



**Impôt fédéral direct
Impôt anticipé**

Période fiscale 2001/2002

Berne, le 6 juin 2001

Aux administrations cantonales
de l'impôt fédéral direct et
aux offices cantonaux de l'impôt
anticipé

Circulaire no 6

***Ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt
Modification du 9 mars 2001***

1. Généralités

Le passage à la taxation annuelle postnumerando des personnes physiques dans la majorité des cantons en 2001 a rendu nécessaire la révision de l'ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (OIFI). Après consultation des cantons, la modification de l'ordonnance a été adoptée par le Conseil fédéral le 9 mars 2001. Cette révision a eu pour corollaire la modification de l'ordonnance 1 du Département fédéral des finances (DFF) relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (O1).

Seuls les changements les plus importants sont traités ici. Les modifications formelles (notamment, les adaptations du texte de l'ordonnance à la terminologie et aux dispositions légales nouvelles) ne sont pas commentées.

2. Commentaire de certaines dispositions

2.1 Dividendes provenant de participations (art. 5 OIFI)

Depuis le 1^{er} janvier 2001, tous les cantons et la Confédération appliquent, pour la réduction pour participations, le système du « rendement net »; le bénéfice net imposable est mis en rapport avec le rendement net des participations. Ce dernier doit être pris en considération tant pour le calcul de la réduction pour participations que pour le montant maximum de l'imputation forfaitaire d'impôt; dans l'un et l'autre cas, ce rendement net est déterminé selon les mêmes critères. En raison de l'abandon de la méthode du rendement brut à laquelle elle était liée, la réduction spéciale n'a plus sa raison d'être; les dispositions qui la concernaient ont donc été supprimées.

Le nouvel article 5, alinéa 3, OIFI traite des régimes cantonaux particuliers d'imposition du bénéfice des sociétés, prévus par l'article 28 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). Selon cette disposition de l'OIFI, le montant maximum doit être calculé séparément pour la part afférente aux impôts de la Confédération et pour celle des cantons et des communes, lorsque les revenus étrangers concernés par la demande d'imputation forfaitaire font l'objet d'une imposition cantonale et communale réduite. Il est ainsi tenu compte de la différence des charges fiscales fédérale et cantonale. L'addition des fractions de l'imputation forfaitaire d'impôt et la répartition du montant global de celle-ci à raison d'un tiers à la charge de la Confédération et de deux tiers à celle des cantons conformément à l'article 20, alinéa 1 OIFI, entraînerait des distorsions en défaveur des cantons et des communes. L'exclusion des avantages d'une convention selon l'article 6 OIFI reste réservée. Si le droit à la limitation de l'impôt perçu dans l'Etat sur des revenus provenant de cet Etat n'est pas ouvert, l'imputation forfaitaire est exclue tant pour la part qui serait à la charge de la Confédération que pour celle qui serait à la charge du canton et de la commune.

2.2 Montants insignifiants (art. 7 OIFI)

Le montant minimal des impôts étrangers perçus sur les revenus provenant des Etats contractants et permettant l'octroi de l'imputation forfaitaire, a été porté de 30 à 50 francs.

2.3 Montant maximum (art. 9 à 12 OIFI)

La modification des articles 9 et 10 de l'ordonnance découle de l'application généralisée en Suisse du système de la taxation annuelle postnumerando des personnes morales, ainsi que de l'adoption par une large majorité des cantons (en 2001, tous les cantons sauf TI, VD et VS) de la taxation annuelle postnumerando pour les personnes physiques. S'agissant des personnes morales (au nombre desquelles il faut compter les sociétés en nom collectif et en commandite), les impôts de la Confédération, des cantons et des communes calculés sur le bénéfice de l'année d'échéance sont déterminants pour le calcul du montant maximum. Il n'est toutefois pas tenu compte des impôts ecclésiastiques perçus dans certains cantons. Ceci correspond au système du calcul exact appliqué jusqu'ici.

Pour les personnes physiques, le montant maximum est calculé sur la base des taux des impôts sur le revenu de l'année d'échéance des rendements. A cette fin, les taux des impôts de la Confédération, du canton et de la commune de domicile sont additionnés.

La distinction entre calcul exact et calcul simplifié n'a plus de sens dans le système de la taxation annuelle postnumerando; elle a donc été abandonnée. Une disposition transitoire prévoit toutefois que le calcul simplifié peut encore être appliqué dans les cantons qui, après le 1^{er} janvier 2001, appliquent encore le système de la taxation bisannuelle praenumerando.

Pour les personnes physiques, les cantons ont la possibilité d'établir leur propre tarif pour le calcul du montant maximum. Ce tarif doit prendre en considération la charge fiscale différenciée des personnes mariées (et de celles qui leur sont assimilées) et des personnes seules. C'est au droit cantonal de fixer les modalités d'une telle différenciation. Celle-ci peut être celle du double barème, solution retenue pour l'impôt fédéral direct, ou celle d'un barème unique, avec un modèle de splitting pour tenir compte de la situation familiale. Cette faculté donnée aux cantons par l'article 9, alinéa 2, OIFI leur permet d'introduire dans l'application du nouveau droit un allègement administratif analogue à celui que constituait le tarif d'imputation utilisé jusqu'ici pour le calcul simplifié. Dans le système de la taxation annuelle postnumerando, les tarifs cantonaux doivent obligatoirement se référer au revenu imposable de

l'année d'échéance. Comme des différences entre revenu imposable au titre de l'impôt fédéral direct et revenu imposable déterminant pour les impôts cantonaux et communaux subsisteront, les tarifs cantonaux doivent définir avec précision leur base de calcul. Ils doivent donc rendre compte de la charge fiscale effective dans les cantons de manière beaucoup plus précise que ne le faisait jusqu'ici le tarif suisse uniforme établi par le DFF. Les difficultés d'élaboration de ces tarifs nous conduisent à recommander aux cantons de renoncer à leur introduction si celle-ci n'est pas absolument nécessaire, et à calculer le montant maximum sur la base des taux effectifs des impôts sur le revenu. Les tarifs cantonaux doivent être soumis pour approbation au DFF et leur validité devrait, en principe, s'étendre sur plusieurs périodes fiscales.

Si le canton calcule le montant maximum sur la base de son propre tarif, il est lié par le montant ainsi déterminé. Mais si le requérant prouve que le montant maximum calculé sur la base des taux d'impôts effectifs est supérieur au montant déterminé selon ledit tarif, la différence doit lui être bonifiée.

Les impôts ecclésiastiques ne sont pas pris en considération pour le calcul du montant maximum. Cette exclusion vaut pour les cantons où ces contributions sont prélevées sous la forme d'un complément aux impôts ordinaires sur le revenu ou sur le bénéfice en faveur des différentes communautés religieuses. Il ne s'agit pas en effet d'impôts cantonaux et communaux au sens propre du terme; l'Etat et/ou la commune sont uniquement chargés de la perception de ces contributions. De ce fait, les communautés religieuses créancières n'ont pas à participer à la charge de l'imputation forfaitaire d'impôt au sens des articles 20 et 21 OIFI.

2.4 Exercice du droit à l'imputation forfaitaire d'impôt (art. 13, al. 2 et 3, et 14 OIFI)

Le dépôt de la demande auprès de l'autorité compétente du canton de résidence à la fin de la période fiscale durant laquelle les revenus sont échus (art. 13, al. 2, OIFI) est une nouveauté. Pour les personnes physiques, ce canton est aussi celui qui traitera la demande de remboursement de l'impôt anticipé. L'article 30, alinéa 1 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA) a été modifié en ce sens par la loi du 15 décembre 2000 sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux. Dans le système de la taxation annuelle postnumerando, ce même canton procède à la taxation des impôts directs. Confirmant une pratique bien établie, l'article 13, alinéa 3 OIFI précise que les revenus de la fortune commerciale échus au cours du même exercice commercial doivent être regroupés dans la même demande. L'exercice commercial peut ne pas coïncider avec l'année civile et la période fiscale. Pour la computation des délais selon l'article 14 OIFI, on se fondera sur l'expiration de la période fiscale, et non plus sur celle de l'année civile.

La modification du 9 mars 2001 prend en compte la généralisation du système de la taxation annuelle postnumerando des personnes physiques. Les cantons qui appliquent encore le système de la taxation bisannuelle praenumerando pourront procéder à l'imputation forfaitaire d'impôt selon la réglementation et la pratique valables jusqu'ici. La compétence pour se prononcer sur la demande d'imputation, réglée de manière nouvelle, appartient dans tous les cas au canton dans lequel le requérant réside à la fin de l'année d'échéance des revenus. En cas de changement de domicile à l'intérieur de la Suisse, la règle actuelle, selon laquelle un seul canton prend en charge l'imputation forfaitaire de l'année entière, reste applicable.

3. *Répercussions sur l'ordonnance 1 du DFF relative à l'imputation forfaitaire d'impôt*

L'O1 du DFF a été adaptée aux modalités de calcul du montant maximum. Le tarif d'imputation actuel figure bien en annexe, mais sa validité est limitée aux cantons avec taxation bisannuelle *praenumerando*. A l'intention de ces cantons, l'article 9 OIFI, dans sa teneur antérieure à la modification du 9 mars 2001, est publié en annexe à l'O1 du DFF.

4. *Entrée en vigueur*

La modification du 9 mars 2001 entre en vigueur avec effet rétroactif au 1er janvier 2001. Elle s'applique aux revenus échus après le 31 décembre 2000.

Le chef de la division principale

Samuel Tanner

Annexes:

- Ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt, modification du 9 mars 2001
- Ordonnance 1 du DFF relative à l'imputation forfaitaire d'impôt, modification du 23 mars 2001

Ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt

Modification du 9 mars 2001

Le Conseil fédéral suisse

arrête:

I

L'ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt¹ est modifiée comme suit:

4. Cas spéciaux

a. Personnes physiques au bénéfice d'une imposition d'après la dépense

Art. 4

¹ Les personnes physiques qui acquittent un impôt d'après la dépense au lieu des impôts ordinaires sur le revenu perçus par la Confédération, les cantons et les communes (par ex. art. 14 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct, LIFD², et les dispositions semblables du droit fiscal cantonal) ne peuvent pas demander l'imputation forfaitaire d'impôt.

² Les personnes physiques qui acquittent un impôt d'après la dépense uniquement au lieu de l'impôt ordinaire fédéral sur le revenu ou uniquement au lieu des impôts ordinaires cantonaux et communaux sur le revenu peuvent demander l'imputation forfaitaire d'impôt pour une partie seulement de l'impôt perçu dans un Etat contractant. L'art. 12 est applicable par analogie.

³ Les personnes physiques bénéficiant de l'impôt d'après la dépense qui paient les impôts en totalité sur tous les revenus provenant de certains Etats contractants au taux du revenu total, peuvent prétendre pour les montants provenant de ces Etats contractants (art. 1, al. 2) à l'imputation forfaitaire d'impôt. En revanche, la déduction des parts qui sont à la charge de la Confédération, des cantons et des communes conformément aux art. 20 et 21 ne peut ramener les impôts suisses dus sur le revenu au-dessous du montant de l'impôt qui doit être calculé d'après la dépense ou d'après d'autres éléments de revenus plus élevés, à l'exception toutefois de ceux pour lesquels l'imputation forfaitaire d'impôt est accordée.

¹ RS 672.201

² RS 642.11

b. Dividendes provenant de participations et autres allègements de l'impôt sur le bénéfice

Art. 5

¹ Les dividendes pour lesquels une réduction spéciale est accordée au titre des impôts sur le bénéfice perçus par la Confédération, les cantons et les communes (art. 69 LIFD et les dispositions semblables du droit fiscal cantonal) ne sont pas considérés pour l'application de la présente ordonnance comme des revenus imposés.

² Toutefois, lorsque ces dividendes sont entièrement assujettis soit à l'impôt fédéral sur le bénéfice soit aux impôts cantonaux et communaux sur le bénéfice, l'imputation forfaitaire d'impôt peut être demandée pour une partie seulement de l'impôt perçu sur ces dividendes dans un Etat contractant. L'art. 12 est applicable par analogie.

³ Pour les revenus des sociétés de capitaux, des sociétés coopératives et des fondations qui sont imposés, pour les impôts cantonaux et communaux, en fonction de l'importance de l'activité administrative ou de l'activité commerciale exercée en Suisse au sens de l'art. 28, al. 3, let. c, et 4, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)³, le montant maximum doit être calculé séparément pour les impôts de la Confédération, d'une part, et les impôts cantonaux et communaux, d'autre part. Les art. 12 et 20 sont applicables par analogie. L'art. 6 est réservé.

Art. 7

L'imputation forfaitaire d'impôt n'est accordée que si les impôts des Etats contractants perçus sur des revenus provenant de ces Etats (art. 1, al. 2) excèdent au total l'équivalent de 50 francs.

2. Montant maximum

a. Calcul pour les personnes physiques

Art. 9

¹ Le montant maximum est calculé sur la base des taux des impôts sur le revenu de l'année d'échéance des rendements. Les taux des impôts de la Confédération, du canton et de la commune de domicile sont additionnés. Les taux additionnels pour les impôts ecclésiastiques ne sont pas pris en considération.

² Pour le calcul du montant maximum, les cantons peuvent prévoir leurs propres tarifs incluant l'impôt fédéral direct et prenant en considération la charge fiscale moyenne des impôts cantonaux et communaux, à l'exclusion des impôts ecclésiasti-

³ RS 642.14

ques. Ce faisant, ils tiennent compte de l'art. 11, al. 1, LHID. Ils soumettent leurs tarifs à l'approbation du Département fédéral des finances.

³ Si le requérant prouve que le montant maximum calculé selon l'al. 1 est supérieur au montant accordé sur la base d'un tarif cantonal, la différence doit lui être bonifiée. La requête, accompagnée de la preuve de la différence, doit être présentée par écrit à l'autorité fiscale compétente dans le délai d'une année à compter du jour où a été notifiée la décision définitive de l'imputation forfaitaire d'impôt.

⁴ Le montant maximum ne peut excéder la somme des impôts suisses sur le revenu calculés sur les revenus de l'année d'échéance.

b. Calcul pour les personnes morales et les sociétés en nom collectif ou en commandite

Art. 10

¹ Pour le calcul du montant maximum sont déterminants les impôts calculés sur le bénéfice de l'année d'échéance et perçus par la Confédération, les cantons et les communes, à l'exclusion des impôts ecclésiastiques.

² Le montant maximum correspond à la somme des fractions des différents impôts sur le bénéfice visés à l'al. 1.

³ La fraction d'un impôt sur le bénéfice afférente aux revenus provenant des Etats contractants se détermine en fractionnant l'impôt selon le rapport existant entre les revenus provenant des Etats contractants (le cas échéant après déduction des intérêts passifs, des frais et d'autres déductions, selon l'art. 11) et l'ensemble du bénéfice net de l'année d'échéance soumis à cet impôt. La fraction ne peut excéder l'impôt effectivement dû.

Art. 11, al. 3, 1^{re} phrase

³ Lorsque le total du bénéfice net imposable d'une entreprise a été sensiblement diminué par la déduction d'amortissements, de provisions, de dépenses ou de pertes, et que, par l'octroi de l'imputation forfaitaire d'impôt, l'imposition d'autres revenus nets de l'entreprise serait réduite d'une manière injustifiée, ces déductions peuvent être prises en considération d'une manière appropriée pour le calcul du montant maximum. ...

Art. 12

¹ Si les revenus provenant des Etats contractants sont soumis uniquement aux impôts ordinaires sur le revenu ou sur le bénéfice perçus par les cantons et les communes, le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt est limité aux deux tiers de la somme des impôts perçus dans les Etats contractants. Pour le calcul du montant maximum, il faut prendre en compte uniquement les impôts cantonaux et communaux sur le revenu ou sur le bénéfice.

² Si les revenus provenant des Etats contractants sont soumis uniquement à l'impôt ordinaire sur le revenu ou sur le bénéfice perçu par la Confédération, le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt est limité au tiers de la somme des impôts perçus dans les Etats contractants. Seul l'impôt fédéral sur le revenu ou sur le bénéfice est déterminant pour le calcul du montant maximum.

Art. 13, al. 2 et 3

² La demande doit être présentée sur une formule spéciale (feuille complémentaire à l'état des titres, imputation forfaitaire d'impôt) à l'autorité compétente du canton dans lequel le requérant résidait à la fin de la période fiscale durant laquelle les revenus sont échus.

³ Les revenus provenant de la fortune commerciale échus durant l'exercice commercial sont à regrouper dans la même demande.

Art. 14

¹ La demande d'imputation forfaitaire d'impôt peut être présentée au plus tôt après l'expiration de la période fiscale au cours de laquelle les revenus sont échus.

² Le droit à l'imputation forfaitaire d'impôt s'éteint si la demande n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de la période fiscale au cours de laquelle les revenus sont échus.

Art. 17, al. 3

³ Le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt est fixé par l'office compétent sous réserve d'un réexamen de la prétention par l'Administration fédérale des contributions (art. 20, al. 4).

Art. 24, al. 2

² En particulier, il approuve les tarifs cantonaux qui sont applicables aux personnes physiques (art. 9, al. 2) et publie la liste des taux d'impôts perçus en vertu d'une convention dans les Etats contractants et pour lesquels l'imputation forfaitaire d'impôt peut être demandée.

II

Disposition transitoire

Les cantons qui, après le 1^{er} janvier 2001, perçoivent les impôts des personnes physiques selon le système de la taxation bisannuelle *praenumerando* peuvent, jusqu'au passage au système de la taxation annuelle *postnumerando* pour les personnes physiques domiciliées sur leur territoire et pour les sociétés en nom collectif ou en commandite y ayant leur siège, établir le montant maximum selon le calcul simplifié prévu à l'art. 9 avant la modification du 9 mars 2001 et le tarif d'imputation fondé sur cette disposition.

III

¹ La présente modification s'applique aux revenus échus après le 31 décembre 2000.

² Elle entre en vigueur avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2001.

9 mars 2001

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Moritz Leuenberger

La chancelière de la Confédération, Annemarie Huber-Hotz

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

Modification du 23 mars 2001

Le Département fédéral des finances

arrête:

I

L'ordonnance 1 du DFF du 6 décembre 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt¹ est modifiée comme suit:

Art. 1 à 3

Abrogés

Art. 4, al. 2, 1^{re} phrase, et al. 3, 1^{re} phrase

² Pour le calcul du montant maximum en relation avec des dividendes touchés par des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives, la déduction des frais est fixée à 5 % des dividendes comptabilisés. ...

³ Pour le calcul du montant maximum en relation avec des redevances de licences, la déduction des intérêts passifs et des frais (art. 11, al. 1, de l'ordonnance du Conseil fédéral) est fixée à la moitié du montant brut de ces revenus. ...

II

L'annexe est modifiée conformément au texte ci-joint.

III

¹ La présente modification s'applique aux revenus échus après le 31 décembre 2000.

² Elle entre en vigueur avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2001.

23 mars 2001

Département fédéral des finances:

Kaspar Villiger

¹ RS 672.201.1

Annexe
(art. 5)

Titre du ch. I

**I. Tarif d'imputation pour les cantons avec imposition bisannuelle
praenumerando**

Ch. III

**III. Art. 9 de l'ordonnance du Conseil fédéral, dans sa teneur
du 6 décembre 1967**

Art. 9

¹ Sous réserve de l'art. 10, le montant maximum est calculé sur la base du taux de l'impôt qui correspond à la charge que représentent pour le bénéficiaire des revenus les impôts suisses sur le revenu dus pour l'année d'échéance.

² Le taux de l'impôt déterminant en vertu de l'al. 1 est fixé à la manière suivante:

- a. pour les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée, les coopératives, les associations et les fondations: par l'addition des taux d'impôts sur le revenu perçus par la Confédération, le canton et la commune, et dus pour l'année d'échéance dans la commune de leur siège;
- b. pour les personnes physiques et les sociétés en nom collectif et en commandite: sur la base d'un tarif uniforme que le Département fédéral des finances établit en prenant en considération la charge fiscale moyenne en Suisse; pour les cantons et les communes dont la charge fiscale s'écarte notablement de la moyenne, le Département fédéral des finances pourra prévoir, d'entente avec les cantons concernés, des coefficients de correction.

³ Si l'assujettissement ne s'étendait qu'à une partie de l'année d'échéance, le montant maximum doit être réduit proportionnellement à ce laps de temps.

⁴ Le montant maximum calculé de façon simplifiée ne peut excéder la somme des impôts suisses sur le revenu dus pour l'année d'échéance.