



Berne, le 13 décembre 2024

Mettre en place une pratique fiscale uniforme pour éviter une pénalisation des entreprises suisses

Rapport du Conseil fédéral
en réponse au postulat 22.3396 de la CER-N du
5 mai 2022

1	Condensé	4
2	Contexte	5
3	Impôt anticipé sur les rendements des participations au sein d'un groupe	6
3.1	Considérations générales	6
3.2	But de l'impôt anticipé	7
3.2.1	But de garantie	7
3.2.2	But fiscal	7
3.3	Bénéficiaire de la prestation et théorie du bénéficiaire direct	7
3.4	Procédure de remboursement au sein d'un groupe	8
3.4.1	Opérations réalisées à l'échelle nationale au sein d'un groupe	8
3.4.2	Opérations réalisées à l'échelle internationale au sein d'un groupe	8
3.5	Procédure de déclaration	9
3.5.1	Opérations réalisées à l'échelle nationale au sein d'un groupe	9
3.5.2	Opérations réalisées à l'échelle internationale au sein d'un groupe	9
3.6	Jurisprudence	10
3.6.1	Opérations réalisées à l'échelle nationale au sein d'un groupe	10
3.6.2	Opérations réalisées à l'échelle internationale au sein d'un groupe	11
3.7	Doctrine	11
3.7.1	Opérations réalisées à l'échelle nationale au sein d'un groupe	11
3.7.2	Opérations réalisées à l'échelle internationale au sein d'un groupe	12
4	Prestations appréciables en argent au sein d'un groupe	13
4.1	Naissance d'une prestation appréciable en argent	13
4.2	Conséquences fiscales d'une prestation appréciable en argent	14
4.2.1	Impôt anticipé	14
4.2.2	Impôt sur le bénéfice	17
4.3	Autres effets de la théorie du bénéficiaire direct	18
4.3.1	Garantie du produit de l'impôt sur le bénéfice	18
4.3.2	Inconvénient en termes de liquidités pour les entreprises	18
4.4	Importance des prestations appréciables en argent	18
5	Théorie du bénéficiaire direct et théorie du triangle	19
5.1	Considérations générales	19
5.1.1	Théorie du bénéficiaire direct	19
5.1.2	Théorie du triangle	19
5.2	Effets d'un passage à la théorie du triangle	21
5.2.1	Prestations appréciables en argent fournies à l'échelle nationale au sein d'un groupe	21
5.2.2	Prestations appréciables en argent fournies à l'échelle internationale au sein d'un groupe	22
5.2.3	Effets financiers	23
5.2.4	Effets sur le dépouillement de dividendes	23

5.2.5	Constitutionnalité	24
5.3	Usages internationaux	24
5.3.1	Vue d'ensemble des pays.....	24
5.3.2	Conventions contre les doubles impositions.....	25
6	Mesure possible.....	25
6.1	Objectifs d'une mesure possible	25
6.2	Extension de la procédure de déclaration aux prestations appréciables en argent	26
7	Conclusions	28
Annexe : vue d'ensemble de la situation juridique actuelle et de l'éventuelle situation juridique future		29

1 Condensé

La motion 19.4635 du conseiller aux États Ettlin demandait un passage systématique à la théorie du triangle en matière d'impôt anticipé. Cette demande était notamment motivée par les conséquences négatives que peuvent avoir, dans l'environnement international, les prestations appréciables en argent entre sociétés d'un groupe.

Le Conseil national a rejeté la motion, mais il a simultanément chargé le Conseil fédéral, en lui transmettant le postulat 22.3396, d'établir un rapport expliquant la problématique.

L'impôt anticipé est un impôt à la source que la Confédération perçoit sur le revenu des capitaux mobiliers (notamment sur les intérêts et les rendements des participations). Pour les opérations réalisées à l'échelle nationale, l'impôt anticipé a un but de garantie (garantie des impôts à l'échelon de la Confédération, des cantons et des communes) et, dans les opérations réalisées à l'échelle internationale, un but fiscal (fournir des recettes).

Le débiteur de la prestation doit répercuter l'impôt anticipé sur le bénéficiaire de la prestation. Celui-ci ayant droit au remboursement de l'impôt anticipé, il est crucial de le déterminer.

Pour l'impôt anticipé, la théorie du bénéficiaire direct s'applique de manière générale, donc aussi pour les rendements des participations au sein d'un groupe. Par exemple, la société à laquelle une société sœur fournit une prestation appréciable en argent est réputée bénéficiaire de la prestation parce qu'elle reçoit directement la prestation imposable et qu'elle peut en disposer librement. Dans les opérations réalisées à l'échelle internationale, l'impôt anticipé n'est donc, dans de tels cas, que partiellement remboursable et pour autant qu'il y ait une convention contre les doubles impositions (CDI). En général, il reste, dans les opérations entre des sociétés sœurs ou entre une société petite-fille et une société grand-mère, une charge définitive de 15 %. En outre, les groupes doivent garantir les liquidités nécessaires pour le paiement de l'impôt anticipé, également pour la part dont le remboursement peut être demandé, ce qui peut constituer un défi supplémentaire.

En revanche, pour les impôts directs, la théorie du triangle s'applique. Les prestations appréciables en argent au sein d'un groupe sont toujours imputées dans un premier temps à la société mère. Selon le cas de figure (par ex. prestation appréciable en argent entre des sociétés sœurs), la société mère procède dans un deuxième temps à un apport de capital en faveur de la société sœur bénéficiaire.

Une application générale de la théorie du triangle en matière d'impôt anticipé aurait les effets suivants :

- Les effets seraient faibles pour les opérations réalisées à l'échelle nationale au sein des groupes, parce que, pour les deux théories, les sociétés suisses ont droit au remboursement intégral de l'impôt anticipé. Cependant, si la procédure de déclaration était admise alors que la procédure du triangle s'applique, les recettes actuelles provenant des intérêts moratoires disparaîtraient dans les cas pour lesquels la procédure de déclaration n'est actuellement pas accordée.
- Dans les opérations réalisées à l'échelle internationale au sein des groupes, un passage à la théorie du triangle supprimerait les impôts anticipés non remboursables, ce qui entraînerait une diminution considérable des recettes de l'impôt anticipé. En outre, les recettes provenant des intérêts moratoires baisseraient également pour de telles opérations.
- À la différence de la théorie du triangle, la théorie du bénéficiaire direct, actuellement en vigueur, incite les groupes à ne pas fixer leurs prix de transfert au détriment de la Suisse. Le risque d'un impôt anticipé non remboursable freine en tout cas les transferts de bénéfices dans d'autres États, ce qui empêche la baisse des recettes des impôts sur le bénéfice de la Confédération et des cantons.

Une extension de la procédure de déclaration en matière d'impôt anticipé aux prestations appréciables en argent pourrait atténuer les conséquences négatives de la théorie du bénéficiaire

direct. Cette approche aurait l'avantage de préserver les liquidités des groupes et de réduire leur travail administratif. Parallèlement, les recettes de l'impôt anticipé resteraient garanties pour les opérations réalisées à l'échelle internationale, tandis que celles provenant des intérêts moratoires et des amendes pourraient diminuer et celles provenant des impôts anticipés, dont le remboursement n'est pas demandé, disparaître. Enfin, les recettes des impôts sur le bénéfice de la Confédération, des cantons et des communes ne couraient aucun risque accru.

2 Contexte

La motion 19.4635 « Mettre en place une pratique fiscale uniforme pour éviter une pénalisation des entreprises suisses » du conseiller aux états Ettlin demandait un passage à la théorie du triangle en matière d'impôt anticipé. Cette demande était motivée comme suit :

« S'appuyant sur une pratique non écrite et se référant aux art. 14 et 21 ss LIA, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a déclaré en 2001 que la théorie du bénéficiaire direct s'appliquerait désormais pour la désignation des bénéficiaires des prestations fournies entre sociétés apparentées qui sont dominées par le même groupe d'actionnaires. Une partie de la doctrine corrobore ce point de vue, en affirmant que le libellé limpide de l'art. 14, al. 1, LIA autoriserait exclusivement l'application de la théorie du bénéficiaire direct.

Cela signifie concrètement que, lorsqu'un même actionnaire détient les sociétés A et B et que l'une fournit à l'autre un avantage appréciable en argent, c'est uniquement cette dernière - et non l'actionnaire - qui sera considérée comme le bénéficiaire dudit avantage, et qui, par conséquent, pourra demander le remboursement de l'impôt anticipé. Cette situation entraîne des conséquences préjudiciables dans le contexte international (prix de transfert) et n'empêche pas les doubles impositions, même lorsqu'une convention de double imposition a été conclue.

La raison pour laquelle une société fournit un avantage appréciable en argent à une société proche réside forcément dans l'imbrication juridique de ces deux sociétés, incarnée par un actionnaire unique.

Dans un contexte où les autorités suisses procèdent à de plus en plus d'ajustements des prix de transfert, le problème ne pourra que s'aggraver. À l'étranger, c'est généralement la théorie du triangle qui s'applique, et la pratique suisse non seulement suscite l'incompréhension, mais nuit à l'attractivité d'investissement du pays.

C'est pourquoi la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) prévoit l'application systématique de la théorie du triangle, ce qui signifie que dans l'exemple cité plus haut, c'est l'actionnaire qui serait considéré comme le bénéficiaire de la prestation.

Il est vrai que même en matière d'impôt anticipé, l'AFC dévie parfois de la théorie du bénéficiaire direct, mais pour l'instant uniquement de manière ponctuelle et pour des motifs à la fois changeants et spécifiquement applicables au cas concerné. Par ailleurs, il est incompréhensible qu'un même fait soit apprécié différemment pour ce qui est des impôts sur le revenu et sur les bénéfices d'une part, et de l'impôt anticipé, d'autre part.

La sécurité du droit, notamment, commande d'adopter ici au plus vite une approche cohérente et de traiter de la même façon ce qui relève de l'impôt anticipé et ce qui relève des impôts directs. »

En septembre 2022, le Conseil national a rejeté cette motion, même s'il était d'avis qu'elle soulevait une question importante. Il avait cependant besoin d'informations supplémentaires pour être en mesure de se prononcer sur un changement de système. C'est pourquoi, en même temps qu'il rejetait la motion, il a transmis le postulat ci-après de sa Commission de l'économie et des redevances (22.3396) :

« Le Conseil fédéral est chargé d'établir un rapport sur les problématiques mises en évidence dans la motion 19.4635 « Mettre en place une pratique fiscale uniforme pour éviter une pénalisation des entreprises suisses ». Ce rapport devra notamment englober les éléments ci-après :

- Il devra présenter un état des lieux de la pratique fiscale suisse en comparaison avec les usages internationaux.
- Cet état des lieux devra notamment mettre en évidence la différence entre les conséquences de la théorie dite du bénéficiaire direct et celles de la théorie dite du triangle pour les sociétés concernées.
- L'état des lieux devra également exposer le risque d'abus dans le dépouillement de dividendes.
- Les problèmes pour les sociétés concernées mis en évidence par l'état des lieux devront être clairement identifiés.
- Le rapport devra proposer des solutions envisageables à ces problèmes. Il devra également montrer leurs conséquences, en particulier sur les recettes fiscales de la Confédération. »

Le présent rapport traite principalement de l'impôt anticipé, mais il se penche aussi sur des questions concernant l'impôt sur le bénéfice. En outre, il fournit une vue d'ensemble de la doctrine, de la jurisprudence et des usages internationaux en vigueur. Il présente en conclusion une mesure possible.

3 Impôt anticipé sur les rendements des participations au sein d'un groupe

3.1 Considérations générales

L'impôt anticipé est un impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, notamment sur les rendements des participations au sein des groupes de sociétés, qui est perçu à la source par la Confédération. Selon l'art. 14, al. 1, de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA)¹, le débiteur de la prestation doit transférer l'impôt au bénéficiaire de la prestation imposable. Cette obligation légale de transférer l'impôt anticipé a pour effet que, dans un premier temps, le bénéficiaire de la prestation ne reçoit que 65 % de la prestation.

Le taux de l'impôt anticipé sur les revenus des capitaux est de 35 %. L'impôt anticipé est remboursé, en totalité ou en partie, aux bénéficiaires des prestations qui ont droit au remboursement. Il est entièrement remboursé pour les opérations réalisées à l'échelle nationale.

Pour les opérations réalisées à l'échelle internationale, le remboursement dépend de l'existence d'une CDI et, le cas échéant, du dégrèvement de l'impôt à la source (impôt anticipé) que celle-ci prévoit ou de l'assujettissement des opérations réalisées à l'échelle internationale à l'accord 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 (accord EAR Suisse-UE)². Dans les opérations réalisées à l'échelle internationale, l'impôt anticipé peut, selon la situation, ne pas être remboursé ou l'être en partie ou en totalité. Cependant, dans bien des cas concernant des opérations entre une société mère et ses filiales, il est remboursé entièrement (tous les États membres de l'UE) ou partiellement (USA et Chine) en vertu de l'accord EAR Suisse-UE et des nombreuses CDI conclues.

¹ RS 642.21

² RS 0.641.926.81

L'impôt anticipé est un impôt réel, ce qui signifie qu'il est prélevé sans tenir compte de la capacité économique du bénéficiaire (principe de l'anonymat de la perception de l'impôt anticipé).

3.2 But de l'impôt anticipé

L'impôt anticipé a un but de garantie et un but fiscal.

3.2.1 But de garantie

La perception de l'impôt anticipé auprès des investisseurs domiciliés en Suisse ne vise pas directement à générer des recettes pour l'État, mais à garantir les impôts sur le revenu et sur la fortune ou les impôts sur le bénéfice et sur le capital touchant ces actifs. La personne physique domiciliée en Suisse et bénéficiaire a droit au remboursement si elle déclare correctement le rendement ainsi que l'élément de fortune dont il provient dans le cadre des impôts sur le revenu et sur la fortune et si toutes les autres conditions sont remplies (cf. art. 21 ss LIA). Pour les personnes morales suisses, la condition est une comptabilisation correcte en tant que rendement dans les comptes commerciaux annuels aux fins des impôts sur le capital et sur le bénéfice. Pour le contribuable qui omet la déclaration ou la comptabilisation ou encore qui ne remplit pas une autre condition, l'impôt anticipé constitue une charge définitive, qui vient s'ajouter à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur le bénéfice (but de garantie subsidiaire). Cela crée ainsi une incitation à déclarer correctement³.

3.2.2 But fiscal

L'impôt anticipé a un but fiscal lorsque les conditions du droit au remboursement ne sont pas remplies ou que le bénéficiaire de la prestation imposable omet de demander le remboursement en temps utile. L'impôt anticipé non remboursable ou dont le remboursement n'a pas été demandé est conservé par la Confédération. Selon l'art. 2 LIA, 10 % du produit net annuel de l'impôt anticipé revient aux cantons.

Pour les opérations réalisées à l'échelle nationale, le droit au remboursement n'est notamment pas accordé lorsque le bénéficiaire de la prestation imposable ne dispose pas d'un droit de jouissance suffisant sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt, qu'il n'a pas respecté les obligations de déclaration ou de comptabilisation ou qu'il a commis une soustraction dans le cadre des impôts directs (impôts sur le revenu et sur le bénéfice).

Pour les opérations réalisées à l'échelle internationale, le remboursement est accordé dans la mesure où la CDI conclue avec l'État de domicile du requérant le prévoit ou lorsque l'accord EAR Suisse-UE est applicable.

3.3 Bénéficiaire de la prestation et théorie du bénéficiaire direct

Le bénéficiaire de la prestation imposable (ci-après : « bénéficiaire de la prestation ») a droit au remboursement pour autant qu'il remplisse les conditions correspondantes. La définition du bénéficiaire de la prestation revêt donc une importance centrale.

Selon la théorie du bénéficiaire direct, le bénéficiaire de la prestation est la personne qui reçoit le revenu imposable et peut en disposer librement. Au sein des groupes, c'est la personne morale qui entre en jouissance du revenu (dividende ou prestation appréciable en argent). L'impôt anticipé doit donc être transféré à cette personne et c'est elle qui doit remplir les conditions pour le remboursement

³ FF 2021 976 ss

de l'impôt anticipé. Cette situation a notamment des effets financiers et économiques pour les flux de prestations entre les sociétés d'un groupe. Cette question sera traitée plus en détail au ch. 4.2.1.

Dans sa notice pour la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé⁴, l'AFC a défini, en s'appuyant sur les arrêts pertinents du Tribunal fédéral, des exceptions à l'application de la théorie du bénéficiaire direct. Pour ces exceptions, la théorie du triangle est applicable (des informations détaillées à ce sujet figurent au ch. 5.1.2).

L'AFC applique également la théorie du bénéficiaire direct aux opérations réalisées à l'échelle internationale avec des exceptions analogues à celles qui sont appliquées pour les opérations réalisées à l'échelle nationale.

3.4 Procédure de remboursement au sein d'un groupe

Les explications ci-après se limitent aux personnes morales, la question de la théorie du triangle n'étant pertinente que pour celles-ci.

Les personnes morales peuvent faire valoir leur droit au remboursement en présentant une demande à l'AFC. Celle-ci vérifie sommairement que les conditions du remboursement sont remplies. Si tel est le cas, l'impôt anticipé est remboursé à la société requérante.

3.4.1 Opérations réalisées à l'échelle nationale au sein d'un groupe

Pour les opérations réalisées à l'échelle nationale au sein d'un groupe, le remboursement est soumis aux conditions ci-après :

- siège en Suisse (art. 22, al. 1, LIA) ;
- droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt (art. 21, al. 1, let. a, LIA) ;
- comptabilisation régulière comme rendement (art. 25, al. 1, LIA) ;
- pas d'évasion fiscale (art. 21, al. 2, LIA) ;
- dépôt dans les temps de la demande de remboursement (art. 32, al. 1, LIA).

3.4.2 Opérations réalisées à l'échelle internationale au sein d'un groupe

Pour les opérations réalisées à l'échelle internationale au sein d'un groupe, un dégrèvement ne peut se fonder que sur une CDI ou sur l'accord EAR Suisse-UE. Si aucun des deux n'est applicable, l'impôt anticipé de 35 % devient une charge fiscale définitive.

Les CDI imposent souvent une participation minimale pour le dégrèvement de l'impôt anticipé. En outre, les conditions ci-après doivent être remplies :

- résidence dans un État contractant (art. 4 du modèle de convention de l'OCDE [MC OCDE]⁵) ;
- qualité de bénéficiaire effectif : le bénéficiaire effectif est la personne qui reçoit un revenu imposable libre de charge et n'est pas soumise à une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne (art. 10 MC OCDE) ;
- pas d'utilisation abusive de la convention (art. 29 MC OCDE) ;

⁴ S-02.141

⁵ Le MC OCDE est une norme reconnue à l'échelon international et qui sert de base pour la conclusion de CDI.

- dépôt dans les temps de la demande de remboursement (art. 27, al. 1, de la loi fédérale relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal⁶).

3.5 Procédure de déclaration

Dans certains cas, le contribuable peut, au lieu de prélever l'impôt anticipé, exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable (procédure de déclaration). La procédure de déclaration n'est pas obligatoire (art. 20, al. 1, LIA) et elle n'est possible que si, dans le cadre d'un examen sommaire, le droit de jouissance ou la qualité de bénéficiaire effectif peuvent être établis de façon certaine et que les autres conditions exigées pour le remboursement sont remplies.

3.5.1 Opérations réalisées à l'échelle nationale au sein d'un groupe

Les procédures de déclaration suivantes sont prévues, notamment pour les opérations réalisées à l'échelle nationale au sein d'un groupe de sociétés :

- Pour les dividendes et les prestations appréciables en argent versés au sein d'un groupe suisse (art. 20, al. 2, LIA).
 - Cette procédure de déclaration n'est admise que pour les participations de 10 % ou plus et pour les personnes morales qui détiennent une telle participation qualifiée (art. 26a, al. 1, OIA).
 - Les conditions de remboursement mentionnées au ch. 3.4 doivent également être sommairement remplies.
 - La demande de remplacer le paiement de l'impôt anticipé par la déclaration est remise à l'AFC avec le décompte de l'impôt anticipé dû.
- Lorsque l'impôt réclamé à l'occasion d'un contrôle officiel ou d'un examen des livres concerne une prestation échue au cours des années précédentes (art. 24, al. 1, let. a, OIA).

3.5.2 Opérations réalisées à l'échelle internationale au sein d'un groupe

Pour les opérations réalisées à l'échelle internationale, l'obligation fiscale ne peut en principe être exécutée par la déclaration des dividendes et des prestations appréciables en argent que si la société qui a le droit au remboursement peut bénéficier d'une CDI ou de l'accord EAR Suisse-UE. Les procédures de déclaration prévues par la CDI et par l'accord EAR Suisse-UE constituent des alternatives l'une pour l'autre. Elles ont pour point commun qu'elles ne s'appliquent qu'entre une société mère et ses filiales.

Pour les opérations réalisées à l'échelle internationale au sein d'un groupe, la procédure de déclaration requiert une autorisation préalable de l'AFC (demande générale), qui est valable cinq ans. Si, par la suite, le dividende est payé, le contribuable exécute son obligation fiscale en remettant le décompte de l'impôt anticipé dû et la « demande de remplacer le paiement de l'impôt anticipé par une déclaration ».

Les deux procédures de déclaration possibles pour les opérations réalisées à l'échelle internationale au sein d'un groupe sont expliquées ci-après de façon plus détaillée.

⁶ LECF ; RS 672.2

Procédure de déclaration prévue par une CDI

Si une CDI s'applique et que la société étrangère détient une participation importante dans une société suisse, il est possible de procéder au dégrèvement de l'impôt anticipé par une procédure de déclaration.

Une société étrangère détient une participation importante dans une société suisse si elle dispose d'une participation qui donne droit, selon la CDI déterminante, au dégrèvement partiel ou intégral de l'impôt anticipé. De nombreuses CDI prescrivent une participation minimale de 10 %. D'autres, comme celle qui a été conclue avec la Grèce, prévoient une participation minimale de 25 %. La CDI conclue avec l'Espagne prévoit quant à elle une participation minimale de 10 %, mais exige une durée de détention minimale d'une année. Il existe également des CDI qui ne contiennent pas de dispositions à ce sujet. Dans un tel cas, la société étrangère doit disposer d'une participation directe d'au moins 10 %.

Procédure de déclaration selon l'accord EAR Suisse-UE

Dans les relations entre la Suisse et les États membres de l'UE, les sociétés de capital apparentées ont le choix d'invoquer une disposition de la CDI applicable ou l'art. 9, par. 1, de l'accord EAR Suisse-UE pour le dégrèvement de l'impôt anticipé frappant des distributions de bénéfices ouvertes ou dissimulées. Si cet article est appliqué, la procédure de déclaration peut être demandée si les conditions ci-après sont remplies :

- la participation directe s'élève à au moins 25 % du capital ;
- elle est détenue pendant deux ans ;
- la société qui verse la prestation a sa résidence fiscale en Suisse et celle qui en bénéficie dans un État membre de l'UE ;
- aucune des deux sociétés n'a, aux termes d'une CDI avec un État tiers, sa résidence fiscale dans un État tiers ;
- les deux sociétés sont assujetties à l'impôt sur les sociétés sans bénéficier d'une exonération et toutes deux revêtent la forme d'une société de capitaux.

La procédure de déclaration prévue par l'accord EAR Suisse-UE peut être plus avantageuse que celle de la CDI qui serait sinon applicable, par exemple lorsque celle-ci prévoit une durée de détention minimale. Certes l'accord EAR Suisse-UE impose également une durée de détention minimale de deux ans, mais pendant ces deux ans, la procédure de déclaration est accordée sous réserve. Cela n'est pas possible en cas d'application de la procédure de déclaration prévue par la CDI.

3.6 Jurisprudence

3.6.1 Opérations réalisées à l'échelle nationale au sein d'un groupe

Le Tribunal fédéral part du principe que la théorie du bénéficiaire direct est applicable aux fins de l'impôt anticipé. Il n'a cependant encore jamais dû se prononcer sur cette question et, jusqu'à maintenant, il n'a pris position à ce sujet que de façon indirecte (*obiter dicta*).

Arrêt 2C_16/2015 du 6 août 2015, consid. 2.4.4

Le Tribunal fédéral évoque la « théorie du bénéficiaire direct en matière d'impôt anticipé ». Il renvoie à ce sujet aux arrêts 2A.315/1991 et 2A.320/1991 du 22 octobre 1992, consid. 4b, *in fine*, et 2C_514/2008 du 8 septembre 2009, consid. 5.

Arrêt 2C_177/2016 du 30 janvier 2017, consid. 5.3

Le Tribunal fédéral examine si la théorie du bénéficiaire direct, « qui est la règle pour l'impôt anticipé » pourrait aussi éventuellement être applicable pour les impôts directs.

Arrêt 2C_449/2017 du 26 février 2019, consid. 2.4.2

Le Tribunal fédéral expose que « cette théorie [la théorie du bénéficiaire direct] est usuelle avant tout dans le droit de l'impôt anticipé ». Il renvoie aux arrêts 2C_177/2016 du 30 janvier 2017, consid. 5.3 (cf. ci-dessus) et 2C_16/2015 du 6 août 2015, consid. 2.4.4 (cf. ci-dessus).

3.6.2 Opérations réalisées à l'échelle internationale au sein d'un groupe

Dans l'arrêt 2C_344/2018, consid. 3.4.5, le Tribunal fédéral s'exprime clairement en faveur d'un recours au droit national pour désigner le bénéficiaire de la prestation. Toutefois, ce ne sont pas les théories du bénéficiaire direct et du triangle qui sont en discussion dans cet arrêt, mais le traitement en transparence des sociétés offshore.

3.7 Doctrine

Dans la doctrine, l'application de la théorie du bénéficiaire direct est controversée, tant pour les opérations réalisées à l'échelle nationale que pour celles réalisées à l'échelle internationale. Les commentaires ci-après le montrent :

3.7.1 Opérations réalisées à l'échelle nationale au sein d'un groupe

Selon Maja Bauer-Balmelli et Robert Desax⁷, l'art. 14, al. 1, LIA répond on ne peut plus clairement à la question de la personne à laquelle la charge fiscale doit être transférée : le bénéficiaire de la prestation est la personne qui reçoit la prestation imposable et qui peut en disposer. Partant, la théorie du bénéficiaire direct est inscrite clairement à l'art. 14, al. 1, LIA et il n'y a pas d'exceptions.

Maja Bauer-Balmelli et Robert Desax sont cependant d'avis que la théorie du triangle déboucherait sur des résultats plus adéquats que la théorie du bénéficiaire direct, en particulier en ce qui concerne les opérations réalisées à l'échelle internationale, pour lesquelles elle entraîne des résultats absurdes. Cependant, ils constatent dans le même temps que la théorie du triangle ne peut être appliquée que si l'art. 21 LIA est interprété dans ce sens ou si le texte des art. 14, al. 1, et 21 LIA est modifié.

Thomas Kollruss⁸ arrive en revanche à la conclusion qu'il n'existe pas de base légale de droit interne pour l'application de la théorie du bénéficiaire direct. Le traitement fiscal actuel viole dans quelques cas la réserve de la loi et le principe de légalité. Selon lui, il faut appliquer en principe la théorie du triangle aux revenus issus de droits de participation, dont font notamment aussi partie les prestations appréciables en argent versées à des personnes proches qui ne participent pas aux sociétés qui versent la prestation.

Alberto Lissi⁹ attire l'attention sur le fait que la doctrine suisse part unanimement du principe que le tiers proche qui reçoit une prestation appréciable en argent est le bénéficiaire de la prestation et que, partant, la théorie du bénéficiaire direct s'applique. Cependant, à son avis, des considérations systématiques et téléologiques ainsi que des considérations relatives à l'harmonisation avec le droit international public et le droit constitutionnel plaident en faveur d'une assimilation du détenteur de parts au bénéficiaire de la prestation lors du versement de la prestation appréciable en argent à un tiers proche. Il en découlerait l'application de la théorie du triangle. Alberto Lissi expose par ailleurs que le tiers proche qui reçoit une prestation appréciable en argent n'a pas de droit de jouissance et qu'il n'aurait donc pas droit au remboursement selon la conception de la LIA. Cependant, la pratique

⁷ Maja Bauer-Balmelli / Robert Desax, Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, art. 21, n°s 22 et 25

⁸ Thomas Kollruss, IFF Forum für Steuerrecht 2020/1, pp. 11 et 20

⁹ Alberto Lissi, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, SSfR – Schriften zum Steuerrecht Band 18, 2007, pp. 200, 207, 208 et 213

de l'AFC autorise néanmoins un remboursement. En conclusion, Alberto Lissi plaide en faveur d'une interprétation des notions de « bénéficiaire de la prestation » et de « droit de jouissance » qui évite une contradiction. Il défend finalement la théorie du triangle et apprécie les assouplissements dans cette direction de l'AFC (exceptions à la théorie du bénéficiaire direct, cf. ch. 3.3) tout en critiquant le pluralisme des méthodes qu'ils engendrent.

3.7.2 Opérations réalisées à l'échelle internationale au sein d'un groupe

Stefan Oesterheit et Reto Heuberger¹⁰ notent que la Suisse applique le principe du bénéficiaire direct également dans les rapports internationaux, ce qui est en contradiction avec la doctrine dominante et la pratique concernant l'art. 10 MC OCDE. Eux-mêmes se prononcent également contre la théorie du bénéficiaire direct.

Pour Thomas Kollruss¹¹, la théorie du bénéficiaire direct n'est pas compatible avec le droit des CDI et le droit supranational de l'art. 15, al. 2, de l'Accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (ancien accord sur la fiscalité de l'épargne). Au contraire, il en découle le principe selon lequel les revenus de participations provenant de distributions de bénéfices ouvertes ou dissimulées doivent être imputés à l'associé. Par conséquent, le droit fiscal international se fonde, dans cette question, sur l'imposition selon des critères économiques, qui est également à la base de la théorie du triangle.

Alberto Lissi¹² est d'avis que, dans la doctrine, il existe une controverse au sujet de la désignation du bénéficiaire de la prestation par le MC OCDE. La doctrine dominante part du principe que le MC OCDE ne désigne pas le bénéficiaire de la prestation et que l'attribution des revenus est donc laissée au droit interne. Alberto Lissi pense cependant qu'une interprétation autonome de la convention est nécessaire¹³. À cet égard, l'art. 10, al. 1, MC OCDE, en particulier l'expression « payés ... à » est décisif pour la désignation du bénéficiaire de la prestation. Alberto Lissi arrive à la conclusion que l'art. 10, al. 1, MC OCDE (« payés ... à ») prescrit la théorie du triangle et que, en cas de distribution de bénéfice dissimulée d'une société de capital suisse à une société sœur sise dans un État tiers, la CDI conclue avec l'État de résidence de la société mère étrangère commune s'applique. Selon lui, l'art. 15, par. 1, de l'accord sur la fiscalité de l'épargne postule l'application de la théorie du triangle. La teneur de l'accord indique clairement que le paiement d'un dividende de la filiale à la société mère est une condition de l'exonération de l'impôt à la source.

¹⁰ Stefan Oesterheit / Reto Heuberger in Zweifel / Beusch / Matteotti (éd.), Kommentar zum internationalen Steuerrecht, art. 10 MC OCDE, n^{os} 56 ss et 239

¹¹ Thomas Kollruss, IFF Forum für Steuerrecht 2020/1 p. 21

¹² Alberto Lissi, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, SSrR – Schriften zum Steuerrecht, vol. 18, 2007, pp. 216 s, 218, 219, 220 et 222

¹³ Dans le même sens, arrêt du TAF A-6537/2010 du 7 mars 2012, consid. 3.2

4 Prestations appréciables en argent au sein d'un groupe

4.1 Naissance d'une prestation appréciable en argent

Dans un groupe actif sur le plan international, les rapports de prestations existant entre les sociétés sont très divers. Sont mentionnées ci-après quelques opérations spécifiques qu'on rencontre souvent dans la pratique :

- utilisation de biens économiques immatériels (brevets, savoir-faire, secrets industriels ou secrets d'affaires, marques) ;
- livraison de marchandises ;
- fourniture de services internes au groupe (comptabilité, administration des créances résultant de livraisons et de prestations ainsi que des dettes résultant d'achats et de prestations, conseil en personnel, conseil juridique et conseil fiscal) ;
- opérations financières internes au groupe telles que des activités de trésorerie (emprunts, équilibrage de la trésorerie [cash pooling], opérations de couverture) ainsi que garanties financières et autoassurance.

À l'instar de nombreux autres pays, la Suisse traite chaque société dotée de sa propre personnalité juridique faisant partie d'un groupe comme un sujet fiscal indépendant, qui est imposé individuellement sur les bénéfices qu'il réalise. Un groupe n'est donc pas considéré d'une façon globale. Ce principe a pour conséquence que des prix de transfert corrects du point de vue fiscal doivent être fixés pour les prestations internes au groupe. Les prix de transfert désignent les prix et les conditions auxquels une société exécute des opérations avec une autre société qui lui est apparentée. Le principe de pleine concurrence (*arm's length principle*) s'applique alors et impose que les conditions appliquées pour une opération entre des entreprises d'un groupe ne divergent pas de celles que des entreprises indépendantes conviendraient entre elles.

Si une entreprise suisse, en violation du principe de pleine concurrence, verse une rémunération excessive à une entreprise qui lui est apparentée (ou ne touche pas une rémunération suffisante de celle-ci), la part « non appropriée » de la rémunération constitue une prestation appréciable en argent.

Exemple 1

L'entreprise A, dont le siège est en Suisse, est en procès avec un de ses fournisseurs. L'entreprise B, qui est apparentée à la société A et dont le siège est à l'étranger, se charge de conduire le procès. Pour ce service, B reçoit de A une rémunération de 30 000 francs. Cependant, si le principe de pleine concurrence avait été appliqué correctement, ce service n'aurait valu que 10 000 francs. A a donc payé 20 000 francs de trop à B et lui a par conséquent fourni une prestation appréciable en argent pour ce même montant (soit 20 000 francs).

Exemple 2

L'entreprise C, dont le siège est en Suisse, livre des marchandises d'une valeur de 100 000 francs à l'entreprise D, qui lui est apparentée et dont le siège est à l'étranger. L'entreprise D ne verse cependant que 70 000 francs à l'entreprise C. C renonce ainsi à un produit de 30 000 francs. Cette renonciation constitue une prestation appréciable en argent de C à D.

4.2 Conséquences fiscales d'une prestation appréciable en argent

4.2.1 Impôt anticipé

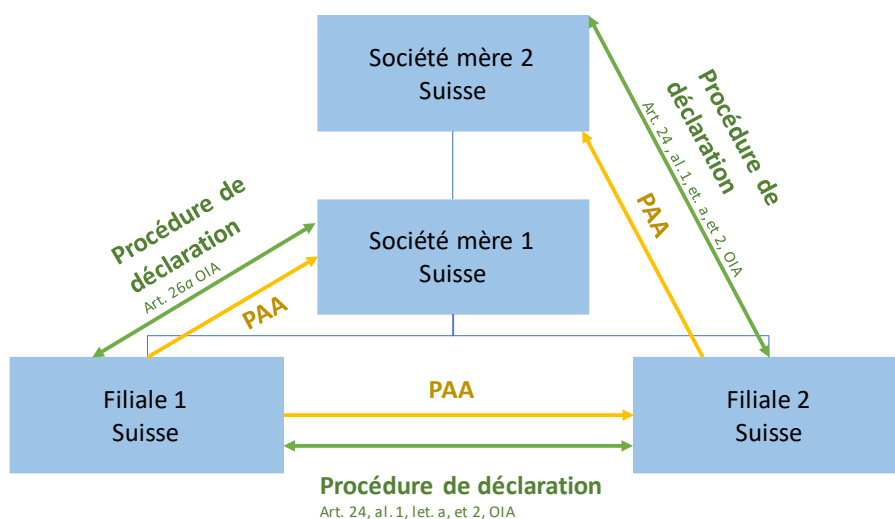
Prestations versées en Suisse au sein d'un groupe

La procédure de déclaration est accordée en fonction des relations entre les sociétés impliquées (société mère / filiale, sociétés sœurs ou société grand-mère / société petite-fille).

En vertu de l'art. 26a OIA, la procédure de déclaration peut s'appliquer lorsqu'une filiale fournit à la société mère une prestation appréciable en argent (cf. illustration 1), pour autant que la société mère ait droit au remboursement.

Selon l'art. 24, al. 1, let. a, et 2, OIA, les prestations appréciables en argent entre des sociétés sœurs ou entre une société petite-fille et une société grand-mère ne peuvent bénéficier de la procédure de déclaration que :

- lorsque la prestation appréciable en argent a été découverte à l'occasion d'un contrôle officiel ou d'un examen des livres ;
- lorsqu'il y a un fait nouveau, et
- lorsque le bénéficiaire de la prestation a droit au remboursement.



PAA = prestation appréciable en argent

Illustration 1

Cependant, si la filiale 1 constate qu'elle a fourni une prestation appréciable en argent à la société sœur ou à la société grand-mère et veut l'annoncer elle-même aux autorités fiscales, elle ne peut pas avoir recours à la procédure de déclaration. Elle doit la déclarer et payer l'impôt anticipé. La société sœur ou grand-mère devra ensuite demander le remboursement de l'impôt anticipé en qualité de bénéficiaire de la prestation en ayant recours à la procédure de remboursement (illustration 2).

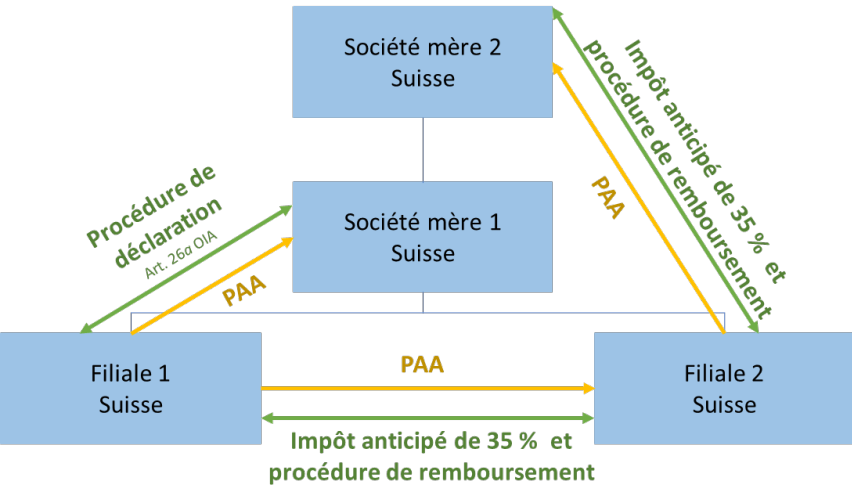


Illustration 2

Les effets mentionnés ci-dessus sont résumés dans le tableau ci-dessous :

Prestation appréciable en argent de	Bénéficiaire de la prestation	Procédure de déclaration		IA définitif
		Contrôle officiel / examen des livres	Autotaxation	
la filiale à la société mère *	Société mère	Oui / art. 26a OIA	Oui / art. 26a OIA	0 %
la société sœur 1 à la société sœur 2	Société sœur 2	Oui / art. 24, al. 1, let. a, et 2, OIA	Non / procédures de paiement et de remboursement, y c. risque d'intérêts moratoires	0 %
la société petite-fille à la société grand-mère	Société grand-mère	Oui / art. 24, al. 1, let. a, et 2, OIA	Non / procédures de paiement et de remboursement, y c. risque d'intérêts moratoires	0 %

* À condition que la participation de la société mère à la filiale s'élève au moins à 10 %

La société dans laquelle la prestation appréciable en argent a été constatée à l'occasion d'un contrôle officiel ou d'un examen des livres bénéficie de la procédure de déclaration. Elle est donc de fait favorisée par rapport à la société qui, respectant ses obligations fiscales, a payé spontanément l'impôt anticipé et en a ensuite demandé le remboursement. Cette dernière doit craindre, contrairement à la société qui n'a pas respecté ses obligations fiscales, des désavantages en termes de liquidités et, éventuellement, des intérêts moratoires.

Prestations versées à l'échelle internationale au sein d'un groupe

Les prestations appréciables en argent versées à l'échelle internationale au sein d'un groupe ne peuvent faire l'objet d'une procédure de déclaration que si elles sont versées directement à la société mère et que les conditions d'une CDI ou de l'accord EAR Suisse-UE permettant l'application de la procédure de déclaration sont réalisées.

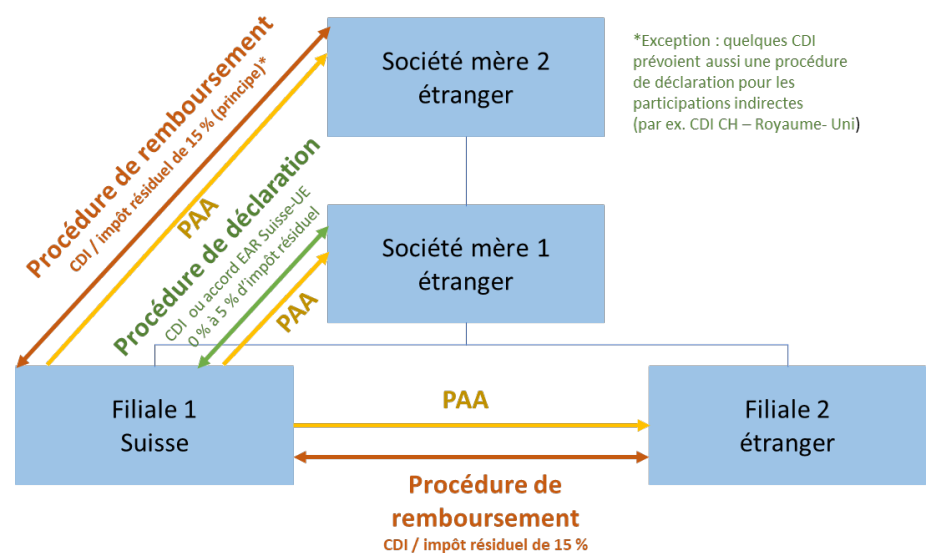


Illustration 3

La procédure de déclaration n'est pas applicable en cas de prestations appréciables en argent entre sociétés sœurs. La société suisse doit donc payer l'impôt. La société sœur étrangère peut demander le remboursement (partiel) de l'impôt anticipé pour autant qu'une CDI s'applique. L'impôt anticipé non remboursable est aussi appelé « impôt résiduel ». S'il existe une CDI, l'impôt résiduel pour les prestations entre des sociétés sœurs s'élève à 15 % (taux conventionnel pour les dividendes selon les CDI). Dans la plupart des cas, ce taux s'applique également aux prestations appréciables en argent entre une société petite-fille et une société grand-mère. Certaines CDI, notamment la CDI entre la Suisse et le Royaume-Uni, prévoient cependant également une procédure de déclaration pour les participations indirectes. Dans ce cas, il est possible qu'il reste un impôt résiduel plus faible en raison du rapport de participation (comparable à celui découlant de la relation entre une société mère et sa filiale).

Les effets mentionnés ci-dessus sont résumés dans le tableau ci-dessous :

Prestation appréciable en argent de	Bénéficiaire de la prestation	Procédure de déclaration		Impôt résiduel
		Contrôle officiel / examen des livres	Autotaxation	
la filiale CH à la société mère ÉTRANGÈRE	Société mère ÉTRANGÈRE	Oui / CDI – accord EAR Suisse-UE	Oui / CDI – accord EAR Suisse-UE	0 % à 5 %
la société sœur CH à la société sœur ÉTRANGÈRE	Société sœur ÉTRANGÈRE	Non / procédures de paiement et de remboursement	Non / procédures de paiement et de remboursement	15 % à 35 %
la société petite-fille CH à la société grand-mère ÉTRANGÈRE	Société grand-mère ÉTRANGÈRE	Non / procédures de paiement et de remboursement (cas normal)	Non / procédures de paiement et de remboursement (cas normal)	Cas normal : 15 % à 35 %
		Oui (exception, si la CDI prévoit une participation indirecte)	Oui (exception, si la CDI prévoit une participation indirecte)	Exception : 0 % à 5 %

En résumé, on peut constater que les groupes internationaux sont, en particulier lors de transactions entre des sociétés sœurs ou entre une société grand-mère et une société petite-fille, souvent frappés d'un impôt résiduel élevé, qui constitue une charge fiscale élevée pour le groupe.

Option du rapatriement pour les opérations réalisées à l'échelle internationale au sein d'un groupe

Depuis 2023, le Secrétariat d'État aux questions financières internationales (SFI) et l'AFC appliquent une nouvelle pratique dans le cadre des procédures amiables ouvertes après qu'une autorité fiscale cantonale a procédé à un ajustement de l'impôt sur le bénéfice. Dans ce cas, l'accord amiable que le SFI conclut avec l'État étranger peut mentionner que les contribuables ont la possibilité de procéder à un rapatriement des fonds pour le montant de l'ajustement cantonal confirmé, en principe dans les 60 jours à compter de la conclusion de l'accord amiable. Si le contribuable procède à ce rapatriement, l'AFC ne perçoit pas d'impôt anticipé sur le montant de l'ajustement confirmé par l'accord amiable.

Cette pratique vise à inciter les contribuables à demander l'ouverture d'une procédure amiable après un ajustement cantonal et à instaurer pour eux de la sécurité juridique en réglant par avance la question de la perception de l'impôt anticipé à la date de la signature de l'accord amiable. Étant donné que l'impôt anticipé n'est pas perçu si la mention est inscrite dans l'accord amiable et que le contribuable procède au rapatriement, la question de l'application de la théorie du bénéficiaire direct et de la charge définitive qui pourrait éventuellement en résulter devient sans objet.

Il faut noter que cette pratique n'est pas applicable lorsque l'ouverture de la procédure amiable est consécutive à un ajustement de l'impôt anticipé opéré par l'AFC. Dans ce cas, si l'accord amiable confirme l'ajustement, l'impôt anticipé est dû au taux fixé par la CDI applicable et un rapatriement ne peut pas l'empêcher.

4.2.2 Impôt sur le bénéfice

Société fournissant la prestation

La reconnaissance d'une prestation appréciable en argent entraîne une augmentation correspondante du bénéfice imposable de la société qui a fourni la prestation. Dans les rapports internationaux, on parle dans ce cas d'un ajustement primaire.

Les effets qui en résultent sont illustrés ci-après sur la base des exemples figurant au ch. 4.1

Exemple 1

L'entreprise A, dont le siège est en Suisse, est en procès avec un de ses fournisseurs. L'entreprise B, qui est apparentée à la société A et dont le siège est à l'étranger, se charge de conduire le procès. Pour ce service, B reçoit de A une rémunération de 30 000 francs. Cependant, si le principe de pleine concurrence avait été appliqué correctement, ce service n'aurait valu que 10 000 francs. A a donc payé 20 000 francs de trop à B et lui a par conséquent fourni une prestation appréciable en argent pour ce même montant (soit 20 000 francs).

En fournissant une prestation appréciable en argent de 20 000 francs à l'entreprise B, l'entreprise A a inscrit une charge trop élevée dans sa comptabilité. L'administration fiscale cantonale compétente pour l'entreprise A considère que ce montant n'est pas justifié par l'usage commercial et, par conséquent, l'inscrit dans ses comptes, ce qui accroît de 20 000 francs son bénéfice imposable.

Exemple 2

L'entreprise C, dont le siège est en Suisse, livre des marchandises d'une valeur de 100 000 francs à l'entreprise D, qui lui est apparentée et dont le siège est à l'étranger. L'entreprise D ne verse cependant que 70 000 francs à l'entreprise C. C renonce ainsi à un produit de 30 000 francs. Cette renonciation constitue une prestation appréciable en argent de C à D.

Il découle de la prestation appréciable en argent de 30 000 francs que le produit des ventes de marchandises inscrit dans la comptabilité de l'entreprise C est trop faible. L'administration fiscale cantonale compétente pour l'entreprise C augmente le bénéfice imposable de ce montant.

Société bénéficiaire de la prestation

Une augmentation du bénéfice imposable de la société qui fournit la prestation appréciable en argent (ajustement primaire) peut entraîner une double imposition économique à l'échelon du groupe. C'est

le cas lorsque la société qui bénéficie de la prestation appréciable en argent n'est pas autorisée à la déduire sur le plan fiscal.

Dans un tel cas, une procédure amiable peut être ouverte. Cette procédure est un instrument de règlement des différends prévu dans les CDI, par lequel les autorités compétentes des États impliqués tentent de trouver une solution commune pour éviter la double imposition. Si la négociation aboutit, l'État du siège de la société bénéficiaire de la prestation appréciable en argent est tenu d'accorder un ajustement corrélatif, c'est-à-dire d'accepter la déduction de la charge correspondante.

4.3 Autres effets de la théorie du bénéficiaire direct

4.3.1 Garantie du produit de l'impôt sur le bénéfice

Comme exposé au ch. 4.2 ci-dessus, une prestation appréciable en argent peut entraîner une imposition résiduelle au titre de l'impôt anticipé dans les opérations réalisées à l'échelle internationale au sein d'un groupe. Les groupes tentent donc d'éviter si possible une charge fiscale définitive liée à de telles opérations en ne versant pas de prestations appréciables en argent au détriment de la société suisse. Ils ont donc intérêt à appliquer correctement le principe de pleine concurrence. Cependant, la fixation des prix de transfert n'étant pas une science exacte, il arrive parfois que l'autorité fiscale ajuste le prix d'une opération que le groupe considère comme juste, ce qui peut entraîner une imposition définitive au titre de l'impôt anticipé. En outre, les autorités fiscales concernées peuvent avoir une conception divergente de la fixation correcte des prix de transfert.

Les groupes ayant intérêt à respecter le principe de pleine concurrence en vue d'éviter le risque potentiel d'une imposition résiduelle au titre de l'impôt anticipé, ils sont moins enclins à éluder l'impôt en transférant les bénéfices dans des États à la fiscalité plus favorable et à céder à la pression des autorités étrangères en matière de prix de transfert, ce qui apporte une contribution importante à la garantie des recettes de l'impôt sur le bénéfice de la Confédération, des cantons et des communes.

4.3.2 Inconvénient en termes de liquidités pour les entreprises

Si les conditions d'une procédure de déclaration ne sont pas remplies, il faut, pour les prestations appréciables en argent fournies à l'échelle nationale ou à l'échelle internationale entre des sociétés sœurs ou entre une société grand-mère et une société petite-fille, payer l'impôt anticipé dans son intégralité et en demander le remboursement total ou partiel dans une procédure séparée. Les groupes doivent donc d'abord payer l'impôt anticipé avant de pouvoir en demander ultérieurement le remboursement (intégral ou partiel), ce qui absorbe des liquidités. Selon le montant de l'impôt anticipé et la situation financière du groupe, la mise à disposition de ces liquidités peut constituer un défi considérable et, dans le pire des cas, un risque pour l'entreprise.

4.4 Importance des prestations appréciables en argent

Il ressort des explications ci-dessus que le traitement fiscal des prestations appréciables en argent constitue un enjeu considérable tant pour les administrations fiscales que pour les groupes. Les prix de transfert jouent ici un rôle capital.

Au vu du grand nombre d'entreprises multinationales actives dans le monde entier, les prix de transfert revêtent une grande importance dans le droit fiscal international. Cette affirmation peut être transposée à la Suisse. Dans son Portrait des groupes d'entreprises en Suisse, de 2014 à 2022, l'Office fédéral de la statistique (OFS) dénombre, en 2022, 61 870 entreprises suisses faisant partie d'un groupe, dont 37 646 appartenant à un groupe multinational sous contrôle domestique (19 334) ou sous contrôle étranger (18 312). Tous ces groupes d'entreprises effectuent chaque année un grand

nombre d'opérations internes, qui doivent respecter le principe de pleine concurrence pour ne pas être considérées, fiscalement, comme des prestations appréciables en argent.

Comme il existe une marge d'appréciation dans la fixation des prix de transfert, les autorités fiscales des autres États interprètent les prix de transfert à leur avantage dans un très grand nombre de cas. Si les autorités fiscales cantonales et l'AFC ne prennent pas de contre-mesures, les recettes des impôts sur le bénéfice et de l'impôt anticipé baissent.

5 Théorie du bénéficiaire direct et théorie du triangle

5.1 Considérations générales

5.1.1 Théorie du bénéficiaire direct

Dans le droit en vigueur, la théorie du bénéficiaire direct s'applique tant pour les opérations réalisées à l'échelle nationale que pour celles réalisées à l'échelle internationale, à l'exception de quelques cas de figure spécifiques (cf. ch. 5.1.2). Selon cette théorie, le bénéficiaire est la personne qui reçoit directement le revenu imposable et peut en disposer librement. Par conséquent, c'est à cette personne que l'impôt doit être transféré et c'est elle qui doit remplir les conditions du remboursement (cf. ch. 3.3).

Ci-dessous, la théorie du bénéficiaire direct est représentée graphiquement dans le cas d'une prestation appréciable en argent entre deux sociétés sœurs :

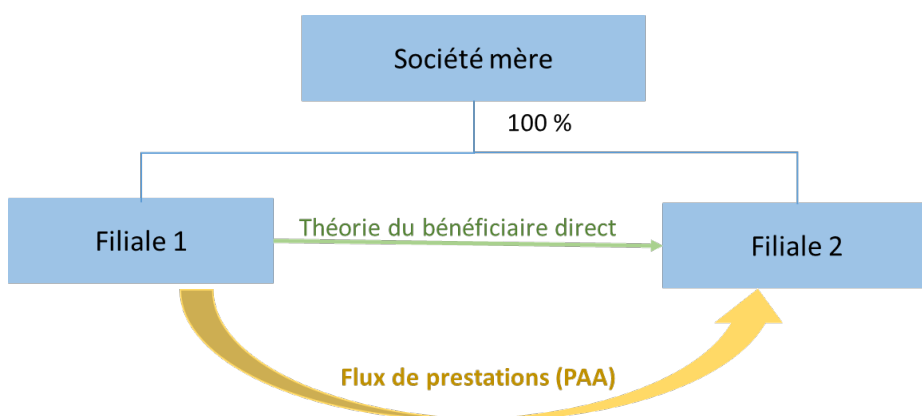


Illustration 4

5.1.2 Théorie du triangle

Comme cela a été mentionné au ch. 3.3, la définition du bénéficiaire de la prestation revêt une importance centrale. Contrairement à la théorie du bénéficiaire direct, dans laquelle le bénéficiaire est la personne qui reçoit le revenu imposable et peut en disposer, la théorie du triangle se fonde sur les rapports de participation. Pour les prestations appréciables en argent entre sociétés apparentées, leur société mère commune est la bénéficiaire des prestations. Le déroulement de la théorie du triangle est illustré ci-après :

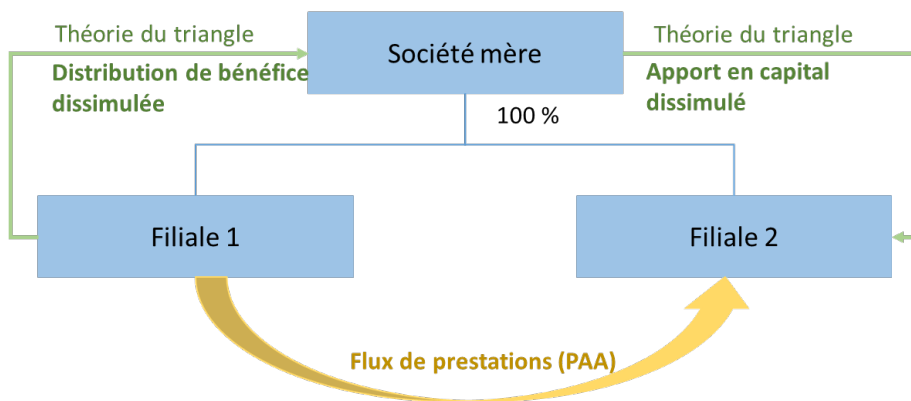


Illustration 5

La filiale 1 fournit à sa société sœur, la filiale 2, une prestation appréciable en argent. La théorie du triangle considère cependant que la filiale 1 procède à une distribution de bénéfice dissimulée à la société mère commune, qui verse cette prestation à sa filiale 2 sous la forme d'un apport en capital dissimulé.

En Suisse, la théorie du triangle est appliquée pour les impôts sur le revenu et sur le bénéfice. Comme cela a déjà été mentionné, l'application de la théorie du bénéficiaire direct est en principe prévue pour l'impôt anticipé. Selon la notice pour la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé, la théorie du triangle s'applique cependant dans le cas suivant :

- prestations appréciables en argent entre sociétés apparentées qui sont dominées par le même actionnaire :

- assainissement d'une société proche ;
- assainissement par fusion.

Justification

L'assainissement d'une société est une tâche de l'actionnaire, à qui il incombe de doter ses sociétés de suffisamment de fonds propres. En outre, lors de l'assainissement, du substrat fiscal disparaît, étant donné que, pour la société sœur qui reçoit la prestation, la distribution du bénéfice est compensée avec la perte reportée et que la société sœur qui distribue le bénéfice ne procédera plus à une distribution (grevée de l'impôt anticipé) à la société mère.

- prestations appréciables en argent en faveur de personnes proches, en dehors du groupe des sociétés apparentées :

- pour les prestations appréciables en argent en faveur de personnes proches en dehors du groupe des sociétés apparentées, lorsque celles-ci reposent exclusivement sur des rapports familiaux ou amicaux entre l'actionnaire de la société qui fournit les prestations et la personne physique qui en profite d'une manière reconnaissable pour les tiers ;
- pour les prestations à une personne morale qui n'est pas dominée par le même groupe d'actionnaires lorsque la fourniture de ces prestations repose exclusivement sur des rapports familiaux ou amicaux entre les détenteurs des droits de participation des deux sociétés.

Justification

Dans ces cas, la société qui fournit la prestation est considérée comme un instrument de donation derrière lequel s'abrite l'actionnaire.

5.2 Effets d'un passage à la théorie du triangle

5.2.1 Prestations appréciables en argent fournies à l'échelle nationale au sein d'un groupe

Si la théorie du triangle s'appliquait de manière générale pour l'impôt anticipé, la désignation de la société bénéficiaire de la prestation appréciable en argent s'appuierait nouvellement sur les rapports de participation.

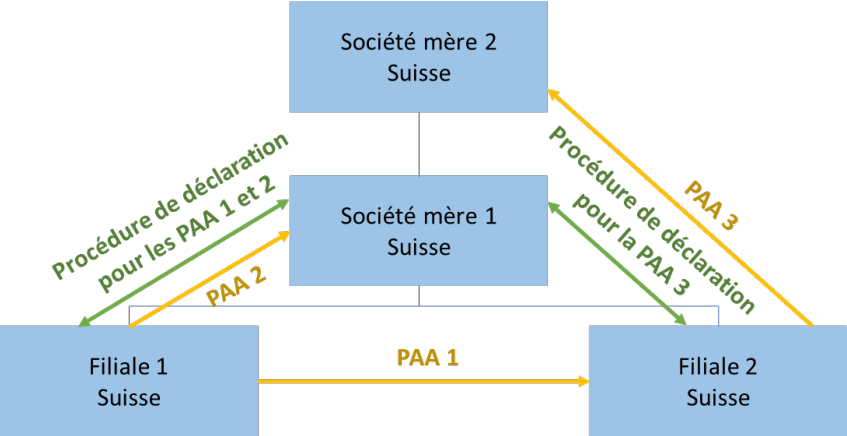


Illustration 6

Dans le droit en vigueur, le remboursement intégral de l'impôt anticipé est accordé pour autant que l'impôt ait été payé et que la procédure de déclaration n'ait pas été utilisée. Il en irait de même en cas de passage à la théorie du triangle. Comme, de plus, la procédure de déclaration continuerait à s'appliquer dans les rapports entre les filiales et la société mère, un passage à la théorie du triangle aurait pour seul effet financier une réduction des recettes des intérêts moratoires – dans la mesure où, selon le droit actuel, le remboursement de l'intégralité des impôts anticipés peut être demandé. En outre, le paiement de l'impôt anticipé ne viendrait plus réduire temporairement les liquidités du groupe.

Le tableau ci-dessous montre les différences entre la théorie du bénéficiaire direct et la théorie du triangle pour les prestations appréciables en argent fournies à l'échelle nationale.

Prestation appréciable en argent de	Théorie du bénéficiaire direct				Théorie du triangle			
	Bénéficiaire de la prestation	Procédure de déclaration		Impôt anticipé définitif	Bénéficiaire de la prestation	Procédure de déclaration		Impôt anticipé définitif
		Contrôle officiel / examen des livres	Autotaxation			Contrôle officiel / examen des livres	Autotaxation	
la filiale à la société mère *	Société mère	Oui / art. 26a OIA	Oui / art. 26a OIA	0 %	Société mère	Oui / art. 26a OIA	Oui / art. 26a OIA	0 %
de la société sœur 1 à la société sœur 2	Société sœur 2	Oui / art. 24, al. 1, let. a, et 2, OIA	Non / procédures de paiement et de remboursement	0 %	Société mère	Oui / art. 26a OIA	Oui / art. 26a OIA	0 %
de la société petite-fille à la société grand-mère	Société grand-mère	Oui / art. 24, al. 1, let. a, et 2, OIA	Non / procédures de paiement et de remboursement	0 %	Société mère	Oui / art. 26a OIA	Oui / art. 26a OIA	0 %

* À condition que la participation s'élève au moins à 10 %.

5.2.2 Prestations appréciables en argent fournies à l'échelle internationale au sein d'un groupe

S'il existe une CDI entre les États impliqués, une prestation appréciable en argent en faveur d'une société sœur ou d'une société grand-mère (bénéficiaire de la prestation) entraîne généralement, selon la théorie du bénéficiaire direct, une imposition définitive de 15 % (taux conventionnel). En cas de passage à la théorie du triangle, la société mère serait nouvellement bénéficiaire de la prestation. Elle pourrait, en vertu des rapports de participation (fixés par la CDI), profiter d'une imposition résiduelle de 0 % à 5 %. L'application de la théorie du triangle permettrait donc aux groupes de réaliser une économie d'impôt de 10 % à 15 % pour les prestations appréciables en argent fournies à une société sœur ou à une société grand-mère. En outre, l'application de la procédure de déclaration faciliterait, comme pour les opérations réalisées à l'échelle nationale, la planification des liquidités des groupes.

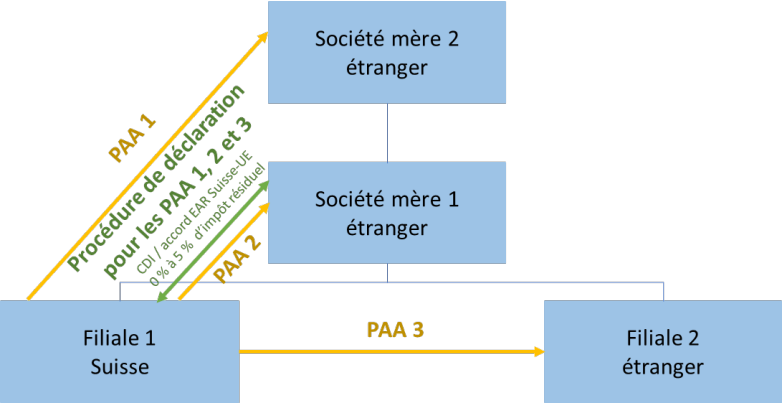


Illustration 7

Le tableau ci-après présente les effets fiscaux et administratifs d'un passage à la théorie du triangle pour les opérations réalisées à l'échelle internationale dans le cas où une CDI ou l'accord EAR Suisse-UE s'applique.

Prestation appréciable en argent de	Théorie du bénéficiaire direct				Théorie du triangle			
	Bénéficiaire de la prestation	Procédure de déclaration		Impôt résiduel	Bénéficiaire de la prestation	Procédure de déclaration		Impôt résiduel
		Contrôle officiel / examen des livres	Autotaxation			Contrôle officiel / examen des livres	Autotaxation	
la filiale CH à la société mère ÉTRANGÈRE	Société mère ÉTRANGÈRE	Oui / CDI - accord EAR Suisse-UE	Oui / CDI – accord EAR Suisse-UE	0 % à 5 %	Société mère ÉTRANGÈRE	Oui / CDI - accord EAR Suisse-UE	Oui / CDI - accord EAR Suisse-UE	0 % à 5 %
la société sœur CH à la société sœur ÉTRANGÈRE.	Société sœur ÉTRANGÈRE	Non	Non	15 % à 35 %	Société mère ÉTRANGÈRE	Oui / CDI - accord EAR Suisse-UE	Oui / CDI - accord EAR Suisse-UE	0 % à 5 %
la société petite-fille CH à la société grand-mère ÉTRANGÈRE	Société grand-mère ÉTRANGÈRE	Non (cas normal) Oui (exception, si la CDI prévoit la participation indirecte)	Non (cas normal) Oui (exception, si la CDI prévoit la participation indirecte)	Cas normal : 15 % à 35 % Exception : 0 % à 5 %	Société mère ÉTRANGÈRE	Oui / CDI - accord EAR Suisse-UE	Oui / CDI - accord EAR Suisse-UE	0 % à 5 %

5.2.3 Effets financiers

Impôt anticipé

Pour les opérations réalisées à l'échelle nationale, le passage de la théorie du bénéficiaire direct à la théorie du triangle n'engendre en principe ni une hausse ni une baisse des recettes de l'impôt anticipé, car on a actuellement soit une déclaration, soit un remboursement intégral de l'impôt anticipé. Le passage à la théorie du triangle et l'application de la procédure de déclaration n'entraîneraient la perte que des recettes provenant des intérêts moratoires, qui peuvent, dans la théorie du bénéficiaire direct, résulter de la procédure de perception, et des impôts anticipés dont le bénéficiaire de la prestation ne demande pas le remboursement bien qu'il y ait droit.

Pour les opérations réalisées à l'échelle internationale, la situation est différente. En cas de passage à la théorie du triangle, l'imposition résiduelle serait plus faible, voire disparaîtrait entièrement, ce qui induirait des baisses de recettes. Il n'est pas possible de les estimer, car les bases de données disponibles et les éventuelles modifications de comportement ne permettent pas de formuler des prévisions financières. Dans la majorité des cas, la structure des groupes et les rapports de participation ne sont pas connus.

En outre, dans les opérations réalisées à l'échelle internationale, les recettes provenant des intérêts moratoires disparaîtraient dans une large mesure, parce que le nombre des cas impliquant une imposition résiduelle diminuerait fortement et l'imposition résiduelle serait plus faible que jusqu'à maintenant.

Pour les années 2020 à 2023, les intérêts moratoires se sont élevés en moyenne à quelque 43,2 millions de francs pour les impôts anticipés déclarés par les contribuables ou facturés par l'AFC. Il n'est pas possible d'indiquer un montant pour la perte des recettes provenant des intérêts moratoires parce que la base de données nécessaire pour une évaluation systématique fait défaut.

Impôt sur le bénéfice

Le risque d'une imposition définitive au titre de l'impôt anticipé incite l'entreprise à rémunérer les opérations internes au groupe aux prix du marché et offre donc une protection contre les transferts de bénéfices au détriment de la Suisse. De tels transferts peuvent, d'une part, être motivés par la planification fiscale, les entreprises transférant des bénéfices dans des pays dont les taux d'impôt sont plus faibles ; ils peuvent d'autre part être imputables à l'attitude revendicatrice des autorités fiscales étrangères en matière de fixation des prix de transfert. La théorie du bénéficiaire direct est donc un élément central de garantie des recettes des impôts sur le bénéfice de la Confédération, des cantons et des communes.

L'introduction de la théorie du triangle supprimerait cette fonction de protection et il faudrait donc s'attendre à ce que, en tendance, les prix de transfert soient davantage fixés au détriment de la Suisse, ce qui pourrait réduire considérablement les recettes de l'impôt sur le bénéfice pour la Confédération, les cantons et les communes.

5.2.4 Effets sur le dépouillement de dividendes

Dans un dépouillement de dividendes, l'aliénateur cède la propriété des actions à l'acquéreur sur le plan du droit civil à la condition que les dividendes encaissés par la suite soient ultérieurement transférés à l'aliénateur en vertu d'une obligation légale ou contractuelle.

Dans le cas classique d'un dépouillement de dividendes, une personne qui n'a pas droit au remboursement de l'impôt anticipé (ou n'a pas droit à son remboursement intégral) aliène les actions qu'elle détient juste avant le jour du détachement du coupon à une personne suisse ou étrangère à qui la base juridique applicable (LIA ou CDI) confère une position plus favorable pour le remboursement. La personne qui a en soi droit au remboursement s'engage, en concluant des

accords contractuels ou en recourant simultanément à des instruments financiers dérivés, à transférer économiquement à l'aliénateur le dividende net qu'elle touche et le remboursement attendu. Le dépouillement de dividendes est actuellement empêché parce que l'une des conditions importantes du remboursement fait défaut à la personne tenue au transfert : en effet, comme elle ne dispose pas du droit de jouissance, elle n'a pas non plus la qualité d'ayant droit économique aux dividendes (cf. ch. 3.4).

Pour les opérations réalisées au sein d'un groupe, le passage de la théorie du bénéficiaire direct à la théorie du triangle exigerait toutefois de renoncer à l'exigence inhérente du droit de jouissance et, donc, de la qualité d'ayant droit économique aux revenus imposables. Le passage à la théorie du triangle ne pourrait ainsi pas apporter les améliorations recherchées en ce qui concerne la charge découlant de l'impôt anticipé d'une autre manière, car autrement, il faudrait toujours nier à la société mère le droit au remboursement pour les prestations imposables qui ne peuvent pas lui être imputées sur le plan économique. Le maintien de l'exigence du droit de jouissance sous le régime de la théorie du triangle déboucherait à l'inverse, pour le droit au remboursement de la société mère, sur le même résultat fiscal que si l'on appliquait la théorie du bénéficiaire direct. Il faudrait donc, si l'on appliquait la théorie du triangle, nier le droit au remboursement à la société mère pour les prestations imposables qui ne peuvent pas lui être économiquement imputées.

Le fait de renoncer, de manière générale et pas uniquement pour les opérations internes aux groupes, à l'exigence du droit de jouissance rendrait même impossible la lutte contre le dépouillement de dividendes.

5.2.5 Constitutionnalité

L'art. 132 de la Constitution (Cst.)¹⁴ autorise la Confédération à percevoir un impôt anticipé sur les revenus des capitaux mobiliers, sur les gains de loterie et sur les prestations d'assurance. La disposition établit par ailleurs que 10 % du produit de cet impôt doivent être attribués aux cantons. En s'appuyant seulement sur quelques lignes directrices, cette disposition fixe le cadre de l'aménagement légal de l'impôt anticipé. Ce cadre laisse au législateur une marge d'appréciation considérable, qui lui permettrait aussi de changer de système pour passer à la théorie du triangle, théorie qui est d'ailleurs déjà appliquée dans certains cas (cf. ch. 5.1.2) sans que sa constitutionnalité ne soit contestée.

5.3 Usages internationaux

5.3.1 Vue d'ensemble des pays

Le Conseil fédéral ne dispose pas d'une vue d'ensemble complète du traitement fiscal des prestations appréciables en argent au sein d'un groupe dans les autres pays. Le tableau ci-dessous présente la situation juridique en Autriche, en Allemagne, en France et aux Pays-Bas.

¹⁴ RS 101

	Autriche	Allemagne	France	Pays-Bas
Perception d'un impôt à la source sur les prestations appréciables en argent entre des sociétés sœurs et entre la société petite-fille et la société grand-mère	Oui	Oui	Oui	Oui
Montant de l'impôt à la source	23 % pour les prestations appréciables en argent aux sociétés	25 % plus supplément de solidarité de 5,5 % de l'impôt sur le rendement du capital	25 %	15 %
Procédure de déclaration ou procédures de paiement et de remboursement	Procédure de déclaration	Procédure de déclaration ou procédure de paiement suivie d'un remboursement (liberté de choix)	Procédure de déclaration ou procédure de paiement suivie d'un remboursement (liberté de choix)	Procédure de déclaration
Application de la théorie du bénéficiaire direct ou de la théorie du triangle	Théorie du triangle	Théorie du triangle	Théorie du bénéficiaire direct	Théorie du triangle

À l'exception de la France, tous les pays examinés appliquent la théorie du triangle. L'Autriche et les Pays-Bas ont recours à la procédure de déclaration. L'Allemagne offre le choix entre la procédure de déclaration et une procédure de paiement suivie d'un remboursement.

La France applique, comme la Suisse, la théorie du bénéficiaire direct. En revanche, à l'instar de l'Allemagne, elle offre le choix entre la procédure de déclaration et la procédure de remboursement.

5.3.2 Conventions contre les doubles impositions

Les CDI ne prescrivent ni l'application de la théorie du bénéficiaire direct ni celle de la théorie du triangle. L'art. 10 MC OCDE n'est d'aucune aide pour répondre à cette question. Il vise à répartir le droit d'imposition entre les États partenaires. Il en va de même de l'art. 23 MC OCDE, qui ne porte pas sur l'identité de la personne assujettie à l'impôt pour le revenu. Le problème découle du conflit lié à l'attribution des revenus sur la base du droit interne (théorie du triangle ou théorie du bénéficiaire direct) et il ne peut pas être résolu par une CDI.

6 Mesure possible

6.1 Objectifs d'une mesure possible

Le maintien de la théorie du bénéficiaire direct pour l'impôt anticipé garantit à la Confédération et aux cantons les recettes actuelles de l'impôt anticipé et de l'impôt sur le bénéfice. Ce chapitre présente une possibilité d'atténuer d'une autre façon les effets négatifs de la théorie du bénéficiaire direct sur les liquidités des groupes et sur leur travail administratif.

6.2 Extension de la procédure de déclaration aux prestations appréciables en argent

Comme il l'a promis dans le commentaire du 4 mai 2022 concernant l'ordonnance sur la procédure de déclaration au sein du groupe en matière d'impôt anticipé, le Conseil fédéral a examiné 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 visées à l'art. 4, al. 1, let. b, LIA.

Sont mentionnés ci-après les paramètres essentiels d'une telle extension. Une comparaison entre la situation juridique actuelle et une possible situation juridique future figure dans l'annexe.

	Opérations réalisées à l'échelle nationale	Opérations réalisées à l'échelle internationale*
Opérations entre les filiales et la société mère	Pas de modifications par rapport à la situation actuelle : ▪ procédure de déclaration pour les dividendes et les prestations appréciables en argent (art. 26a OIA) ▪ pas de limitation dans le temps (tant que la créance fiscale n'est pas prescrite [art. 17 LIA])	▪ Procédure de déclaration pour les dividendes et les prestations appréciables en argent sur la base de la CDI applicable (comme jusqu'à maintenant) ▪ Nouveau : limitation à trois ans pour la procédure de déclaration (actuellement cinq ans) ▪ À l'échéance des trois ans, l'impôt anticipé doit être perçu et payé a posteriori. Si une CDI est applicable, une demande de remboursement peut être déposée
Opérations au sein d'un groupe, à l'exception des opérations entre les filiales et la société mère	▪ Procédure de déclaration pour les prestations appréciables en argent admise nouvellement sans limite dans le temps (tant que la créance fiscale n'est pas prescrite [art. 17 LIA]) ▪ S'applique nouvellement aussi : ○ aux prestations appréciables en argent de l'année en cours et ○ aux prestations appréciables en argent qui ne sont pas découvertes à l'occasion d'un contrôle des livres ▪ Nécessite de compléter l'art. 26a OIA	▪ Nouveau : procédure de déclaration pour les prestations appréciables en argent possible si la CDI prévoit un dégrèvement ▪ L'application de la procédure de déclaration doit être demandée dans les trois ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle la créance fiscale est née ▪ À l'échéance des trois ans, l'impôt anticipé doit être perçu et payé a posteriori. Si une CDI est applicable, une demande de remboursement peut être déposée

* Si une CDI ne prévoit qu'un remboursement partiel, l'impôt anticipé ne doit être payé que pour le montant de l'impôt résiduel.

Effets de l'extension de la procédure de déclaration

- Les liquidités sont préservées au sein des groupes.
- La suppression de la procédure de remboursement allège le travail administratif des entreprises.
- Le but de garantie de l'impôt anticipé pour tous les faits concernant des prestations appréciables en argent est aussi atteint avec l'extension de la procédure de déclaration.
- Les recettes de l'impôt anticipé relatives aux opérations réalisées à l'échelle internationale au sein des groupes sont conservées en raison de l'imposition résiduelle (en cas d'application de la théorie du triangle, elles disparaîtraient).
- Étant donné qu'actuellement le remboursement de l'impôt anticipé payé n'est pas toujours demandé, tant dans les opérations réalisées à l'échelle nationale que dans les opérations réalisées à l'échelle internationale, la procédure de déclaration devrait entraîner une baisse des recettes actuelles, ce qui réduirait le rendement des montants d'impôt pour la Confédération. Simultanément, les intérêts moratoires encaissés devraient baisser à l'avenir, ce qui devrait réduire les recettes de la Confédération et, aussi, celles des cantons, en proportion de leur part de 10 %. Pour les opérations réalisées à l'échelle internationale, la durée de l'application de la procédure de déclaration devrait être réduite de cinq ans à trois ans, ce qui pourrait se traduire par une augmentation des recettes provenant des impôts réclamés a posteriori et des intérêts moratoires. Il n'est pas possible, faute de données, d'estimer les conséquences financières. Il faut s'attendre à ce qu'une part considérable des actuels intérêts moratoires disparaisse, ce qui pourrait induire, en fin de compte, des pertes de recettes. Celles-ci seraient cependant nettement plus faibles qu'en cas de passage à la théorie du triangle.
- Sont présentées ci-dessous les conséquences financières selon les cas de figure :

	Opérations réalisées à l'échelle nationale	Opérations réalisées à l'échelle internationale
Opérations entre les filiales et la société mère	▪ Il n'y a pas de conséquences financières, parce que les règles actuelles ne subissent pas de modifications	▪ La réduction de cinq ans à trois ans de l'application de la procédure de déclaration peut augmenter les recettes provenant des impôts réclamés a posteriori et des intérêts moratoires
Opérations au sein d'un groupe, à l'exception des opérations entre les filiales et la société mère	▪ Baisse de recettes consécutive à la disparition d'intérêts moratoires ▪ Disparition des recettes provenant des impôts anticipés dont les contribuables ne demandent pas le remboursement	▪ Baisse de recettes consécutive à la disparition d'intérêts moratoires, car l'impôt ne se calcule plus que sur l'impôt résiduel ▪ Disparition des recettes provenant des impôts anticipés dont les contribuables ne demandent pas le remboursement

- Il n'est pas possible de quantifier le nombre de procédures de déclaration supplémentaires. Quoiqu'il en soit, la mise en œuvre de la mesure nécessiterait une solution numérique de bout en bout pour le traitement des demandes de déclaration reçues. Cela engendrerait des coûts d'adaptation de l'informatique pour la Confédération.

7 Conclusions

La théorie du bénéficiaire direct, actuellement appliquée, réalise tant le but de garantie que le but fiscal de l'impôt anticipé pour les prestations appréciables en argent fournies au sein d'un groupe. Elle réduit le risque que, pour les opérations internes à un groupe, les prix de transfert soient interprétés au détriment de la Suisse et elle garantit donc les recettes de l'impôt sur le bénéfice de la Confédération et des cantons.

Elle a cependant également des effets négatifs pour les groupes en ce qui concerne les prestations appréciables en argent en lien avec des opérations réalisées à l'échelle internationale au sein des groupes. En particulier l'imposition résiduelle élevée, le risque d'intérêts moratoires, le travail administratif et la garantie des liquidités nécessaires constituent une charge pour eux.

Un passage à la théorie du triangle assortie d'une procédure de déclaration permettrait de réduire l'imposition résiduelle et le risque d'intérêts moratoires tout en ménageant les liquidités. Toutefois, l'application de la théorie du triangle porterait atteinte au but de garantie et au but fiscal de l'impôt anticipé. La suppression partielle de l'imposition résiduelle ou la baisse de l'impôt résiduel pour les opérations réalisées à l'échelle internationale au sein des groupes entraîneraient une baisse considérable des recettes de l'impôt anticipé, ce qui est en contradiction avec le but fiscal. Les recettes provenant des intérêts moratoires diminueraient aussi dans une assez forte mesure. Par ailleurs, l'application de la théorie du triangle fait courir le risque que, dans les opérations réalisées à l'échelle internationale, les prix de transfert soient fixés au détriment de la Suisse, ce qui pourrait réduire les recettes des impôts sur le bénéfice de la Confédération et des cantons.

Pour ces raisons, le Conseil fédéral se prononce contre un passage de la théorie du bénéficiaire direct à la théorie du triangle. En revanche, une extension de la procédure de déclaration aux prestations appréciables en argent pourrait permettre de préserver les liquidités des entreprises et de réduire leur travail administratif. Cette mesure pourrait toutefois aussi entraîner une certaine baisse des recettes.

Annexe : vue d'ensemble de la situation juridique actuelle et de l'éventuelle situation juridique future

Opérations réalisées à l'échelle nationale au sein d'un groupe

Dividende

Situation juridique actuelle		Possible situation juridique future	
Opérations entre les filiales et la société mère ¹	Opérations au sein du groupe ²	Opérations entre les filiales et la société mère ¹	Opérations au sein du groupe ²
- Procédure de déclaration - délai de 30 jours (art. 26a OIA) - En cas de dépassement du délai, la procédure de déclaration reste possible (art. 20, al. 3, LIA), pour autant que les conditions matérielles soient remplies, mais cela constitue une inobservation des prescriptions d'ordre (art. 64, al. 1, let. c, LIA). - Si aucune déclaration n'est envoyée et que le délai de 5 ans (art. 17 LIA) pour la prescription est écoulé, il n'est plus nécessaire ou possible de remettre une déclaration. - Même après l'expiration du délai de 3 ans pour la demande de remboursement, le contribuable peut, au cours des années quatre et cinq du délai de prescription fixé à l'art. 17 LIA, rattraper, dans les 60 jours, une déclaration omise. Cela s'applique aussi bien en cas de contestation de l'AFC (art. 32, al. 2, LIA) qu'en cas d'initiative du contribuable.	Non applicable	Reste inchangé (correspond à la situation juridique actuelle)	Non applicable

¹ Prestation appréciable en argent versée par la filiale à sa société mère

² Prestation appréciable en argent versée entre des sociétés sœurs ou par la société petite-fille à la société grand-mère

Prestation appréciable en argent

Situation juridique actuelle		Possible situation juridique future	
Opérations entre les filiales et la société mère	Opérations au sein du groupe	Opérations entre les filiales et la société mère	Opérations au sein du groupe
- Procédure de déclaration - délai de 30 jours (art. 26a OIA) - Début du délai : - naissance de la prestation appréciable en argent s'il n'y en a qu'une, ou - fin de l'exercice, s'il y en a plusieurs. - En cas de dépassement du délai, la procédure de déclaration reste possible (art. 20, al. 3, LIA), pour autant que les conditions matérielles soient remplies, mais cela constitue une inobservation des prescriptions d'ordre (art. 64, al. 1, let. c, LIA). - Si aucune déclaration n'est envoyée et que le délai de 5 ans (art. 17 LIA) pour la prescription est écoulé, il n'est plus nécessaire ou possible de remettre une déclaration. - Même après l'expiration du délai de 3 ans pour la demande de remboursement, le contribuable peut, au cours des années quatre et cinq du délai de prescription fixé à l'art. 17 LIA, rattraper, dans les 60 jours, une déclaration omise. Cela s'applique aussi bien en cas	- Théorie du bénéficiaire direct - Pas de déclaration possible - procédure de remboursement (versement de 35 % - demande du remboursement intégral) - Le droit au remboursement suppose la comptabilisation. - Intérêts moratoires et procédure en soustraction d'impôt en cas de non-déclaration - La procédure de déclaration est possible, si de la prestation appréciable en argent est découverte à l'occasion d'un contrôle officiel (pour les prestations des années précédentes ; art. 24, al. 1, let. a, OIA).	Reste inchangé (correspond à la situation juridique actuelle)	- Théorie du bénéficiaire direct - Procédure de déclaration - délai de 30 jours (art. 26a OIA) - Début du délai : - naissance de la prestation appréciable en argent s'il n'y en a qu'une, ou - fin de l'exercice, s'il y en a plusieurs. - En cas de dépassement du délai, la procédure de déclaration reste possible (art. 20, al. 3, LIA), pour autant que les conditions matérielles soient remplies, mais cela constitue une inobservation des prescriptions d'ordre (art. 64, al. 1, let. c, LIA). - Si aucune déclaration n'est envoyée et que le délai de 5 ans (art. 17 LIA) pour la prescription est écoulé, il n'est plus nécessaire ou possible de remettre une déclaration. - Même après l'expiration du délai de 3 ans pour la demande de remboursement, le contribuable peut, au cours des années quatre et cinq du délai de prescription fixé à l'art. 17 LIA, rattraper, dans les

de contestation de l'AFC (art. 32, al. 2, LIA) qu'en cas d'initiative du contribuable.			60 jours, une déclaration omise. Cela s'applique aussi bien en cas de contestation de l'AFC (art. 32, al. 2, LIA) qu'en cas d'initiative du contribuable.
--	--	--	---

Opérations réalisées à l'échelle internationale au sein d'un groupe

Dividende

Situation juridique actuelle		Possible situation juridique future	
Opérations entre les filiales et la société mère	Opérations au sein du groupe	Opérations entre les filiales et la société mère	Opérations au sein du groupe
- Procédure de déclaration selon l'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (RS 672.203) - délai de 30 jours - Condition : droit au remboursement si le bénéficiaire effectif est connu et qu'il n'y a pas d'utilisation abusive des conventions applicables. - Le délai pour la déclaration ultérieure est de 5 ans (comme pour les opérations en Suisse ; art. 17 LIA). - Pendant ce délai, la procédure de déclaration peut être combinée avec le versement de l'impôt résiduel.	Non applicable	- Procédure de déclaration selon l'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (RS 672.203) - en lien avec le versement de l'impôt résiduel (délai de 30 jours) - Condition : droit au remboursement si le bénéficiaire effectif est connu et qu'il n'y a pas d'utilisation abusive des conventions applicables. - Le nouveau délai pour la déclaration ultérieure est de 3 ans. - Pendant ce délai, la procédure de déclaration peut être combinée avec le versement de l'impôt résiduel.	Non applicable

Prestation appréciable en argent

Situation juridique actuelle		Possible situation juridique future	
Opérations entre les filiales et la société mère	Opérations au sein du groupe	Opérations entre les filiales et la société mère	Opérations au sein du groupe
- Procédure de déclaration selon l'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (RS 672.203) - délai de 30 jours - Condition : droit au remboursement si le bénéficiaire effectif est connu et qu'il n'y a pas d'utilisation abusive des conventions applicables. - Le délai pour la déclaration ultérieure est de 5 ans (comme pour les opérations en Suisse ; art. 17 LIA). - Pendant ce délai, la procédure de déclaration peut être combinée avec le versement de l'impôt résiduel.	- Théorie du bénéficiaire direct - Pas de déclaration possible - procédure de remboursement (versement de 35 % - demande du remboursement selon CDI ou accord EAR Suisse-UE) - Condition : droit au remboursement si le bénéficiaire effectif est connu et qu'il n'y a pas d'utilisation abusive des conventions applicables.	- Procédure de déclaration selon l'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (RS 672.203) - en lien avec le versement de l'impôt résiduel (délai de 30 jours) - Déclaration ultérieure possible dans les 3 ans - Début du délai de 3 ans : fin de l'année civile - Condition : droit au remboursement si le bénéficiaire effectif est connu et qu'il n'y a pas d'utilisation abusive des conventions applicables. - Passé ce délai, versement et remboursement (demande dans les 60 jours), et intérêts moratoires	- Procédure de déclaration selon l'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (RS 672.203) - en lien avec le versement de l'impôt résiduel (délai de 30 jours) - Déclaration ultérieure possible dans les 3 ans - Début du délai de 3 ans : fin de l'année civile - Condition : droit au remboursement si le bénéficiaire effectif est connu et qu'il n'y a pas d'utilisation abusive des conventions applicables. - Passé ce délai, versement et remboursement (demande dans les 60 jours), et intérêts moratoires