



3 février 2021

Modification de l'ordonnance sur l'impôt anticipé

Explications

Aperçu

Dans le cadre des successions indivises, le remboursement de l'impôt anticipé perçu sur les rendements de la fortune échus après l'ouverture de la succession n'incombe plus au canton dans lequel le défunt était domicilié le jour de son décès, mais aux cantons dans lequel sont domiciliés les héritiers. Cela permet d'améliorer la perception des impôts sur le revenu et sur la fortune, d'une part, et le remboursement de l'impôt anticipé, d'autre part.

Contexte

Les héritiers doivent déclarer dans leur canton de domicile les revenus soumis à l'impôt anticipé qui sont échus après l'ouverture de la succession. En vertu du droit en vigueur, le remboursement de l'impôt anticipé s'effectue cependant, dans le cadre des successions indivises, par le canton dans lequel le défunt était domicilié le jour de son décès. Ce canton doit donc vérifier si les revenus ont bien été déclarés dans les autres cantons. Lorsque plusieurs cantons sont impliqués dans la procédure, l'examen des demandes de remboursement de l'impôt anticipé se révèle donc compliqué et il existe un risque de voir l'impôt anticipé remboursé indûment ou deux fois.

Contenu du projet

En ce qui concerne les revenus échus après le décès, le remboursement de l'impôt anticipé s'effectuera désormais par le canton dans lequel les héritiers sont domiciliés et non plus par le canton dans lequel le défunt était domicilié le jour de son décès. À cet effet, le canton du défunt fournira au canton du domicile des héritiers tous les renseignements nécessaires concernant la succession. Ce changement vise à améliorer la perception des impôts sur le revenu et sur la fortune, d'une part, et le remboursement de l'impôt anticipé dans cadre des dossiers intercantonaux, d'autre part.

Le projet entraînera une légère augmentation, non quantifiable, des recettes de l'impôt anticipé et des impôts sur le revenu et sur la fortune de la Confédération, des cantons et des communes.

1 Présentation du projet

1.1 Droit en vigueur

Du fait de l'universalité de la succession, la situation juridique du *de cujus* (ci-après défunt) passe aux héritiers le jour de son décès. Les héritiers ou leur représentant commun sont tenus de déclarer la situation fiscale – concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune – au jour du décès et de l'adresser à l'administration du canton dans lequel le défunt était domicilié. L'imposition du revenu et de la fortune du défunt est ainsi assurée pour la période entre sa dernière déclaration d'impôt et le décès. Dans la mesure où ils ne répudient pas la succession, les héritiers doivent

répondre de l'imposition de la fortune et de son rendement échu après l'ouverture de la succession. Au regard du droit civil, la succession indivise est détenue par une communauté héréditaire. Du point de vue du droit fiscal, chaque héritier est assujéti sur sa part aux revenus de la succession et sur sa part à la fortune du défunt. Ce principe s'applique jusqu'à la dissolution de la communauté héréditaire.

Les bénéficiaires d'une prestation grevée de l'impôt anticipé domiciliés en Suisse ont droit au remboursement de cet impôt dans sa totalité s'ils remplissent les conditions suivantes: ils ont déclaré correctement leurs revenus et leur fortune, ils détiennent un droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt et ils ont déposé la demande de remboursement dans les délais. Il s'agit d'inciter les contribuables à déclarer aux autorités fiscales compétentes leurs revenus et leurs éléments patrimoniaux soumis à de l'impôt anticipé (par ex. un compte bancaire et les intérêts qu'il génère), de sorte à garantir la taxation correcte des impôts sur le revenu et sur la fortune (fonction de garantie de l'impôt anticipé).

Si les valeurs patrimoniales héritées génèrent des rendements soumis à l'impôt anticipé, il est nécessaire de déterminer:

- qui doit déposer la demande de remboursement de l'impôt anticipé et à quelle autorité cette demande doit être adressée (canton compétent); et
- qui doit remplir les conditions donnant droit au remboursement (droit de jouissance, déposition de la demande dans les délais et déclaration correcte).

Conformément aux dispositions de l'art. 30, al. 3, de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé¹ (LIA) et des art. 58 et 59 de l'ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé² (OIA), l'échéance de la prestation grevée de l'impôt anticipé est prise en compte: on distingue si elle est échue avant ou après le décès.

¹ RS 642.21

² RS 642.211

	Les revenus grevés de l'impôt anticipé sont échus ...	
	...avant le décès	...après le décès et avant le partage de la succession
Que doit-on indiquer dans la déclaration d'impôt ?	Tous les revenus et la fortune du défunt jusqu'au jour du décès.	À partir du jour du décès, les héritiers déclarent en plus des éléments ordinaires: <ul style="list-style-type: none"> • La fortune: part à la succession. • Le revenu de la fortune (notamment le rendement soumis à l'impôt anticipé): part successorale aux rendements de l'héritage.
À quelle administration doit-on adresser la déclaration d'impôt ?	À l'administration du canton du dernier domicile du défunt.	À l'administration du canton de domicile des héritiers.
Dans quel canton les revenus grevés de l'impôt anticipé et la fortune sont-ils taxés ?	Dans le canton du dernier domicile du défunt. ³	Dans le canton de domicile des héritiers.
Qui doit remplir les conditions donnant droit au remboursement ?	Le défunt.	Chaque héritier en fonction de sa part successorale.
Qui doit déposer la demande de remboursement ?	La communauté des héritiers ou le représentant de celle-ci déposent la demande dans le cadre d'une déclaration en cours d'année.	La communauté des héritiers ou le représentant de celle-ci, au moyen du formulaire décrit au ch. 1.2.
À quel canton doit-on adresser la demande de remboursement ?	Au canton du dernier domicile du défunt.	Au canton du dernier domicile du défunt. ⁴
Quel canton est chargé d'effectuer le remboursement ?	Le canton du dernier domicile du défunt.	Le canton du dernier domicile du défunt.

³ ATF 118 Ia 41.

⁴ Il est à préciser que la responsabilité de la taxation n'incombe pas exclusivement au canton du dernier domicile du défunt, par ex. en cas d'assujettissement limité en Suisse. Ci-après, les situations de ce genre sont comprises dans la notion de «canton du dernier domicile du défunt».

De quels **moyens de contrôle** le canton chargé du remboursement dispose-t-il ?

Comparaison avec la déclaration d'impôt du défunt.

Moyens de contrôle limités; cf. ch. 1.2

En ce qui concerne les rendements échus après le décès, les héritiers domiciliés en Suisse peuvent, le cas échéant, adresser une demande de remboursement de l'impôt anticipé à l'Administration fédérale des contributions (AFC). Si le défunt était domicilié à l'étranger, les héritiers en Suisse déposent leur demande de remboursement auprès de l'autorité fiscale de leur canton de domicile.

1.2 Nécessité de la réforme

Selon le droit en vigueur, le canton du dernier domicile du défunt est chargé de rembourser l'impôt anticipé, peu importe que les revenus grevés de l'impôt anticipé soient échus avant ou après le décès. Le canton concerné doit donc vérifier si toutes les conditions donnant droit au remboursement sont réunies.

Les cas dans lesquels les revenus chargés de l'impôt anticipé sont échus avant le décès ne posent pas problème. Le canton du dernier domicile du défunt peut en effet contrôler lui-même, d'une part, si le défunt a rempli son devoir fiscal dans le cadre de la déclaration d'impôt ordinaire (ou si les héritiers ont rempli leur devoir fiscal par une déclaration en cours d'année) et, d'autre part, si le défunt avait le droit de jouissance. Les cas dans lesquels les revenus grevés de l'impôt anticipé sont échus après le décès et dans lesquels les héritiers et le défunt sont assujettis dans le même canton ne posent pas non plus problème dans le droit actuel.

Par contre, la procédure est plus contraignante lorsque les revenus grevés de l'impôt anticipé sont échus après le décès, que les héritiers (ou l'un d'entre eux) ne sont pas domiciliés dans le même canton que le défunt et que la succession est indivise.

Le cas échéant, il revient au canton du dernier domicile du défunt d'examiner la déclaration d'impôt aux fins du remboursement de l'impôt anticipé. Or, la déclaration des revenus et de la fortune est alors adressée à l'administration d'un autre canton (cf. ch. 1.1). Le droit en vigueur oblige donc les cantons concernés à procéder à des échanges d'informations. À cet effet, ils se fondent sur le formulaire S-167, que les héritiers ont utilisé pour effectuer leur demande de remboursement⁵. Ce formulaire ne permet cependant pas de fixer le droit au remboursement, car il ne constitue pas une déclaration ordinaire. En dehors du formulaire S-167, il n'existe pas de système d'annonce uniformisé. Dans ce genre de situations intercantionales, l'examen des demandes de remboursement est donc contraignant et sujet à des erreurs.

Le droit actuel ne permet donc pas d'exclure que l'impôt anticipé soit remboursé indûment ou à deux reprises, à savoir une première fois par le canton du dernier

⁵ «Demande en remboursement de l'impôt anticipé dans les cas de successions», téléchargeable sur: www.estv.admin.ch > Impôt anticipé > Formulaires domicile en Suisse > S-167.

domicile du défunt à la communauté héréditaire et une seconde fois par le canton du domicile de chaque héritier.

Le canton qui rembourse l'impôt anticipé n'est en effet pas en mesure, sans charge administrative considérable, de contrôler si les revenus et la fortune ont été déclarés correctement. Il n'est donc pas garanti que le canton de domicile de l'héritier puisse percevoir correctement les impôts sur le revenu et sur la fortune en ce qui concerne la part de l'héritage.

L'AFC exerce la haute surveillance en matière de remboursement de l'impôt anticipé. Lorsqu'elle constate que cet impôt a été remboursé indûment, elle ordonne une réduction (art. 57, al. 3, LIA), enjoignant au canton de lui reverser le montant de l'impôt anticipé remboursé à tort. Le canton a alors la possibilité d'exiger que le bénéficiaire des prestations grevées de l'impôt anticipé lui rembourse l'impôt anticipé. En vertu du droit en vigueur, ces décisions de réduction peuvent être adressées uniquement au canton du domicile des héritiers. Or, cette règle n'est pas cohérente lorsque le canton du dernier domicile du défunt a remboursé à tort (par ex. faute de déclaration dans le canton de domicile des héritiers) l'impôt anticipé sur des prestations échues après le décès. En effet, le canton qui a remboursé l'impôt anticipé aux héritiers à tort (canton du dernier domicile du défunt) et celui qui doit ensuite reverser le montant correspondant à l'AFC (canton du domicile des héritiers) ne sont pas forcément le même canton.

1.3 Résultats de la procédure de consultation

Remarque liminaire: les partis, organisations ou cantons qui ne sont pas mentionnés n'ont pas pris position sur le point concerné ou sur l'ensemble du projet.

Le projet a été mis en consultation du 6 décembre 2019 au 23 mars 2020. En plus de la nouvelle réglementation relative au remboursement de l'impôt anticipé dans le cadre des successions indivises, il prévoyait que le remboursement de l'impôt anticipé aux employés de l'administration fédérale domiciliés à l'étranger ne serait plus effectué comme jusqu'à présent par l'AFC, mais par l'administration fiscale cantonale chargée de la taxation.

La majorité des personnes consultées sont favorables au changement d'attribution de la compétence dans le cadre des successions indivises (deux partis [PS, UDC], l'union des villes suisses [UVS], trois associations faitières de l'économie [Travail.Suisse, USAM, USS], trois autres organisations [CDF, EXPERTsuisse et Fiduciaire suisse] ainsi que 21 cantons [AI, BE, BL, FR, GE, GL, GR, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VS, ZH et, en partie, AG]). Les cantons AR, BS et VD ont émis les réserves suivantes: la mesure entraînerait des retards dans les procédures, un accroissement de la charge administrative. Ils estiment qu'il suffirait de modifier le formulaire S-167.

Les avis concernant la modification de la compétence de rembourser l'impôt anticipé aux employés de l'administration fédérale divergent. Y sont favorables le PS, Travail.Suisse, l'USAM, l'USS, l'UVS et quatre cantons (GE, NE, SZ, VD). Deux cantons (GE, NE) expliquent que la solution proposée n'entraînerait qu'une légère modification de la procédure. La modification est par contre rejetée par la CDF ainsi que par vingt cantons (AG, AI, AR, BE, BL, BS, FR, GL, GR, NW, OW,

SG, SH, SO, TG, TI, UR, VS, ZG, ZH). Ils estiment que la charge administrative liée à la mise en œuvre de la nouvelle solution est disproportionnée par rapport au nombre des cas concernés. Pour mettre en œuvre la solution proposée, les cantons devraient en effet adapter leurs logiciels informatiques et leurs processus de travail, ce qui aurait des conséquences financières et organisationnelles pour eux. En particulier, l'impôt anticipé à rembourser ne pourrait plus être imputé aux impôts cantonaux et communaux, comme il est d'usage de le faire à défaut de résidence en Suisse. Ils considèrent donc qu'il faut maintenir la réglementation actuelle.

Les études menées par l'AFC ont montré que l'adaptabilité des systèmes informatiques varie d'un canton à un autre. Pour des raisons d'économie administrative, l'effort de mise en œuvre semble disproportionné par rapport au nombre des cas à traiter, au moins dans certains cantons. C'est pourquoi on renonce à modifier l'attribution des compétences pour ce qui est du remboursement de l'impôt anticipé aux employés de l'administration fédérale.

1.4 Nouvelle réglementation proposée

La réglementation de la procédure de remboursement de l'impôt anticipé en ce qui concerne les revenus générés dans le cadre de la succession indivise qui sont échus après le décès est révisée. Le remboursement de l'impôt anticipé devrait en effet être effectué par le canton du domicile des héritiers et non plus par le dernier canton de domicile du défunt. Ainsi, chaque héritier pourra adresser la demande de remboursement de l'impôt anticipé à l'administration de son canton de domicile. Cette dernière connaît la masse successorale et la part revenant à l'héritier, car le canton de domicile du défunt a dû lui fournir ces renseignements. Le canton de domicile de l'héritier est ainsi en mesure de contrôler si l'héritier a déclaré correctement sa part à la succession indivise. Cela lui permet, d'une part, d'assurer la perception de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune et, d'autre part, de vérifier le remboursement de l'impôt anticipé. Si les héritiers remplissent les conditions du remboursement de l'impôt anticipé, leur canton de domicile procède au remboursement de cet impôt.

1.5 Appréciation de la solution retenue

Du fait que la responsabilité du remboursement de l'impôt anticipé incombe désormais au canton de domicile des héritiers, la nouvelle réglementation requiert moins de travaux de vérification dans le canton du dernier domicile du défunt. Les renseignements concernant la succession et l'identité des héritiers peuvent être fournis par la voie électronique, à l'aide du système d'annonce existant⁶. Ce système peut être intégrée facilement dans la procédure de taxation des cantons. Les cantons de domicile des héritiers bénéficient en outre d'une amélioration des annonces, ce qui simplifie les échanges de renseignements entre cantons. La nouvelle attribution des responsabilités permet d'éviter plus facilement le remboursement à tort de l'impôt anticipé et d'assurer une imposition correcte. La compétence territoriale est

⁶ Pour ce qui est du contenu et de la structure, voir annexe.

identique pour la taxation de l'impôt sur le revenu et le remboursement de l'impôt anticipé, ce qui renforce la fonction de garantie de l'impôt anticipé.

Étant donné que l'impôt anticipé sera désormais remboursé par le canton de domicile des héritiers, ce dernier recevra davantage de demandes de remboursement qu'à l'heure actuelle. Ces demandes pourront être traitées dans le cadre de la taxation de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune, de sorte que la charge administrative supplémentaire sera vraisemblablement faible. En revanche, comme le canton du dernier domicile du défunt ne doit plus procéder aux travaux de vérification, la charge globale restera la même que dans le cadre du droit en vigueur.

Lorsqu'un canton rembourse indûment l'impôt anticipé, la décision de réduction (voir ch. 1.2) visera désormais toujours le canton qui a effectivement procédé au remboursement (canton du domicile des héritiers).

Chaque contribuable devra désormais adresser la demande de remboursement de l'impôt anticipé correspondant à sa part successorale à l'administration de son canton de domicile.

1.6 Mise en œuvre

La réglementation proposée concerne en premier lieu les *cantons*, car c'est à ces derniers qu'il incombe de fixer le droit au remboursement et de procéder à la taxation de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune.

La modification concerne les prestations imposables échues à compter de l'année de l'entrée en vigueur de la modification de l'ordonnance. La Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances a demandé une mise en œuvre au 1^{er} janvier 2022.

2 Commentaire des articles

Art. 52, al. 3, OIA

En vertu de l'al. 3, l'impôt anticipé des employés de l'administration fédérale à l'étranger peut leur être remboursé en espèces ou imputé sur l'impôt pour la défense nationale (actuellement: impôt fédéral direct) dû par le requérant. En raison de l'hétérogénéité des compétences en matière de taxation de l'impôt fédéral direct (autorités fiscales cantonales) et de remboursement de l'impôt anticipé (AFC), l'imputation sur l'impôt fédéral direct n'est pas possible. L'al. 3 peut donc être abrogé, bien qu'il soit renoncé aux autres modifications concernant les employés de l'administration fédérale.

Art. 59 OIA

Al. 1

Cet alinéa règle la procédure de remboursement de l'impôt anticipé dans les cas où une prestation grevée de l'impôt anticipé est **échue avant le jour du décès**. Dans ces cas, il n'y a pas de changement par rapport au droit actuel (cf. ch. 1.1).

Dans un souci de complétude, il faut préciser que le dernier canton de domicile du défunt n'est pas forcément l'unique responsable du remboursement. Dans certains cas, cette tâche peut en effet incomber à l'AFC (par ex. lorsque le défunt était domicilié à l'étranger).

Al. 2

Cet alinéa règle le remboursement de l'impôt anticipé perçu sur les prestations,

- générées par la fortune faisant partie d'une succession indivise et
- **échues après le jour du décès.**

La nouvelle réglementation se présente comme suit (différences par rapport à aujourd'hui [cf. ch. 1.1], champs surlignés en gris clair):

	Réponse	Commentaire
Que doit-on indiquer dans la déclaration d'impôt ?	À partir du jour du décès, les héritiers déclarent en plus des éléments ordinaires: <ul style="list-style-type: none"> • la fortune: part à la succession. • Le revenu de la fortune (notamment le rendement soumis à l'impôt anticipé): part successorale aux rendement de l'héritage. 	Correspond au droit actuel.
À quelle administration doit-on adresser la déclaration d'impôt ?	À l'administration du canton de domicile des héritiers.	Correspond au droit actuel. La déclaration d'impôt et la demande de remboursement de l'impôt anticipé devront désormais être déposées dans le même canton.
Dans quel canton les revenus grevés de l'impôt anticipé et la fortune sont-ils taxés ?	Dans le canton de domicile des héritiers.	Correspond au droit actuel.
Qui doit remplir les conditions donnant droit au remboursement ?	Chaque héritier en fonction de sa part successorale.	Correspond au droit actuel.
Qui doit déposer	Chaque héritier dépose	Chaque héritier doit apporter la

la demande de remboursement ?	désormais sa propre demande de remboursement.	preuve qu'il remplit les conditions donnant droit au remboursement. Il n'est plus possible de voir un représentant de la communauté héréditaire apporter la preuve pour l'ensemble des héritiers.
À quel canton doit-on adresser la demande de remboursement ?	Au canton de domicile de l'héritier.	Le canton concerné peut contrôler facilement si les revenus grevés de l'impôt anticipé et la fortune ont été déclarés correctement. Cela permet d'assurer que la fixation du droit au remboursement est correcte.
Quel canton est chargé d'effectuer le remboursement ?	Le canton de domicile de l'héritier.	Le canton concerné peut contrôler facilement si les revenus grevés de l'impôt anticipé et la fortune ont été déclarés correctement.
De quels moyens de contrôle le canton chargé du remboursement dispose-t-il ?	Annonces uniformisées entre les cantons.	Cf. commentaire de l'al. 3.

Il est à noter que les nouveautés qui figurent dans le tableau ci-dessus s'appliquent aussi aux héritiers d'un défunt qui, le jour de son décès, n'était pas assujéti de façon illimitée en Suisse. Jusqu'à présent, ces cas étaient réglés par l'al. 4, qui peut désormais être abrogé. Sur le plan matériel, il n'y a aucune modification pour ces cas.

Al. 3

Cet alinéa règle la manière dont le canton du dernier domicile du défunt fournit les informations au canton de domicile des héritiers. L'objectif est d'améliorer le système d'annonce actuel dont disposent les cantons, à savoir l'application *CH-Meldewesen*. L'annonce doit contenir les renseignements suivants⁷:

- les données utiles concernant la succession (valeurs patrimoniales, jour du décès, etc.),
- l'identité des héritiers (nom et adresse), et
- la part de chaque héritier à la succession.

⁷ Voir annexe

Grâce au système d'annonce amélioré, le canton de domicile de l'héritier recevra désormais les renseignements relatifs à l'ensemble de la succession (toutes les valeurs patrimoniales) et non plus, comme jusqu'à présent, seulement les renseignements relatifs à la fortune et aux revenus grevés de l'impôt anticipé. Cela permet d'assurer que le canton de domicile des héritiers dispose rapidement de toutes les informations nécessaires pour une taxation et un remboursement de l'impôt anticipé corrects.

3 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes

3.1 Conséquences financières

D'un côté, la modification concernant les successions indivises vise à éviter le remboursement indu de l'impôt anticipé. Cela se traduira par une augmentation des recettes de l'impôt anticipé, augmentation dont la Confédération reversera 10 % aux cantons (art. 132, al. 2, de la Constitution fédérale⁸).

De l'autre côté, la modification permet, dans le domaine des successions indivises, de mieux assurer le respect des dispositions relatives à la perception des impôts sur le revenu et sur la fortune. Elle entraînera donc une augmentation des recettes de l'impôt sur le revenu aux échelons de la Confédération, des cantons et des communes, et de l'impôt sur la fortune aux échelons des cantons et des communes.

Bien qu'elles ne soient pas quantifiables, ces recettes supplémentaires seront probablement d'importance secondaire.

3.2 Conséquences pour le personnel

La nouvelle réglementation n'entraînera aucune conséquence sur l'état du personnel de la Confédération, des cantons et des communes.

3.3 Conséquences économiques

La nouvelle réglementation n'entraînera pas de conséquences économiques notables.

4 Aspects juridiques

En vertu de l'art. 132, al. 2, de la Constitution fédérale, la Confédération est habilitée elle seule à percevoir l'impôt anticipé. L'art. 30, al. 3, LIA habilite la Confédération à régler différemment la compétence de rembourser l'impôt anticipé dans des cas particuliers (en l'occurrence en ce qui concerne les successions indivises).

Annexe: Annonce au moyen de l'application *CH-Meldewesen*

L'annonce du canton du dernier domicile du défunt à l'intention du canton de domicile des héritiers pourrait se présenter de la façon suivante:

Attribut	Type	Contenu	Descriptif
taxpayer	→naturalPersonsTaxType	1..1	Contribuable
testatorSellerDonor	→extendedNaturalPersonsTaxType	0..1 ¹	Défunt/liquidateur/donateur
typeOfTestatorSellerDonor	Défunt Liquidateur Donateur	0..1 ¹	Type défunt/ liquidateur/ donateur défunt = 0 liquidateur = 1 donateur = 2
eventDate	Date	1..1	Moment de la dévolution de fortune
asset	Montant	0..1	Total des actifs (uniquement en relation avec la part de l'assujetti) en CHF
debt	Montant	0..1	Total des passifs (uniquement en relation avec la part de l'assujetti) en CHF
netto	Montant	0..1	Montant net (uniquement en relation avec la part de l'assujetti) en CHF

Source: Spécification détaillée de l'annonce, Dévolution de fortune, Conférence suisse des impôts (CSI).