

Ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt¹

du 22 août 1967 (Etat le 1^{er} janvier 2009)

Le Conseil fédéral suisse,

vu les art. 1 et 2, al. 1, let. e et f, de l'arrêté fédéral du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions²,
en exécution des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions instituant pour les résidents de Suisse, bénéficiaires de revenus étrangers, un dégrèvement des impôts suisses en compensation d'impôts perçus à l'étranger,

arrête:

I. Dispositions générales

1. Champ d'application

Art. 1

¹ La présente ordonnance s'applique aux revenus (al. 2) provenant d'Etats (Etats contractants) avec lesquels la Suisse a conclu des conventions internationales en vue d'éviter les doubles impositions (conventions), lorsque ces conventions instituent pour ces revenus un dégrèvement des impôts suisses.

² Les revenus visés par la présente ordonnance sont les dividendes, intérêts et redevances de licences effectivement soumis à un impôt limité dans l'Etat contractant d'où ils proviennent, conformément au droit interne de cet Etat et à la convention conclue avec lui. Si une convention prévoit expressément pour certains revenus qu'il faut tenir compte, lors du dégrèvement, d'un impôt calculé d'après un taux fixe, ces revenus sont considérés comme ayant été soumis à l'impôt à ce taux, quelle que soit l'imposition effective dans l'Etat contractant.

2. Dégrèvement en Suisse

Art. 2

¹ Les personnes physiques ou morales, résidents de Suisse, dont les revenus provenant d'un Etat contractant ont été soumis à un impôt limité dans cet Etat conformément à une convention, peuvent demander une imputation forfaitaire d'impôt.

RO 1967 1169

¹ Nouvelle teneur du titre selon le ch. I de l'O du 7 déc. 1981 (RO 1981 1996).

² RS 672.2

² Lorsque le bénéficiaire des revenus est une société en nom collectif ou en commandite, le droit à l'imputation forfaitaire d'impôt appartient à la société.

³ Celui qui ne demande pas l'imputation forfaitaire d'impôt ou qui n'y a pas droit d'après les art. 3 à 7 peut exiger que les impôts perçus dans l'Etat contractant conformément à la convention soient portés en diminution du montant brut des revenus, lors de la taxation en vue des impôts suisses sur le revenu.

3. Conditions générales de l'imputation forfaitaire d'impôt

Art. 3

¹ L'imputation forfaitaire d'impôt peut être demandée seulement pour les revenus qui sont soumis aux impôts sur le revenu perçus par la Confédération, les cantons et les communes.

² Lorsque des revenus sont soumis uniquement à l'impôt fédéral sur le revenu ou uniquement aux impôts cantonaux et communaux sur le revenu, l'imputation forfaitaire d'impôt peut être demandée pour une partie seulement de l'impôt perçu dans un Etat contractant sur ces revenus. L'art. 12 est applicable par analogie.

³ Les revenus pour lesquels l'imputation forfaitaire d'impôt est demandée doivent être déclarés pour leur montant brut sans déduction de l'impôt perçu dans l'Etat contractant; toutefois, si ces revenus font partie du rendement d'une entreprise astreinte à tenir des livres, il y a lieu de comptabiliser comme rendement les revenus nets, le montant d'impôt remboursé par l'Etat contractant et le montant d'impôt imputé à forfait.

4. Cas spéciaux

a.³ 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 LF du 14 déc. 1990 sur l'impôt fédéral direct, LIFD⁴, 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

³ Nouvelle teneur selon le ch. I de l'O du 9 mars 2001, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2001 (RO 2001 1060).

⁴ RS 642.11

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.

b. Dividendes provenant de participations et autres allègements de l'impôt sur le bénéfice et sur le revenu⁵

Art. 5⁶

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 LIFD⁷ 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)⁸, 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.

⁴ Les dividendes et les revenus qui leur sont assimilés, qui ne sont imposés que partiellement (art. 18*b* et 20, al. 1^{bis}, LIFD et les dispositions cantonales en vertu de l'art. 7, al. 1, 2^e phrase, LHID), ne sont pas considérés comme des revenus imposés pour la partie non incluse dans le calcul du revenu imposable. Si, pour ces revenus,

⁵ Nouvelle teneur selon le ch. I 3 de l'O du 15 oct. 2008, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2009 (RO 2008 5073).

⁶ Nouvelle teneur selon le ch. I de l'O du 9 mars 2001, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2001 (RO 2001 1060).

⁷ RS 642.11

⁸ RS 642.14

la Confédération, les cantons et les communes n'effectuent pas l'imposition partielle ou la réduction du taux selon la même méthode ou dans la même mesure, 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. La présente disposition s'applique par analogie à l'allègement dû à la réduction du taux d'imposition. Les art. 12 et 20 sont applicables par analogie.⁹

c. Exclusion des avantages d'une convention

Art. 6

¹ Les personnes qui, en vertu d'une convention ou aux termes 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 impositions¹⁰, n'ont pas droit à la limitation de l'impôt perçu dans un Etat contractant sur des revenus provenant de cet Etat, ne peuvent non plus demander l'imputation forfaitaire d'impôt pour ces revenus.¹¹

² Le Département fédéral des finances¹² peut prévoir des exceptions pour certains cas.¹³

d. Montants insignifiants

Art. 7¹⁴

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.

⁹ Introduit par le ch. I 3 de l'O du 15 oct. 2008, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2009 (RO 2008 5073).

¹⁰ RS 672.202

¹¹ Voir toutefois l'art. 1 de l'O 2 du 12 fév. 1973 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (RS 672.201.3).

¹² Nouvelle dénomination selon l'art. 1 de l'ACF du 23 avril 1980 concernant l'adaptation des dispositions du droit fédéral aux nouvelles dénominations des départements et des offices (non publié). Il a été tenu compte de cette modification dans tout le présent texte.

¹³ Introduit par l'art. 12 de l'O du 7 fév. 1973 relative à la convention germano-suisse de double imposition [RO 1973 294].

¹⁴ Nouvelle teneur selon le ch. I de l'O du 9 mars 2001, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2001 (RO 2001 1060).

II. Montant de l'imputation forfaitaire d'impôt

1. Principe

Art. 8

¹ L'imputation forfaitaire d'impôt s'effectue sur l'ensemble des impôts perçus par la Confédération, les cantons et les communes et est accordée en un seul montant.

² Le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt correspond, sous réserve de l'art. 12, à la somme des impôts qui ont été perçus dans les Etats contractants, conformément aux conventions applicables, sur les revenus échus au cours d'une année (année d'échéance); il ne peut toutefois excéder la somme des impôts suisses afférents à ces revenus (montant maximum).

³ Le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt ne porte pas intérêt.

2. Montant maximum

a.¹⁵ 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 ecclésiastiques. Ce faisant, ils tiennent compte de l'art. 11, al. 1, LHID¹⁶. 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.

¹⁵ Nouvelle teneur selon le ch. I de l'O du 9 mars 2001, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2001 (RO 2001 1060).

¹⁶ RS 642.14

b.¹⁷ 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.

c. Prise en considération des intérêts passifs, des frais et d'autres déductions¹⁸

Art. 11

¹ Pour le calcul du montant maximum, les revenus peuvent être diminués des intérêts passifs y afférents et des frais liés à leur acquisition.

² En ce qui concerne les dividendes et les redevances de licences, le Département fédéral des finances peut prévoir des déductions forfaitaires.¹⁹

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.²⁰ Le Département fédéral des finances règle les modalités.²¹

¹⁷ Nouvelle teneur selon le ch. I de l'O du 9 mars 2001, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2001 (RO **2001** 1060).

¹⁸ Nouvelle teneur selon le ch. I de l'O du 7 déc. 1981 (RO **1981** 1996).

¹⁹ Nouvelle teneur selon le ch. I de l'O du 7 déc. 1981 (RO **1981** 1996).

²⁰ Nouvelle teneur de la phrase selon le ch. I de l'O du 9 mars 2001, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2001 (RO **2001** 1060).

²¹ Introduit par le ch. I de l'O du 7 déc. 1981 (RO **1981** 1996).

3. Réduction en cas d'imposition partielle

Art. 12²²

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.

III. Exercice du droit à l'imputation forfaitaire d'impôt

1. Demande

Art. 13

¹ L'imputation forfaitaire d'impôt n'est accordée que sur demande.

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.²³

³ Les revenus provenant de la fortune commerciale échus durant l'exercice commercial sont à regrouper dans la même demande.²⁴

2. Délais

Art. 14²⁵

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.

²² Nouvelle teneur selon le ch. I de l'O du 9 mars 2001, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2001 (RO 2001 1060).

²³ Nouvelle teneur selon le ch. I de l'O du 9 mars 2001, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2001 (RO 2001 1060).

²⁴ Introduit par le ch. I de l'O du 9 mars 2001, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2001 (RO 2001 1060).

²⁵ Nouvelle teneur selon le ch. I de l'O du 9 mars 2001, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2001 (RO 2001 1060).

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.

IV. Autorités et procédure

1. Autorités

Art. 15

L'exécution de l'imputation forfaitaire d'impôt incombe aux cantons. Ils désignent les offices qui sont compétents pour recevoir les demandes d'imputation forfaitaire d'impôt et statuer sur elles.

2. Procédure

a. Obligation du requérant

Art. 16

Celui qui demande l'imputation forfaitaire d'impôt doit renseigner en conscience l'office compétent sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour l'appréciation du droit à l'imputation forfaitaire d'impôt. L'art. 48 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé²⁶ (dénommée ci-après «loi sur l'impôt anticipé») est applicable par analogie.

b. Décision

Art. 17

¹ L'office compétent examine les demandes qui lui sont présentées. Il dispose à cet effet des mêmes pouvoirs que ceux qui sont attribués pour l'examen des demandes de remboursement de l'impôt fédéral anticipé (art. 50, al. 1 et 3, de la loi sur l'impôt anticipé²⁷).

² Si une demande est rejetée en tout ou en partie, la décision doit être brièvement motivée.

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).²⁸

²⁶ RS 642.21

²⁷ RS 642.21

²⁸ Introduit par le ch. I de l'O du 7 déc. 1981 (RO 1981 1996). Nouvelle teneur selon le ch. I de l'O du 9 mars 2001, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2001 (RO 2001 1060).

c. Réclamation et recours

Art. 18

Les décisions sur l'imputation forfaitaire d'impôt sont soumises aux mêmes moyens de droit que les décisions sur le remboursement par les cantons de l'impôt fédéral anticipé (art. 53 à 56 de la loi sur l'impôt anticipé²⁹).

d. Paiement ou compensation du montant de l'imputation forfaitaire d'impôt

Art. 19

¹ Le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt fixé par l'office compétent est soit versé en espèces soit compensé avec des impôts perçus par la Confédération, le canton ou la commune.

² Les cantons tiennent des registres spéciaux de l'imputation forfaitaire d'impôt.

3. Règlement de comptes entre la Confédération et les cantons

a. A la charge de la Confédération

Art. 20

¹ Sous réserve des al. 2 et 3, un tiers des montants de l'imputation forfaitaire d'impôt est à la charge de la Confédération.

² La Confédération en est déchargée si le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt, en vertu de l'art. 12, al. 1, est limité aux deux tiers des impôts perçus dans les Etats contractants.

³ Le montant de l'imputation forfaitaire d'impôt est entièrement à la charge de la Confédération si, en vertu de l'art. 12, al. 2, il est limité au tiers des impôts perçus dans les Etats contractants.

⁴ Les art. 57 et 58 de la loi sur l'impôt anticipé³⁰ sont applicables par analogie au règlement de comptes entre la Confédération et les cantons, ainsi qu'à l'obligation de restituer des versements ou des compensations accordés à tort (art. 19); l'art. 58, al. 1, 2 et 5, est applicable aussi bien aux montants d'imputation accordés à la charge de la Confédération qu'à ceux qui le sont à la charge d'un canton.

²⁹ RS 642.21

³⁰ RS 642.21

b. A la charge des cantons et communes

Art. 21

Il appartient aux cantons de répartir entre le canton et les communes la part des montants de l'imputation forfaitaire d'impôt qui, en vertu de l'art. 20, n'est pas à la charge de la Confédération.

4. Revision et rectification de décisions

Art. 22

La revision et la rectification des décisions sur l'imputation forfaitaire d'impôt se règlent d'après les art. 59 et 60 de la loi sur l'impôt anticipé³¹.

V. Dispositions pénales

Art. 23³²

¹ Celui qui, intentionnellement ou par négligence, à son propre avantage ou à celui d'un tiers, obtient une imputation forfaitaire d'impôt injustifiée est puni conformément à l'art. 61 de la loi sur l'impôt anticipé³³.

² Celui qui, sans remplir les conditions de l'al. 1,

- a. a, dans une demande d'imputation forfaitaire d'impôt, donné des indications inexactes ou celé des faits importants ou présenté des pièces justificatives inexactes sur des faits importants,
- b. a, en qualité de requérant, donné des renseignements inexacts,
- c. a fait valoir des droits qui ne lui appartiennent pas ou qui ont déjà été satisfaits,
- d. a rendu plus difficile, empêché ou rendu impossible l'exécution régulière d'un examen des livres ou d'autres contrôles officiels,

est puni conformément à l'art. 62 de la loi sur l'impôt anticipé.

³ Au surplus, les dispositions des art. 64 et 67 de la loi sur l'impôt anticipé sont applicables par analogie aux infractions.

³¹ RS 642.21

³² Nouvelle teneur selon le ch. I de l'ACF du 25 nov. 1974, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 1975 (RO 1974 1958).

³³ RS 642.21

VI. Dispositions finales

1. Exécution

Art. 24

¹ Le Département fédéral des finances édicte les dispositions de procédure nécessaires pour l'imputation forfaitaire d'impôt.

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.³⁴

2. Entrée en vigueur

Art. 25

¹ La présente ordonnance entre en vigueur le 1^{er} septembre 1967.

² Elle est applicable aux revenus qui sont échus après le 31 décembre 1966, sauf le cas où une convention prévoit expressément le dégrèvement (art. 1) pour des revenus échus postérieurement à cette date.

³ ...³⁵

Disposition finale de la modification du 7 décembre 1981³⁶

Dispositions finales de la modification du 9 mars 2001³⁷

II

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.

³⁴ Nouvelle teneur selon le ch. I de l'O du 9 mars 2001, en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2001 (RO 2001 1060).

³⁵ Abrogé par l'art. 12 de l'O du 7 fév. 1973 relative à la convention germano-suisse de double imposition [RO 1973 294].

³⁶ RO 1981 1996. Abrogée par le ch. IV 16 de l'O du 22 août 2007 relative à la mise à jour formelle du droit fédéral, avec effet au 1^{er} janv. 2008 (RO 2007 4477).

³⁷ RO 2001 1060

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.

Dispositions transitoires de la modification du 15 octobre 2008³⁸

La présente modification s'applique aux revenus échus après le 31 décembre 2008.

³⁸ RO 2008 5073