



Notice sur l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source

1. Quel est l'objet de l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source?

De nombreux États prélèvent des **impôts à la source** sur les revenus de capitaux. Si ces revenus sont soumis en outre à un impôt dans l'État de résidence du destinataire, ce qui est généralement le cas, une double imposition internationale peut se produire. Les conventions contre les doubles impositions que la Suisse a conclues avec plusieurs États éliminent la double imposition des **dividendes, intérêts et redevances de licences** (et, dans certains cas aussi, des **revenus de prestations de service** et des **rentes**) en permettant aux destinataires résidant en Suisse de demander un dégrèvement des impôts suisses, en compensation des impôts non récupérables perçus par ces autres États¹.

Le dégrèvement se fait dans le cadre d'une imputation des impôts étrangers prélevés à la source selon les dispositions de l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 août 1967 relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source (OII)². Une révision partielle de cette ordonnance est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Sous certaines conditions, la Suisse impute partiellement ou totalement aux destinataires suisses de revenus les impôts que les **États contractants cités** dans l'**ordonnance 1** du DFF du 4 décembre 2019 (entrée en vigueur le 1^{er} février 2020) relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source³ et rattachée à l'ordonnance du Conseil fédéral prélèvent effectivement au cours d'une année sur ces revenus et qu'ils ne sont pas tenus de rembourser conformément à la convention.

(Un exemple de calcul de l'imputation de l'impôt étranger prélevé à la source figure en annexe à la présente notice. La répartition du montant de l'imputation entre la Confédération et les cantons selon l'art. 20 OII y est également présentée.)

2. Pour quels revenus peut-on prétendre à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source?

L'imputation des impôts étrangers prélevés à la source peut être demandée pour les **dividendes, intérêts, redevances de licences, revenus de prestations de service et rentes** qui sont **effectivement soumis à un impôt** aux taux fixés dans la convention contre les doubles impositions applicable (voir ordonnance 1) dans les **États contractants** desquels ils proviennent et pour lesquels un dégrèvement des impôts suisses par une imputation des impôts étrangers est prévu dans la convention.

3. Qui a droit à l'imputation des impôts étrangers prélevés à la source?

Ont droit à l'imputation des impôts étrangers prélevés à la source toutes les **personnes physiques et morales** qui sont domiciliées en Suisse au sens des conventions contre les doubles impositions conclues avec les États contractants cités dans l'ordonnance 1 et qui sont assujetties aux impôts suisses

sur le revenu et le bénéfice pour les rendements provenant de l'étranger.

Lorsque le bénéficiaire des revenus est une **société en nom collectif ou en commandite**, le droit à l'imputation des impôts étrangers prélevés à la source appartient à la société.

Un **établissement stable suisse** d'une entreprise étrangère peut également demander l'imputation des impôts étrangers qui sont prélevés à la source sur les revenus provenant d'un État tiers et qui ne sont pas récupérables, s'il existe des conventions contre les doubles impositions entre la Suisse et l'État de résidence de l'entreprise, d'une part, et entre chacun de ces deux États et l'État tiers duquel proviennent les revenus, d'autre part.

Celui qui prétend à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source doit déclarer le montant brut des revenus étrangers indiqués dans la demande (c'est-à-dire sans déduction de l'impôt prélevé dans l'État de la source). Des dispositions particulières (art. 3, al. 2 OII) sont applicables aux entreprises astreintes à tenir des livres.

4. Dans quels cas l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source est-elle exclue?

L'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source ne peut pas être demandée si l'une des conditions mentionnées aux chiffres 2 et 3 n'est pas satisfaite. Elle est exclue en particulier:

- pour les revenus qui **ne sont soumis à aucun impôt dans l'État de la source** ou pour lesquels un éventuel impôt à la source est récupérable en totalité;
- pour les revenus qui **ne sont soumis à aucun impôt sur le revenu ou sur le bénéfice en Suisse**, que l'on soit en présence
 - d'un bénéficiaire jouissant d'une exonération générale des impôts suisses sur le revenu,
 - d'un bénéficiaire qui n'acquiesce aucun impôt suisse sur le revenu, parce que son revenu n'atteint pas les montants minimum imposables, ou
 - de revenus qui ne sont pas imposés d'après le droit interne (par ex. les dividendes de filiales pour lesquels une réduction pour participations est accordée);
- 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 (voir art. 14, al. 5, LIFD et art. 6, al. 7, LHID);
- pour les contribuables qui utilisent la convention contre les doubles impositions de manière abusive ou qui ne remplissent pas les conditions pour prétendre à un avantage de la convention. Une exception subsiste toutefois pour certaines personnes physiques et sociétés qui, en vertu de la convention germano-suisse contre les doubles impositions, ne peuvent pas demander le dégrèvement de l'impôt à la source allemand et à qui l'imputation des impôts étrangers prélevés à la source est quand même accordée⁴;
- lorsque les impôts étrangers non récupérables n'excèdent pas un montant dit **insignifiant** de 100 francs.

Les contribuables qui, pour un des motifs indiqués ci-dessus, ne peuvent pas prétendre à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source ou qui ne veulent pas y prétendre peuvent demander que le montant brut des revenus soit réduit des

¹ Seule la Convention du 30 septembre 1954 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu prévoit encore une réglementation différente. Elle s'applique à dix États (Antigua-et-Barbuda, Barbade, Belize, Dominique, Gambie, Grenade, Malawi, Saint-Kitts-et-Nevis, Sainte-Lucie, Saint-Vincent-et-les-Grenadines) et à trois territoires (Anguilla, Îles Vierges britanniques, Montserrat), mais pas à la Grande-Bretagne.

² RS 672.201

³ RS 672.201.1

⁴ Voir ordonnance 2 du DFF du 12 février 1973 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (RS 672.201.3)

impôts qui ont été perçus dans les États contractants conformément à la convention applicable (imposition au net).

5. Montant imputable des impôts étrangers prélevés à la source - Principe

Les impôts étrangers prélevés à la source sont imputés en totalité s'ils ne dépassent pas le **montant maximum** ou l'impôt total dû sur le revenu ou le bénéfice.

Le **montant maximum** vise à garantir que les contribuables domiciliés en Suisse qui réalisent des revenus provenant de l'étranger grevés d'un impôt à la source ne puissent pas imputer sur l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice dû en Suisse un montant plus élevé que le montant de l'impôt suisse dû sur les revenus correspondants. Par «impôt suisse», on entend d'une manière générale les impôts prélevés par la Confédération, les cantons, les communes et les paroisses (pour les personnes morales uniquement). Aucune réduction de l'imputation d'impôts n'est donc effectuée pour une personne domiciliée en Suisse qui n'est pas soumise à l'imposition intégrale en Suisse auprès de toutes les autorités fiscales qui la concernent. Dans pareil cas toutefois, le **montant maximum réduit** (voir ch. 7 ci-après) limite la possibilité d'imputation.

6. Comment est déterminé le montant de l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source?

Le montant de l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source correspond, dans la limite ci-après, à la somme des impôts étrangers qui ont été prélevés à la source au cours d'une année civile (année d'échéance) dans les États contractants sur les dividendes, intérêts, redevances de licences, revenus de prestations de service et rentes conformément à la convention contre les doubles impositions applicable et qui ne peuvent pas être récupérés selon la convention. Cependant, si les impôts suisses qui grèvent les revenus imposés dans les États contractants sont inférieurs à cette somme, seul le montant le plus bas (**montant maximum**, voir ch. 7 ci-après) est remboursé.

7. Comment est calculé le montant maximum?

Les explications suivantes se rapportent aux revenus échus après le 31 décembre 2019.

a) Calcul pour les personnes physiques

Le montant maximum est calculé sur la base des taux d'imposition qui sont appliqués pour calculer les impôts sur le revenu dus pour l'année d'échéance. Le montant maximum est calculé séparément pour les impôts de la Confédération, d'une part, et pour les impôts des cantons et des communes, d'autre part. Il ne doit toutefois pas dépasser le montant des impôts suisses sur le revenu dus pour l'année d'échéance. Les taux additionnels pour les impôts ecclésiastiques ne sont pas pris en considération. Les cantons peuvent prévoir leurs propres tarifs pour calculer le montant maximum.

Les intérêts passifs échus au cours de la même année, les autres dépenses et les déductions fiscales qui sont directement ou indirectement liés à l'acquisition des revenus doivent être déduits proportionnellement des revenus bruts déclarés (voir explications suivantes à la let. c).

Pour les revenus de la fortune commerciale, le montant maximum est calculé comme pour les personnes morales, sans toutefois tenir compte des impôts ecclésiastiques.

b) Calcul pour les personnes morales

Le calcul du montant maximum se fonde sur les impôts de la Confédération, des cantons, des communes et des paroisses qui sont calculés sur le bénéfice de l'année d'échéance. Le montant maximum est calculé séparément pour les impôts de la Confédération, d'une part, et pour les impôts des cantons, des communes et des paroisses, d'autre part.

La fraction de l'impôt sur le bénéfice afférente aux revenus étrangers est déterminée suivant le rapport entre les revenus comptabilisés et le bénéfice net total de la même période fiscale, après déduction des intérêts passifs qui y sont impu-

tables, des autres dépenses et des déductions fiscales (voir explications suivantes à la let. c). Le montant maximum correspond à la somme des fractions ainsi calculées des impôts sur le bénéfice de la Confédération, du canton, de la commune et de la paroisse. La somme des fractions ne peut toutefois pas dépasser les impôts effectivement dus.

c) Prise en considération des intérêts passifs, des autres dépenses et des déductions fiscales

Les impôts suisses étant prélevés sur le revenu net (personnes physiques) ou le bénéfice net (personnes morales), les revenus étrangers sont diminués des intérêts passifs, des autres dépenses et des déductions fiscales qui y sont afférents.

On admet que les intérêts passifs et les autres dépenses s'élèvent à 50 % pour les redevances de licences qui ne sont pas imposées selon les art. 8a et 24b LHID et pour les revenus de prestations de service, et que les autres dépenses s'élèvent à 5 % des recettes brutes pour les dividendes et intérêts, le contribuable ayant toutefois la possibilité de prouver que les dépenses effectives sont notablement supérieures ou inférieures.

8. Comment obtenir une imputation des impôts étrangers prélevés à la source?

La demande doit être déposée selon les prescriptions de l'autorité fiscale du canton dans lequel le requérant résidait à la fin de la période fiscale durant laquelle les revenus sont échus. Les revenus soumis à une imposition réduite doivent y être indiqués séparément. Une demande individuelle doit être déposée pour chaque année.

- a. L'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source n'est accordée que sur demande; celle-ci doit être faite:
 - pour les **dividendes** et **intérêts**: au moyen de la formule «Imputation d'impôts étrangers prélevés à la source - feuille complémentaire à l'état des titres» (formule **DA-1** pour les personnes physiques, formule **DA-2** pour les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée, les coopératives, les sociétés en nom collectif et en commandite, les établissements stables suisses d'entreprises étrangères et les associations et fondations);
 - pour les **redevances de licences**: au moyen de la formule **DA-3** pour tous les requérants.

Les demandes d'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source 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 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**.

- b. Les placements de capitaux et 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** doivent être indiqués de manière complète et exacte dans la demande. Les revenus doivent être groupés par pays de provenance; en outre, le montant brut des revenus et le montant de l'impôt étranger qui ne peut pas être récupéré doivent être mentionnés. Les revenus pour lesquels le contribuable ne peut pas prétendre à une imputation des impôts étrangers prélevés à la source (voir ch. 4 ci-dessus) ne doivent pas être portés dans la feuille complémentaire, mais dans l'état des titres ordinaire.
- c. Les revenus de la fortune commerciale échus au cours du même exercice commercial doivent être regroupés dans 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, qu'il doit motiver s'il ne donne pas pleinement suite à la demande. Le montant de l'imputation des impôts étrangers prélevés à la source 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 de l'impôt anticipé.

9. Comment le montant de l'imputation des impôts étrangers prélevés à la source est-il payé?

Le montant de l'imputation des impôts étrangers prélevés à la source est payé selon la pratique cantonale, soit par imputation sur les impôts suisses, soit en espèces.

10. Renseignements, formules, textes légaux

De plus amples renseignements concernant l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source peuvent être obtenus auprès des administrations fiscales cantonales et de l'Administration fédérale des contributions, à Berne. Les formules de demande d'imputation des impôts étrangers prélevés à la source (voir ch. 8a ci-dessus) peuvent être obtenues auprès des administrations fiscales cantonales.

Les conventions contre les doubles impositions conclues avec les États cités dans l'ordonnance 1, un aperçu des effets de la convention et les formules de dégrèvement ou de demande de remboursement des impôts étrangers prélevés à la source peuvent être consultés ou obtenus sur Internet: www.estv.admin.ch → Droit fiscal international → Pays.

Les documents suivants peuvent être consultés directement sur Internet:

- Ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source, état le 1^{er} janvier 2020 www.admin.ch/ch/f/rs/c672_201.html
- Ordonnance 1 du DFF du 4 décembre 2019 relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source 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 contre les doubles impositions www.admin.ch/ch/f/rs/0.67.html

Annexe: exemple de calcul pour les personnes physiques (y c. répartition entre la Confédération et le canton)

État de fait

K, une personne physique, est assujetti de manière illimitée à l'impôt en Suisse. Il détient 1000 actions ordinaires d'une société de capitaux des Pays-Bas. L'année X, K reçoit un dividende brut de CHF 2410.00. Au 31.12.X, ses actions ont une valeur fiscale de CHF 79 300.00. Selon la CDI conclue avec les Pays-Bas, le montant de l'impôt sur les dividendes des Pays-Bas qui n'est pas récupérable s'élève à 15 %. Les taux de l'impôt suisse sur le revenu pour l'année X s'élèvent à 5 % pour la Confédération, à 5 % pour le canton et à 8 % pour la commune. L'année X, K paie des intérêts passifs d'un montant de CHF 15 000.00 et détient des actifs d'un total de CHF 860 000.00 au 31.12.X. En outre, cette même année, K paie des frais de gestion de fortune d'un montant de CHF 1600, et le rendement total de ses titres s'élève à CHF 15 500.

Solution

Calcul de l'impôt résiduel

Le montant de l'impôt prélevé à la source par les Pays-Bas et qui n'est pas récupérable s'élève à 15 % de CHF 2410.00, soit un impôt résiduel de CHF 361.50.

Calcul du montant maximum

Revenu brut des dividendes	CHF	2410.00
./. part des intérêts passifs*	CHF	1383.15
./. part des frais de gestion de fortune**	CHF	248.75
= revenu net	CHF	778.10
Charge fiscale en Suisse (18 % de CHF 778.10)	CHF	140.10

Le montant maximum visé aux art. 9 et 11 de l'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source s'élève donc à CHF 140.10.

* Déduction des intérêts passifs du revenu brut, étant donné qu'en Suisse c'est le revenu net qui est imposé. Les intérêts passifs sont répartis selon le rapport entre la valeur fiscale des actions de la société de capitaux des Pays-Bas et le total des actifs. ($15\,000 \times 79\,300 \div 860\,000 = 1383.15$)

** Déduction des frais de gestion de fortune du revenu brut, étant donné qu'en Suisse, c'est le revenu net qui est imposé. Les frais de gestion de fortune sont répartis selon le rapport entre le rendement des papiers-valeurs étrangers et le rendement total des titres ($1600 \times 2410 \div 15\,500 = 248.75$)

Montant de l'imputation et répartition effective du montant entre la Confédération et le canton (y c. commune) selon les taux applicables

- Le montant d'impôt grevant le revenu net de K de CHF 778.10 s'élève à CHF 140.10 selon les taux d'impôt applicables de la Confédération (5 %) et du canton et de la commune (13 %). Avant l'imputation d'impôts, la Confédération prélève CHF 39.00 de ce montant et le canton et la commune, CHF 101.10.
- La part du taux d'imposition de la Confédération au taux total d'imposition est de 27,8 % et celle du taux d'imposition du canton et de la commune est de 72,2 %. Ce rapport doit toutefois être corrigé de la part du canton au produit de l'impôt fédéral direct de 21,2 %. L'impôt résiduel imputable doit ensuite être réparti entre la Confédération et le canton (y c. la commune) selon ce rapport.
- L'impôt résiduel de CHF 361.50 est donc imputé à hauteur de 21,88 % sur l'impôt fédéral et à hauteur de 78,12 % sur l'impôt cantonal et communal.
- Étant donné que le montant maximum est inférieur à l'impôt résiduel aussi bien au niveau fédéral qu'au niveau cantonal et communal, le montant de l'imputation s'élève à CHF 140.10. Sur ce montant, le canton peut porter CHF 30.75 à la charge de la Confédération.

(Cette répartition est récapitulée dans le tableau ci-après.)

	Total	Confédération	Canton
Situation de départ montant maximum (répartition effective selon les taux applicables)	$778.10 \times 5 \%$ $+ 778.10 \times 13 \%$ $= \text{CHF } 140.10$	($\approx 27,8 \%$) CHF 39.00	($\approx 72,2 \%$) CHF 101.10
a) Montant maximum moins la part du canton de 8.25 (39.00 x 21,2 %)	= CHF 140.10	CHF 30.75	CHF 109.35
b) Impôt résiduel (répartition en pour-cent selon montant maximum en a))	$2410 \times 15 \%$ $= \text{CHF } 361.50$	($\approx 21,88 \%$) CHF 79.13	($\approx 78,12 \%$) CHF 282.37
Montant de l'imputation = le plus faible entre a) et b)	CHF 140.10	CHF 30.75	CHF 109.35