



## Impôt fédéral direct

Berne, le 24 juillet 2018

### Circulaire no 44

## *Imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct*

### Table des matières

|              |   |          |
|--------------|---|----------|
| <b>1</b>     | <b>Généralités .....</b>  | <b>2</b> |
| <b>2</b>     | <b>Conditions subjectives de l'imposition selon la dépense .....</b>            | <b>2</b> |
| <b>2.1</b>   | <b>Bases légales .....</b>  | <b>2</b> |
| <b>2.2</b>   | <b>Absence de nationalité suisse .....</b>                                      | <b>2</b> |
| <b>2.3</b>   | <b>Etablissement en Suisse sans activité lucrative .....</b>                    | <b>3</b> |
| <b>2.4</b>   | <b>Nécessité de remplir l'ensemble des conditions pour les deux époux .....</b> | <b>3</b> |
| <b>2.5</b>   | <b>Naissance du droit à l'imposition d'après la dépense .....</b>               | <b>3</b> |
| <b>3</b>     | <b>Conditions objectives de l'imposition d'après la dépense .....</b>           | <b>4</b> |
| <b>3.1</b>   | <b>Base légale .....</b>  | <b>4</b> |
| <b>3.2</b>   | <b>Dépense universelle .....</b>  | <b>4</b> |
| <b>3.3</b>   | <b>Seuils et calcul de contrôle .....</b>                                       | <b>5</b> |
| <b>3.3.1</b> | <b>Article 14, alinéa 3, lettre a LIFD .....</b>                                | <b>5</b> |
| <b>3.3.2</b> | <b>Article 14, alinéa 3, lettre b LIFD .....</b>                                | <b>5</b> |
| <b>3.3.3</b> | <b>Article 14, alinéa 3, lettre c LIFD .....</b>                                | <b>5</b> |
| <b>3.3.4</b> | <b>Article 14, alinéa 3, lettre d LIFD (calcul de contrôle) .....</b>           | <b>5</b> |
| <b>4</b>     | <b>Déductions sociales; barèmes applicable; calcul du taux .....</b>            | <b>7</b> |
| <b>5</b>     | <b>Procédure de l'imposition d'après la dépense .....</b>                       | <b>7</b> |
| <b>5.1</b>   | <b>Procédure ordinaire d'imposition d'après la dépense .....</b>                | <b>7</b> |
| <b>5.2</b>   | <b>Procédure dite modifiée d'imposition d'après la dépense .....</b>            | <b>8</b> |
| <b>6</b>     | <b>Divers .....</b>   | <b>8</b> |
| <b>7</b>     | <b>Entrée en vigueur et disposition transitoire .....</b>                       | <b>8</b> |

## **1 Généralités**

Le 29 juin 2011, le Conseil fédéral a soumis au Parlement fédéral un Message relatif à la loi sur l'imposition d'après la dépense (ci-après: Message; FF 2011 5605, disponible sous le lien suivant : <https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2011/5605.pdf>).

Les chambres fédérales ont adopté, le 28 septembre 2012, la loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense (FF 2012 7637) modifiant les dispositions topiques de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) ainsi que de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes. Le délai référendaire a expiré le 17 janvier 2013 sans avoir été utilisé et la modification de la LIFD est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2016.

Outre l'adaptation des dispositions légales précitées, cette modification législative a également nécessité l'abrogation de l'ordonnance du 15 mars 1993 sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct et son remplacement par une nouvelle ordonnance du 20 février 2013 sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct (ci-après: ordonnance sur l'imposition d'après la dépense; RS 642.123), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2016.

## **2 Conditions subjectives de l'imposition selon la dépense**

### **2.1 Bases légales**

L'article 14, alinéa 1 LIFD dans sa version du 28 septembre 2012 stipule ce qui suit:

Les personnes physiques ont le droit d'être imposées d'après la dépense au lieu de verser l'impôt sur le revenu si elles remplissent les conditions suivantes:

- a. ne pas avoir la nationalité suisse;
- b. être assujetties à titre illimité pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans;
- c. ne pas exercer d'activité lucrative en Suisse.

Les époux vivant en ménage commun doivent remplir l'un et l'autre l'ensemble des conditions de l'article 14, alinéa 1 LIFD (cf. art. 14, al. 2 LIFD).

Conformément à l'article 205d LIFD, pour les personnes physiques déjà imposées d'après la dépense au 1<sup>er</sup> janvier 2016, l'ancien droit, c'est-à-dire l'article 14 LIFD dans sa teneur du 14 décembre 1990, continue de s'appliquer durant cinq ans, à savoir jusqu'au 31 décembre 2020.

Dès le 1<sup>er</sup> janvier 2021, plus aucune exception à l'article 14 LIFD dans sa teneur du 28 septembre 2012 ne peut intervenir.

### **2.2 Absence de nationalité suisse**

Seuls les ressortissants étrangers peuvent demander l'imposition selon la dépense.

Les ressortissants suisses qui possèdent en sus la nationalité d'un autre Etat ne sont pas considérés comme des étrangers de sorte qu'ils ne remplissent pas les conditions pour obtenir une imposition d'après la dépense.

Le droit à l'imposition d'après la dépense cesse lorsque le contribuable concerné acquiert la nationalité suisse. Dans ce cas, il doit acquitter l'impôt ordinaire sur le revenu pour l'ensemble de

la période fiscale durant laquelle il a obtenu la nationalité suisse.

Les époux vivant en ménage commun ne peuvent prétendre à l'imposition d'après la dépense si l'un d'eux possède la nationalité suisse (cf. à ce sujet le Message, page 5618, ad art. 14, al. 2 LIFD).

### **2.3 Etablissement en Suisse sans activité lucrative**

Les personnes de nationalité étrangère qui, pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, prennent domicile ou séjournent en Suisse au regard du droit fiscal, conformément à l'article 3 LIFD, sans y exercer d'activité lucrative, peuvent payer un impôt calculé sur la dépense en lieu et place de l'impôt sur le revenu.

La personne qui était précédemment imposée d'après la dépense lors de son départ de Suisse et qui retourne en Suisse peut à nouveau être imposée selon la dépense, indépendamment du délai de dix ans précité.

Exerce une activité lucrative qui exclut le droit à l'imposition d'après la dépense, la personne qui pratique en Suisse une profession principale ou accessoire de quelque genre que ce soit et en retire, en Suisse ou à l'étranger, des revenus. C'est en particulier le cas des artistes, des scientifiques, des inventeurs, des sportifs et des membres de conseils d'administration qui exercent *personnellement* une activité lucrative en Suisse. En pareils cas, il n'y a pas de droit à l'imposition d'après la dépense; c'est au contraire l'impôt ordinaire sur le revenu qui doit être acquitté.

Les diplomates, les fonctionnaires consulaires et ceux des organisations internationales qui étaient domiciliés ou en séjour en Suisse et y restent après leur départ à la retraite ne peuvent prétendre à l'imposition d'après la dépense, dans la mesure où il ne s'agit pas d'un premier assujettissement, respectivement d'un retour après une absence de dix ans au moins, au sens de l'article 14, al. 1, let. b LIFD, et ce même si les revenus qu'ils ont tirés de leur activité lucrative en Suisse n'étaient pas soumis à l'impôt fédéral direct en vertu des traités de droit international public.

### **2.4 Nécessité de remplir l'ensemble des conditions pour les deux époux**

Les époux vivant en ménage commun doivent remplir l'un et l'autre les conditions de l'article 14, alinéa 1 LIFD.

Le fait que l'un des deux époux vivant en ménage commun ait ou acquiert la nationalité suisse; le fait que l'un d'eux ait ou débute une activité lucrative en Suisse; entraîne la perte, pour les deux époux, du droit à l'imposition d'après la dépense. Dans ce cas, ils doivent acquitter l'impôt ordinaire sur le revenu pour l'ensemble de la période fiscale.

### **2.5 Naissance du droit à l'imposition d'après la dépense**

Le droit à l'imposition d'après la dépense prend naissance dès que les conditions de l'article 14, alinéa 1 LIFD sont remplies au début de l'assujettissement à l'impôt. Ceci vaut tant pour les personnes qui sont domiciliées en Suisse que pour celles qui y séjournent (cf. art. 8 LIFD). La durée du séjour précédant la période fiscale compte pour le calcul du délai. De même, les séjours en plusieurs lieux sont additionnés et une absence momentanée du pays n'est pas considérée comme une interruption du séjour (cf. art. 3, al. 3 LIFD).

Le contribuable qui renonce à l'imposition d'après la dépense pour être imposé à l'impôt ordinaire ne peut plus, en règle générale, être imposé à nouveau à l'imposition d'après la dépense.

### 3 Conditions objectives de l'imposition d'après la dépense

#### 3.1 Base légale

Conformément à l'article 14, alinéa 3 LIFD, l'impôt est calculé sur la base des dépenses annuelles du contribuable et des personnes dont il a la charge supportées durant la période de calcul en Suisse et à l'étranger pour assurer leur train de vie, mais au minimum d'après le plus élevé des montants suivants:

- a. 400'000 francs;
- b. pour les contribuables chefs de ménage: sept fois le loyer annuel ou la valeur locative au sens de l'art. 21, alinéa 1, lettre b LIFD;
- c. pour les autres contribuables: trois fois le prix de la pension annuelle pour le logement et la nourriture au lieu du domicile au sens de l'article 3 LIFD;
- d. la somme des éléments bruts suivants:
  1. les revenus provenant de la fortune immobilière sise en Suisse,
  2. les revenus provenant des objets mobiliers se trouvant en Suisse,
  3. les revenus des capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier,
  4. les revenus provenant de droits d'auteur, de brevets et de droits analogues exploités en Suisse,
  5. les retraites, rentes et pensions de sources suisses,
  6. les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention contre les doubles impositions conclue par la Suisse.

#### 3.2 Dépense universelle

L'impôt sur la dépense est calculé en premier lieu en fonction des frais annuels, en Suisse et à l'étranger, occasionnés, pendant la période de calcul, par le train de vie du contribuable et des personnes à sa charge vivant en Suisse et à l'étranger (principe de la dépense universelle). Les frais extraordinaires et non périodiques, par exemple une donation d'une partie conséquente de la fortune du contribuable, ne seront en règle générale pas considérés comme des frais d'entretien du contribuable ou de sa famille.

Font notamment partie des frais afférents au train de vie du contribuable (cf. à ce sujet, Message, p. 5619, ad art. 14, al. 3 LIFD):

- les frais de nourriture et d'habillement;
- les frais de logement, y compris les frais de chauffage, de nettoyage, d'entretien de jardins, etc.;
- les impôts et les contributions versées aux assurances sociales;
- les charges totales pour le personnel (prestations en espèces et en nature) attaché au service du contribuable;
- les contributions d'entretien et les pensions alimentaires;
- les dépenses pour la formation, y compris les frais de scolarité des enfants à l'étranger, les loisirs, le sport, etc.;
- les dépenses pour les voyages, les vacances, les activités sportives et autres divertissements, les cures, etc.;
- les frais d'entretien d'animaux domestiques coûteux (chevaux de selle, etc.);
- les frais d'entretien et d'utilisation d'automobiles, de bateaux à moteur, de yachts, d'avions, etc.

Font aussi partie de la dépense imposable les frais afférents au train de vie que paient de leurs deniers le conjoint et les enfants sous autorité parentale du contribuable (cf. art. 9 LIFD).

Le montant de la dépense universelle ainsi arrêté correspondra au montant soumis à l'impôt selon le barème ordinaire, sauf si le montant ainsi calculé est inférieur à l'un des montants ressortant de l'article 14, alinéa 3, lettres a à d LIFD.

Pour chaque période fiscale, on déterminera le montant imposable. Aucune déduction n'est admise sur le montant imposable (frais afférents au train de vie ou multiple du loyer ou de la valeur locative ou du prix de pension). Le montant ainsi déterminé sert de base de calcul à moins que le calcul de contrôle qui est présenté au chiffre suivant ne conduise à un montant d'impôt plus élevé.

### **3.3 Seuils et calcul de contrôle**

Le plus élevé des montants faisant l'objet des lettres a à d de l'article 14, alinéa 3 LIFD sera pris en compte comme détermination de l'assiette fiscale du contribuable si ce montant est supérieur à la dépense universelle arrêtée selon le chiffre 3.2 ci-dessus.

#### **3.3.1 Article 14, alinéa 3, lettre a LIFD**

La dépense universelle selon le chiffre 3.2 ci-dessus ne peut être fixée en deçà de CHF 400'000.-.

Conformément à l'article 14, alinéa 6 LIFD, le Département fédéral des finances adapte chaque année ce montant en fonction de l'indice suisse des prix à la consommation.

#### **3.3.2 Article 14, alinéa 3, lettre b LIFD**

Pour les contribuables ayant leur propre ménage, la somme des dépenses annuelles effectives afférentes au train de vie doit représenter au moins le septuple du montant du loyer du logement du contribuable ou de la valeur locative du logement qu'il occupe et dont il est propriétaire. A ce sujet, on observera ce qui suit:

Par loyer annuel, on entend le loyer effectivement payé pour une année entière, sans les frais de chauffage. Si le logement loué ou la maison louée appartient à une personne physique ou morale proche du contribuable, on mettra en compte le montant qu'un tiers indépendant devrait payer. Si le contribuable dispose de plusieurs immeubles en Suisse, on se fondera sur le montant du loyer ou de la valeur locative le plus élevé. On tiendra aussi compte du loyer ou de la valeur locative des autres immeubles du contribuable pour fixer le montant de la dépense afférente au train de vie.

#### **3.3.3 Article 14, alinéa 3, lettre c LIFD**

Pour les autres contribuables, qui n'ont pas leur propre ménage, la somme des dépenses annuelles effectives afférentes au train de vie doit représenter au moins le triple du prix annuel de la pension pour le logement et la nourriture. Comme prix de pension annuel, on prendra en compte le total des dépenses pour le logement et la nourriture dans les hôtels, pensions et autres établissements analogues, y compris les dépenses pour les boissons, le chauffage, le service, etc.

#### **3.3.4 Article 14, alinéa 3, lettre d LIFD (calcul de contrôle)**

Seront pris en compte la somme des éléments bruts suivants :

Parmi les revenus de source suisse:

- les revenus provenant de la fortune immobilière sise en Suisse;
- les revenus provenant des objets mobiliers se trouvant en Suisse;

- les revenus des capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier;
- les revenus provenant de droits d'auteur, de brevets et d'autres droits semblables exploités en Suisse;
- les retraites, rentes et pensions de source suisse.

Entrent en ligne de compte au titre de *revenus des capitaux mobiliers placés en Suisse*, les revenus de la personne imposée d'après la dépense qui sont de source suisse. Par revenus de source suisse, il faut comprendre :

- en cas de droits de créance, le domicile ou le siège du débiteur se trouve en Suisse ;
- en cas de droits de participation: le lieu du siège de la société de capitaux ou de la société coopérative à laquelle participe le contribuable imposé d'après la dépense se situe en Suisse.

Le lieu, en Suisse ou à l'étranger, où sont conservés ces droits de participation ou de créance, de même que la devise dans laquelle ils sont libellés ne sont pas déterminants.

Parmi les revenus de source étrangère:

les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention conclue par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions.

A ce sujet, on notera ce qui suit:

Pour les revenus de source étrangère à prendre en compte, il suffit que des impôts de l'Etat d'origine (aussi bien ceux qui ont été prélevés à la source que ceux qui sont prélevés en procédure ordinaire) tombent totalement ou partiellement en vertu de la convention. Ceci vaut également en cas d'assujettissement limité à l'impôt, lorsque l'Etat étranger renonce, par exemple, à imposer une pension de retraite au cours de la procédure de taxation en vertu d'une convention passée avec la Suisse.

A côté des dividendes, des intérêts et des redevances de licences, les revenus pour lesquels le contribuable peut obtenir le dégrèvement, l'imputation ou le remboursement total ou partiel des impôts étrangers sont les revenus du travail, les pensions et les rentes ayant leur source dans tous les Etats avec lesquels la Suisse a conclu une convention en vue d'éviter les doubles impositions. Par montant brut de ces revenus, il faut comprendre le revenu diminué de la part non remboursable de l'impôt étranger; les conventions avec l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, la France, l'Italie, la Norvège, le Canada et les USA prévoient des règles particulières.

Par redevances de licences (« royalties »), on entend les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de droits d'auteur sur des ouvrages littéraires, artistiques ou scientifiques (y compris les films cinématographiques, les films et les enregistrements pour la radio et la télévision), pour l'exploitation de brevets, de marques, de dessins ou de modèles, de plans, de formules ou de procédés et les sommes versées pour utiliser (ou pour le droit d'utiliser) des équipements artisanaux, commerciaux ou scientifiques ou pour diffuser (ou pour le droit de diffuser) un savoir-faire artisanal, commercial ou scientifique.

Conformément à l'article 1 de l'ordonnance du 20 février 2013 sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct, seules les déductions suivantes sont admises dans le cadre du calcul de l'impôt visé à l'article 14, alinéa 3, lettre d LIFD:

- les frais d'entretien prévus dans l'ordonnance du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (Ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles ; RS 642.116);
- les frais usuels d'administration des capitaux mobiliers, pour autant que leur rendement soit imposé.

Toutes les autres charges, en particulier les intérêts passifs, les rentes et les charges durables ne peuvent être déduites.

## **4 Déductions sociales; barèmes applicable; calcul du taux**

Conformément à l'article 14, alinéa 4 LIFD, l'impôt est perçu d'après le barème de l'impôt ordinaire (cf. art. 36 LIFD). La réduction prévue à l'article 36, alinéa 2<sup>bis</sup>, 2<sup>ème</sup> phrase LIFD, n'est pas applicable.

Les déductions sociales (cf. art. 35 LIFD) sont exclues en cas d'imposition d'après la dépense, conformément à l'article 2 de l'ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct dans sa teneur du 20 février 2013.

En dérogation à l'article 7, alinéa 1 LIFD, le revenu du contribuable qui n'entre pas dans le champ d'application de l'article 14, alinéa 3, lettre d LIFD n'est pas pris en compte pour la fixation du taux.

## **5 Procédure de l'imposition d'après la dépense**

### **5.1 Procédure ordinaire d'imposition d'après la dépense**

Le contribuable qui entend bénéficier de l'imposition d'après la dépense doit remettre la déclaration fiscale prévue à cet effet, et faire la preuve qu'il remplit les conditions requises.

Avant toute taxation en vue de l'imposition d'après la dépense, l'autorité de taxation s'assurera que le contribuable remplit les conditions requises et pour ce faire, qu'il a fourni toutes les indications et les preuves exigées de lui. Il appartient au contribuable de transmettre spontanément et immédiatement à l'autorité fiscale compétente tout élément factuel susceptible d'impacter le droit ou les conditions d'application de l'imposition selon la dépense.

Le droit à l'imputation ou au remboursement de l'impôt anticipé se fonde sur les dispositions de l'ordonnance sur l'impôt anticipé du 19 décembre 1966 (OIA ; RS 642.211).

Les contribuables qui acquittent l'impôt d'après la dépense peuvent en principe prétendre aux avantages des conventions de double imposition conclues par la Suisse, en particulier aux dégrèvements des impôts à la source étrangers prévus par ces conventions. Avec la déclaration fiscale, ils indiqueront si, et le cas échéant dans quelle mesure, ils ont demandé ou entendent demander à bénéficier de ces avantages. Le contribuable ne peut bénéficier des avantages de la convention que pour les revenus échus pendant la période où il est assujéti en Suisse de manière illimitée. En outre, il existe des conditions particulières dans les conventions avec l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, l'Italie, la Norvège, le Canada et les Etats-Unis d'Amérique.

Le droit à l'application d'une convention de double imposition est aussi pris en compte lorsque le dégrèvement est accordé non sur la base d'une attestation officielle ou d'une demande particulière, mais sur la seule indication d'une adresse suisse au débiteur étranger, comme c'est souvent le cas pour les redevances, les pensions et les retraites qui sont versées sans aucune déduction. Déterminante n'est pas la question de savoir si le bénéficiaire a entrepris des démarches pour obtenir les avantages découlant des conventions en vue d'éviter les doubles impositions, mais simplement le fait qu'il a été exonéré des impôts étrangers en vertu d'une telle convention. Le contribuable qui renonce ultérieurement aux avantages de la convention qui lui ont déjà été accordés paiera spontanément après coup l'impôt à la source qui aurait dû être retenu à l'étranger. Les dispositions 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 (RS 672.202) demeurent réservées.

## **5.2 Procédure dite modifiée d'imposition d'après la dépense**

D'après les conventions de double imposition avec l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, l'Italie, la Norvège, le Canada et les Etats-Unis d'Amérique, les personnes physiques résidant en Suisse peuvent prétendre aux avantages de la convention uniquement si tous leurs revenus provenant de ces Etats sont imposables d'après le droit fiscal suisse et sont soumis aux impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. En fin de compte, une personne physique qui paie l'impôt d'après la dépense et demande un dégrèvement des impôts de ces Etats contractants doit dès lors être traitée, pour ce qui est des revenus provenant de ces Etats, comme si elle était soumise à l'impôt ordinaire (procédure dite modifiée de l'imposition d'après la dépense; voir l'art. 14, al. 5 LIFD). Pour cette raison, la base de calcul comprendra tous les revenus provenant de ces Etats en plus de ceux mentionnés à l'article 14, alinéa 3, lettre d LIFD, dans la mesure où ils sont imposables d'après le droit suisse et ne sont pas exonérés des impôts suisses sur la base des conventions de double imposition concernées. Les impôts sur tous les revenus provenant de ces Etats seront prélevés au taux du revenu total comprenant les revenus visés à l'article 14, alinéa 3, lettre d LIFD. Cela signifie que pour déterminer le taux, on peut aussi déduire les intérêts passifs notamment, bien qu'ils ne réduisent pas la base de la taxation. Si le contribuable renonce à indiquer comme il convient la totalité des éléments, l'imposition d'après la dépense dite modifiée est effectuée au taux maximal.

Les personnes qui acquittent un impôt d'après la dépense au lieu des impôts ordinaires sur le revenu ne peuvent en principe pas demander l'imputation forfaitaire des impôts suisses pour la partie non récupérable des impôts étrangers (cf. art. 4, al. 1 de l'ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt, RS 672.201). Il y a une exception à ce principe dans les sept conventions de double imposition précitées. D'après l'article 4, alinéa 3 de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt, les personnes physiques qui bénéficient de l'imposition à forfait, mais qui paient les impôts en totalité sur tous les revenus provenant de ces sept Etats et sont imposées au taux du revenu total peuvent prétendre à l'imputation forfaitaire d'impôts pour les revenus provenant de ces Etats. Toutefois, elles doivent déclarer les revenus bruts concernés, y compris les impôts à la source étrangers non récupérables.

Le contribuable qui renonce d'emblée à toute imputation en dépit de l'imposition d'après la dépense dite modifiée, peut déclarer le montant brut des revenus des sept Etats précités après déduction de la part des impôts non remboursables à l'étranger (cf. art. 2, al. 3 de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt).

En cas de modification de l'imposition d'après la dépense au sens de l'article 14, alinéa 5 LIFD, les contribuables ont droit à l'imputation forfaitaire d'impôt en compensation d'impôts non récupérables sur les revenus de valeurs mobilières provenant des sept Etats précités. Toutefois, étant donné que ce droit peut être réduit ou même entièrement refusé suivant les circonstances en vertu de l'article 4, alinéa 3 de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt, la notification à faire en vertu de l'article 131 LIFD portera toujours sur le résultat le plus élevé des taxations effectuées conformément à l'article 14, alinéas 3 et 5 LIFD.

## **6 Divers**

Les attestations officielles d'imposition requises sont délivrées à la demande des contribuables, en tenant compte, cas échéant, de la convention visant à lutter contre les doubles impositions applicable.

Lorsque le contribuable a donné de fausses indications, on ouvrira contre lui une procédure pour soustraction ou pour tentative de soustraction d'impôt, comme pour l'impôt ordinaire sur le revenu. Le contribuable peut aussi être puni pour inobservation de prescriptions d'ordre.

## **7 Entrée en vigueur et disposition transitoire**

La présence circulaire remplace l'ancienne circulaire n° 9 de l'AFC du 3 décembre 1993 et



s'applique à toutes les taxations concernant l'impôt fédéral direct à compter de la période fiscale 2016, sous réserve de la période transitoire rappelée ci-dessous.

Pour les contribuables déjà au bénéfice de l'imposition selon la dépense au 1<sup>er</sup> janvier 2016, l'ancien droit, de même que l'ancienne circulaire n°9 de l'AFC du 3 décembre 1993, continuent de s'appliquer jusqu'au 31 décembre 2020, conformément à l'article 205d LIFD. Le nouveau droit s'applique sans exception dès le 1<sup>er</sup> janvier 2021 pour la catégorie de contribuables susmentionnés, et pour tous les autres contribuables dès le 1<sup>er</sup> janvier 2016.