



Notice sur l'imputation forfaitaire d'impôt pour dividendes, intérêts et redevances de licences provenant d'États étrangers ¹⁾

1. Quel est l'objet de l'imputation forfaitaire d'impôt ?

Jusqu'en 1965, les conventions conclues par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions prévoyaient, en matière de dividendes, intérêts et redevances de licences qui proviennent des États contractants, soit l'imposition exclusive en Suisse, soit la réduction ou le remboursement partiel des impôts perçus sur ces revenus dans les États contractants. Dans les conventions où une imposition limitée avait dû être concédée à l'État contractant, jusqu'ici une double imposition à la charge du bénéficiaire suisse des revenus subsistait en règle générale.

Les conventions conclues ou révisées depuis 1965 évitent la double imposition en offrant aux bénéficiaires domiciliés en Suisse la possibilité de demander un dégrèvement des impôts suisses en compensation des impôts qui sont perçus par ces États sur les dividendes, intérêts et redevances de licences et qui ne sont pas susceptibles d'être récupérés.

Le dégrèvement en question consiste en une imputation forfaitaire d'impôt, aux termes de l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt. Le 9 mars 2001, cette ordonnance a été adaptée en fonction du système de la taxation annuelle postnumerando des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Les impôts effectivement prélevés au cours d'une année dans les États contractants cités à l'annexe II, que lesdits États n'ont pas l'obligation de dégrever d'après la convention applicable, sont, à certaines conditions, remboursés par la Suisse en tout ou en partie au bénéficiaire des revenus qui y a son domicile; ce dégrèvement s'opère de manière comparable à celui de l'impôt fédéral anticipé. Comme sa désignation l'indique, l'imputation d'impôt est forfaitaire, c'est-à-dire qu'elle s'effectue globalement pour tous les revenus qui proviennent des États contractants, en un seul montant, sans qu'il y ait lieu à répartition sur chaque impôt suisse particulier.

2. Pour quels revenus peut-on prétendre à l'imputation forfaitaire d'impôt ?

L'imputation forfaitaire d'impôt peut être demandée pour les **dividendes, intérêts et redevances de licences qui proviennent des États contractants concernés et qui restent effectivement soumis à un impôt perçu au taux limité** prévu par la convention applicable (cf. annexe II).

3. Qui a droit à l'imputation forfaitaire d'impôt ?

Ont droit à l'imputation forfaitaire d'impôt toutes les **personnes physiques et morales**, ainsi que les **sociétés en nom collectif et en commandite** qui ont leur domicile en Suisse au sens des conventions de double imposition conclues avec les États contractants cités à l'annexe II et qui sont assujetties aux impôts suisses sur le revenu pour leurs rendements provenant de l'étranger.

Celui qui prétend à l'imputation forfaitaire d'impôt doit déclarer pour leur montant brut les revenus étrangers qui sont portés sur la demande (donc sans déduire l'impôt prélevé dans l'État de la source). Des dispositions particulières (art.3, al. 3 de l'ordonnance du Conseil fédéral) sont applicables aux entreprises astreintes à tenir des livres.

4. Dans quels cas l'imputation forfaitaire d'impôt est-elle exclue ?

Lorsque les conditions mentionnées aux chiffres 2 et 3 ci-dessus ne sont pas satisfaites, l'imputation forfaitaire d'impôt ne peut pas être demandée. Elle est en particulier exclue:

- a) pour les revenus qui **ne sont passibles d'aucun impôt dans l'État de la source** ou pour lesquels un éventuel impôt à la source est récupérable en totalité;

¹⁾ Cf. ordonnance 1 du DFF du 6 décembre 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt, annexe, ch. II, liste des États contractants

- b) pour les revenus qui **ne sont passibles d'aucun impôt sur le revenu en Suisse**, qu'il s'agisse
- d'un bénéficiaire jouissant d'une exonération générale des impôts suisses sur le revenu,
 - d'un bénéficiaire qui en fait n'acquiesce aucun impôt suisse sur le revenu, parce que son revenu n'atteint pas les montants minimums imposables, ou
 - de revenus qui ne sont pas imposés d'après le droit interne (p. ex. les dividendes de sociétés filiales pour lesquels une déduction holding est accordée);
- c) pour les personnes physiques acquittant en Suisse un impôt d'après la dépense qui ne comprend pas tous les revenus de l'État de la source au taux du revenu total;
- d) pour les contribuables qui **ne peuvent pas prétendre au dégrèvement des impôts étrangers** soit en vertu de la convention applicable soit de 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. Une exception subsiste toutefois pour certaines personnes physiques et sociétés qui, en vertu de la convention germano-suisse de double imposition, ne peuvent pas demander le remboursement de l'impôt à la source allemande et à qui l'imputation forfaitaire d'impôt est accordée quand même²⁾;
- e) enfin, lorsque les impôts étrangers non récupérables n'excèdent pas un montant de 50 francs (**montants insignifiants**).

Les contribuables qui pour un des motifs indiqués ci-dessus ne peuvent pas prétendre à l'imputation forfaitaire d'impôt ou qui ne veulent pas y prétendre peuvent demander que le montant brut des revenus soit réduit des impôts des États contractants qui ont été perçus conformément à la convention applicable (imposition nette).

5. Imputation forfaitaire d'impôt réduite

Lorsque la condition d'une **imposition en Suisse n'est remplie qu'en partie**, on ne peut également prétendre qu'à une imputation forfaitaire d'impôt réduite. L'imputation est accordée:

- **pour un tiers** des impôts étrangers, lorsque les revenus étrangers **ne sont soumis qu'à l'impôt fédéral direct** (p. ex. les actions gratuites que certains cantons n'imposent pas comme revenu ou les rendements que touche une société qui, en raison d'un privilège cantonal de siège, de domicile ou holding, n'acquiesce aucun impôt cantonal sur le revenu);

- **pour deux tiers** des impôts étrangers, lorsque les revenus étrangers **ne sont soumis qu'aux impôts sur le revenu du canton et de la commune** (p. ex. les dividendes de sociétés filiales pour lesquels la déduction holding n'est accordée qu'au titre de l'impôt fédéral direct).

Dans ces cas, le **montant maximum** (cf. ch. 8 ci-après) est également **réduit dans la même mesure**.

6. Réductions cantonales pour l'impôt sur le bénéfice

Pour les revenus de sociétés de capitaux, de sociétés coopératives et de fondations qui ne sont soumises que partiellement en Suisse aux impôts cantonaux et communaux (par ex. en fonction de l'importance de l'activité administrative en Suisse ou de l'étendue de l'activité commerciale en Suisse) ou à un taux réduit, il faut calculer **séparément** le montant maximal pour les impôts de la Confédération, d'une part, et pour les impôts des cantons et des communes d'autre part. On applique les mêmes principes que pour l'imputation forfaitaire d'impôt réduite (cf. ch. 5).

7. Comment se détermine le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt ?

Le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt correspond, sous réserve de la limite indiquée ci-après, au montant total des impôts étrangers qui, au cours d'une année civile (année d'échéance), ont été perçus sur les dividendes, intérêts et redevances de licences par les États contractants et qui ne sont pas récupérables en vertu des conventions de double imposition applicables.

Toutefois, si les impôts suisses afférents aux revenus imposés dans les États contractants sont inférieurs, on ne remboursera que le montant inférieur (montant maximum, cf. ch. 8 ci-après).

8. Comment se détermine le montant maximum ?

Les commentaires suivants portent sur les revenus soumis aux impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes dans le système de l'imposition annuelle postnumerando qui s'applique à tous les revenus à partir du 1^{er} janvier 2003

a) Calcul pour les personnes physiques

Le montant maximum se calcule sur la base des **taux d'imposition** qui sont appliqués pour **calculer les impôts sur le revenu du pour l'année d'échéance**. Les taux d'imposition de la Confédération, du canton de domicile et de la commune de domicile

²⁾ selon l'ordonnance 2 du DFF du 12 février 1973 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt

sont additionnés. Les suppléments pour les impôts ecclésiastiques ne sont pas pris en compte. Les cantons peuvent prévoir leurs propres barèmes pour calculer le montant maximum. Ces barèmes tiendront compte de la charge fiscale moyenne cantonale et communale. Au 1^{er} janvier 2003, seuls les cantons de ZH et de SG ont fait usage de cette possibilité. Les intérêts passifs et les frais échus au cours de la même année doivent être déduits des revenus bruts déclarés (cf. explications de la let. c ci-dessous)

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

Le calcul du montant maximum se base sur les impôts de la Confédération, des cantons et des communes (à l'exclusion des impôts ecclésiastiques) qui sont calculés sur le bénéfice de l'année d'échéance. La fraction de ces impôts afférant aux revenus provenant des États contractants sera déterminée suivant le rapport existant entre ces revenus comptabilisés et le bénéfice net total de la période fiscale, après déduction des intérêts passifs, des frais et des autres déductions afférents à ces revenus (cf. explications de la let. c ci-dessous). Le montant maximum correspond à la somme des fractions ainsi calculées des impôts de la Confédération, du canton et de la commune sur le bénéfice.

c) Prise en considération des intérêts passifs, des frais et d'autres déductions

Les impôts suisses étant prélevés sur le revenu net (personnes physiques) ou le bénéfice net (personnes morales), les revenus étrangers, en cas d'intérêts passifs et de frais d'une réelle importance, peuvent être diminués des intérêts passifs afférents à ces revenus et des frais liés à leur acquisition pour le calcul du montant maximum.

Outre les intérêts passifs et les frais, des amortissements, provisions, dépenses et pertes peuvent également être pris en considération de manière appropriée lorsqu'il est établi que, par l'octroi de l'imputation forfaitaire d'impôt, l'imposition d'autres revenus nets d'une entreprise est réduite de manière injustifiée.

On admet que les intérêts passifs et les frais s'élèvent à 50 % des recettes brutes en matière de redevances de licences, et que les frais s'élèvent à 5 % en matière de dividendes; reste réservée la preuve que la part effective aux intérêts passifs, aux frais et aux autres déductions est notablement supérieure ou inférieure.

9. Comment obtenir l'imputation forfaitaire d'impôt ?

a) L'imputation forfaitaire d'impôt n'est accordée que **sur demande**; celle-ci doit être faite

- pour les **dividendes et intérêts**: au moyen de la formule «Imputation forfaitaire d'impôt - feuille complémentaire à l'état des titres» (formule **DA-1** pour les personnes physiques; formule **DA-2** pour les sociétés anonymes, en commandite par actions; à responsabilité limitée, coopératives, en nom collectif et en commandite, ainsi que pour les associations et fondations);
- pour les **redevances de licences**: au moyen de la formule **DA-3** pour tous les requérants.

Les demandes d'imputation forfaitaire d'impôt peuvent être présentées au plus tôt après l'expiration de la période fiscale au cours de laquelle les revenus étrangers sont échus. Le droit à l'imputation forfaitaire d'impôt s'éteint s'il n'est pas exercé **dans les trois ans suivant l'expiration de la période fiscale au cours de laquelle les revenus sont échus**.

Pour chaque année, une formule distincte doit être utilisée.

b) On indiquera de manière complète et exacte dans la demande les placements de capitaux, ainsi que les revenus échus au cours d'une période fiscale **qui ont été effectivement soumis à un impôt limité et non récupérable dans les États contractants**. Les revenus doivent être groupés par pays d'où ils proviennent; en outre, on inscrira le montant brut des revenus, ainsi que le montant de l'impôt étranger qui ne peut être récupéré. Les revenus pour lesquels on ne peut pas prétendre à l'imputation forfaitaire d'impôt (cf. ch. 4 ci-dessus) ne doivent pas être portés dans la feuille complémentaire, mais dans l'état des titres ordinaire.

c) Par ailleurs, on observera ce qui suit:

Les demandes établies sur les formules DA-1, DA-2 ou DA-3 doivent être adressées aux autorités fiscales compétentes du **canton** dans lequel le requérant avait son domicile à la fin de la période fiscale au cours de laquelle les revenus sont échus. Les revenus de la fortune commerciale échus au cours du même exercice commercial doivent être réunis sur la même demande.

d) Après avoir examiné la demande selon les mêmes critères qu'en matière de demandes de remboursement de l'impôt anticipé, le service compétent rend une décision brièvement motivée, dans la mesure où il n'est pas donné entièrement suite à la demande. Le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt est fixé sous réserve d'une modification consécutive à un examen ultérieur de l'Administration fédérale des contributions.

Le requérant dispose des mêmes voies de droit qu'en matière de décisions de remboursement par les cantons de l'impôt fédéral anticipé.

10. Paiement du montant de l'imputation forfaitaire d'impôt

Le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt est payé selon la pratique cantonale, soit par imputation sur les impôts (déduction sur le bordereau), soit en espèces.

11. Renseignements, formules, textes légaux

Des renseignements plus étendus concernant l'imputation forfaitaire d'impôt peuvent être obtenus auprès des administrations fiscales cantonales et auprès de l'Administration fédérale des contributions, 3003 Berne.

Les formules de demande d'imputation forfaitaire d'impôt (cf. ch. 8a) peuvent être obtenues auprès des administrations fiscales cantonales.

Les conventions en vue d'éviter les doubles impositions conclues avec les États cités dans l'annexe II ainsi que les dispositions suisses d'exécution concernant l'imputation forfaitaire d'impôt sont contenues dans le recueil «Droit fiscal international de la Suisse» publié par l'Administration fédérale des contributions. Des tirages à part doivent être demandés à l'office fédéral des constructions et de la logistique (OFCL), division distribution, 3003 Berne (tél. 031/325 50 50).

Catalogue et commande directe sur Internet:
www.bbl.admin.ch/f/bundespublikationen

Les documents suivants peuvent être consultés directement sur Internet:

Ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt	www.admin.ch/ch/f/rs/c672_201.html
Ordonnance 1 du DFF du 6 décembre 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt, et annexe II (liste des États contractants)	www.admin.ch/ch/f/rs/c672_201_1.html
Ordonnance 2 du DFF du 12 février 1973 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt	www.admin.ch/ch/f/rs/c672_201_3.html
Conventions de double imposition	www.admin.ch/ch/f/rs/0.67.html