



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

Administration fédérale des contributions AFC

## Commentaire

# concernant l'ordonnance sur la procédure de déclaration au sein du groupe en matière d'impôt anticipé

du 4 mai 2022

---

---

## **Condensé**

*La part minimale du capital à détenir pour que la procédure de déclaration au sein du groupe en matière d'impôt anticipé soit autorisée – qui est actuellement fixée à 20 % – est abaissée à 10 %. Lorsque la participation est supérieure ou égale à 10 %, le versement de l'impôt anticipé avec remboursement ultérieur n'est pas obligatoire. De plus, la possibilité d'appliquer la procédure de déclaration ne sera à l'avenir plus réservée aux sociétés de capitaux et aux sociétés coopératives, mais sera étendue à toutes les personnes morales détenant une participation qualifiée.*

*L'autorisation préalable requise dans le cadre international pour appliquer la procédure de déclaration est désormais valable cinq ans au lieu de trois. Comme au niveau national, la procédure de déclaration sera aussi étendue aux sociétés au sens de la convention contre les doubles impositions applicable.*

*Ces changements procureront un avantage de liquidités aux groupes entre le moment du prélèvement et celui du remboursement de l'impôt anticipé. En outre, la charge administrative s'en trouve allégée tant pour les entreprises que pour l'Administration fédérale des contributions (AFC).*

*Cette modification n'a que des répercussions financières minimales: elle n'a pas d'influence sur la fonction de garantie de l'impôt, et l'augmentation des liquidités des entreprises qui en résulte et qui, par effet de miroir, entraîne une perte de liquidités pour l'État est négligeable vu les taux d'intérêt actuels.*

---

## 1 Contexte

En vue de la procédure de consultation du Conseil fédéral concernant la réforme de l'impôt anticipé (renforcement du marché des capitaux de tiers), la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N) avait demandé des modifications concernant les dividendes des groupes. Le Conseil fédéral n'a pas introduit de mesure à ce sujet dans le projet mis en consultation. Neuf participants à la consultation (quatre partis et cinq organisations) ont demandé des adaptations dans le domaine des dividendes de groupes en formulant diverses propositions.

Le Conseil fédéral s'est penché sur la question et a adopté, après une consultation, la présente modification de l'ordonnance sur la procédure de déclaration au sein du groupe en matière d'impôt anticipé.

### 1.1 Nécessité d'agir et objectifs

Une procédure de déclaration permet de remplacer le versement de l'impôt anticipé et son remboursement ultérieur par une déclaration de la prestation imposable. Dans le domaine des dividendes de groupes, la procédure de déclaration peut être appliquée dans les cas suivants:

- Dans un contexte *national*, la déclaration de la prestation imposable est possible dès lors que la participation correspond à 20 % au moins du capital-actions ou du capital social du groupe<sup>1</sup> et à condition que la demande soit déposée dans les délais. La déclaration de la prestation imposable remplace en intégralité la retenue fiscale et son remboursement.
- Dans un contexte *international*, une procédure de déclaration est possible pour qui détient une part du capital supérieure ou égale à la quote-part prévue dans la convention contre les doubles impositions (CDI) applicable pour laquelle un dégrèvement supplémentaire ou total est prévu (participation qualifiée). Dans les CDI conclues par la Suisse, la quote-part est généralement de 10 à 25 %.

Si la CDI ou d'autres accords internationaux ne précisent pas cette quote-part, le droit national la fixe à 20 %<sup>2</sup>. C'est notamment le cas des CDI avec le Chili, la Côte d'Ivoire, l'Équateur ou l'Inde.

En ce qui concerne l'Union européenne (UE), du moment que la CDI conclue avec l'État membre considéré ne précise pas de quote-part pour les participations qualifiées, c'est l'accord EAR entre la Suisse et l'UE<sup>3</sup> qui s'applique; ce dernier prévoit une participation équivalant à 25 % sur une période de deux ans. C'est par exemple le cas pour l'Italie.

La procédure de déclaration requiert une autorisation préalable et une demande pour chaque distribution de bénéfice. L'autorisation est valable trois ans.

1 Ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (OIA), RS **642.211**

2 Ordonnance du 22 décembre 2004 sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères, RS **672.203**

3 Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international, RS **0.641.926.81**

---

La déclaration de la prestation imposable remplace la retenue de l'impôt anticipé à hauteur du dégrèvement prévu dans la CDI applicable. Bon nombre des CDI conclues par la Suisse prévoient un dégrèvement complet en cas de participation qualifiée. La société doit dans tous les cas verser l'impôt anticipé non remboursable en vertu de la CDI (impôt résiduel); la CDI avec le Maroc, par exemple, prévoit un impôt résiduel de 7 %, celle avec Singapour de 5 %.

- Concernant les relations avec les *États-Unis*, la CDI et le droit national fixent à 10 % la quote-part de participation à partir de laquelle une procédure de déclaration est possible<sup>4</sup>, sous réserve de l'autorisation préalable et d'une demande déposée dans les délais. L'autorisation est valable trois ans.

L'impôt résiduel de 5 % doit être versé dans tous les cas.

- Dans les relations avec l'*Allemagne*, le droit national<sup>5</sup> renvoie à la CDI, qui prévoit une participation de 10 % au moins pendant une période ininterrompue de 12 mois minimum. Une autorisation préalable et une demande déposée dans les délais sont là aussi requises. L'autorisation est valable trois ans. La déclaration de la prestation imposable remplace entièrement la retenue de l'impôt anticipé.

Si les conditions de la procédure de déclaration ne sont pas remplies, le prélèvement de l'impôt anticipé se fait ultérieurement.

Le Conseil fédéral adapte les conditions pour la procédure de déclaration au sein du groupe, ce qui procurera un avantage de liquidités à ce dernier entre le moment du prélèvement et celui du remboursement de l'impôt anticipé. Par ailleurs, la suppression de la procédure de remboursement simplifie le processus administratif qui, en fonction de l'État de domicile de la société bénéficiaire, peut prendre beaucoup de temps dans un contexte international.

## 1.2 Autres solutions étudiées

Une exonération générale pour les revenus de participations dans les cas de participations qualifiées n'est pas appropriée. Pour une imposition correcte, l'autorité fiscale doit être en mesure de contrôler les flux de paiement, ce qui serait extrêmement difficile sans déclaration de la prestation imposable.

La suppression générale de l'autorisation obligatoire dans le cadre de la procédure de déclaration internationale ne peut pas être envisagée non plus, car la procédure d'autorisation permet à l'autorité fiscale de contrôler que les conditions d'application de la procédure de déclaration sont remplies. Il s'agit principalement de vérifier que la société bénéficiaire a droit au remboursement de l'impôt anticipé (en partie ou en totalité) en vertu de la CDI. L'autorisation, qui fait office de confirmation, est valable trois ans, puis doit être renouvelée. En cas de modification de la structure des participations (p. ex. nouvel actionnaire), la société doit en avvertir immédiatement l'autorité fiscale. Celle-ci contrôle alors que les conditions générales sont toujours satisfaites.

<sup>4</sup> Ordonnance du 15 juin 1998 concernant la convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996, RS **672.933.61**

<sup>5</sup> Ordonnance du 30 avril 2003 relative à la convention germano-suisse de double imposition, RS **672.913.610**

---

Si une déclaration de la prestation imposable se révèle par la suite injustifiée, la société devra acquitter l'impôt anticipé après coup. L'examen préalable réalisé dans le cadre de la procédure d'autorisation est donc également à l'avantage de la société.

## 2 Procédure de consultation

Dans le cadre de la procédure de consultation menée du 14 avril au 14 juillet 2021, 35 participants (3 partis politiques, 24 cantons, 8 organisations dont la CDF) ont pris position sur le contenu du projet, qui a rencontré une large approbation<sup>6</sup>. Les demandes supplémentaires portent sur le champ d'application de la procédure de déclaration au sein du groupe:

- **Procédure de déclaration à partir d'un montant minimal:** Un parti (PLR) estime qu'il serait judicieux d'examiner la possibilité d'une procédure de déclaration facultative à partir d'un certain montant (p. ex. lorsque le montant du remboursement dépasse 200 000 fr.).

Le Conseil fédéral rejette l'idée d'un montant minimal. Un tel seuil entraînerait une inégalité de traitement qui ne peut être justifiée objectivement. L'introduction d'un montant minimal élevé exclurait de nombreuses petites et moyennes entreprises (PME).

- **Procédure de déclaration pour les prestations appréciables en argent fournies à des sociétés au sein d'un même groupe:** Deux partis et deux organisations (PLR, UDC, EXPERTsuisse et economiesuisse) proposent d'élargir la procédure de déclaration pour les prestations appréciables en argent. Pour l'UDC, EXPERTsuisse et economiesuisse, la procédure de déclaration doit également être autorisée pour les prestations appréciables en argent fournies à des sociétés au sein d'un même groupe sans participation directe, c'est-à-dire pour les prestations appréciables en argent fournies entre des sociétés sœurs ou des sociétés grand-mère et petite fille. Certains avis précisent explicitement que la procédure de déclaration se limiterait, dans le cadre international, au montant de l'impôt anticipé remboursable en vertu de la CDI applicable. D'autres demandent que le droit au remboursement soit une condition préalable pour bénéficier de la procédure de déclaration.

Dans le droit en vigueur, la procédure de déclaration est autorisée pour les prestations appréciables en argent versées dans le cadre national, s'il existe un droit au remboursement et:

- a) que des prestations appréciables en argent sont fournies par une société fille à une société mère détenant directement une participation dépassant le seuil de détention, ou
- b) que la prestation appréciable en argent est découverte lors d'un contrôle officiel ou d'un examen des livres, et qu'elle est arrivée à échéance au cours d'une année précédente.

<sup>6</sup> Les avis sont disponibles sous: [www.admin.ch](http://www.admin.ch) > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées > 2021 > DFF

---

Dans le cadre international, la procédure de déclaration pour les prestations appréciables en argent s'applique en principe pour les sociétés ayant une relation mère-fille. Quelques rares CDI prévoient également un dégrèvement en cas de participation indirecte (p. ex. pour les sociétés ayant une relation mère-grand-mère). Dans ce cas, la procédure de déclaration est conforme à la pratique et peut aussi être appliquée, ce qui n'est pas le cas dans le cadre national.

L'AFC examine actuellement les avantages et les inconvénients ainsi que la faisabilité d'une extension de l'application de la procédure de déclaration pour les prestations appréciables en argent. Une telle extension nécessiterait de modifier l'ordonnance.

- **Procédure de déclaration pour les «sociétés»:** EXPERTsuisse demande que la procédure de déclaration dans le cadre international soit étendue aux sociétés visées dans la CDI applicable. Dans le droit en vigueur, la procédure de déclaration est uniquement autorisée lorsqu'une société de capitaux détient des participations dans la société assujettie.

Le Conseil fédéral soutient cette proposition. Il estime qu'il est justifié de se référer à la définition de société telle que l'entend la CDI applicable. Afin de garantir l'égalité de traitement entre les groupes suisses, la procédure de déclaration devra aussi être élargie en conséquence pour ces derniers.

### 3 **Grandes lignes du projet**

#### 3.1 **Nouvelle réglementation demandée**

La part minimale du capital à détenir pour que la procédure de déclaration puisse être appliquée doit être abaissée à 10 % dans le contexte national, afin d'assurer la concordance avec la réduction pour participations (art. 69 s. LIFD<sup>7</sup> et art. 28, al. 1<sup>bis</sup> ss, LHID<sup>8</sup>). La réduction pour participations a pour conséquence d'exonérer dans une large mesure certains revenus de participations (en général à partir de 10 %) de l'impôt sur le bénéfice.

Dans le contexte international, la quote-part à partir de laquelle une participation est considérée comme qualifiée et pour laquelle un dégrèvement supplémentaire ou total est prévu dépend en principe de la CDI (voir ch. 1.1). Cette quote-part est également valable, sans changement, pour l'admission de la procédure de déclaration. Lorsque ni la CDI ni autre traité international ne fixe de quote-part pour la participation qualifiée, la part minimale du capital à détenir pour que la procédure de déclaration soit admise est aussi abaissée à 10 %.

La validité de l'autorisation pour la procédure de déclaration dans le cadre de relations internationales est prolongée de trois à cinq ans. En cas de modification de la structure des participations, la société reste tenue de l'annoncer immédiatement à l'autorité fiscale.

<sup>7</sup> Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD), RS **642.11**

<sup>8</sup> Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, RS **642.14**

---

Le champ d'application de la procédure de déclaration est élargi dans le contexte national et international. Dans le contexte international, la procédure de déclaration s'appliquera dorénavant aussi lorsqu'une société au sens de la CDI applicable ou d'un autre traité international reçoit des dividendes suisses provenant d'une participation significative. Jusqu'à présent, cette possibilité n'était accordée qu'aux sociétés de capitaux. Dans le contexte national, un élargissement similaire aura lieu: désormais, la procédure de déclaration s'appliquera aussi lorsque les dividendes provenant d'une participation significative sont perçus par une personne morale et non plus uniquement par une société de capitaux ou une société coopérative.

## **3.2 Mise en œuvre**

La modification de la part minimale du capital à détenir pour la procédure de déclaration doit entrer en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier pour des raisons pratiques. La nouvelle quote-part ainsi que l'élargissement de la procédure de déclaration à toutes les personnes morales s'appliqueront aux demandes déposées après cette entrée en vigueur. La mise en œuvre incombe à l'AFC.

La prolongation de la durée de l'autorisation et l'élargissement de la procédure de déclaration à toutes les sociétés dans le contexte international s'appliquent à toutes les autorisations accordées ou prolongées après l'entrée en vigueur.

## **4 Commentaire des dispositions**

### **4.1 Ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (OIA)<sup>9</sup>**

*Art. 1, al. 1*

L'abréviation «AFC» a été introduite.

*Art. 20, al. 3*

Il s'agit d'une rectification formelle. L'arrêté du Conseil fédéral du 12 avril 1957 protégeant par des mesures conservatoires les personnes morales a été abrogé le 1<sup>er</sup> juin 2017<sup>10</sup>.

*Art. 26a, al. 1 et 3*

Désormais, la part minimale du capital qui doit être détenue pour bénéficier de la procédure de déclaration est fixée à 10 %. De plus, la procédure de déclaration doit aussi pouvoir s'appliquer lorsque la participation qualifiée est détenue par une personne morale et non par une société de capitaux ou une société coopérative.

<sup>9</sup> RS 642.211

<sup>10</sup> RO 2017 3121

---

## 4.2

### **Ordonnance du 22 décembre 2004 sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères<sup>11</sup>**

#### *Art. 1, al. 2*

Désormais, la procédure de déclaration doit aussi s'appliquer lorsque la participation significative est détenue par une société au sens de la CDI applicable ou d'un autre traité international et non par une société de capitaux.

#### *Art. 2, al. 2, et art. 3, al. 4*

La part minimale du capital qui doit être détenue pour bénéficier de la procédure de déclaration si la CDI ou le traité international applicable ne prévoit pas de participation minimale est fixée à 10 %. L'autorisation délivrée par l'autorité fiscale est dorénavant valable cinq ans.

<sup>11</sup> RS 672.203

---

### **4.3 Ordonnance du 30 avril 2003 relative à la convention germano-suisse de double imposition<sup>12</sup>**

*Art. 2, al. 2*

L'abréviation «AFC» a été introduite.

*Art. 3, al. 1 et 3* L'autorisation délivrée par l'autorité fiscale est dorénavant valable cinq ans. Désormais, la procédure de déclaration doit aussi s'appliquer lorsque la participation qualifiée n'est pas détenue par une société de capitaux, mais par une autre société au sens de la convention germano-suisse contre les doubles impositions.

### **4.4 Ordonnance du 15 juin 1998 concernant la convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996<sup>13</sup>**

*Art. 3, al. 1, 1<sup>re</sup> phrase*

L'abréviation «AFC» a été introduite.

*Art. 4, al. 1, 2 et 3*

L'autorisation délivrée par l'autorité fiscale est dorénavant valable cinq ans. Désormais, la procédure de déclaration doit aussi s'appliquer lorsque la participation qualifiée n'est pas détenue par une société de capitaux, mais par une autre société au sens de la convention américano-suisse contre les doubles impositions

## **5 Conséquences financières et économiques**

La réglementation proposée n'a pas d'influence sur la fonction de garantie de l'impôt anticipé puisque la retenue fiscale est remplacée par la déclaration de la prestation imposable. Dans le cadre des relations internationales, l'impôt anticipé non remboursable continue d'être prélevé, poursuivant ainsi son but fiscal.

L'abaissement de la quote-part de participation nécessaire et l'élargissement de la procédure de déclaration à toutes les personnes morales ainsi qu'aux sociétés au sens de la CDI applicable influencent les liquidités en fonction des taux d'intérêt: la modification procure un avantage de liquidités aux entreprises et, par effet miroir, un désavantage correspondant à l'État. Au vu des taux d'intérêt actuels, cet effet est négligeable.

En revanche, la réduction de la charge administrative induite par cette modification, tant pour l'AFC que pour les entreprises, devrait être plus marquée. En effet, lorsqu'il

<sup>12</sup> RS 672.913.610

<sup>13</sup> RS 672.933.61

---

ne peut pas recourir à la procédure de déclaration, le groupe doit verser l'impôt anticipé avant d'en demander le remboursement: deux étapes que la nouvelle réglementation permet de supprimer. L'autorité fiscale (AFC) jouit elle aussi d'un allègement de sa charge administrative grâce à la diminution des demandes de remboursement à étudier. Toutefois, comme l'autorisation et les demandes d'application de la procédure de déclaration doivent aussi être étudiées et que de nombreuses demandes de remboursement concernent des participations inférieures à 10 %, cet allègement sera limité.

La prolongation de la validité de l'autorisation de la procédure de déclaration diminuera elle aussi la charge administrative des entreprises et de l'autorité fiscale, puisque les demandes d'autorisation devront être soumises et étudiées moins fréquemment.

## 6 Aspects juridiques

La Confédération a toute compétence pour légiférer dans le domaine de l'impôt anticipé (art. 132, al. 2, de la Constitution<sup>14</sup>). En vertu de l'art. 20, al. 2, de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé<sup>15</sup>, le Conseil fédéral fixe dans quels cas la procédure de déclaration est admise et comment elle se déroule. Concernant les modifications des autres ordonnances précitées, le Conseil fédéral est habilité à régler la procédure de déclaration sur la base de l'art. 35, al. 1, let. a, de la loi fédérale du 18 juin 2021 relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal<sup>16</sup>.

Ces modifications n'affectent pas les obligations internationales de la Suisse, notamment fixées dans les CDI. Ces obligations ne comprennent pas de prescriptions relatives à la durée de l'autorisation, la Suisse peut la fixer comme elle l'entend. Par ailleurs, elles ne comprennent pas non plus de prescriptions concernant la quote-part déterminante pour que la procédure de déclaration soit autorisée. Lorsque la CDI applicable fixe une quote-part pour la participation qualifiée, celle-ci doit continuer de s'appliquer.

<sup>14</sup> RS 101

<sup>15</sup> RS 642.21

<sup>16</sup> RS 672.2