêts passifs afférents aux revenus, seules les dépenses directement liées à l'acquisition des revenus puissent être déduites.

### *Justification*

- Le projet d'ordonnance prévoit une détérioration pour les entreprises. Désormais, outre les frais afférents à l'acquisition des revenus, d'autres dépenses peuvent également faire l'objet d'une déduction, à savoir celles liées directement ou indirectement à l'acquisition des revenus. Par rapport à la situation actuelle, les entreprises doivent donc procéder à d'autres déductions lors du calcul du montant maximum, ce qui a pour effet de limiter davantage le volume de l'imputation. La charge administrative des entreprises s'alourdit elle aussi, sans que des prescriptions internationales contraignent la Suisse à légiférer en ce sens. Cela détériore la situation des entreprises suisses (SwissHoldings).
- Les termes juridiques «frais fiscaux» et «autres dépenses» n'étant pas définis, ils sont sujets à interprétation. Par conséquent, sans explication complémentaire de la part du Conseil fédéral ou des administrations, il est difficile pour les contribuables de déterminer les dépenses qui doivent être prises en compte aux fins de l'imputation d'impôt. Pour des raisons de sécurité juridique et afin de limiter la charge administrative pesant sur les contribuables ainsi que sur les administrations fiscales, seules les dépenses directement liées doivent être déductibles (EXPERTsuisse).

La Chambre de commerce de Bâle demande à ce que le régime des déductions actuel soit maintenu.

### *Justification*

La chambre de commerce milite pour une fiscalité des entreprises conforme aux dispositions internationales. Toutefois, lorsque ces dispositions laissent une certaine marge de manœuvre aux États – ce qui est le cas en l'espèce –, cette latitude doit permettre de renforcer l'attractivité de la place économique.

Vingt cantons (AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, JU, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, ZG), la CDF et la CSI exigent que le terme de «déductions fiscales» soit utilisé à la place de celui de «frais fiscaux» à l'art. 11, al. 1, du projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source. En outre, les différents types de déductions possibles doivent être mentionnés: «... en particulier la déduction pour les frais de recherche et de développement, la déduction pour l'autofinancement de même que la déduction pour les revenus provenant de brevets et de droits comparables.»

### *Justification*

Le terme de «frais fiscaux» ne reflète pas clairement le type des coûts envisagés par le législateur. Tandis que les «autres dépenses» se rapportent aux dépenses justifiées par l'exploitation commerciale, les «frais fiscaux» désignent les déductions supplémentaires autorisées par le législateur, à savoir «les déductions supplémentaires pour la recherche et le développement, la déduction pour autofinancement, les amortissements en raison d'un «step-up» pour les actuelles sociétés à statut fiscal cantonal et l'imposition réduite des revenus provenant de brevets et de droits comparables.»

## **Déductions forfaitaires (art. 11, al. 2, du projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source, et art. 4, al. 2 et 3, du projet d'ordonnance 1 du DFF)**

Deux partis (PLR, UDC) et trois organisations (economiesuisse, SwissHoldings, Swissmem) exigent que la disposition de l'art. 11, al. 2, du projet d'ordonnance relative à



l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source, qui stipule que la preuve des dépenses effectives est réservée, soit supprimée.

Trois organisations (EXPERTsuisse, FIDUCIAIRE SUISSE, SwissBanking) exigent que seul le contribuable puisse apporter la preuve de frais effectifs (moins élevés). Seraient alors applicables soit uniquement les dépenses forfaitaires, soit les dépenses effectives moins élevées avec preuve à l'appui.

#### *Justification*

La déduction forfaitaire doit représenter un droit du contribuable, comme dans d'autres domaines. Sinon, la déduction forfaitaire génère de l'insécurité juridique et une charge administrative.

Trois organisations (economiesuisse, SwissHoldings, Swissmem) exigent que la déduction forfaitaire pour les redevances de licences et les revenus de prestations de service soit fixée à 30 %. Le PLR et EXPERTsuisse considèrent également que la déduction forfaitaire est trop élevée, mais ne formulent aucune exigence précise.

#### *Justification*

Une déduction forfaitaire moins élevée aiderait les entreprises à accéder aux pays émergents à forte croissance.

Vingt cantons (AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, JU, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, ZG), la CDF et la CSI exigent que l'art. 4 de l'ordonnance 1 du DFF stipule que les déductions forfaitaires envisagées n'incluent pas également les «déductions supplémentaires admises fiscalement».

#### *Justification*

L'ordonnance 1 du DFF prévoit, à l'art. 4, al. 3, une déduction forfaitaire de 50 % pour les produits de licences. Une telle forfaitisation n'est judicieuse que si les revenus de licences n'abondent pas la *patent box*. Les revenus de licences dans la *patent box* doivent être diminués des dépenses correspondantes dans la *box*. Comme, en vertu de la loi sur l'harmonisation fiscale, les contribuables sont tenus de prendre en compte de manière effective les recettes nettes provenant de licences qui sont imposées dans le cadre de la *patent box*, l'utilisation d'un forfait n'est pas justifiée dans ce cas.

### **Calcul des impôts fédéraux et cantonaux pour déterminer le montant maximum**

Vingt-et-un cantons (AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, JU, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, ZG, ZH), la CDF et la CSI exigent que, pour déterminer le montant maximum, l'impôt fédéral, d'une part, et les impôts cantonaux et communaux, d'autre part, soient calculés séparément. Ce principe doit être précisé dans l'ordonnance.

#### *Justification*

La détermination du montant maximum au sens de l'art. 8 de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt est basée sur le calcul d'un impôt global unique (Confédération, canton et communes). L'art. 3, al. 2, et l'art. 5 de l'ordonnance en vigueur dressent la liste des exceptions pour lesquelles le montant maximum de l'impôt fédéral, d'une part, et des impôts cantonaux et communaux, d'autre part, doit être calculé séparément. Pour limiter le remboursement (l'imputation) au montant de l'impôt effectivement prélevé, il est nécessaire d'utiliser la méthode de calcul séparée lorsque l'assiette fiscale de l'impôt fédéral direct est différente de celle des impôts cantonaux et communaux. La liste d'exceptions figurant aux art. 3, al. 2, et 5 du projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source n'est pas exhaustive. Par exemple, elle ne mentionne pas les déductions fiscales pour la recherche et le développement ou pour autofinancement, qui sont des déductions exclusivement cantonales. Compte tenu du nombre de cas spéciaux (et notamment des dividendes des

particuliers), les exceptions deviennent la règle. Par conséquent, la méthode de calcul séparée doit être érigée en principe, et la méthode de calcul globale faire figure d'exception.

### **Sociétés en nom collectif ou en commandite**

Vingt-et-un cantons (AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, JU, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, ZG, ZH), la CDF et la CSI exigent que l'art. 9 du projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source soit appliqué pour le calcul du montant maximum de toutes les personnes physiques, indépendamment de la forme juridique choisie.

#### *Justification*

La différence de traitement de l'activité indépendante d'une personne physique en fonction de la forme juridique choisie (particulier ou société de personnes) n'est pas justifiée du point de vue fiscal.

### **Impôt ecclésiastique**

Vingt-trois cantons (AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, ZG, ZH), la CDF et la CSI exigent que l'impôt ecclésiastique ne soit pas inclus dans le calcul du montant maximum pour les personnes physiques.

FR, GR et LU exigent que les impôts ecclésiastiques ne soient pas inclus dans le calcul y compris pour les personnes morales.

#### *Justification*

La prise en compte de l'impôt ecclésiastique pour les personnes physiques serait extrêmement lourde sur le plan administratif, complexe et sujette à un risque d'erreurs considérable, *a fortiori* lorsque la perception et la distribution de l'impôt ecclésiastique incombent aux communes, comme c'est par exemple le cas dans le canton de Zurich. De plus, la mise en œuvre de la RFFA est soumise à des délais extrêmement courts dont même le législateur doit tenir compte. C'est la raison pour laquelle il est nécessaire d'adopter des solutions viables, qui pourront ensuite être mises en œuvre dans les programmes informatiques des administrations fiscales cantonales dans le temps imparti. L'inclusion des impôts ecclésiastiques compromettrait fortement les chances de réaliser cet objectif, c'est pourquoi il faut nécessairement y renoncer (GR).

### **Demande d'imputation d'impôt**

Vingt cantons (AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, JU, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, ZG), la CDF, la CSI, la Chambre de commerce de Bâle et FIDUCIAIRE SUISSE exigent que les règles qui régissent le dépôt de la demande d'imputation d'impôt soient assouplies.

#### *Justification*

L'art. 13 du projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source devrait être assoupli, par exemple pour ne pas compliquer les solutions de cyberadministration.

### **Part des cantons à l'impôt fédéral direct**

Vingt-trois cantons (AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, VD, ZG, ZH), la CDF, la CSI et la Chambre de commerce de Bâle exigent que le montant de l'imputation revenant effectivement à la Confédération ne soit pas diminué de la part des cantons à l'impôt fédéral direct.

#### *Justification*

La réduction de la part de la Confédération à l'imputation d'impôt à proportion de la part des cantons à l'impôt fédéral direct, telle que prévue à l'art. 20, al. 2, du projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source, est nouvelle et injustifiée. En effet, le «principe de la symétrie des sacrifices», dont la Confédération et les cantons sont convenus dans le cadre de la RFFA, implique que les charges fiscales en lien avec la RFFA doivent être réparties équitablement à tous les niveaux. En outre, l'exécution de la nouvelle

ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source n'est pas seulement synonyme d'une charge administrative supplémentaire considérable pour les cantons: elle engendrera aussi des frais significatifs pour adapter les applications informatiques.

### **Imputation d'impôt pour les revenus encaissés indirectement**

economiesuisse, la SFAMA et Swissmem exigent que l'imputation d'impôt puisse également être demandée pour les impôts résiduels afférents aux revenus encaissés indirectement.

#### *Justification*

En se référant au ch. 5 du rapport explicatif concernant les exigences rejetées, la SFAMA fait valoir que l'argumentation du Conseil fédéral contredit clairement, d'une part, la politique menée par la Suisse depuis plusieurs années en matière d'application de ses conventions contre les doubles impositions et, d'autre part, la pratique de la Confédération en matière d'imposition des revenus provenant de placements collectifs de capitaux. Dans le cadre d'une demande de remboursement d'impôts à la source adressée à un État partenaire de CDI sur la base d'un accord amiable, les placements collectifs de capitaux suisses sont éligibles au remboursement d'impôts à la source à concurrence de la part des investisseurs suisses investis dans le fonds à l'échéance de la distribution. Cette pratique ancienne et incontestée figure au ch. 2.11 de la Circulaire n° 24 du 20 novembre 2017 de l'Administration fédérale des contributions. Ce qui importe dans ce contexte, ce ne sont pas les investisseurs qui étaient investis dans le fonds à la réception des dividendes étrangers, mais bien les investisseurs qui détenaient des parts dans le fonds au moment de la distribution ou de la capitalisation du fonds (ce qui est plus judicieux). Il n'est pas acceptable que cette méthode pragmatique suffise pour établir le bénéficiaire effectif, de sorte que le fonds peut demander à l'autre État contractant le remboursement de la part remboursable de l'impôt à la source pour ses investisseurs suisses, tandis que dans le même temps, des critères nettement plus strictes s'appliquent lorsqu'il s'agit de vérifier cette même qualité de bénéficiaire effectif dans le cadre de l'imputation de la part non remboursable de l'impôt à la source (premier dualisme méthodologique). Cette situation est d'autant plus inacceptable quand les investisseurs et les revenus imposés à la source sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur le bénéfice suisses, y compris lorsque les investisseurs ont acquis les parts de fonds après le versement des dividendes concernés (deuxième dualisme méthodologique). Il serait relativement simple de remédier à cette incohérence choquante. Pour ce faire, il faudrait que les organismes de placements collectifs de capitaux publient un chiffre clé supplémentaire à chaque distribution ou capitalisation de leur rendement annuel: le montant en francs des impôts résiduels échus pour chaque part de fonds. Les investisseurs, qui doivent également payer des impôts sur ce revenu distribué ou capitalisé, auraient ainsi la possibilité de déclarer le montant de cet impôt résiduel comme un revenu supplémentaire, et donc de demander une imputation d'impôt.

#### **Divers**

FR exige que l'art. 1 du projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source précise que les revenus de prestations de service incluent aussi les «management fees».

LU s'attend à une hausse des remboursements aux clients.

### 4.3 Mise en œuvre

FR et SZ attirent l'attention sur le fait que les cantons doivent adapter leurs systèmes informatiques pour permettre la mise en œuvre des modifications, et qu'il reste peu de temps pour ce faire. FR comprend que cette situation résulte du calendrier imposé par le référendum sur la RFFA, mais le canton espère que, pour les projets ultérieurs, les cantons se verront accorder suffisamment de temps pour procéder à la mise en œuvre au niveau cantonal, comme cela est le cas habituellement.

## 5 Ordonnance relative à la déduction fiscale pour autofinancement des personnes morales

### 5.1 Soutien

Douze cantons (AI, BL, FR, GE, JU, LU, NW, SO, TG, VD, ZG, ZH), la CDF, la CSI, un parti (PSS) et cinq organisations (ASB, CP, usam, USP, USS) soutiennent le projet. Dans l'ensemble, les dispositions relatives aux taux de couverture du capital propre et à la subdivision du capital propre de sécurité en capital afférent à des créances envers des personnes proches de l'entreprise et en capital afférent aux autres actifs sont approuvées.

### 5.2 Soutien assorti de demandes de modification

Un parti (PLR) et huit organisations (Coptis, economiesuisse, EXPERTsuisse, FIDUCIAIRE SUISSE, SwissHoldings, Swissmem, Travail.Suisse, UVS) soutiennent le projet et formulent les propositions de modifications suivantes:

- pour des raisons de cohérence, le terme «créances envers des personnes proches de l'entreprise» doit être utilisé uniformément (PLR, economiesuisse, EXPERTsuisse, SwissHoldings, Swissmem);
- les variations significatives intervenues en cours d'année doivent être prises en compte au *pro rata temporis* pour le calcul des valeurs moyennes déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice des actifs. Cette adaptation permettrait de contrebalancer les distorsions entre les revenus financiers effectifs et le capital sous-jacent (PLR, economiesuisse, EXPERTsuisse, SwissHoldings, Swissmem);
- les prêts sans intérêts provenant de personnes proches de l'entreprise doivent être imputés au capital propre de sécurité (PLR, economiesuisse, EXPERTsuisse, Swissmem). Aux fins de la déduction du capital propre, ces prêts sans intérêts de personnes proches de l'entreprise seraient assimilables à du capital propre du point de vue économique;
- il est nécessaire de clarifier que la déduction pour autofinancement vaut également pour les personnes morales imposées dans le canton en raison d'un rattachement économique (PLR, EXPERTsuisse, SwissHoldings);
- la subdivision du capital propre de sécurité doit être effectuée uniformément. En outre, les actifs extracantonaux/étrangers ne doivent pas être inclus lors de la subdivision du capital propre de sécurité en capital afférent à des créances envers des personnes proches de l'entreprise et en capital afférent aux autres actifs. Ces modifications renforceraient l'uniformité et la systématique de la déduction des intérêts sur le capital propre (EXPERTsuisse, FIDUCIAIRE SUISSE);
- il faut préciser que les biens immobiliers sont toujours considérés comme nécessaires à l'exploitation s'ils sont utilisés à des fins d'exploitation ou s'ils constituent une exploitation selon la pratique en matière de restructurations (Coptis);
- les contribuables doivent avoir la possibilité de prouver que le capital propre et le capital étranger sont affectés par objet (EXPERTsuisse);
- les réserves latentes déclarées ne peuvent être couvertes à 100 % par du capital propre de base que si elles font partie du capital propre imposable. Sinon, cela engendrerait des distorsions (EXPERTsuisse);
- le montant du taux d'intérêt pour les créances envers des personnes proches de l'entreprise devrait être couvert pour pouvoir éviter un allégement excessif (UVS);
- il faut garantir que le taux d'imposition soit toujours supérieur ou égal à 12,5 %, y compris en cas de recours à la déduction pour le capital propre. En outre, les cantons

devraient être tenus de ne pas réaliser d'économies du fait de l'introduction de la déduction pour autofinancement. Ces modifications permettraient de garantir que la déduction des intérêts sur le capital propre n'engendrera pas de pertes financières excessives (Travail.Suisse);

- il faut renoncer à la majoration de 25 points de pourcentage des taux de couverture du capital propre. Cette majoration est inappropriée et engendre des frais supplémentaires pour les entreprises. De plus, si cette majoration était adoptée, seul un nombre limité d'entreprises pourraient bénéficier de la déduction des intérêts sur le capital propre (FIDUCIAIRE SUISSE).

EXPERTsuisse fait de plus valoir que la promulgation de dispositions d'exécution détaillées relatives à la déduction fiscale pour autofinancement entrerait en contradiction avec la compétence législative incomplète de la Confédération (art. 129, al. 1, Cst.).

### **5.3 Rejet**

Aucun des participants à la procédure de consultation n'a rejeté le projet.

### **5.4 Absence de prise de position**

Quatorze cantons (AG, AR, BE, BS, GL, GR, NE, OW, SG, SH, SZ, TI, UR, VS), deux partis (PDC, UDC) et trois organisations (Chambre de commerce de Bâle, Conférence des villes suisses sur les impôts, SFAMA) se sont abstenus de prendre position.

## 6 Annexe - Liste des participants à la procédure de consultation

### Cantons

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Canton de Zurich	ZH	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Berne	BE	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)
Canton de Lucerne	LU	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Uri	UR	Renonce à donner un avis
Canton de Schwyz	SZ	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)
Canton de Soleure	SO	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Obwald	OW	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)
Canton de Nidwald	NW	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Glaris	GL	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)
Canton de Zoug	ZG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Fribourg	FR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Vaud	VD	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Bâle-Ville	BS	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)
Canton de Bâle-Campagne	BL	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Schaffhouse	SH	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)
Canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures	AR	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)
Canton d'Appenzell Rhodes-Intérieures	AI	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de St-Gall	SG	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)
Canton des Grisons	GR	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)

Canton du Valais	VS	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)
Canton de Neuchâtel	NE	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)
Canton de Genève	GE	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton du Jura	JU	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton du Tessin	TI	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)
Canton de Thurgovie	TG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Argovie	AG	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)
Conférence des gouvernements cantonaux	CdC	--

### Partis politiques

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Parti bourgeois-démocratique	PBD	--
Parti démocrate-chrétien	PDC	Renonce à donner un avis
Parti chrétien-social du canton d'Obwald	csp-ow	--
Parti chrétien-social du Haut-Valais	CSPO	--
Parti évangélique suisse	PEV	--
PLR.Les Libéraux-Radicaux	PLR	<input checked="" type="checkbox"/>
Parti écologiste suisse	PES	--
Parti vert'libéral	PVL	--
Lega dei Ticinesi	Lega	--
Mouvement Citoyens Romand	MCR	--
Parti suisse du travail	PST	--
Union démocratique du centre	UDC	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)
Parti socialiste suisse	PSS	<input checked="" type="checkbox"/>

### Associations faitières des communes, des villes et des régions de montagne qui œuvrent au niveau national

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Association des communes suisses	ACS	--
Union des villes suisses	UVS	Renonce à donner un avis
Groupement suisse pour les régions de montagne	SAB	--

### Associations faitières de l'économie qui œuvrent au niveau national

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
---------------	--------------	-----------

Fédération des entreprises suisses	economiesuisse	<input checked="" type="checkbox"/>
Union suisse des arts et métiers	usam	<input checked="" type="checkbox"/>
Union patronale suisse	UPS	Renonce à donner un avis
Union suisse des paysans	USP	--
Association suisse des banquiers	ASB	<input checked="" type="checkbox"/>
Union syndicale suisse	USS	<input checked="" type="checkbox"/>
Société suisse des employés de commerce	SEC	--
Travail.Suisse	Travail.Suisse	<input checked="" type="checkbox"/>

### Autorités financières et organisations fiscales

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances	CDF	<input checked="" type="checkbox"/>
Conférence suisse des impôts	CSI	<input checked="" type="checkbox"/>
Conférence des villes suisses sur les impôts		Renonce à donner un avis
Conférence des directrices et directeurs des finances des villes	CDFV	--
Association suisse des experts fiscaux diplômés	ASEFiD	--
Association suisse de droit fiscal	IFA	--

### Autres organisations et personnes intéressées

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Centre Patronal	CP	<input checked="" type="checkbox"/>
Fédération des Entreprises Romandes	FER	--
Fédération des groupes industriels et de services en Suisse	SwissHoldings	<input checked="" type="checkbox"/>
Association suisse des experts en audit, fiscalité et fiduciaire	EXPERTsuisse	<input checked="" type="checkbox"/>
Union Suisse des Fiduciaires	FIDUCIAIRE SUISSE	<input checked="" type="checkbox"/>
Chambre des Experts en Finance et en Controlling	veb.ch	---

### Participants non inscrits officiellement

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Swiss Funds & Asset Management Association	SFAMA	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)
Chambre de commerce de Bâle		<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'autofinancement)
Swissmem		<input checked="" type="checkbox"/>
Association suisse des professionnels en titrisation immobilière	Coptis	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source)
Société suisse des entrepreneurs	SSE	<input checked="" type="checkbox"/> (renonce à donner



		un avis sur le projet d'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source)
--	--	---