



13 novembre 2019

Ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source

Commentaire

1. Contexte

La loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA; 18.031) a été adoptée lors de la votation populaire du 19 mai 2019.

Elle a donné lieu à des modifications de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt, qui s'intitule désormais «ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source». Par ailleurs, des modifications supplémentaires, sans lien direct avec la RFFA, ont été apportées à cette ordonnance (cf. ch. 3.1).

La RFFA et l'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2020.

2. Grandes lignes du projet

2.1 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. S'ils sont aussi soumis à un impôt dans l'État de résidence du bénéficiaire, ces revenus peuvent faire l'objet d'une double imposition internationale.

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 peuvent être imposés par 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).

2.2. 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 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 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.

2.3. Grandes lignes de l'imputation d'impôt

Les bénéficiaires de revenus soumis à un impôt à la source non remboursable dans un État contractant (impôt résiduel) qui résident en Suisse peuvent demander une imputation de ces impôts sur les impôts suisses, 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 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 fiscale supportée par le bénéficiaire en Suisse est inférieure. La Suisse applique le principe de l'imputation ordinaire²: le montant imputable correspond au maximum au montant prélevé par la Suisse sur les revenus de source étrangère (montant maximum)³.

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. Selon certaines CDI, il est également possible d'imputer les 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.

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

La détermination du montant maximum se base sur les taux appliqués pour le calcul des impôts sur le revenu ou sur le bénéfice au cours de l'année d'échéance des rendements ou sur les montants des impôts sur le revenu ou sur le bénéfice dus au cours de cette même année. Les taux ou les montants des impôts de la Confédération, du canton et de la commune de domicile sont additionnés.

Pour la détermination du montant maximum, les intérêts passifs et les dépenses encourus 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 dépenses (pour les personnes physiques, généralement uniquement les frais de gestion de la fortune), en fonction des revenus réalisés.

3 Nouvelle réglementation

3.1 Aperçu

Pour l'essentiel, l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt, qui s'intitule désormais ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source, est modifiée comme suit:

- Modifications liées à la RFFA:
 - Suppression de la réglementation relative aux sociétés à statut fiscal cantonal;
 - Introduction d'une réglementation pour les mesures de la RFFA (*patent box*, déductions pour les frais de recherche et de développement et déduction pour autofinancement des personnes morales);
 - Introduction d'une réglementation relative à l'imputation d'impôt pour les établissements stables d'entreprises étrangères.

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.

- Modifications relatives à la détermination du montant maximum (cf. ch. 3.4):
 - Indication visant à établir de manière explicite que seuls les revenus grevés d'un impôt résiduel provenant d'États disposant d'une CDI doivent être pris en compte et que l'impôt doit être calculé séparément pour chaque type de revenu (dividendes, intérêts, redevances de licences, etc.) et précision de la réglementation relative aux déductions;
 - Prise en compte des impôts ecclésiastiques pour les personnes morales;
 - Calcul séparé de l'impôt fédéral, d'une part, et de l'impôt cantonal et communal, d'autre part, dans le cadre de la détermination du montant maximal.
- Répartition effective du montant de l'imputation entre la Confédération, d'une part, et les cantons et les communes, d'autre part, sur la base des taux de l'impôt (pour les personnes physiques) ou du montant de l'impôt (pour les personnes morales; cf. ch. 3.2).
- Suppression de la disposition relative à la réduction du montant de l'imputation en cas d'imposition partielle (cf. ch. 3.3).
- Déduction de la part des cantons à l'impôt fédéral direct dans le cadre de la répartition du montant de l'imputation entre la Confédération, d'une part, et les cantons et les communes, d'autre part.

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

Dans l'ancien droit, le montant imputé était réparti à raison d'un tiers à la charge de la Confédération et de deux tiers à la charge des cantons (la répartition entre les cantons et les communes relevant de la compétence des cantons). Cette clé de répartition forfaitaire ne correspondait cependant pas à la répartition effective de la charge fiscale entre la Confédération et les cantons: elle était plutôt en faveur des cantons pour les personnes physiques et en faveur de la Confédération pour les personnes morales.

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.

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

En vertu de l'art. 12 de l'ancienne ordonnance, le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt devait être réduit si les revenus provenant de l'État contractant étaient soumis uniquement aux impôts de la Confédération ou uniquement aux impôts des cantons et des communes. Cet article s'appliquait lorsqu'une autorité fiscale ne prélevait aucun impôt sur le revenu ou sur le bénéfice au cours de l'année fiscale correspondante, alors qu'un tel impôt était 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 était appliqué par analogie lorsque les différences en ce qui concerne les dispositions légales en vigueur au niveau de la Confédération et au niveau des cantons donnaient lieu à des procédures d'imposition partielle différentes. Dans les cas où le montant maximum devait 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 fallait 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). C'était

par exemple le cas pour les 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'ancienne ordonnance). Cette réglementation s'appliquait aussi aux sociétés à statut fiscal cantonal qui étaient soumises à une imposition privilégiée au niveau cantonal et communal (art. 5, al. 3, de l'ancienne ordonnance). La réduction était justifiée par le fait qu'il n'y avait aucune double imposition si les revenus en question n'étaient pas imposés en Suisse ou n'étaient pas imposés intégralement par toutes les autorités fiscales. Les contribuables ne bénéficiaient par conséquent pas d'une imputation complète 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 dividendes⁵.

La part qui n'était pas incluse dans la base de calcul en cas d'imposition partielle des dividendes était considérée, en vertu de l'art. 5, al. 4, première phrase, de l'ancienne ordonnance, 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 afin d'atténuer 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'ancienne ordonnance s'opposait à ce principe, dans la mesure où il créait une fiction dans laquelle les rendements de participations partiellement imposés constituaient des «revenus non imposés», raison pour laquelle l'imputation forfaitaire d'impôt était exclue. Cette norme était en contradiction inextricable avec le droit conventionnel bilatéral et ne doit plus s'appliquer dans la pratique.

L'ordonnance est 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), est 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 est 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 bénéficiaire. Le montant maximum vise à garantir que les contribuables domiciliés en Suisse qui réalisent des revenus étrangers grevés de l'impôt à la source ne puissent pas imputer sur l'impôt sur le revenu ou sur le bénéficiaire 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 plus aucune importance dans ce contexte. En ce qui concerne les impôts suisses sur le revenu ou sur le bénéficiaire, 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 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 est par conséquent en conflit avec le principe des CDI. Cette modification devrait entraîner une augmentation des impôts étrangers prélevés à la source imputés.

3.4 Détermination du montant maximum

En vertu de l'art. 8, al. 2, l'imputation de l'impôt résiduel sur les impôts suisses ne peut excéder la somme des impôts suisses afférents à ces revenus (montant maximum). La Suisse applique donc le principe de l'imputation ordinaire.

⁵ ATF 2C_750/2013

La manière de déterminer le montant maximum relève du droit national. Le commentaire du modèle de convention de l'OCDE prévoit plusieurs méthodes de calcul du montant maximum, 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 la 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 déterminer le montant maximum, elle prend en compte tous les revenus grevés d'un impôt résiduel provenant d'un État disposant d'une CDI. Les impôts sont calculés séparément pour les différents types de revenus (dividendes, intérêts, redevances de licences, etc.).

Le calcul du montant maximum est défini aux art. 9 à 11.

Les modifications suivantes sont apportées aux dispositions (cf. art. 8 à 11):

- Les dispositions de l'ordonnance précisent de manière explicite que tous les revenus grevés d'un impôt résiduel provenant d'États disposant d'une CDI doivent être prise en compte, que les impôts suisses doivent être déterminés séparément pour chaque type de revenu (intérêts, dividendes, redevances de licences, etc.) et que les intérêts passifs, les dépenses liées directement ou indirectement aux revenus et les déductions fiscales doivent être déduits;
- La réglementation relative au montant des déductions pour les dividendes et les intérêts ainsi que pour les redevances de licences et les revenus de prestations de service, inscrite jusqu'à présent dans l'ordonnance 1 du Département fédéral des finances (DFF) relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (ordonnance 1 du DFF)⁶, est reprise dans cette ordonnance, sans modification de contenu;
- L'impôt ecclésiastique est pris en compte pour les personnes morales.

4. Commentaire des dispositions

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 par le terme «Erträge» (revenus) dans l'ensemble du texte.

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

Le terme «office compétent» est remplacé par le terme «autorité fiscale» dans l'ensemble du texte.

À l'art. 24, al. 1, le terme «Département fédéral des finances» est remplacé par le sigle «DFF».

Diverses modifications rédactionnelles ont en outre été apportées aux art. 15, 17, 19 et 23. En outre, le renvoi contenu à l'art. 17, al. 3, a été modifié.

⁶ RS 672.201.1

Art. 1, al. 2, première phrase

Certaines CDI ne régissent pas uniquement le traitement des dividendes, intérêts et redevances de licences, mais aussi celui des revenus de prestations de service et des rentes. L'art. 1, al. 2, est complété en conséquence.

Art. 2a

D'après l'ancien droit, les établissements stables suisses d'entreprises étrangères ne pouvaient 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 n'étaient pas réputés 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). La présente modification permet de préciser la disposition légale.

Al. 1: 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 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

À l'*al. 1*, il est précisé que l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source peut être demandée pour les revenus qui sont soumis aux impôts sur le revenu ou sur le bénéfice perçus par la Confédération ou par les cantons et les communes. Ainsi, il est clairement établi que

l'imputation peut également être demandée lorsque l'impôt n'est prélevé que par une seule autorité fiscale.

L'al. 2 de l'ancienne ordonnance est abrogé. Il renvoie à l'art. 12, qui est supprimé, il est donc superflu.

L'al. 3 de l'ancienne ordonnance est repris tel quel à l'al. 2.

Art. 4

La disposition, dont la teneur est inchangée, a été reformulée et simplifiée.

Le nouvel al. 1 reprend la teneur des al. 1 et 2 de l'ancienne ordonnance. Il 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.

L'al. 2 correspond à l'al. 3 de l'ancienne ordonnance.

Art. 5

L'ancienne ordonnance reposait sur le principe selon lequel les impôts fédéraux et les impôts cantonaux et communaux étaient pris en compte ensemble pour la détermination du montant maximum. Les al. 3 et 4 de l'art. 5 énuméraient les exceptions pour lesquelles il fallait déterminer le montant maximum séparément pour les impôts fédéraux, d'une part, et pour les impôts cantonaux et communaux, d'autre part. Dans le projet mis en consultation, les exceptions étaient fixées aux al. 2 à 4, sous une forme modifiée.

Pour limiter le montant de l'imputation au montant d'impôt effectivement prélevé, il y a lieu de recourir au calcul séparé lorsque l'assiette fiscale de l'impôt fédéral direct est différente de celle des impôts cantonaux et communaux. Comme cette méthode doit être appliquée dans la majorité des cas, la disposition précise désormais qu'il faut en principe déterminer séparément les impôts fédéraux, d'une part, et les impôts cantonaux et communaux, d'autre part (cf. art. 8 à 10).

L'art. 5, al. 2 à 4, du projet mis en consultation et l'art. 5, al. 3 et 4, de l'ancienne ordonnance peuvent donc être supprimés.

L'al. 2 de l'ancienne ordonnance a été supprimé car il est devenu superflu en raison de l'abrogation de l'art. 12.

Ainsi, l'art. 5 ne contient donc plus que l'al. 1 de l'ancienne ordonnance, dont le contenu n'a pas été modifié.

Art. 6, al. 1

L'al. 1 a été reformulé. Il précise désormais qu'une utilisation abusive d'une CDI entraîne généralement le refus de l'imputation des 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

Le contenu de l'*al. 1* n'a pas été modifié, mais l'alinéa a été reformulé.

La réserve concernant l'art. 12 figurant à l'*al. 2* doit être supprimée, étant donné que l'art. 12 est abrogé. De plus, le terme «impôts» est complété par les termes «à la source non récupérables».

Le nouvel *al. 3* précise de quelle manière doit être déterminé le montant maximum défini à l'*al. 2* (cf. ch. 3.4).

L'*al. 3* de l'ancienne ordonnance est devenu l'*al. 4*.

Art. 9 et 10

Remarque préliminaire:

Dans l'ancien droit, l'art. 9 régissait la détermination du montant maximum pour les personnes physiques et l'art. 10, la détermination du montant maximum pour les personnes morales, les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite. Les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite sont considérées comme transparentes au regard du droit fiscal, ce qui signifie que ce sont les associés des sociétés qui peuvent faire valoir l'imputation d'impôt. Il n'est pas justifié de traiter l'activité indépendante d'une personne physique différemment en fonction de la forme juridique choisie (particulier ou société de personnes). Désormais, les revenus de la fortune privée des personnes physiques doivent donc être traités selon l'art. 9. L'art. 10 s'applique aux personnes morales et aux revenus de la fortune commerciale des personnes physiques.

Désormais, l'impôt ecclésiastique doit être pris en compte pour la détermination du montant maximum, mais uniquement pour les personnes morales. La prise en compte de l'impôt ecclésiastique également pour les personnes physiques serait extrêmement lourde sur le plan administratif, en particulier dans les cantons dans lesquels les communes sont responsables de la perception des impôts. Compte tenu du fait qu'il s'agit majoritairement de petits montants, il semble envisageable de renoncer à prendre en compte l'impôt ecclésiastique pour les personnes physiques.

Art. 9

La détermination du montant maximum selon l'art. 8 est basée sur le calcul d'un impôt global unique (Confédération, canton et communes). Pour limiter le montant de l'imputation au montant d'impôt effectivement prélevé, il y a lieu de recourir au calcul séparé lorsque l'assiette fiscale de l'impôt fédéral direct est différente de celle des impôts cantonaux et communaux. L'*al. 1* précise que le montant maximum doit en principe être calculé séparément pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonaux et communaux.

L'*al. 2* dispose que le calcul du montant maximum pour les revenus de la fortune commerciale des personnes physiques se fonde sur l'art. 10, mais que les impôts ecclésiastiques ne doivent pas être pris en compte.

Al. 3 et 4: 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 plus élevé, la différence doit lui être remboursée (*al. 4*). Le délai prévu

pour apporter la preuve de la différence et demander son remboursement est désormais fixé à 30 jours.

Art. 10

L'art. 10 régit la détermination du montant maximum pour les personnes morales. L'*al. 1* précise que les impôts de la Confédération, d'une part, et ceux des cantons, des communes et des paroisses, d'autre part, doivent être calculés séparément et que les impôts ecclésiastiques doivent être pris en compte. La formulation de l'*al. 1* a par ailleurs été revue de sorte que l'*al. 2* a pu être supprimé parce qu'il est devenu superflu.

L'*al. 2* a été reformulé.

Al. 3: 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 vise à 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

L'*al. 2* de l'ancienne ordonnance contenait une délégation au DFF précisant que des déductions forfaitaires pouvaient être prévues pour les dividendes et les redevances de licences. L'ordonnance 1 du DFF⁷ fixait les déductions forfaitaires correspondantes (art. 4, al. 2 et 3).

Désormais, l'art. 4 de ladite ordonnance a été repris à l'art. 11, al. 3 à 6, de la présente ordonnance. Ainsi, toutes les déductions sont réglées dans l'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source.

Les *al. 1 et 2* ont été reformulés et sont plus précis que dans l'ancienne ordonnance. Dans le cadre de la détermination du montant maximum, les intérêts passifs, les autres dépenses et les déductions fiscales sont déduits des revenus. Tandis que les «autres dépenses» se rapportent aux dépenses justifiées par l'exploitation commerciale, les «frais fiscaux» désignent les déductions prévues par la RFFA, à savoir les déductions supplémentaires accordées sur les frais de recherche et de développement (art. 10a et 25a de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID]), la déduction pour autofinancement (art. 25a^{bis} LHID) et la réduction des revenus provenant de brevets et d'autres droits comparables prévues aux art. 8a et 24b LHID. L'*al. 2* contient les règles de répartition. Les dépenses qui sont imputables directement sont réparties entre les revenus correspondants et les dépenses qui ne sont pas imputables directement sont réparties proportionnellement. La teneur de l'*al. 3* correspond à celle de l'art. 4, al. 1 de l'ordonnance 1 du DFF.

L'*al. 4*, qui correspond à l'art. 4, al. 2 de l'ordonnance 1 du DFF, contient quelques précisions. Il concerne les réductions pour les dividendes et les intérêts, qui restent fixées à 5 %.

L'*al. 5*, qui correspond à l'art. 4, al. 3 de l'ordonnance 1 du DFF, contient aussi quelques précisions. Il concerne les réductions pour les produits de licences et les revenus de prestations de service, qui restent fixées à 50 % du montant brut de ces revenus.

L'*al. 6* précise que le contribuable peut demander la déduction des coûts effectifs (inférieurs). Les autorités fiscales peuvent, pour leur part, tenir compte des coûts effectifs (supérieurs). Jusqu'à présent, cette réglementation figurait à l'art. 4 de l'ordonnance 1 du DFF. Son contenu n'a pas été modifié.

⁷ RS 672.201.1

Art. 12

En vertu de l'ancien droit, le montant de l'imputation devait être réduit si les revenus provenant des États contractants étaient soumis uniquement aux impôts de la Confédération ou uniquement aux impôts des cantons (et des communes). Cette disposition a été abrogée (cf. ch. 3.3).

Art. 13

L'*al.* 2 précise désormais que les contribuables doivent suivre les instructions des autorités fiscales cantonales pour les demandes d'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source. Ainsi, une remise par voie électronique est également possible.

L'*al.* 2^{bis} précise que les revenus qui font l'objet d'une imposition réduite dans le cadre de l'impôt sur le bénéfice ou sur le revenu (par ex. dans une *patent box*) doivent être désignés spécialement dans la demande. Cela simplifie le travail des autorités fiscales.

Art. 20

Dans l'ancien droit, la répartition du montant de l'imputation entre la Confédération et les cantons était 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 a été abrogé.

L'*al.* 1 définit de quelle manière le montant de l'imputation déterminé sur la base des art. 9 à 11 doit être réparti entre la Confédération, d'une part, et le canton et la commune, d'autre part. Désormais, ce montant est réparti de manière effective, en fonction des taux de l'impôt pour les personnes physiques et en fonction du montant de l'impôt pour les personnes morales.

L'exemple ci-après illustre le mécanisme décrit pour une personne physique. Hypothèse: le 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 et la commune 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 et la commune (20 %). Avant l'imputation d'impôt, la Confédération prélève 50 francs de ce montant et le canton et la commune, 200 francs.
2. La part du taux de la Confédération au taux global est de 20 %, celle du canton et de la commune, de 80 %. L'impôt résiduel imputable doit être réparti sur la base de cette proportion entre la Confédération, d'une part, et le canton et la commune, 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 cantonaux et communaux.
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 cet article, les cantons doivent verser à la Confédération uniquement 78,8 % de l'impôt fédéral prélevé; ils conservent 21,2 % à titre de part cantonale.

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. Il en découle que le canton doit prendre en charge de manière proportionnelle la part des impôts étrangers grevant la part cantonale à l'impôt fédéral direct. 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.

L'art. 20, al. 2, précise donc que la part des cantons à l'impôt fédéral direct doit être prise en compte 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.

L'exemple ci-dessous illustre ce calcul:

Contexte

- L'impôt fédéral direct (IFD) se monte à 1000 francs;
- Hypothèse: le montant de l'imputation d'impôt se monte à 200 francs pour l'IFD;
- La part des cantons à l'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 (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 <u>et</u> ./. part cantonale à l'IFD → 21,2 % de 200 = 42,4		- 157.60
= Part nette revenant à la Confédération	588	630.40

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 le canton et les communes. Cette disposition correspond à l'art. 21 de l'ancienne ordonnance.

Art. 21

L'art. 21 a été abrogé. La répartition du montant de l'imputation entre le canton et les communes est désormais réglée à l'art. 20, al. 2, dernière phrase.

Disposition transitoire

Cette disposition permet de préciser que l'ancien droit 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 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

La modification de l'ordonnance entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2020, en même temps que la RFFA.