

EIDGENÖSSISCHE FINANZKONTROLLE
CONTRÔLE FÉDÉRAL DES FINANCES
CONTROLLO FEDERALE DELLE FINANZE
SWISS FEDERAL AUDIT OFFICE



Audit de la surveillance de l'impôt fédéral direct, imposition d'après la dépense

Administration fédérale des contributions

Bestelladresse	Contrôle fédéral des finances (CDF)
Adresse de commande	Monbijoustrasse 45
Indirizzo di ordinazione	3003 Berne
Ordering address	Suisse
Bestellnummer	605.21546
Numéro de commande	
Numero di ordinazione	
Ordering number	
Zusätzliche Informationen	www.efk.admin.ch
Complément d'informations	info@efk.admin.ch
Informazioni complementari	twitter: @EFK_CDF_SFAO
Additional information	+ 41 58 463 11 11
Abdruck	Gestattet (mit Quellenvermerk)
Reproduction	Autorisée (merci de mentionner la source)
Riproduzione	Autorizzata (indicare la fonte)
Reprint	Authorized (please mention source)

Sauf indication contraire, les dénominations de fonction dans ce rapport s'entendent aussi bien à la forme masculine que féminine.

Table des matières

L'essentiel en bref	4
Das Wesentliche in Kürze.....	6
L'essenziale in breve	8
Key facts.....	10
1 Mission et déroulement	13
1.1 Contexte	13
1.2 Objectif et questions d'audit	13
1.3 Etendue de l'audit et principe	14
1.4 Documentation et entretiens	14
1.5 Discussion finale	14
2 Un type d'imposition donnant lieu à de multiples interventions	15
2.1 Un cas révélé par la presse a interpellé le CDF.....	15
2.2 Deux avis de droit divergents pour les membres de conseil d'administration	16
2.3 Les parlementaires ont fait plusieurs interventions.....	17
2.4 [REDACTED]	18
3 Une application non uniforme de la LIFD	20
3.1 Résultat de l'enquête effectuée par l'AFC.....	20
3.2 Le cas spécifique de membre de conseil d'administration d'une société suisse	21
4 Une catégorie de contribuables sous surveillance depuis 2019	22
Annexe 1 : Bases légales	24
Annexe 2 : Abréviations	25

Audit de la surveillance de l'impôt fédéral direct, imposition d'après la dépense

Administration fédérale des contributions

L'essentiel en bref

La Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) autorise l'imposition d'après la dépense pour des personnes physiques de nationalité étrangère, qui n'ont pas déjà été assujetties à titre illimité en Suisse lors des dix années précédentes et qui n'y exercent pas d'activité lucrative. A fin 2018, quelque 4557 contribuables bénéficiaient de ce régime d'imposition simplifié. Ils ont contribué aux recettes de l'impôt fédéral direct (IFD) à hauteur de 234 millions de francs.

Le Contrôle fédéral des finances (CDF) a pris connaissance de l'enquête effectuée en 2019 par l'Administration fédérale des contributions (AFC) auprès des cantons afin de vérifier l'application correcte et uniforme de l'article 14 LIFD relatif à l'impôt d'après la dépense. Il a aussi examiné si la surveillance de l'AFC sur cet impôt est adéquate.

Pour le CDF, l'enquête de l'AFC a été réalisée de manière opportune et approfondie. Celle-ci a relevé une application pas entièrement conforme à la loi dans plusieurs cantons. Les contrôles effectués par l'AFC à partir de 2019 ont permis de régler et corriger plusieurs dossiers fiscaux. D'autres problématiques devront être suivies jusqu'en 2023, comme la prise en compte des dépenses universelles pour le calcul de l'impôt. Le CDF estime qu'il subsiste encore une incertitude quant au traitement fiscal des membres de conseil d'administration détenant des participations significatives de sociétés suisses.

Des différences d'application de la LIFD

L'enquête réalisée par l'AFC a permis de détecter des pratiques partiellement conformes à la LIFD, ainsi que des dossiers pour lesquels une correction était nécessaire. Le problème principal concerne l'absence de calcul de la dépense ou de sa documentation pour 14 cantons. De plus, l'AFC a relevé au moins cinq cas d'activité lucrative dommageable, c'est-à-dire qui n'autorise pas une imposition d'après la dépense. Des investigations complémentaires seront nécessaires pour quelques contribuables.

Les conditions pour admettre l'activité de membre de conseil d'administration d'une société suisse pour l'imposition d'après la dépense sont plus ou moins restrictives selon le canton. Dix cantons admettent des revenus d'honoraires jusqu'à une certaine limite (en général 10 000 à 12 000 francs par an). L'AFC a rappelé aux cantons les conditions permettant une imposition d'après la dépense pour ce type d'activité.

Compte tenu de l'existence de deux avis de droit arrivant à des conclusions divergentes, il y a, selon le CDF, une incertitude sur la situation fiscale des membres de conseil d'administration de sociétés suisses détenant des participations significatives. Le CDF estime que cette situation devrait être clarifiée par un tribunal, par l'intermédiaire d'un recours de l'AFC sur un des dossiers concernés.

L'AFC a rejeté la recommandation n° 1 correspondante. Pour justifier sa position, l'AFC se réfère à la motion 20.3850 « Rendre incompatible l'imposition d'après la dépense et l'exercice d'un mandat d'administrateur », actuellement en suspens au Parlement, respectivement à la prise de position du Conseil fédéral. Celui-ci a rejeté la motion au motif que l'exercice d'un mandat d'administrateur ne doit pas, à lui seul, s'opposer à une imposition d'après la dépense.

Le CDF n'est pas d'accord avec le rejet de la recommandation et l'a soumise au Département fédéral des finances (DFF), conformément à la procédure prévue à l'article 12, alinéa 3, de la Loi sur le Contrôle des finances (LCF). Dans sa réponse, le DFF soutient le rejet de la recommandation et se réfère également à la motion 20.3850 en suspens. Le CDF restant convaincu de l'importance de la recommandation, il a aussi soumis la décision du DFF au Conseil fédéral, conformément à l'article 12, alinéa 3, de la LCF. L'Office fédéral de la justice instruit la procédure avant le Conseil fédéral de manière analogue à l'article 75 de la loi sur la procédure administrative. Comme la décision prend du temps, le CDF a décidé de clore son rapport d'audit sur l'état actuel.

La surveillance de l'AFC a permis une amélioration de la situation

Cette première enquête de l'AFC sur l'imposition d'après la dépense a été utile. Elle était absolument nécessaire étant donné les problèmes relevés et la sensibilité politique du sujet. Le résultat de l'enquête et les clarifications apportées par l'AFC sont une bonne base de travail pour les cantons. Cela leur permet de corriger et d'améliorer leurs pratiques.

Le CDF relève néanmoins que l'AFC devrait user de son droit d'obtenir les notifications des taxations pour les cas devant être corrigés. En outre, lors de divergences d'interprétation avec les cantons, elle doit faire valoir les droits de la Confédération.

Prüfung der Aufsicht über die direkte Bundessteuer, Aufwandbesteuerung Eidgenössische Steuerverwaltung

Das Wesentliche in Kürze

Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) erlaubt die Besteuerung nach dem Aufwand für natürliche Personen mit ausländischer Staatsangehörigkeit, die in den vorangegangenen zehn Jahren in der Schweiz nicht bereits unbeschränkt steuerpflichtig waren und in der Schweiz nicht erwerbstätig sind. Ende 2018 profitierten rund 4557 Steuerpflichtige von dieser vereinfachten Veranlagung. Sie haben direkte Bundessteuern (DBST) in Höhe von insgesamt 234 Millionen Franken entrichtet.

Die Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK) hat die 2019 von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) bei den Kantonen durchgeführte Umfrage zur Kenntnis genommen, mit der die richtige und einheitliche Anwendung von Artikel 14 DBG zur Aufwandbesteuerung überprüft werden sollte. Die EFK hat ausserdem geprüft, ob die Aufsicht über die DBST durch die ESTV angemessen ist.

Nach Ansicht der EFK ist die Umfrage der ESTV zweckgemäss und gründlich durchgeführt worden. Die Umfrage ergab eine nicht vollumfänglich gesetzeskonforme Umsetzung in mehreren Kantonen. Durch die von der ESTV ab 2019 durchgeführten Kontrollen konnten mehrere Steuerdossiers korrigiert und abgeschlossen werden. Weitere Themen müssen bis 2023 weiterverfolgt werden, wie die Berücksichtigung des weltweiten Lebensaufwands bei der Berechnung der Steuer. Nach Auffassung der EFK gibt es hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Verwaltungsratsmitgliedern mit wesentlicher Beteiligung an Schweizer Unternehmen noch Unsicherheiten.

Unterschiede bei der Anwendung des DBG

Die Umfrage der ESTV hat Praktiken offengelegt, die mit dem DBG nicht vollkommen konform sind, sowie Dossiers, die einer Korrektur bedurften. Das Hauptproblem besteht darin, dass in vierzehn Kantonen der Aufwand nicht genau berechnet oder dokumentiert wurde. Des Weiteren stellte die ESTV mindestens fünf Fälle mit schädlicher Erwerbstätigkeit fest, das heisst einer beruflichen Tätigkeit, die keine Besteuerung nach dem Aufwand zulässt. Bei einigen Steuerpflichtigen werden zusätzliche Abklärungen notwendig sein.

Die Bedingungen, unter denen die Tätigkeiten von Verwaltungsratsmitgliedern eines Schweizer Unternehmens der Aufwandbesteuerung unterworfen werden können, ist je nach Kanton mehr oder weniger restriktiv. Zehn Kantone lassen Einkünfte aus Honoraren bis zu einer gewissen Obergrenze zu (in der Regel zwischen 10 000 und 12 000 Franken im Jahr). Die ESTV erinnerte die Kantone an die Bedingungen, die eine Besteuerung nach dem Aufwand für diese Art von Tätigkeiten ermöglichen würden.

Angesichts der Tatsache, dass es zwei Rechtsgutachten gibt, die zu unterschiedlichen Schlussfolgerungen kommen, gibt es nach Ansicht der EFK Unsicherheiten hinsichtlich der

Steuersituation von Verwaltungsratsmitgliedern von Schweizer Unternehmen, die wesentliche Beteiligungen daran halten. Aus Sicht der EFK sollte die Situation durch ein Gericht geklärt werden, und zwar durch eine Beschwerde der ESTV zu einem der betroffenen Fälle.

Die ESTV hat die entsprechende Empfehlung 1 abgelehnt. Um ihre Position zu begründen, beruft sie sich auf die im Parlament hängige Motion 20.3850 «Keine Besteuerung nach dem Aufwand bei Verwaltungsratsstätigkeit» bzw. auf die Stellungnahme des Bundesrats. Dieser hat die Motion mit der Begründung abgelehnt, dass die Tätigkeit als Verwaltungsrat allein einer Aufwandbesteuerung nicht entgegenstehen sollte.

Die EFK ist mit der Ablehnung der Empfehlung nicht einverstanden und hat diese gemäss Artikel 12 Absatz 3 des Finanzkontrollgesetzes (FKG) dem Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) unterbreitet. Das EFD befürwortet in seiner Antwort die Ablehnung der Empfehlung und bezieht sich dabei ebenfalls auf die hängige Motion 20.3850. Da die EFK von der Wichtigkeit der Empfehlung überzeugt ist, hat sie den Entscheid des EFD gemäss Artikel 12 Absatz 3 des FKG auch dem Bundesrat vorgelegt. Das Bundesamt für Justiz führt das Verfahren vor dem Bundesrat durch, in Übereinstimmung mit Artikel 75 des Verwaltungsverfahrensgesetzes. Da eine Entscheidung Zeit braucht, hat die EFK beschlossen, ihren Prüfbericht in seinem jetzigen Stand abzuschliessen.

Die Aufsicht durch die ESTV hat zu einer Verbesserung der Situation geführt

Diese erste Umfrage der ESTV zur Aufwandbesteuerung erwies sich als nützlich. In Anbetracht der festgestellten Probleme und der politischen Brisanz des Themas war sie absolut notwendig. Die Ergebnisse der Umfrage und die Abklärungen der ESTV bilden eine gute Arbeitsgrundlage für die Kantone, die es ihnen ermöglicht, ihre Praktiken zu korrigieren und zu verbessern.

Die EFK weist jedoch darauf hin, dass die ESTV von ihrem Recht Gebrauch machen sollte, die Veranlagungsverfügungen für die Fälle zu erhalten, die korrigiert werden müssen. Ausserdem muss die ESTV bei unterschiedlicher Auslegung mit den Kantonen die Rechte des Bundes geltend machen.

Originaltext auf Französisch

Verifica della sorveglianza dell'imposta federale diretta, imposizione secondo il dispendio

Amministrazione federale delle contribuzioni

L'essenziale in breve

Secondo la legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD), le persone fisiche di nazionalità estera, che negli ultimi dieci anni non sono già state assoggettate illimitatamente alle imposte in Svizzera e che non vi esercitano un'attività lucrativa, hanno il diritto di pagare un'imposta calcolata sul dispendio. Alla fine del 2018, erano circa 4557 i contribuenti a beneficiare di questo regime d'imposizione semplificato, e le entrate dell'imposta federale diretta (IFD) ammontavano a 234 milioni di franchi.

Il Controllo federale delle finanze (CDF) è a conoscenza dell'inchiesta effettuata nel 2019 dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) presso i Cantoni volta a verificare l'applicazione corretta e uniforme dell'articolo 14 LIFD relativo all'imposta secondo il dispendio. Ha inoltre esaminato l'adeguatezza dell'attività di sorveglianza esercitata dall'AFC su questa imposta.

Per il CDF, l'inchiesta dell'AFC è stata realizzata in modo opportuno e approfondito e ha rivelato un'applicazione non del tutto conforme alla legge in diversi Cantoni. I controlli effettuati dall'AFC a partire dal 2019 hanno permesso di regolare e correggere diversi dossier fiscali. Dovranno essere monitorate altre questioni fino al 2023, come l'inclusione delle spese universali per il calcolo dell'imposta. Il CDF ritiene che vi è ancora incertezza per quanto riguarda il trattamento fiscale dei membri del consiglio d'amministrazione con partecipazioni significative in società svizzere.

Differenze nell'applicazione della LIFD

L'inchiesta condotta dall'AFC ha rivelato pratiche parzialmente conformi alla LIFD e casi in cui era necessaria una correzione dei dossier. Il problema principale è la mancanza di calcolo del dispendio o della relativa documentazione per i 14 Cantoni. Inoltre, l'AFC ha individuato almeno cinque casi di attività lucrativa dannosa, i quali non autorizzano un'imposizione secondo il dispendio. Per alcuni contribuenti saranno necessarie ulteriori indagini.

Le condizioni per l'ammissione dell'attività quale membro di un consiglio d'amministrazione di una società svizzera per l'imposizione secondo il dispendio sono più o meno restrittive a seconda del Cantone. Dieci Cantoni autorizzano i redditi da onorario fino a un certo limite (generalmente da 10 000 a 12 000 franchi all'anno). L'AFC ha rammentato ai Cantoni le condizioni che consentono la tassazione di questo tipo di attività secondo il dispendio.

Data l'esistenza di due pareri legali con conclusioni divergenti, il CDF ritiene che vi sia incertezza sulla situazione fiscale dei membri dei consigli d'amministrazione delle società svizzere con partecipazioni significative. Secondo il CDF, questa situazione dovrebbe essere chiarita da un tribunale tramite un ricorso dell'AFC su uno dei dossier in questione.

L'AFC ha rifiutato la raccomandazione n° 1 corrispondente. Per giustificare la sua posizione, l'AFC fa riferimento alla mozione 20.3850 «Rendere incompatibile l'imposizione secondo il

dispendio e l'esercizio di un mandato in un consiglio di amministrazione», attualmente pendente al Parlamento, e alla presa di posizione del Consiglio federale. L'Esecutivo ha respinto la mozione in quanto l'esercizio di un mandato d'amministrazione non dovrebbe di per sé precludere l'imposizione secondo il dispendio.

Il CDF non è d'accordo con il rifiuto della raccomandazione e l'ha presentata al Dipartimento federale delle finanze (DFF), in conformità con la procedura prevista dall'articolo 12, paragrafo 3, della legge sul Controllo delle finanze (LCF). Nella sua risposta, il DFF sostiene il rifiuto della raccomandazione e fa riferimento anch'esso alla mozione 20.3850 pendente. Il CDF, convinto dell'importanza della raccomandazione, ha sottoposto la decisione del DFF al Consiglio federale, in conformità con l'articolo 12, paragrafo 3 della LCF. L'Ufficio federale di giustizia istruisce la procedura prima del Consiglio federale, analogamente a quanto previsto dall'articolo 75 della legge sulla procedura amministrativa. Poiché la decisione richiede tempo, il CDF ha deciso di chiudere il rapporto di verifica sullo stato attuale.

La sorveglianza dell'AFC ha permesso un miglioramento della situazione

Questa prima inchiesta dell'AFC sull'imposizione secondo il dispendio si è dimostrata utile. È stata assolutamente necessaria, visti i problemi riscontrati e la sensibilità politica dell'argomento. I risultati dell'indagine e i chiarimenti forniti dall'AFC costituiscono una buona base di lavoro per i Cantoni, in quanto permettono di correggere e di migliorare le loro pratiche.

Tuttavia, il CDF osserva che l'AFC dovrebbe avvalersi del suo diritto di ottenere le notifiche delle tassazioni per i casi che richiedono una correzione. Inoltre, in caso di divergenze d'interpretazione con i Cantoni, deve far valere i diritti della Confederazione.

Testo originale in francese

Audit of the supervision of direct federal tax, expenditure-based taxation

Federal Tax Administration

Key facts

The Federal Act on Direct Federal Taxation (DFTA) permits expenditure-based (lump-sum) taxation for foreign nationals who have not been subject to unlimited taxation in Switzerland for the previous ten years and who are not gainfully employed here. At the end of 2018, some 4,557 taxpayers benefited from this simplified tax regime. They contributed CHF 234 million to direct federal tax receipts.

The Swiss Federal Audit Office (SFAO) examined the survey of the cantons conducted by the Federal Tax Administration (FTA) in 2019 to verify the correct and uniform application of Article 14 of the DFTA regarding lump-sum taxation. It also assessed whether the FTA's supervision of this tax was appropriate.

In the SFAO's view, the FTA's investigation was conducted in an appropriate and thorough manner. It found that implementation was not fully compliant with the law in several cantons. The checks carried out by the FTA from 2019 onwards allowed several tax cases to be settled and corrected. Other issues will have to be followed up on through to 2023, such as the inclusion of global expenditure in the tax calculation. In the SFAO's view, there is still uncertainty regarding the tax treatment of board members with significant shareholdings in Swiss companies.

Differences in the way the DFTA is applied

The FTA's investigation identified practices that were partially compliant with the DFTA, as well as cases that required correction. The main issue was the lack of calculation or documentation of expenditure for 14 cantons. In addition, the FTA identified at least five cases of harmful gainful activity, i.e. cases that do not permit lump-sum taxation. Additional investigations will be necessary for some taxpayers.

The conditions for allowing the activities of board members of a Swiss company to be subject to lump sum-taxation vary in terms of restrictions, depending on the canton. Ten cantons allow fee revenue up to a certain limit (generally CHF 10,000 to CHF 12,000 per year). The FTA reminded the cantons of the conditions for allowing lump-sum taxation for this type of activity.

Given the fact that two legal opinions reached different conclusions, the SFAO believes that there is uncertainty about the tax situation of board members of Swiss companies with significant shareholdings. In the SFAO's view, this situation should be clarified by a court of law by means of an appeal by the FTA in one of the relevant cases.

The FTA rejected the corresponding recommendation number 1. In support of its position, the FTA referred to motion 20.3850 "No lump-sum taxation in the case of serving on a board of directors", which is currently pending in Parliament, and to the Federal Council's position. The Federal Council rejected the motion on the grounds that serving on a board of directors should not in itself preclude lump-sum taxation.

The SFAO disagreed with the rejection of the recommendation and submitted it to the Federal Department of Finance (FDF) in accordance with the procedure set out in Article 12 paragraph 3 of the Federal Audit Office Act (FAOA). In its response, the FDF supported the rejection of the recommendation and likewise referred to pending motion 20.3850. As the SFAO remains convinced of the importance of the recommendation, it has also submitted the decision of the FDF to the Federal Council in accordance with Article 12 paragraph 3 of the FAOA. The Federal Office of Justice initiated the procedure before the Federal Council in a manner similar to that laid down in Article 75 of the Administrative Procedure Act. As it takes time for the decision to be made, the SFAO decided to conclude its audit report based on the current status.

FTA supervision has led to an improvement in the situation

This first investigation by the FTA into lump-sum taxation was useful. It was absolutely necessary given the problems identified and the political sensitivity of the subject. The results of the investigation and the clarifications made by the FTA are a good basis for the cantons to work on, enabling them to correct and improve their practices.

However, the SFAO noted that the FTA should exercise its right to obtain the tax notifications for cases that need to be corrected. In addition, in cases of differences in interpretation with the cantons, it must assert the rights of the Confederation.

Original text in French

Prise de position générale de l'Administration fédérale des contributions

■ L'AFC renonce à formuler une prise de position générale.

1 Mission et déroulement

1.1 Contexte

L'organisation de la taxation et de la perception des impôts directs est fortement décentralisée en Suisse. Les cantons effectuent cette tâche pour l'impôt fédéral direct (IFD), sous la surveillance de la Confédération. La surveillance est effectuée par l'Administration fédérale des contributions (AFC), conformément à l'article 103 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)¹. A l'AFC, la Division surveillance cantons dispose à fin juillet 2021 de 39 personnes (37,5 emplois temps plein) pour réaliser la surveillance de l'impôt fédéral direct, de l'imputation des impôts étrangers prélevés à la source, du remboursement de l'impôt anticipé et de la retenue supplémentaire d'impôt USA dans les administrations fiscales cantonales.

Parmi les catégories de personnes physiques imposées à l'IFD, la Suisse connaît la spécificité des contribuables imposés d'après la dépense, c'est-à-dire imposés selon leurs dépenses annuelles et non d'après leurs revenus. L'article 14 LIFD prévoit ce type d'imposition pour les personnes qui n'ont pas la nationalité suisse, qui ont un assujettissement illimité pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans et qui n'exercent pas d'activité lucrative en Suisse. Ce type de taxation simplifiée également connu sous le nom de « forfaits fiscaux » fait parfois l'objet de critiques pour les avantages qu'il procure à de riches ressortissants étrangers et son caractère inégalitaire par rapport aux contribuables suisses. Le peuple suisse a cependant refusé le 30 septembre 2014 l'initiative demandant l'abolition de ces forfaits fiscaux. Les conditions d'imposition de l'impôt d'après la dépense ont été durcies dès 2016 dans la LIFD, notamment la dépense universelle imposable qui a été fixée à sept fois la valeur locative, mais au minimum 400 000 francs. Pour les contribuables déjà imposés d'après la dépense au 1^{er} janvier 2016, un délai transitoire de cinq ans est prévu.

Fin 2018, 4 557 personnes étaient imposées d'après la dépense en Suisse, soit moins d'un pour mille des contribuables. Avec des recettes de 234 millions de francs, ces contribuables rapportent environ 2 % de l'IFD perçus auprès des personnes physiques. Trois-quarts de ces contribuables sont domiciliés dans les cantons de Vaud, Valais, Tessin et Genève. Cinq cantons suisses alémaniques ont aboli l'impôt d'après la dépense au niveau cantonal (Zurich, Schaffhouse, Appenzell Rhodes-Extérieures, Bâle-Campagne et Bâle-Ville).

1.2 Objectif et questions d'audit

L'objectif de l'audit est d'examiner si l'AFC effectue une surveillance adéquate de l'IFD dans le domaine de l'impôt d'après la dépense. Selon la loi, cette surveillance doit assurer une application correcte et uniforme de la LIFD dans toute la Suisse.

Cet objectif d'audit est couvert par les trois questions suivantes :

1. L'imposition d'après la dépense est-elle faite de manière correcte et uniforme dans les cantons ?

¹ LIFD, RS 642.11.

2. La surveillance de l'AFC sur les administrations cantonales des impôts est-elle adéquate pour cet impôt ?
3. Le cas particulier de l'activité au sein d'un conseil d'administration est-il suffisamment clarifié ?

Pour la première question d'audit, le Contrôle fédéral des finances (CDF) n'a pas les compétences légales pour effectuer des contrôles auprès des cantons. Il s'est dès lors appuyé sur l'enquête effectuée par la Division surveillance cantons de l'AFC.

1.3 Etendue de l'audit et principe

L'audit a été mené entre le 19 juillet et le 28 octobre 2021 par Daniel Aeby (responsable de révision) et Dieter Lüthi. Il a été conduit sous la responsabilité de Jean-Marc Blanchard. Le présent rapport ne prend pas en compte les développements ultérieurs à l'audit.

1.4 Documentation et entretiens

Les informations nécessaires ont été fournies au CDF de manière exhaustive et compétente par les personnes de contact de l'AFC. Les documents requis ont été mis à disposition de l'équipe d'audit avec des restrictions liées au secret fiscal (caviardage de toutes les mentions dans les papiers de travail et rapports permettant de faire un lien avec des contribuables particuliers).

1.5 Discussion finale

La discussion finale a eu lieu le 1^{er} décembre 2021. Les participants étaient:

Pour l'AFC : Le Directeur, le Chef de la Division surveillance cantons, le Chef du team 1 de la Division surveillance cantons, le Chef du Team 3 de la Division surveillance cantons, ainsi que le Chef de la Révision interne.

Pour le CDF : Le Directeur, le Responsable de mandat, le Superviseur de l'audit, ainsi que le Responsable de l'audit.

Le CDF remercie l'attitude coopérative et rappelle qu'il appartient aux directions d'office, respectivement aux secrétariats généraux de surveiller la mise en œuvre des recommandations.

CONTRÔLE FÉDÉRAL DES FINANCES

2 Un type d'imposition donnant lieu à de multiples interventions

Depuis la modification de l'article 14 LIFD au 1^{er} janvier 2016, l'imposition d'après la dépense a fait l'objet de multiples interventions parlementaires, décisions du Conseil fédéral, interventions du CDF, avis de droit et articles de presse. Les sous-chapitres ci-après résument la situation et l'historique.

2.1 Un cas révélé par la presse a interpellé le CDF

Le 3 octobre 2018, le Tages-Anzeiger a publié un article critique sur le fait qu'un multimilliardaire et entrepreneur est imposé d'après la dépense dans le canton de Vaud, alors qu'il préside le conseil d'administration de sa société holding sise dans ce même canton. Ce quotidien alémanique relève qu'une telle situation ne serait pas possible dans d'autres cantons.

Le CDF a constaté que cette personne dispose de la signature individuelle pour sa holding et que le groupe emploie plusieurs centaines de personnes à son siège en Suisse. Il a demandé le 20 novembre 2018 à l'AFC de se déterminer sur ce cas. Dans sa réponse, l'AFC a communiqué que l'imposition à la dépense d'un président de conseil d'administration qui ne touche pas de rémunération ne contrevenait pas à l'article 14 LIFD.

Sur la base d'un avis de droit de la Prof. Madeleine Simonek (voir chapitre 2.2), le CDF a demandé à l'AFC le 14 mai 2019 de se prononcer à nouveau sur ce dossier. L'AFC a répondu qu'elle a vérifié le cas auprès de l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, mais qu'elle ne peut pas donner d'informations au CDF compte tenu du secret fiscal.

Le 3 juin 2019 le CDF a demandé à l'AFC d'obtenir ce dossier conformément à la possibilité donnée par l'article 10 de la Loi sur le Contrôle des finances (LCF). L'AFC n'a pas donné suite à la demande du CDF en arguant que le secret fiscal ressort d'une loi spéciale (LIFD) à laquelle la LCF ne peut déroger.

Au vu du refus de l'AFC, le CDF a écrit le 12 août 2019 au Chef du Département fédéral des finances (DFF) afin qu'il charge l'AFC de renseigner le CDF sur les investigations faites pour ce dossier. Le Chef du DFF a refusé la demande du CDF et confirmé la position de l'AFC.

Le CDF a pris acte de la réponse du Chef du DFF et fait une annonce le 20 novembre 2019 au Conseil fédéral conformément à l'article 15, alinéa 3 de la loi sur le contrôle des finances (LCF)². Cette annonce relevait les doutes du CDF quant au contrôle de ce dossier par l'AFC et, le cas échéant, le manque à gagner potentiellement très élevé pour l'IFD.

² LCF, RS 614.0.

2.2 Deux avis de droit divergents pour les membres de conseil d'administration

L'article 14, alinéa 2, lettre c de la LIFD précise que les contribuables imposés d'après la dépense ne doivent pas exercer d'activité lucrative en Suisse. La circulaire 44 de l'AFC précise en outre que : « 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 ».

En 2019, deux avis de droit ont été émis sur la problématique de l'activité lucrative pour les cas de membre de conseil d'administration en lien avec l'imposition d'après la dépense :

- Sur mandat du CDF, un avis de droit a été établi par la professeure Madeleine Simonek (Université de Zurich). Il arrive à la conclusion qu'une activité lucrative existe dans le cas où l'administrateur reçoit un dividende supérieur à la norme. Même dans le cas où l'administrateur (actionnaire avec une participation significative) renonce à des indemnités, non compensées par un dividende supérieur, l'augmentation de la valeur de ses actions est un élément qui peut être considéré comme une activité lucrative empêchant une imposition d'après la dépense.
- Le CDF a pris connaissance d'un avis de droit émis par le professeur Pierre-Marie Glauser (Université de Lausanne) sur mandat de l'Administration cantonale des impôts du Canton de Vaud. Il rejoint sur de nombreux points celui de la professeure Madeleine Simonek. La divergence principale réside dans l'appréciation de la plus-value d'actions non réalisée en tant que revenu d'activité lucrative. Cet avis de droit estime qu'il n'est pas possible de prendre en compte des revenus non réalisés pour déterminer l'existence d'une activité lucrative.

Appréciation

Compte tenu de l'avis de droit de la professeure Madeleine Simonek, le CDF relève l'incertitude concernant le traitement fiscal des personnes présidant le conseil d'administration d'une société sise en Suisse, lorsqu'elles possèdent une part significative des actions (imposition d'après la dépenses ou imposition ordinaire sur le revenu). Dans le cas où ces personnes devraient être imposées à l'impôt ordinaire sur le revenu, il y a potentiellement un manque à gagner important pour l'IFD. Le CDF estime qu'un recours de l'AFC sur un cas concret, conformément à la possibilité offerte par l'article 141 LIFD, permettrait de faire clarifier cette situation par les tribunaux.

Recommandation 1 (Priorité 1)

Le CDF recommande à l'AFC de porter devant les tribunaux en application de l'article 141 LIFD un cas concret de membre de conseil d'administration ne percevant pas d'honoraires, détenant une participation significative d'une société suisse et imposé d'après la dépense.

La recommandation est rejetée.

Prise de position de l'AFC

L'AFC n'entend pas donner suite à cette recommandation. L'AFC relève que la motion 20.3850 vise précisément à exclure de l'imposition d'après la dépense quiconque exerce un mandat d'administrateur. Dans sa prise de position, le Conseil fédéral estime que l'exercice d'un mandat d'administrateur ne doit pas, à lui seul, s'opposer à une imposition d'après la dépense et qu'il convient de maintenir les critères actuels en la matière. Cette motion n'a pas été traitée par le Parlement. La recommandation du CDF visant à lancer une procédure judiciaire sur un cas concret se trouve par conséquent en contradiction avec la position du Conseil fédéral. Si nécessaire, l'AFC redéfinira sa pratique en tenant compte du résultat de cette motion.

Le CDF prend acte de ce rejet et poursuivra l'examen de ce point en dehors du rapport.

2.3 Les parlementaires ont fait plusieurs interventions

La conseillère nationale Susanne Leutenegger Oberholzer a déposé une motion le 12 décembre 2014 à la Chambre basse³. Cette motion demandait au Conseil fédéral de veiller à ce que les cantons qui connaissent encore l'imposition d'après la dépense l'appliquent de façon uniforme. Il doit notamment veiller à ce que les conditions légales requises pour l'application et le calcul de cette imposition privilégiée soient respectées. Sont visées en particulier l'interdiction d'exercer une activité lucrative et la fixation de la base de calcul déterminante. L'AFC doit être dotée des ressources en personnel suffisantes. Au besoin, les bases légales doivent être modifiées en vue de renforcer les contrôles. Le Conseil fédéral a proposé le rejet de cette motion. Dans son avis du 11 février 2015, il relève les améliorations apportées par les modifications de l'article 14 LIFD et l'article 6 de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs (LHID)⁴. En outre, il estime qu'il n'est pas nécessaire d'attribuer à la Confédération des instruments de surveillance supplémentaires. Cette motion a été rejetée par le Conseil national le 22 septembre 2016.

La Commission des finances du Conseil national a voté lors de sa séance du 6-7 septembre 2018 une initiative pour renforcer la surveillance sur l'IFD dans le domaine de la taxation⁵. Cette initiative a été acceptée par le Conseil national, mais refusée par le Conseil des Etats en 2020.

Le 5 mai 2020, le conseiller Marco Chiesa a déposé une initiative parlementaire au Conseil des Etats⁶ afin de permettre aux personnes imposées d'après la dépense d'exercer une activité lucrative en Suisse. La Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats a décidé le 19 avril 2021 de ne pas donner suite à cette initiative. Elle a considéré

³ Motion 14.4242 « Imposition d'après la dépense. Harmoniser les règles, renforcer les contrôles ».

⁴ LHID, RS 642.14.

⁵ Initiative parlementaire 18.469 « Renforcer les compétences de contrôle et de surveillance dans la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct ».

⁶ Initiative parlementaire 20.421 « Permettre aux personnes imposées d'après la dépense d'exercer une activité lucrative ».

qu'une autorisation d'exercer une activité lucrative pour les personnes imposées à la dépense soulèverait des questions d'équité par rapport à d'autres contribuables et risquerait d'être mal acceptée.

Une motion a été déposée le 19 juin 2020 au Conseil national par la conseillère Céline Widmer⁷. L'objectif de cette motion est de modifier la LIFD et la LHID afin de préciser que quiconque exerce un mandat d'administrateur ne peut en principe demander à être imposé d'après la dépense. Le Conseil fédéral a proposé le 2 septembre 2020 de rejeter cette motion. Il estime qu'un mandat d'administrateur est compatible avec une imposition d'après la dépense si l'activité est exercée bénévolement ou si le contribuable ne reçoit qu'une compensation d'un montant adéquat pour les frais engagés. Le Conseil national ne s'est pas encore prononcé sur cette motion (situation à fin octobre 2021).

Une question a été posée au Conseil fédéral le 2 juin 2021 par la conseillère nationale Manuela Weichelt⁸. Elle demandait si le Conseil fédéral est prêt à faire clarifier par un tribunal le statut des présidents de conseil d'administration de groupe suisse taxés à la dépense. Le Conseil fédéral a répété les règles d'assujettissement relevés lors de la réponse à la motion Céline Widmer (voir ci-avant). Il a répondu qu'il n'a pas la possibilité d'interpeller un tribunal pour un cas abstrait. L'AFC peut dans des cas individuels faire un recours sur la taxation effectuée par le canton si elle n'a pas été faite en tenant compte des bases légales. Elle doit dans ce cas déterminer quelles sont les conditions non respectées.

2.4

[REDACTED]

⁷ Motion 20.3850 « Rendre incompatible imposition d'après la dépense et exercice d'un mandat d'administrateur ».
⁸ Question 21.7452 « Imposition d'après la dépense des personnes présidant le conseil d'administration d'une société de groupe opérationnelle suisse. Clarification par les tribunaux ».



3 Une application non uniforme de la LIFD

3.1 Résultat de l'enquête effectuée par l'AFC

Le CDF se base sur l'enquête effectuée en 2019 par l'AFC auprès des cantons, ainsi que le suivi réalisé en 2020. Cette enquête s'appuie sur un questionnaire à compléter par les cantons, ainsi que le contrôle d'un échantillon de dossiers auprès des cantons ayant des contribuables imposés d'après la dépense en 2017.

L'AFC a examiné l'organisation mise en place par les cantons pour taxer les contribuables imposés d'après la dépense, ainsi que l'application correcte de l'article 14 LIFD pour les dossiers sélectionnés.

L'AFC n'a pas constaté de problème particulier d'organisation ou de compétence du personnel en charge de ces dossiers. En revanche, elle a relevé que l'autorité de taxation dispose de peu de sources d'informations fiables pour vérifier les éléments déclarés par les contribuables. Des cantons ont informé l'AFC qu'ils procèdent à des investigations complémentaires, par exemple par des recherches dans le registre du commerce, sur les réseaux sociaux ou sur Google pour détecter une éventuelle activité lucrative en Suisse. Ces investigations ne sont cependant pas systématiquement formalisées dans les dossiers fiscaux.

Lors de son contrôle d'échantillon de dossier, l'AFC n'a pas découvert de contribuables qui ne remplissent pas les conditions de nationalité étrangère ou d'assujettissement pour la première fois en Suisse (art. 14, al. 1, let. a et b LIFD).

En ce qui concerne l'absence d'activité lucrative en Suisse (art. 14, al. 1, let. c LIFD), l'AFC n'a pas relevé d'erreur systématique. Néanmoins, elle a détecté des pratiques à améliorer et plusieurs dossiers problématiques :

- Sept cantons ne vérifient pas régulièrement l'absence d'une activité lucrative. Dans cinq cantons, l'AFC a relevé des indices d'une potentielle activité lucrative pour plusieurs contribuables. Dans quatre cantons, des investigations complémentaires sont nécessaires pour s'assurer que l'activité n'est pas dommageable pour l'imposition d'après la dépense.
- Les règles suivies par les cantons pour déterminer si un membre de conseil d'administration a droit à une imposition d'après la dépense ne sont pas totalement homogènes. Dix cantons admettent l'imposition à la dépense pour des administrateurs si les honoraires sont inférieurs à un montant défini (en général entre 10 000 et 12 000 francs). Sur les 32 dossiers vérifiés, l'AFC a relevé un dossier pour lequel le montant d'honoraire touché de 47 500 francs n'est pas acceptable.

En outre, l'AFC a constaté des pratiques qui ne permettent pas d'assurer un calcul correct de la dépense imposable (art. 14, al. 3 LIFD) :

- Pour 14 cantons le montant des dépenses n'est pas documenté dans les dossiers fiscaux. Ils appliquent un calcul primaire de la dépense sur d'autres bases (par exemple une multiplication de la valeur locative).
- Quatre cantons n'adressent pas de déclaration annuelle aux contribuables imposés d'après la dépense. L'imposition se base dans ces cas sur un *ruling* (décision anticipée de l'autorité fiscale).

Dans le cadre du suivi réalisé en 2020, l'AFC a vérifié qu'il n'y a pas d'activité lucrative dommageable pour 28 contribuables dans neuf cantons. Parmi ces contribuables, cinq dossiers présentent une situation d'activité lucrative dommageable. Ces cas ont été communiqués aux cantons concernés afin qu'ils prennent les mesures utiles. Pour cinq dossiers, la situation n'a pas pu être éclaircie et des investigations complémentaires sont nécessaires.

Appréciation

L'enquête réalisée par l'AFC confirme des pratiques cantonales qui ne respectent pas entièrement l'article 14 LIFD. Les problèmes relevés ont potentiellement une influence sur la taxation de l'IFD. Si seuls quelques contribuables ont été assujettis à l'impôt d'après la dépense alors qu'ils ne respectaient pas les conditions (existence d'une activité lucrative dommageable), pour une majorité des cantons (14 sur 24) et des contribuables, le montant imposé n'est pas justifié par le détail des dépenses (pas de déclaration, pas de détail des dépenses, autre base de calcul).

3.2 Le cas spécifique de membre de conseil d'administration d'une société suisse

En pratique, tous les cantons admettent l'activité de membre de conseil d'administration d'une société suisse, avec des conditions plus ou moins restrictives. En août 2021, l'AFC a communiqué aux cantons les conditions permettant, selon elle, d'imposer ce type de contribuable à l'impôt d'après la dépense. Les conditions cumulatives ci-après doivent être remplies :

- Aucune rémunération n'est accordée en espèces ou en nature pour une activité. La compensation des frais occasionnés (effectifs ou forfait adéquat) est en revanche admise, puisque ceux-ci ne constituent pas un revenu d'activité lucrative dépendante ou indépendante ;
- L'administrateur (fonction d'organe social) ne dirige pas en plus les affaires de la société ;
- L'activité effective de la société se limite à la gestion de la fortune apportée par l'administrateur dans la société ou sert à veiller sur le capital investi à titre privé.

L'AFC a demandé aux cantons de confirmer qu'ils appliquent ces conditions et dans le cas contraire, dans quelle mesure ils allaient les mettre en œuvre à l'avenir.

Appréciation

Tous les cantons acceptent l'activité de membre de conseil d'administration de société suisse, mais avec des conditions plus ou moins restrictives pour les revenus d'honoraires. Ces différences de pratique ne permettent pas d'assurer l'égalité de traitement.

Le CDF salue la démarche effectuée par l'AFC en août 2021 auprès des cantons pour clarifier les conditions et améliorer l'unité de doctrine.

Malgré l'intervention de l'AFC, un canton a informé qu'il ne changera pas sa pratique, tant que la motion Widmer ne sera pas traitée par le Conseil national (voir chapitre 2.3). Le CDF rend l'AFC attentive qu'elle devra prendre des dispositions pour faire valoir les droits de la Confédération si un canton ne respecte au final pas les conditions fixées.

4 Une catégorie de contribuables sous surveillance depuis 2019

Comme mentionné au chapitre 3.1, l’AFC a entrepris une enquête auprès des cantons pour l’imposition d’après la dépense en 2019. Cette enquête va se poursuivre jusqu’en 2023 avec le suivi des problématiques détectées.

L’enquête a débuté par une récolte d’informations sur les pratiques et l’organisation des cantons. Elle s’est poursuivie par un contrôle d’environ 300 dossiers de contribuables imposés d’après la dépense dans 24 cantons. L’échantillon de contrôle était compris entre 24 dossiers pour les cantons ayant le plus de contribuables et quatre dossiers pour le canton ayant le moins de contribuable imposés d’après la dépense. Les dossiers ont été sélectionnés sur la base des listes fournies par les cantons. Le choix des dossiers a été fait au hasard par les inspecteurs de l’AFC en les répartissant de manière équitable par strate de revenus imposables. Quelques dossiers ont été ajoutés compte tenu d’un intérêt spécifique (cas médiatisés).

Le résultat du contrôle matériel des dossiers a été discuté avec les cantons. L’AFC a ensuite transmis à chaque canton un rapport avec le résultat global au plan suisse, ainsi que le résultat détaillé pour son canton. Les cas de divergences d’opinion entre l’AFC et le canton sont mentionnés dans le rapport détaillé. L’ensemble du processus a fait l’objet d’un contrôle qualité par les chefs d’équipe de la Division surveillance cantons. Les quatre cantons interrogés par le CDF ont affirmé que l’AFC a réalisé son enquête de manière sérieuse et détaillée.

Les cantons ont admis les problèmes relevés par l’AFC pour la grande majorité des dossiers et ont accepté de prendre les mesures nécessaires. L’AFC a donc décidé de suivre la régularisation de ces dossiers dans le cadre de contrôles subséquents.

Peu de demandes de notifications des taxations

L’article 103, alinéa 1, lettre d de la LIFD autorise l’AFC à demander, dans des cas d’espèce, que la taxation lui soit notifiée. Cette procédure lui permet d’une part de s’assurer que les cantons ont effectué les corrections nécessaires et, d’autre part, de pouvoir faire un recours dans le délai fixé si nécessaire (art. 141 LIFD).

L’AFC ne fait que très rarement usage de son droit de demander qu’une taxation lui soit notifiée. Pour la période 2015 à 2019, elle n’a demandé que 13 notifications, réparties dans cinq cantons et pour toutes les catégories d’impôts directs. Aucun de ces 13 cas ne concerne l’impôt d’après la dépense.

Appréciation

Le CDF estime que l’enquête réalisée par l’AFC est opportune, compte tenu du risque de réputation et de l’impact potentiel d’erreurs d’imposition sur l’IFD.

L’analyse des dossiers a été faite de manière méthodique et approfondie. La procédure de sélection des dossiers peut en revanche être améliorée. Tout d’abord pour couvrir le risque d’exhaustivité et d’exactitude des données. L’AFC a sélectionné son échantillon sur la base d’une liste produite par les cantons. Elle n’a pas vérifié si tous les dossiers lui ont été fournis. Ensuite, étant donné le nombre relativement bas de dossiers sélectionnés, l’AFC devrait s’assurer que dans l’échantillon figure suffisamment de cas de contribuables présentant un

réel risque d'activité lucrative (par exemple administrateur de société, personne de moins de 60 ans).

L'AFC n'a pas estimé nécessaire que les cantons lui notifient les taxations pour les dossiers problématiques détectés lors de son enquête (voir encadré), car elle procède à un suivi régulier auprès des cantons. De manière générale, le CDF estime que l'AFC devrait demander la notification de la taxation des cas nécessitant une correction. Cette procédure permet d'assurer à l'AFC que les corrections ont été prises en compte, sans qu'elle doive faire des investigations complémentaires, ou de pouvoir réagir à temps dans le cas contraire.

Recommandation 2 (Priorité 1)

Le CDF recommande à l'AFC de demander aux cantons de notifier systématiquement les décisions de taxation pour les cas où des erreurs doivent être corrigées lors de la prochaine période fiscale.

La recommandation est rejetée.

Prise de position de l'AFC

L'AFC considère que la notification selon l'art. 103 al. 1 let. d LIFD représente une mesure de dernier recours, lorsque les autres mesures de surveillance (art. 103 al. 1 let. a-c LIFD) n'ont pas donné satisfaction. L'usage systématique de cette disposition dans le but d'assurer le suivi des recommandations de l'AFC aux cantons, consécutivement à ses enquêtes, s'avérerait inadéquat dans la plupart des cas. De plus, cette manière systématique de procéder pourrait se trouver en contradiction avec le principe constitutionnel de la proportionnalité. C'est pourquoi, l'AFC privilégie sa méthode de « follow-up » qui permet d'ajuster ses démarches en fonction des cas concrets à suivre, tout en reconnaissant l'importance incontestée de son droit de recours au sens de l'art. 141 LIFD, lorsque des questions d'importance matérielle et/ou de principe se posent.

Dès lors, l'AFC n'entend pas donner suite à cette recommandation.

Le CDF prend acte de ce rejet.

Annexe 1 : Bases légales

Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD), RS 642.11

Ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct du 20 février 2013, RS 642.123

Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID), RS 642.14

Message du Conseil fédéral relatif à la loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense du 29 juin 2011

Circulaire no 44 de l'AFC concernant l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct

Annexe 2 : Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
CDF	Contrôle fédéral des finances
DéFin	Délégation des finances
DFF	Département fédéral des finances
IFD	Impôt fédéral direct
LCF	Loi fédérale sur le contrôle des finances
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct

Priorités des recommandations

Le Contrôle fédéral des finances priorise ses recommandations sur la base de risques définis (1 = élevés, 2 = moyens, 3 = faibles). Comme risques, on peut citer par exemple les cas de projets non-rentables, d'infractions contre la légalité ou la régularité, de responsabilité et de dommages de réputation. Les effets et la probabilité de survenance sont ainsi considérés. Cette appréciation se fonde sur les objets d'audit spécifiques (relatif) et non sur l'importance pour l'ensemble de l'administration fédérale (absolu).