

Impôt fédéral direct

Période fiscale 1995/96

ADMINISTRATION FEDERALE
DES CONTRIBUTIONS
Division principale
de l'impôt fédéral direct

Berne, le 3 décembre 1993

Aux administrations cantonales
de l'impôt fédéral direct

Circulaire no 9¹

Ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct

L'article 14 LIFD règle l'imposition d'après la dépense (appelée impôt à forfait dans l'art. 18bis AIFD). Se fondant sur cet article, le Conseil fédéral a édicté une ordonnance d'exécution (voir annexe) le 15 mars 1993. La présente circulaire explique ces dispositions.

1. Conditions subjectives de l'imposition d'après la dépense

1.1 Etablissement en Suisse sans activité lucrative

D'après l'article 14, 1er alinéa LIFD, les personnes 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, sans y exercer d'activité lucrative, peuvent payer un impôt calculé sur la dépense en lieu et place de l'impôt sur le revenu. D'après la LIFD, le fait que la personne qui revient au pays ait exercé par le passé une activité lucrative en Suisse ne joue aucun rôle, si cette personne revient en Suisse après une absence d'au moins dix ans, n'a pas exercé d'activité lucrative en Suisse pendant cette période (pas même à titre de frontalier par exemple) et n'exerce plus d'activité lucrative à partir de son retour en Suisse.

Tant les ressortissants suisses qu'étrangers peuvent demander l'imposition d'après la dépense, mais pour une durée différente:

Comme jusqu'à présent, l'étranger qui remplit les conditions subjectives peut choisir, pour chaque période fiscale, entre l'imposition d'après la dépense et l'imposition ordinaire. Ceci découle directement de l'article 14, 2e alinéa LIFD. La création d'un domicile fictif en Suisse exclut l'imposition d'après la dépense. Il n'est pas admissible non plus d'acquiescer volontairement un impôt d'après la dépense sans que les conditions nécessaires ne soient réalisées.

Les ressortissants suisses qui étaient absents du pays pendant les dix dernières années et qui n'étaient pas soumis pendant ce laps de temps à un rapport de service de droit

¹ Adaptée à la Loi fédérale sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques du 22 mars 2013 (en vigueur dès le 1er janvier 2014).

public suisse ou n'exerçaient aucune activité en Suisse peuvent choisir le même genre d'imposition jusqu'à la fin de la période fiscale en cours seulement.

Les ressortissants suisses qui possèdent en sus la nationalité d'un autre Etat ne sont pas considérés comme des étrangers; ils ne peuvent demander l'imposition d'après la dépense que dans les limites des dispositions valables pour les Suisses revenus au pays.

Les deux époux ont droit à l'imposition d'après la dépense, même si seul l'un des époux (art. 9, 1er al. LIFD) ou leurs enfants (art. 9, 2e al. LIFD) possède(nt) la nationalité suisse. Ceci suppose naturellement que chaque époux remplisse toutes les autres conditions donnant droit à l'imposition d'après la dépense, en particulier qu'il n'exerce pas d'activité lucrative en Suisse.

1.2 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 précitées 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 (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 (art. 3, 3e al. LIFD).

1.3 Fin du droit à l'imposition d'après la dépense

1.3.1 Acquisition de la nationalité suisse

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. Les citoyens suisses revenus au pays et les citoyens naturalisés de fraîche date perdent le droit d'être imposés d'après la dépense au plus tard à la fin de la période fiscale en cours à leur retour en Suisse ou à leur naturalisation.

1.3.2 Exercice d'une activité lucrative en Suisse

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 au sens de l'article 17 ou 18 LIFD. 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 ont travaillé en Suisse et y sont restés après leur départ à la retraite ne peuvent prétendre à l'imposition d'après la dépense, dans la mesure où ils ont exercé une activité lucrative en Suisse au cours des dix années précédant leur départ à la retraite, même si les revenus qu'ils en ont tirés n'étaient pas soumis à l'impôt fédéral direct en vertu des traités de droit international public.

2. Conditions objectives de l'imposition d'après la dépense

L'impôt sur la dépense est calculé en fonction des frais annuels occasionnés, pendant la période de calcul, par le train de vie du contribuable et des personnes à sa charge vivant en Suisse.

2.1 Bases de calcul

La dépense imposable est égale au total des frais annuels, en Suisse et à l'étranger, afférents au train de vie du contribuable et des personnes qui sont à sa charge et vivent en Suisse; la dépense déterminante est celle qui est faite pendant la période de calcul concernée. En font partie:

- 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 charges totales pour le personnel (prestations en espèces et en nature) attaché au service du contribuable;
- les dépenses pour la formation, les loisirs, le sport, etc.;
- les dépenses pour les voyages, les vacances, 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.;
- tous les autres frais afférents au train de vie.

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 (art. 9 LIFD), à condition qu'ils vivent en Suisse.

Pour les contribuables ayant leur propre ménage, la somme des dépenses annuelles effectives afférentes au train de vie doit représenter au moins le quintuple du montant du loyer du logement du contribuable ou de la valeur locative du logement qu'il occupe et dont il est propriétaire. Pour les autres contribuables, cette somme doit être au moins égale au double du prix de la pension pour le logement et la nourriture (art. premier de l'ordonnance). 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 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.
- Comme valeur locative de la maison ou du logement qu'il occupe et qui lui appartient, le contribuable indiquera le loyer annuel qu'il devrait payer pour un objet de même nature dans une situation semblable. Il n'y a pas de réduction en cas de sous-utilisation.
- 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.

Pour chaque période fiscale, on déterminera aussi bien la dépense annuelle effective du contribuable que le loyer ou la valeur locative ou le prix de pension déterminant pour une année. 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.

2.2 Calcul de contrôle fondé sur certains revenus

Pour le calcul de contrôle (art. 14, 3e al. LIFD et art. 2 de l'ordonnance) qu'il faut également qualifier d'imposition d'après la dépense, on partira du montant brut des revenus du contribuable, de son épouse et de ses enfants sous autorité parentale (art. 9 LIFD). Seront pris en compte 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;

et 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 désormais 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 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 et la Norvège 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.

L'Administration fédérale des contributions, division des affaires de droit fiscal international, renseigne sur le réseau actuel des conventions et sur le point de savoir si des revenus sont effectivement imposés à la source.

Seules les déductions suivantes sont admises de ces revenus bruts:

- les frais d'entretien et d'administration des immeubles sis en Suisse (dans les limites de l'ordonnance du Conseil fédéral du 24.8.1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct);
- 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 pas être déduites.

3. Déductions sociales; barème applicable; calcul du taux

Les déductions sociales (art. 35 LIFD) sont exclues en cas d'imposition d'après le dépense. Le barème ordinaire de l'impôt sur le revenu selon l'article 36 LIFD est applicable.

La dépense déterminante sera toujours imposée au taux qui correspond exclusivement à un revenu imposable du même montant. Le revenu du contribuable qui ne fait pas partie des revenus déterminants pour le calcul de contrôle n'est par conséquent pas pris en considération non plus pour calculer le taux, en dérogation à l'article 7, 1er alinéa LIFD (voir cependant ch. 4.2).

4. Procédure de l'imposition d'après la dépense

4.1 Imposition ordinaire 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 ainsi qu'un état des titres, et faire la preuve qu'il remplit les conditions requises. S'il est étranger, il a le droit, pour chaque période fiscale et jusqu'au moment où la taxation devient définitive, d'acquitter l'impôt ordinaire sur le revenu au lieu de l'impôt d'après la dépense.

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 qu'il a fourni toutes les indications et les preuves exigées de lui. Une déclaration fiscale incomplète ou non signée sera renvoyée pour être complétée (art. 124, 3e al. LIFD); on exigera des représentants contractuels qu'ils produisent une procuration signée. Dans tous les cas, on demandera que les indications soient données tant pour l'impôt sur la dépense que pour l'impôt sur certains éléments du revenu (calcul de contrôle). En particulier, on indiquera les revenus de sources étrangères avec les justificatifs correspondants, dans la mesure où ces informations ne ressortent pas déjà des demandes de dégrèvement.

Le droit à l'imputation ou au remboursement de l'impôt anticipé se fonde sur les dispositions de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 (RS 642.211) de la loi fédérale sur l'impôt anticipé.

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. Avant l'entrée en force de la taxation, 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 relation avec la *France*, il faut veiller au fait qu'une personne imposée d'après la dépense n'est pas considérée comme résidant en Suisse et ne peut par conséquent pas prétendre aux avantages de la convention, si elle est imposée sur une base forfaitaire calculée sur la base de la valeur locative du logement ou des logements dont elle dispose en Suisse.

En outre, il existe des conditions particulières dans les conventions avec l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, l'Italie et la Norvège (voir ch. 4.2).

On peut également se réclamer d'une convention de double imposition 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. Déterminant 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) restent réservées.

4.2 Imposition d'après la dépense, dite modifiée

D'après les conventions de double imposition avec l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, l'Italie et la Norvège, 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 (= modification de l'imposition d'après la dépense; voir art. 5 de l'ordonnance). Pour cette raison, la base de calcul comprendra tous les revenus provenant de ces Etats en plus de ceux mentionnés à l'article 14, 3e alinéa 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, 3e alinéa 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 (art. 4, 1er al. de l'ordonnance des 22.8.1967/7.12.1981 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt, RS 672.201). Il y a une exception à ce principe dans les cinq conventions de double imposition précitées. D'après l'article 4, 3e alinéa 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 cinq 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 cinq Etats précités après déduction de la part des impôts non remboursables à l'étranger (art. 2, 3e al. de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt).

5. Notification de la taxation

En cas de modification de l'imposition d'après la dépense au sens de l'article 5 de l'ordonnance, les contribuables ont droit à l'imputation forfaitaire d'impôt en compensation d'impôts non récupérables sur les revenus de valeurs mobilières provenant des cinq Etats précités. Toutefois, étant donné que ce droit peut être réduit ou même entièrement refusé suivant les circonstances en vertu de l'article 4, 3e alinéa 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 aux articles 1, 2 et 5 de l'ordonnance sur l'imposition d'après la dépense. Cependant, si le résultat le plus élevé correspond à la taxation effectuée conformément à l'article 5, on communiquera aussi au contribuable le montant le plus élevé des taxations effectuées conformément aux articles 1 et 2, c'est-à-dire le résultat de la taxation ordinaire d'après la dépense.

6. Divers

Les attestations officielles d'imposition qui sont délivrées à la demande des contribuables doivent toujours mentionner que l'impôt d'après la dépense prévu à l'article 14 LIFD a été acquitté à la place de l'impôt ordinaire sur le revenu.

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.

La présente circulaire remplace celle du 16 décembre 1988. Nous vous prions d'appliquer ces directives à toutes les taxations concernant l'impôt fédéral direct de la période de taxation 1995/96.

Le chef de la division principale

B. Jung, sous-directeur

Annexe:

Ordonnance du 15 mars 1993 sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct