Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



# Nouvelle réglementation de la procédure de déclaration au sein du groupe

**Ordonnance du Conseil fédéral du 4 mai 2022**

**Stefan Oesterhelt**
Avocat, LL. M., expert fiscal diplômé, partner,
Homburger AG

**Susanne Schreiber**
Avocate, experte fiscale diplômée, partner,
Bär & Karrer AG

Le 4 mai 2022, le Conseil fédéral a adopté l'ordonnance sur la procédure de déclaration au sein du groupe, qui entrera en vigueur le 1er janvier 2023. Celle-ci prévoit une adaptation de l'art. 26a OIA et de l'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de

## INHALT

**1 Introduction**
**2 Taux de participation de 10%**
2.1 Procédure de déclaration en Suisse (art. 26a OIA)
2.2 Procédure de déclaration transfrontalière
**3 Application aux personnes morales ou sociétés**
3.1 Champ d'application de l'art. 26a OIA
3.2 Champ d'application de l'ordonnance sur le dégrèvement
**4 Prolongation de l'autorisation 823 à cinq ans**
4.1 Durée de l'autorisation pour la procédure de déclaration transfrontalière (art. 3 al. 4 de l'ordonnance sur le dégrèvement)
4.2 Obligation de déclarer spontanée des contribuables
4.3 Obtention préalable de l'autorisation
4.4 Autorisation 823 en cas de non-respect de la durée de détention
**5 Procédure de déclaration des prestations appréciables en argent**
5.1 Notion de dividende
5.2 Règlementation de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement
5.3 Réglementation de l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement
5.4 CDI avec taux zéro pour les participations indirectes
5.5 Art. 26a OIA: limitation aux participations directes
**6 Problématique de l'intérêt moratoire (art. 16 al. 2bis LIA)**
**7 Conclusion**

Ce texte est une traduction automatique révisée.
L'article original en allemand ("Neuregelung des Meldeverfahrens im Konzern") a été publié aux pages 702-721 (StR 2022) 

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



participations importantes. Certaines améliorations ont été apportées par rapport au projet du 14 avril 2021. L'art. 20 al. 2 2e phrase LIA, entré en vigueur le 15 février 2017, n'est cependant toujours pas entièrement transposé.

## 1 Introduction

Le 1er janvier 2023 entreront en vigueur les modifications de l'art. 26a OIA et de l'ordonnance sur le dégrèvement qui élargissent le champ d'application de la procédure de déclaration pour les dividendes provenant de participations importantes. Ainsi, les taux de participation requis seront réduits (cf. ch. 2 ci-après), le cercle des personnes habilitées à recourir à la procédure de déclaration sera élargi (cf. ch. 3) et la durée d'autorisation pour la procédure de déclaration transfrontalière prolongée (cf. ch. 4).

Malheureusement, la demande centrale des auteurs d'appliquer la procédure de déclaration également aux prestations appréciables en argent versées à des sociétés-soeurs et à des sociétés grand-mères[1] n'a pas été (encore?) concrétisée, ce qui ne sera pas abordé plus avant dans le cadre de cette contribution. Par rapport au projet mis en consultation le 14 avril 2021 déjà présenté dans la RF 9/2021,[2] l'extension du champ d'application matériel demandée par les auteurs (cf. ch. 3) a été réalisée (seulement mais tout de même).

Etant donné que le champ d'application de la procédure de déclaration pour les prestations appréciables en argent au sein du groupe (notamment en ce qui concerne les conséquences des intérêts moratoires; cf. ch. 6) revêt une importance pratique considérable, il convient de l'examiner plus en détail, sur la base du droit en vigueur à partir du 1er janvier 2023, tant pour les relations en Suisse que pour les relations transfrontalières.

## 2 Taux de participation de 10%

### 2.1 Procédure de déclaration en Suisse (art. 26a OIA)

À partir du 1er janvier 2023, la procédure de déclaration s'applique en Suisse aux dividendes versés au sein du groupe selon l'art. 26a al. 1 OIA lorsqu'une personne morale[3] détient directement au moins 10% du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Jusqu'à présent, cette limite était de 20%.

Selon le commentaire de l'AFC,[4] cela conduirait à une «concordance avec la réduction pour participations (art. 69 s. LIFD et art. 28 al. 1bis ss., LHID)»,

1 Cf. à ce sujet Oesterhelt/Schreiber, Anwendungsbereich des Meldeverfahrens bei geldwerten Leistungen (Teil 1), EF 2020, 978 ss.

2 Cf. Oesterhelt/Schreiber, Erweiterung des Meldeverfahrens im Konzern, RF 2021, 605 ss.

3 Ou un placement collectif de capitaux ou une collectivité publique au sens de l'art. 24 al. 1 LIA, cf. à ce sujet le ch. 3 ci-dessous.

4 Cf. AFC, commentaire concernant l'ordonnance du 4.5.2022 sur la procédure de déclaration au sein du groupe en matière d'impôt anticipé, ch. 3.1.

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



selon laquelle «certains rendements de participations (en règle générale à partir de 10%) sont largement[5] exonérés de l'impôt sur le bénéfice».

Etant donné que l'impôt anticipé a une fonction de garantie pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le bénéfice en Suisse, il est tout à fait judicieux de l'aligner sur les conditions de la réduction pour participations. On peut toutefois se demander si, comme l'ont démontré le Conseil fédéral et l'AFC, il en résultera une «grande convergence» des conditions. Comme l'impôt anticipé est prélevé sur les rendements de participations (dividendes) et non sur les gains en capital, il faudrait en effet établir une concordance entre l'art. 26a OIA et l'art. 69 LIFD (rendements des droit de participation) et non pas avec l'art. 70 LIFD (gains en capital), de sorte que la procédure de déclaration devrait être admise même si le rapport de participation de 10% n'est pas atteint, mais que les droits de participation ont une valeur vénale d'au moins 1 million CHF.[6]

Ni le message du Conseil fédéral ni le commentaire de l'AFC ne précisent pourquoi l'art. 26a OIA s'inspire des conditions de l'art. 70 LIFD et non de celles de l'art. 69 LIFD. Il reste à espérer que cela sera fait lors de la prochaine adaptation de l'art. 26a OIA. En effet, la perception de l'impôt anticipé dans un domaine où il n'a pratiquement pas de but de garantie ne fait que soustraire inutilement des liquidités au circuit économique et n'a guère de sens du point de vue administratif.[7]

## 2.2 Procédure de déclaration transfrontalière

### 2.2.1 Champ d'application de l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement

Sur le plan international, la procédure de déclaration est réglée par l'ordonnance du 22 décembre 2004 sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes (ordonnance sur le dégrèvement).[8] Ici également, le seuil de participation fixé à l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement sera abaissé à «10% du capital de la société suisse» le 1er janvier 2023.

L'importance pratique de cette réduction du taux de participation à l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement est extrêmement modeste: elle se limite en effet aux conventions contre les doubles impositions qui ne contiennent elles-mêmes aucune disposition (inspirée de l'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE) prévoyant un dégrèvement supplémentaire ou total pour les participations importantes. Il ne s'agit

5 Dans le système de la réduction pour participations, il n'y a qu'une exonération indirecte du rendement net des participations, réduit au prorata des frais financiers et administratifs. Certains dividendes (tels que les dividendes de liquidation) sont en outre imposables jusqu'à concurrence du coût d'investissement.

6 Par analogie avec l'art. 69 let. c LIFD.

7 L'extension de la procédure de déclaration aux participations dont le taux de participation est d'au moins 10% (comme à l'art. 26a LIA), tout comme pour les participations dont la valeur vénale est d'au moins 1 million CHF, est donc justifiée du point de vue de la systématique fiscale et ne désavantage pas indûment les PME, contrairement à la procédure de déclaration exigée par le PLR lors de la procédure de consultation pour un montant de remboursement de 200'000 CHF.

8 RS 672.203.

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



actuellement que des conventions contre les doubles impositions avec le Chili, l'Équateur, la Côte d'Ivoire, l'Inde, l'Italie, le Koweït, la Nouvelle-Zélande et la Tunisie.[9]

### 2.2.2 CDI avec des seuils de participation plus élevés

Si une convention de double imposition prévoit un seuil plus élevé pour un allégement supplémentaire ou total, la procédure de déclaration n'est applicable que si ce seuil plus élevé est atteint. De nombreuses conventions contre les doubles impositions prévoient un seuil de 15%[10], 20%[11] voire 25% (par analogie avec l'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE)[12].

Le fait que le seuil de 10% de l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement ne s'applique pas dans ces cas doit être considéré comme une inadvertance du législateur. En effet, on ne voit pas objectivement pourquoi un destinataire résident d'un État contractant qui n'a pas de disposition analogue à celle de l'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE[13] devrait être privilégié par rapport à une disposition analogue à celle de l'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE.

Toutefois, en raison du libellé clair de l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement, le seuil plus élevé prévu par la convention bilatérale de double imposition continue de s'appliquer dans ces cas. Là encore, il faut espérer que cette anomalie sera corrigée lors de la prochaine révision de l'ordonnance.

### 2.2.3 CDI avec plusieurs seuils

Si une convention contre les doubles impositions contient deux seuils de réduction de l'impôt à la source différents, la procédure de déclaration selon l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement (inchangé) s'applique chaque fois que le seuil le plus bas est atteint. Cela concerne en particulier les conventions contre les doubles impositions avec l'Australie et le Japon, qui prévoient une réduction jusqu'au taux résiduel de 5% pour un taux de participation de 10% et le taux zéro à partir de 50% (Japon) et de 80% (Australie) respectivement.[14] Dans ce cas, la procédure de déclaration selon l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement doit être accordée dès le seuil de 10% (sur le taux résiduel respectif), car un taux de participation de 10% donne déjà droit à

9 Pour plus de détails, cf. Oesterhelt/Schreiber, (n. 2), RF 2021, 605 ss, 613.

10 Avec l'Iran.

11 Avec l'Algérie, l'Autriche, l'Azerbaïdjan, le Bangladesh, la Colombie, la Lituanie, le Monténégro, le Pakistan, la Russie, la Serbie, l'Afrique du Sud, le Tadjikistan, Taïwan, la Turquie et l'Ukraine.

12 Avec l'Égypte, l'Albanie, l'Arménie, la Biélorussie, la Chine, la Grèce, l'Indonésie, le Kirghizistan, le Kosovo, la Croatie, la Malaisie, Malte, le Maroc, la Moldavie, la Mongolie, la Macédoine du Nord, le Portugal, la Roumanie, la Slovénie, le Sri Lanka, le Turkménistan, l'Uruguay, le Venezuela, le Vietnam et l'art. 9 EAR-UE.

13 C'est-à-dire une convention contre les doubles impositions dont l'article sur les dividendes ne prévoit pas de privilège pour les participations qualifiées. Ceux-ci ne profitent certes pas d'un taux d'imposition à la source plus bas, mais bénéficient de la procédure de déclaration, du moins sur le plan procédural, à partir d'une participation minimale de 10%. (p. ex. réduction du taux de base général de 15%).

14 La convention contre les doubles impositions avec le Vietnam connaît elle aussi deux seuils différents: une réduction à partir d'un taux de participation de 25% jusqu'au taux résiduel de 10% et à partir de 50% jusqu'au taux résiduel de 7%.

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



un dégrèvement supplémentaire. Ce seuil s'applique également, à juste titre, lorsqu'un seuil plus élevé (respectivement 50% et 80% *in casu*) donne droit à un dégrèvement total.

### 2.2.4 CDI avec durée de détention

L'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE (dans sa teneur en vigueur depuis 2017) subordonne l'octroi du dégrèvement supplémentaire à une durée de détention d'un an jusqu'au taux résiduel de 5%. La Suisse a elle aussi conclu de nombreuses conventions contre les doubles impositions (importantes) qui subordonnent le dégrèvement supplémentaire[15] ou total[16] de l'impôt anticipé à une durée de détention.[17]

Dans ces cas, le droit au dégrèvement supplémentaire ou total n'existe qu'après l'expiration de la durée de détention correspondante. Il en va de même lorsque, comme dans presque toutes les conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse, la durée de détention peut être remplie a posteriori.[18]

Mais comme il existe en règle générale un droit à un dégrèvement jusqu'à concurrence du taux résiduel de 15% avant l'échéance de la durée de détention au sens de ces accords,[19] la question se pose de savoir si la procédure de déclaration doit tout de même être accordée à hauteur de 20% avant l'échéance de la durée de détention. Selon l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, la procédure de déclaration doit toujours être accordée lorsque la société étrangère ayant droit au remboursement de l'impôt anticipé «dispose au moins de la participation qui lui donne (...) droit à un dégrèvement supplémentaire ou total de l'impôt anticipé». Le libellé de cette disposition laisse ouverte la question de savoir si la «participation» se rapporte uniquement au montant de la participation ou encore à la durée de détention. Si l'on considère cette disposition dans le contexte de l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement, il paraît plus approprié de ne se fonder à cet égard que sur le montant de la participation et d'autoriser la procédure de déclaration jusqu'à concurrence du taux résiduel de 15% (soit 20%) avant l'échéance de la durée de détention. Etant donné que l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement prescrit la procédure de déclaration pour les participations à partir de 10% dans les conventions contre les doubles impositions qui ne prévoient pas un allégement total ou supplémentaire, il en résulterait une discrimination injustifiée des conventions contre les doubles impositions

15 C'est le cas des conventions contre les doubles impositions avec le Brésil, le Kosovo et la Zambie.

16 Ainsi, les conventions contre les doubles impositions avec l'Australie, la Belgique, la Bulgarie, l'Espagne, l'Estonie, l'Allemagne, l'Islande, le Koweït, la Lettonie, le Liechtenstein, le Luxembourg, Malte, le Japon, la Pologne, le Portugal, la République tchèque et Chypre.

17 En règle générale, elle est d'un an. L'art. 9 par. 1 EAR-UE et les conventions contre les doubles impositions avec le Luxembourg, la Pologne et le Portugal prévoient en revanche une durée de détention de deux ans.

18 Cf. à ce sujet en détail Oesterhelt/Opel, Haltedauer im Abkommensrecht, FStR 2020, 121 ss, 128 ss.

19 Selon l'art. 10 par. 2 let. a CDI-LUX jusqu'au taux résiduel de 5%. En revanche, l'art. 9 EAR-UE ne donne pas droit à un dégrèvement avant l'échéance de la durée de détention.

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



qui prévoient un dégrèvement supplémentaire ou total, mais qui les subordonnent à une durée de détention.[20]

Conformément à la pratique, l'AFC accorde l'application de la procédure de déclaration avant l'échéance de la durée de détention jusqu'au taux résiduel de 15%.[21] C'est pourquoi l'AFC octroie l'autorisation d'appliquer la procédure de déclaration (formulaire 823B) même avant l'expiration de la durée de détention (cf. ch. 4.4).

#### 2.2.5 Procédure de déclaration des anciennes réserves

Si une vente ou une restructuration conduit à une amélioration de la situation en matière de remboursement, l'AFC refuse le remboursement de l'impôt anticipé sur les fonds qui, au regard du droit commercial, ne sont pas nécessaires à l'exploitation et qui peuvent être distribués au moment de la vente ou de la restructuration («anciennes réserves»).[22] Si l'ancien détenteur de parts a droit au remboursement partiel de l'impôt anticipé, le remboursement n'est refusé que dans la mesure de l'amélioration du taux.[23] Par analogie avec la pratique de l'AFC en cas de non-respect de la durée de détention (cf. ch. 2.2.4), la procédure de déclaration devrait logiquement être accordée à hauteur de la quote-part de remboursement actuelle, car les conditions de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement (ou de l'art. 26a OIA pour un détenteur de parts domicilié en Suisse) sont remplies. Dans la pratique actuelle de l'AFC, l'application de la procédure de déclaration est toutefois totalement exclue et un dégrèvement n'est accordé que dans le cadre de la procédure de remboursement jusqu'à ce que les anciennes réserves aient été entièrement distribuées. Mais c'est à juste titre que la procédure de déclaration dans le cadre de la quote-part de remboursement devrait être étendue aux anciennes réserves. Il en va de même dans les cas où le remboursement est partiellement refusé au titre de la liquidation par délégation ou de la transposition internationale.

## 3 Application aux personnes morales ou sociétés

### 3.1 Champ d'application de l'art. 26a OIA

Jusqu'à présent, l'art. 26a OIA ne s'applique qu'aux bénéficiaires de dividendes revêtant la forme juridique d'une société de capitaux, d'une société coopérative, d'un placement collectif de capitaux ou d'une collectivité publique au sens de l'art. 24 al. 1 LIA.

---

20 Or, on peut objecter que tel est également le cas des conventions contre les doubles impositions qui prévoient un seuil de participation supérieur à 10% (cf. ch. 2.2.2). Alors que le texte (non équivoque) de l'art. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement fait obstacle à l'application de la procédure de déclaration, tel n'est pas le cas en l'espèce, avec une formulation ambiguë.

21 En vertu de la convention contre les doubles impositions.

22 Cf. Stefan Oesterhelt, Altreservenpraxis, internationale Transponierung und stellvertretende Liquidation, FStR 2017, 99 ss et les références citées.

23 Il n'en va autrement qu'en ce qui concerne les remboursements selon l'art. 9 EAR-UE (cf. Stefan Oesterhelt, Altreservenpraxis vor Bundesgericht, RF 2020, 902 ss, 912 ss).

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



Dès le 1er janvier 2023, l'art. 26a OIA s'applique aux personnes morales, aux placements collectifs de capitaux et aux collectivités publiques au sens de l'art. 24 al. 1 LIA. Ainsi, les fondations et les associations qui détiennent des participations qualifiées dans des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives pourront elles aussi recourir à la procédure de déclaration. Cela est remarquable dans la mesure où les fondations et associations ne peuvent pas bénéficier de la réduction pour participations selon les art. 69 s. LIFD, de sorte que l'impôt anticipé a bien une fonction de garantie à cet égard. Il convient néanmoins de se réjouir de l'élargissement, notamment en ce qui concerne l'extension comparable du champ d'application de la procédure de déclaration dans les relations transfrontalières (cf. ch. 3.2.2).

Pour les fondations en particulier, l'extension de la procédure de déclaration est pertinente dans la pratique.[24] Selon l'art. 52 al. 1 CC, les autres personnes morales pouvant bénéficier de la procédure de déclaration sont toutes les personnes organisées corporativement ainsi que les établissements ayant un but spécial et une existence propre, par exemple aussi les corporations et établissements de droit public.

## 3.2 Champ d'application de l'ordonnance sur le dégrèvement

### 3.2.1 Limitation aux sociétés de capitaux dans le droit en vigueur

Jusqu'à présent, selon l'art. 1 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement, seules les sociétés de capitaux peuvent bénéficier de la procédure de déclaration transfrontalière. Alors que, dans le droit en vigueur, la limitation aux sociétés de capitaux et aux sociétés coopératives dans le cadre de la procédure de déclaration selon l'art. 26a OIA pouvait être justifiée objectivement par la limitation par analogie des art. 69 s. LIFD, la limitation aux sociétés de capitaux de l'art. 1 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement est dénuée de toute logique et contraire au sens et au but de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement.[25]

En effet, selon l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, la procédure de déclaration est toujours applicable lorsque la convention de double imposition applicable donne droit à un dégrèvement supplémentaire ou total de participations importantes. Sont ainsi visées les dispositions des conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse qui reprennent l'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE. Celles-ci limitent toutefois régulièrement le champ d'application aux «sociétés» et non aux «sociétés de capitaux» et sont donc nettement plus larges.

24 Outre les fondations de famille (valables) au sens de l'art. 335 CC, cela concerne également les fondations exonérées de l'impôt sur le bénéfice en vertu de l'art. 56 let. g LIFD (comme les fondations holding d'utilité publique; cf. à ce sujet Andrea Opel, Steuerbefreieung von Holdingstiftungen, RF 2021, p. 341 ss).

25 Cette restriction s'explique sans doute par le fait que le l'ordonnance de dégrèvement a été introduite en relation avec l'art. 9 par. 1 EAR-UE (autrefois: art. 15 par. 1 AFisE), qui n'est applicable qu'aux sociétés de capitaux (cf. ch. 3.2.6).

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



Dans ce contexte, les auteurs ont suggéré, dans la contribution parue dans la RF 9/2021, d'élargir en conséquence le champ d'application de l'art. 1 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement et de le rattacher à la notion de «société» au sens de l'art. 3 par. 1 let. b MC OCDE.[26]

### 3.2.2 Extension du champ d'application à partir du 1er janvier 2023

Le Conseil fédéral a donné suite à cette demande des auteurs. À partir du 1er janvier 2023, une «société au sens de la convention contre les doubles impositions applicable ou d'un autre traité international» qui détient une participation importante dans une société suisse est autorisée à recourir à la procédure de déclaration (art. 1 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement). On se rattache ainsi directement à la notion de «société» figurant à l'art. 3 par. 1 let. b MC OCDE dans la convention de double imposition applicable. Cela est approprié, car cela ne restreint pas inutilement le champ d'application de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement par l'art. 1 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement.

### 3.2.3 Procédure de déclaration pour les fondations, les établissements analogues à des fondations et les associations

La notion de «société» utilisée à l'art. 3 par. 1 let. b MC OCDE comprend, selon l'art. 3 par. 1 let. b MC OCDE, «les personnes morales ou les entités qui sont considérées comme des personnes morales aux fins d'imposition». La notion de «société» englobe donc aussi, par exemple, les fondations, associations et établissements ayant la personnalité juridique et qui sont ainsi des «personnes morales» au sens de l'art. 3 par. 1 let. b MC OCDE.

Cela a notamment une signification pratique pour les fondations (non contrôlées[27]) liechtensteinoises et les établissements analogues à[28] des fondations. Ceux-ci, s'ils sont imposés normalement, ont en principe droit au remboursement intégral de l'impôt anticipé selon l'art. 10 par. 2 let. a CDI-FL. Jusqu'au 31 décembre 2022, le dégrèvement de l'impôt ne leur sera accordé que par voie de remboursement. La procédure de déclaration leur a été refusée.[29]

---

26 Cf. Oesterhelt/Schreiber, (n. 2), RF 2021, 605 ss, 616 s.

27 Dans le cas de la fondation contrôlée ou de l'établissement analogue à une fondation, la fortune n'est pas attribuable à la fondation ou à l'établissement, raison pour laquelle celui-ci n'a pas droit au remboursement de l'impôt anticipé. (cf. à ce sujet Oesterhelt/Opel, Abkommensberechtigung von liechtensteinischen Familienstiftungen und Anstalten, RF 2020, 2 ss, 11 s.). Le cas échéant, la procédure de déclaration est applicable à l'égard de la personne qui contrôle si celle-ci remplit les conditions de l'art. 10 par. 3 let. a CDI-FL (ou selon la disposition analogue de la convention de double imposition conclue entre son Etat de résidence et la Suisse). En effet, la participation lui étant imputable, elle la détient directement.

28 En revanche, un établissement analogue à une société de capitaux est déjà traité comme une société de capitaux au sens de l'art. 1 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement. (cf. Oesterhelt/Opel, [n. 27], RF 2020, 2 ss, 14).

29 Outre le désavantage en termes de liquidités, cela a aussi eu pour inconvénient que les structures existantes n'ont pas pu garantir la sécurité juridique en ce qui concerne le droit au remboursement par le dépôt d'un formulaire 823B (dûment motivé) (cf. ch. 3.2.7).

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



Il n'y avait certes pas lieu de s'y opposer du point de vue du droit conventionnel (international), car le droit au dégrèvement d'impôt au sens de l'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE peut en principe aussi être satisfait par voie de remboursement.[30] La question de savoir si les conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse donnent droit à une procédure de déclaration au moins lorsque le droit au remboursement n'est pas contesté n'est pas définitivement clarifiée[31] et est clairement rejetée par la pratique de l'AFC.

### 3.2.4 Sociétés de personnes traitées de manière opaque

La notion de «société» au sens de l'art. 3 par. 1 let. b MC OCDE ne se rattache pas (uniquement) à la qualification de droit civil, mais aussi au traitement fiscal dans l'Etat de résidence. Outre les personnes morales, d'autres entités qui sont traitées comme des personnes morales pour l'imposition sont des «sociétés» au sens de l'art. 3 par. 1 let. b MC OCDE en relation avec l'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE.

Il s'agit par exemple des sociétés de personnes qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés par l'Etat de résidence (ou qui ont opté pour un tel traitement[32]) et qui peuvent donc bénéficier des avantages de la convention en tant que «résidents» au sens de l'art. 4 par. 1 MC OCDE.[33] Etant donné qu'en tant que «sociétés» au sens de l'art. 3 par. 1 let. b MC OCDE en relation avec l'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE, celles-ci bénéficient d'un dégrèvement supplémentaire ou total de l'impôt anticipé, la procédure de déclaration pour les participations importantes détenues par elles dans des sociétés suisses est désormais également applicable en vertu de l'art. 1 al. 2 en relation avec l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le

30 Etant donné que l'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE ne contient aucune indication sur la manière dont le dégrèvement doit être effectué dans l'Etat de la source, une procédure de remboursement est également conforme à cette disposition (MC OCDE, art. 10 ch. 19 2e phrase et art. 1 ch. 109 3e phrase [en vigueur depuis 2017]).

31 Le commentaire de l'OCDE précise en effet que, d'une manière générale, une exonération à la source (procédure de déclaration) est de loin préférable pour garantir la réalisation rapide des droits du contribuable découlant de la convention contre les doubles impositions et qu'une procédure de remboursement ne doit être choisie qu'en cas de difficultés manifestes dans la détermination du droit aux avantages de la convention (MC OCDE, art. 1 ch. 109 4e et 5e phrases [en vigueur depuis 2017]).

32 En revanche, la directive mères-filiales exclut ces sociétés de personnes du champ d'application.

33 Cf. à ce sujet Oesterhelt/Schreiber, Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei Personengesellschaften, RF 2022, 455 ss, 467 s.

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



dégrèvement (dans sa teneur en vigueur dès le 1er janvier 2023[34]).[35]

**Exemple:** A. KG, une société de personnes luxembourgeoise, détient 10% de la société suisse B. AG. Si A. KG est imposée ou opte pour l'imposition au Luxembourg en tant que personne morale, elle est qualifiée de «société» au sens de l'art. 3 par. 1 let. e CDI-LUX. Selon l'art. 10 par. 2 let. a (i) CDI-LUX, l'impôt à la source est réduit à 5% lorsqu'une société (mais pas une société de personnes) détient au moins 10% du capital de la société distributrice. En vertu de la CDI-LUX, seule une réduction au taux de base de 15% entre donc en considération pour une société de personnes, malgré l'imposition en tant que personne morale, sur la base de la réglementation explicite de l'art. 10 par. 2 let. a (i) CDI-LUX. Selon l'art. 1 al. 2 en relation avec l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, A. KG peut toutefois, en tant que société détenant une participation importante au sens de l'art. 3 par. 1 let. e CDI-LUX, recourir à la procédure de déclaration avec réduction de l'impôt anticipé à 15%.

### 3.2.5 Institutions de prévoyance à taux zéro

La Suisse a conclu de nombreuses conventions contre les doubles impositions dans lesquelles l'Etat de la source n'a pas le droit d'imposer les dividendes versés à des institutions de prévoyance et accorde ainsi un dégrèvement total de l'impôt anticipé au sens de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement.[36]

Lorsque les institutions de prévoyance sont des personnes morales, il s'agit de sociétés au sens de l'art. 3 par. 1 let. b MC OCDE.[37] Selon l'art. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, la procédure de déclaration ne s'applique qu'aux «participations importantes». L'art. 2 al. 1 de l'ordonnance

34 Jusqu'à présent, tel n'était pas le cas des sociétés de personnes soumises à la collectivité. Il n'en allait autrement que pour certaines formes juridiques hybrides, comme une LLC, qui jouissaient de la personnalité juridique et étaient donc comparables à une société de capitaux. [Cf. Oesterhelt/Schreiber (n. 33), RF 2022, 455 ss, 484 ss].

35 Il est intéressant de noter que le texte de l'art. 1 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement ne fait référence qu'à la notion de «société» au sens de la convention de double imposition applicable ou d'un autre traité international, et non à la forme juridique qui donne droit à un dégrèvement supplémentaire de l'impôt à la source selon la disposition reproduite à l'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE. Si la disposition contenue dans la convention concrète de double imposition, reproduite à l'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE, restreint encore le champ d'application matériel par rapport à la notion de «société» au sens de l'art. 3 par. 1 let. b MC OCDE, la procédure de déclaration devrait néanmoins être accordée, à tout le moins selon le texte de l'art. 2 par. 1 en relation avec l'art. 1 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement. En effet, le rattachement de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement à la disposition reproduite à l'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE se limite au montant de la participation, et non à la forme juridique autorisée à en bénéficier.

36 Ainsi, les accords avec l'Australie, la Belgique, la Bulgarie, Chypre, l'Espagne, le Danemark, l'Estonie, la Grèce, Hong Kong, l'Irlande, l'Islande, le Japon, le Qatar, la Lettonie, le Liechtenstein, le Luxembourg, le Mexique, les Pays-Bas, l'Oman, la Pologne, la Roumanie, la Russie, la Suède, la Slovaquie, la Slovénie, la République tchèque, l'Ukraine, la Hongrie, les Etats-Unis, le Royaume-Uni, les Emirats arabes unis (E.A.U.) et le Royaume-Uni. Cf. aussi MC OCDE, art. 10 ch. 13.1 (en vigueur depuis 2017).

37 Si les institutions de prévoyance ont une autre forme juridique, il pourrait s'agir de sociétés au sens de l'art. 3 al. 1 let. b MC OCDE, du moins si elles sont imposées comme des personnes morales.

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



sur le dégrèvement définit les participations comme des participations qui ont droit à un dégrèvement supplémentaire ou complet. Cette définition couvrirait en principe aussi les participations de portefeuille des institutions de prévoyance qui ont droit au remboursement intégral de l'impôt anticipé.

La formulation «dispose au minimum d'une participation» employée à l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement ainsi que le titre «participation importante» indiquent toutefois que la définition de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement se limite à des dégrèvements supplémentaires ou complets qui dépendent du montant de la participation (et non de la forme juridique). Dans tous les autres cas, le taux de participation nécessaire à l'application de la procédure de déclaration doit être déterminé selon la règle de l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement et s'élève ainsi à 10%. Il en va de même pour les institutions de prévoyance qui ont droit à un dégrèvement total de l'impôt anticipé et qui ne peuvent donc recourir à la procédure de déclaration qu'à partir d'une participation de 10% (ce qui ne devrait pratiquement jamais se produire).

### 3.2.6 Allégements en vertu d'un «autre traité international» (art. 9 par. 1 EAR-UE)

La procédure de déclaration prévue par l'ordonnance sur le dégrèvement s'applique non seulement aux dégrèvements d'impôt en vertu d'une convention contre les doubles impositions, mais aussi aux dégrèvements en vertu d'un «autre traité international». La seule disposition d'un «autre traité international» prévoyant un dégrèvement de l'impôt anticipé prélevé sur les dividendes est l'art. 9 par. 1 EAR-UE (ancien art. 15 par. 1 AFisE).[38]

L'art. 9 par. 1 EAR-UE limite le champ d'application aux «sociétés de capitaux». La limitation de l'art. 9 par. 1 EAR-UE aux sociétés de capitaux s'explique par la limitation analogue de la directive mères-filiales. En revanche, depuis le 1er janvier 2005, la directive mères-filiales s'applique également aux sociétés de personnes qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés (sans possibilité de choix). En raison du libellé clair de l'art. 9 par. 1 EAR-UE, cette extension du champ d'application de la directive mères-filiales ne peut toutefois pas être transposée par voie d'interprétation à l'art. 9 EAR-UE.[39] Ainsi, l'extension du champ d'application par la refonte de l'art. 1 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement n'a pas de conséquences sur le champ d'application de la procédure de déclaration pour les dégrèvements fiscaux fondés sur l'art. 9 EAR-UE.

### 3.2.7 Conclusion extension du champ d'application

L'élargissement du champ d'application de l'art. 1 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement est très réjouissant. En ce qui concerne les distributions en espèces, le désavantage en termes de

[38] Cf. AFC, circulaire n° 10 du 15.7.2005, procédure de déclaration pour dividendes de source suisse versés à des sociétés étrangères détenant des participations importantes, basée sur l'art. 15 paragraphe 1 de l'Accord sur la fiscalité de l'épargne avec la CE (complément à la circulaire n° 6 du 22.12.2004).

[39] Cf. Oesterhelt/Winzap, Quellensteuerbefreieung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBStA), Archives 77 (2005/2006), 449 ss, 481.

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



liquidités lié au versement de l'impôt anticipé peut ainsi être évité.

Mais la procédure de déclaration est encore plus importante pour les dividendes en nature. En effet, si la société distributrice ne disposait pas des liquidités suffisantes pour payer l'impôt anticipé, celle-ci (ou le bénéficiaire de la prestation) devait jusqu'ici contracter un financement de tiers pour pouvoir s'acquitter de l'impôt anticipé. Ce problème est heureusement résolu par l'adaptation de l'art. 1 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement.

Un autre avantage de l'extension du champ d'application de la procédure de déclaration transfrontalière est l'aspect de la sécurité juridique. En effet, conformément à la pratique, l'AFC n'accorde pas de rulings sur la question du droit aux conventions pour les structures existantes. Le seul moyen d'obtenir une sécurité juridique sur la question du droit aux avantages de la convention en ce qui concerne les dividendes futurs est de déposer une demande d'autorisation pour une procédure de déclaration (formulaire 823/823B/823C). En effet, une demande acceptée, à l'instar d'un ruling fiscal, produit les effets juridiques de la protection de la bonne foi.[40] Jusqu'à présent, les fondations, etc., n'avaient pas la possibilité d'obtenir l'autorisation de la procédure de déclaration pour obtenir la sécurité juridique en vue d'une distribution prévue. Pour cette raison également, il est important et réjouissant d'étendre le champ d'application de la procédure de déclaration à l'art. 1 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement.

## 4 Prolongation de l'autorisation 823 à cinq ans

### 4.1 Durée de l'autorisation pour la procédure de déclaration transfrontalière (art. 3 al. 4 de l'ordonnance sur le dégrèvement)

Alors que l'application de la procédure de déclaration de l'art. 26a OIA n'est pas subordonnée à une autorisation,[41] une autorisation est nécessaire sur le plan international. Celle-ci doit être obtenue au moyen des formulaires 823[42], 823B[43]

[40] Cf. Oesterhelt/Opel, Abkommensberechtigung von Personal Holdings, RF 2021, 338 ss, 353.

[41] Il s'agit à la fois d'une malédiction et d'une bénédiction, car une autorisation 823 garantit la protection de la confiance. Pour la procédure de déclaration selon l'art. 26a OIA, la protection juridique ne peut être obtenue qu'au moyen d'un extrait de ruling obtenu avant la survenance d'un cas de dividende. (cf. à ce sujet Stefan Oesterhelt, rechtliche Einordnung von Steuerrulings, RSJ 2021, 431 ss, 439). Malheureusement, la pratique de l'AFC relative au traitement des rulings concernant le droit au remboursement des structures existantes est relativement restrictive et l'AFC insiste généralement pour que la demande de ruling soit formulée avant la mise en place de la structure. (cf. Oesterhelt/Opel, [n. 40], RF 2021, 338 ss, 353). Etant donné que la pratique de l'AFC en matière de refus de remboursement de l'impôt anticipé au titre de l'art. 21 al. 2 LIA est relativement dynamique, notamment par rapport aux développements récents de la transposition internationale élargie (cf. Stefan Oesterhelt, Erweiterte internationale Transponierung, FStR 2020, 40 ss), les demandes de ruling à ce sujet devraient à l'avenir être traitées par l'AFC. Le fait que le remboursement d'un «dividende test» ne confère en effet pas de protection de la confiance – ni pour l'impôt anticipé sur le dividende test lui-même (cf. à ce sujet Stefan Oesterhelt, Entlastung von der Verrechnungssteuer nach StADG, RF 2022, 20 ss, 24 ss), ni pour les dividendes futurs (cf. Betschart/Oesterhelt, Vertrauen im Steuerrecht, EF 2021, 614 ss, 616 s.)

[42] Pour les dégrèvements prévus par la convention contre les doubles impositions avec les Etats-Unis.

[43] Pour les dégrèvements prévus par les autres conventions contre les doubles impositions.

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



et 823C[44] et a été délivrée jusqu'ici pour trois ans. À partir du 1er janvier 2023, elle sera désormais octroyée pour cinq ans, conformément à l'art. 3 al. 4 de l'ordonnance sur le dégrèvement, ce qui réduira la charge administrative.

### 4.2 Obligation de déclarer spontanée des contribuables

Il ne faut toutefois pas perdre de vue que, même si l'autorisation 823 est encore valable, l'AFC doit toujours être informée des modifications de la structure des participations. En d'autres termes, l'AFC doit être informée de tous les faits qui peuvent être pertinents au regard de la question du droit au remboursement du bénéficiaire des dividendes.[45] Cela concerne, d'une part, les aspects de la substance pertinente (personnelle, fonctionnelle et/ou bilantielle) et, d'autre part, les modifications des détenteurs directs et indirects de parts du bénéficiaire des dividendes.[46] Il n'est donc pas vrai que l'autorisation accordée pour cinq ans à l'avenir libère l'AFC de l'obligation de vérifier régulièrement si la personne qui reçoit les dividendes a droit aux avantages de la convention.

Une autorisation 823 valable pour une durée déterminée n'accorde la protection de la bonne foi en ce qui concerne le droit aux avantages de la convention qu'en relation avec les faits présentés à l'AFC lors de l'octroi de l'autorisation.[47] S'il y a depuis lors des changements de faits qui ne sont pas communiqués à l'AFC, il n'y a pas de protection de la confiance. L'AFC peut ainsi, le cas échéant, relever a posteriori l'impôt anticipé sur les dividendes pour lesquels la procédure de déclaration a été appliquée. Cela peut par exemple être le cas lors du renouvellement d'une autorisation 823.

Les contribuables sont donc bien avisés d'informer régulièrement l'AFC des modifications susceptibles d'avoir une influence sur le droit aux avantages de la convention de la bénéficiaire des dividendes. Une telle annonce peut avoir lieu sans formalité, par exemple par e-mail.

### 4.3 Obtention préalable de l'autorisation

Selon l'art. 3 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement, la demande de procédure de déclaration (autorisation 823) doit être déposée avant l'échéance. Or, il s'agit là d'une simple prescription d'ordre. L'autorisation peut également être déposée en même temps que la déclaration de l'impôt anticipé (formulaire 108).[48] Si celle-ci est déposée auprès de l'AFC jusqu'à l'échéance de la créance d'impôt anticipé (soit 30 jours après l'échéance du dividende), la déclaration a été effectuée en temps utile, de sorte qu'aucune amende d'ordre selon l'art. 64 al. 1 let. c LIA ne peut être infligée.

---

44 Pour les dégrèvements selon l'art. 9 EAR-UE.

45 Cela concerne non seulement le cas, décrit à l'art. 4 de l'ordonnance sur le dégrèvement, où les conditions de la procédure de déclaration ne sont (clairement) plus remplies, mais toutes les modifications qui pourraient conduire à une appréciation divergente de la part de l'AFC.

46 Cf. à ce sujet Oesterhelt/Opel, (n. 40), RF 2021, 338 ss, 353 s.

47 Cf. à ce sujet Oesterhelt, (n. 41), RSJ 2021, 431 ss, 437 s.

48 Cf. AFC, circulaire n° 6 du 22.12.2004, Meldeverfahren bei Dividenden an ausländische Gesellschaften, ch. 4.

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



Toutefois, même après l'écoulement de ce délai, il est toujours possible de déposer une demande d'autorisation pour l'application de la procédure de déclaration pour des événements antérieurs concernant des dividendes, car, selon l'art. 20 al. 3 LIA, le dépôt tardif de la demande d'autorisation 823 permet certes d'infliger une amende d'ordre de l'art. 64 al. 1 let. c LIA,[49] mais non de refuser la procédure de déclaration ou d'exiger un intérêt moratoire.

### 4.4 Autorisation 823 en cas de non-respect de la durée de détention

Si une convention de double imposition subordonne l'octroi du dégrèvement supplémentaire ou total de l'impôt anticipé à une durée de détention, la procédure de déclaration doit être accordée jusqu'à l'échéance de la durée de détention jusqu'au taux résiduel de 15% (soit 20%) prévu par la convention de double imposition (cf. ch. 2.2.4). C'est pourquoi l'AFC autorise la procédure de déclaration avant l'échéance de la durée de détention.

## 5 Procédure de déclaration des prestations appréciables en argent

### 5.1 Notion de dividende

#### 5.1.1 Art. 3 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement

Selon l'art. 3 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, l'AFC peut, sur demande, autoriser la société suisse à appliquer directement le dégrèvement de l'impôt anticipé sur les dividendes versés à une société étrangère prévu dans les cas de participations importantes par la convention de double imposition déterminante ou dans un autre traité international.

L'emploi de la notion de «dividendes» doit être compris au sens de l'art. 10 par. 3 MC OCDE et comprend donc non seulement les dividendes au sens des art. 674 et 798 CO, mais toutes les prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé selon l'art. 4 al. 1 let. b LIA.[50]

#### 5.1.2 Art. 26a OIA

L'art. 26a OIA lie lui aussi l'application de la procédure de déclaration à la notion de «dividende». Jusqu'au 1er janvier 2009, l'application de la procédure de déclaration de l'art. 26a OIA était en revanche limitée aux «dividendes en espèces». Le passage du terme «dividende en espèces» au terme «dividende» visait à étendre le champ d'application de la procédure de

[49] Certes, ce n'est que si l'on considère que l'amende d'ordre au sens de l'art. 64 al. 1 let. c LIA peut également être infligée dans la procédure de déclaration transfrontalière (critique à cet égard Oesterhelt, [n. 41], RF 2022, 20 ss, 33).

[50] Cf. Oesterhelt/Heuberger, in Zweifel/Beusch/Matteotti (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Bâle 2015, art. 10 MC OCDE n° 113.

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



déclaration à toutes les prestations appréciables en argent au sens de l'art. 4 al. 1 let. b LIA et à l'aligner ainsi sur l'art. 3 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement.[51]

### 5.2 Règlementation de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement

L'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE ainsi que la quasi-totalité des conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse n'accordent un dégrèvement supplémentaire ou total de l'impôt anticipé que pour les participations détenues directement.[52] Comme l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement se réfère directement à ces dispositions des conventions contre les doubles impositions, le champ d'application de la procédure de déclaration est donc limité, dans la quasi-totalité des conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse, aux distributions à la société mère directe.[53]

La procédure de déclaration n'est pas accordée pour les prestations appréciables en argent fournies à d'autres sociétés du groupe (p. ex. sociétés-soeurs ou grand-mères) qui ont droit au remboursement de l'impôt anticipé jusqu'à concurrence du taux du portefeuille de 15% en règle générale.

Les auteurs estiment que, dans ces cas de figure, le droit à l'octroi de la procédure de déclaration découle directement de l'art. 20 al. 2 2e phrase LIA, même en l'absence d'une transposition correspondante dans l'ordonnance sur le dégrèvement.[54] L'art. 20 al. 2 2e phrase LIA prévoit en effet que la procédure de déclaration doit être admise en particulier pour les prestations appréciables en argent dans les rapports de groupe en Suisse et à l'étranger et confère ainsi un droit autonome à l'exécution de la procédure de déclaration.

Cette opinion n'est pas partagée par l'AFC, ce qui est désormais explicitement mentionné dans le commentaire de l'AFC du 4 mai 2022. Il est toutefois également précisé que l'AFC examine dans une modification de l'ordonnance les avantages, les inconvénients et la faisabilité d'une telle extension.

### 5.3 Réglementation de l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement

Pour les conventions contre les doubles impositions qui ne contiennent pas de disposition prévoyant un dégrèvement supplémentaire ou total de l'impôt à la source au sens de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement ou de l'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE, l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement limite l'application de la procédure de déclaration aux «participations directes».

### 5.4 CDI avec taux zéro pour les participations indirectes

Les conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse avec le Royaume-Uni, la France, la Suède et le Japon prévoient un

[51] AFC, 11.2.2009, Praxis der Bundessteuern, Art. 26a VstV, n° 11.

[52] Une participation détenue par le biais d'une société de personnes (traitée de manière transparente) est également une participation détenue «directement» (cf. à ce sujet Oesterhelt/Schreiber, [n. 33], RF 2022, 455 ss, 474 s.).

[53] Concernant les exceptions, cf. ch. 5.4 ci-après.

[54] Cf. Oesterhelt/Schreiber, (n. 1), EF 2020, 978 ss, 981 s.

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



dégrèvement total des participations détenues indirectement.[55] Ainsi, sur la base de la disposition reproduite à l'art. 10 par. 2 let. a MC OCDE de la convention de double imposition correspondante, une société mère est également autorisée à un dégrèvement total de l'impôt anticipé sur une prestation appréciable en argent reçue de la sous-filiale suisse. Il en va de même lorsque la participation suisse est détenue (directement ou indirectement) par l'intermédiaire d'une société intermédiaire résidente d'un Etat tiers.

Etant donné que l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement se rattache explicitement au droit à un dégrèvement supplémentaire ou total selon la convention ou le traité international applicable, la procédure de déclaration est également applicable dans ces cas.

En effet, la limitation aux participations détenues «directement» prévue à l'art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement n'est pas applicable dans ces cas, le droit à la procédure de déclaration découlant directement de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement.

### 5.5 Art. 26a OIA: limitation aux participations directes

Sur le plan interne, la procédure de déclaration ne s'applique, comme jusqu'à présent, qu'aux participations détenues directement (c'est-à-dire dans les relations mères-filiales). En d'autres termes, comme l'impôt anticipé a en règle générale[56] un but de garantie dans les rapports internes, la procédure de déclaration de l'art. 26a OIA n'est applicable que si la réduction pour participations est en principe applicable et que l'impôt anticipé n'a donc (en règle générale) pas de but de garantie.

Bien que la limitation aux participations directes sur le plan interne - à la différence de la limitation de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement - puisse ainsi être objectivement (semi-[57]) justifiée, cette limitation va à l'encontre de la prescription claire du législateur qui, à l'art. 20 al. 2 2e phrase LIA, prescrit impérativement l'application de la procédure de déclaration pour les prestations appréciables en argent également dans les rapports de groupe sur le territoire suisse, ce qui a déjà été

55 La convention de double imposition conclue entre la Suisse et la Jamaïque prévoit un dégrèvement supplémentaire jusqu'à concurrence du taux résiduel de 10% pour les participations indirectes.

56 L'extension du champ d'application aux fondations et aux associations par la refonte de l'art. 26a OIA rompt toutefois ce principe.

57 En effet, même en cas de dégrèvement de l'impôt anticipé dans le cadre de la procédure de déclaration, l'AFC a la possibilité de prélever l'impôt anticipé auprès de la débitrice de la prestation appréciable en argent pendant plus de 7 ans ou, en vertu de l'art. 12 al. 1 DPA, auprès du bénéficiaire de la prestation appréciable en argent (cf. Stefan Oesterhelt, Verjährung der Verrechnungssteuer, EF 2017, 533 ss). Contrairement aux relations transfrontalières (cf. à ce sujet Martin Kocher, in Zweifel/Beusch/Oesterhelt [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, Bâle 2020, § 21 n° 143 ss), ce droit peut aussi être facilement exercé en Suisse. La déclaration de la prestation appréciable en argent satisfait ainsi au but de garantie de l'impôt anticipé. C'est précisément dans les rapports de groupe en Suisse, avec la comptabilisation des produits selon l'art. 24 al. 1 LIA comme condition de l'octroi du remboursement, qu'une déclaration indiquant clairement la société qui fournit les prestations et le bénéficiaire des prestations en Suisse est suffisante pour garantir l'imposition. L'extension de la procédure de déclaration suisse au sein du groupe est attendue pour des raisons administratives et pour alléger la charge des contribuables.

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



critiqué à plusieurs reprises par les auteurs.[58] Là encore, l'AFC a annoncé qu'elle examinerait les avantages, les inconvénients et la faisabilité d'une extension de l'applicabilité de la procédure de déclaration aux prestations appréciables en argent versées à des sociétés du groupe qui ne sont pas directement impliquées.[59]

Comme pour les prestations appréciables en argent dans les relations transfrontalières (cf. ch. 5.2), les auteurs sont d'avis qu'un droit à l'application de la procédure de déclaration aux prestations appréciables en argent versées à des sociétés suisses du groupe qui ne sont pas directement impliquées peut être déduit directement de l'art. 20 al. 2 2e phrase LIA et doit donc impérativement être accordé par l'AFC, même sans adaptation de l'art. 26a OIA. Cette opinion est explicitement contestée par l'AFC dans ses explications du 4 mai 2022. La question devra donc être tranchée un jour par le Tribunal fédéral.

Le fait que l'art. 26a OIA ne s'applique toujours qu'aux participations détenues directement est quelque peu atténué par la procédure de déclaration prévue à l'art. 24 OIA.[60] La procédure de déclaration au sens de l'art. 24 al. 1 let. a OIA en cas de contrôle officiel et la procédure de déclaration en cas de dividende en nature au sens de l'art. 24 al. 1 let. c OIA revêtent une importance particulière. Bien que l'application de la procédure de déclaration au sens de l'art. 24 al. 1 let. a OIA doive être saluée, elle conduit à des contradictions d'appréciation incompréhensibles: l'application de la procédure de déclaration peut être refusée à l'assujetti qui déclare de sa propre initiative une prestation appréciable en argent à l'AFC, alors qu'elle est en principe accordée à l'assujetti qui "tente le coup" et qui se laisse pour ainsi dire "attraper" par l'AFC.[61]

## 6 Problématique de l'intérêt moratoire (art. 16 al. 2bis LIA)

L'extension de la procédure de déclaration aux prestations appréciables en argent versées à des sociétés du groupe n'est pas seulement importante pour des raisons de liquidité pour les contribuables concernés; elle a également des conséquences directes sur les intérêts moratoires: Selon l'art. 16 al. 2bis LIA, si les conditions matérielles de la procédure de déclaration sont

58 Cf. Oesterhelt/Schreiber, (n.1), EF 2020, 978 ss, 981; Oesterhelt/Schreiber, (n. 2), RF 2021, 605 ss. Lors de la procédure de consultation, cette demande des auteurs a également été soutenue par le PLR et l'UDC ainsi que par economiesuisse et EXPERTsuisse.

59 AFC, commentaire du 4.5.2022, 5.

60 En revanche, la procédure de déclaration de l'art. 24 OIA n'est pas applicable sur le plan international, ce qui accentue la problématique de l'absence d'application de l'art. 20 al. 2 2e phrase LIA sur le plan international (cf. Oesterhelt/Schreiber, Anwendungsbereich des Meldeverfahrens bei geldwerten Leistungen [Teil 2], EF 2021, 74 ss, 75 s.).

61 Cf. Baumgartner/Bossart Meier, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (éd.), Kommentar VStG, 2e éd., Bâle 2012, art. 20 n° 24 et 24a avec les références citées; Oesterhelt/Schreiber, (n. 52), EF 2021, 74 ss, 78. la procédure de déclaration selon l'art. 24 al. 1 let. a OIA n'est refusée que si le contribuable n'a pas acquitté intentionnellement l'impôt anticipé.

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



réunies, aucun intérêt moratoire n'est dû en cas de déclaration tardive.[62]

Selon nous, les conditions matérielles de la procédure de déclaration au sens de l'art. 16 al. 2bis LIA sont toujours remplies lorsqu'il existe un rapport de groupe suisse ou transfrontalier au sens de l'art. 20 al. 2 2e phrase LIA et que le bénéficiaire de la prestation appréciable en argent a droit au remboursement de l'impôt anticipé. En revanche, il ne saurait être nécessaire que le droit au remboursement du bénéficiaire de la prestation appréciable en argent doive être établi sans équivoque à ce moment-là déjà. Dans un tel cas, l'AFC peut certes refuser d'appliquer la procédure de déclaration;[63] mais s'il s'avère, dans le cadre d'un examen plus approfondi (ou sur la base d'un jugement entré en force), que le bénéficiaire était en droit de rembourser l'impôt anticipé, cela signifie également, selon nous, que les conditions matérielles pour l'application de la procédure de déclaration au sens de l'art. 16 al. 2bis LIA sont remplies et qu'aucun intérêt moratoire ne peut donc être perçu. Selon le message relatif à l'introduction de l'art. 16 al. 2bis ainsi que de l'art. 20 al. 2 2e phrase LIA, ce qui est déterminant, c'est que le contribuable déclare le produit imposable et que le bénéficiaire de la prestation soit informé du droit au remboursement, c'est-à-dire qu'il existe aussi un droit «fondamental» à la procédure de déclaration en cas de déclaration ou de déclaration tardive.[64] Sans notification dans le délai imparti, ce droit n'est examiné qu'après coup, de sorte que, selon nous, le droit ne peut pas être refusé en invoquant un examen sommaire. Si, en cas de communication tardive, l'AFC pouvait toujours refuser la procédure de déclaration en se référant à l'examen sommaire ou en doutant du droit au remboursement, la volonté du législateur n'aurait pas été respectée. L'art. 24 al. 2 OIA prévoit certes que le droit au remboursement doit être établi pour l'application de la procédure de déclaration; toutefois, celui-ci est, à notre avis, également établi lors d'un contrôle juridictionnel ultérieur (cf. exemple). En outre, dans les relations de groupe en Suisse, l'accord préalable de l'AFC[65] n'est justement pas nécessaire et il n'y a donc souvent pas d'examen (même sommaire) du droit au remboursement.[66] L'ordonnance sur le dégrèvement ne précise pas que la procédure de déclaration n'est accordée qu'en cas de certitude du droit au remboursement: selon l'art. 3 al. 3 de l'ordonnance sur le dégrèvement, l'AFC examine si la société étrangère a droit au dégrèvement en vertu de la convention de double imposition déterminante ou d'un autre traité international. Ce libellé se distingue fondamentalement de

62 La seule conséquence financière d'une communication tardive est donc la perception d'une amende d'ordre de 5'000 CHF au maximum selon l'art. 64 al. 1 let. c LIA, ce dont l'AFC fait également très systématiquement usage.

63 Cf. Oesterhelt/Schreiber, (n. 1), EF 2020, 978 ss, 980 avec références à la jurisprudence du Tribunal fédéral.

64 Cf. message clarification de la pratique de longue date en matière de procédure de déclaration, FF 2015 4879 ss, 4879, 4885, 4895.

65 Cf. message clarification de la pratique de longue date en matière de procédure de déclaration, FF 2015 4879 ss, 4886.

66 Lors d'un contrôle subséquent, l'AFC peut procéder au rappel de l'impôt anticipé selon l'art. 26a al. 4 OIA si la procédure de déclaration a été appliquée à tort.

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



l'art. 24 al. 2 OIA, selon lequel le droit au remboursement doit être établi, de sorte qu'il faut, selon nous, renoncer au prélèvement de l'impôt anticipé avec intérêts moratoires au moins dans les rapports de groupe étrangers (mais aussi en Suisse, voir ci-dessus) ou en cas de participation importante, lorsque les conditions de la CDI ou du traité international (respectivement de l'art. 26a OIA/de l'art. 20 al. 2 2e phrase LIA) sont finalement remplies.

**Exemple:** les actions de Y. AG sont détenues par l'établissement analogue à une collectivité X., sise au Liechtenstein. Le 1er juin 2017, Y. AG verse un dividende à X. AG et produit en même temps le formulaire 823B pour l'exécution de la procédure de déclaration. Après de longues discussions, l'AFC a finalement rejeté la procédure de déclaration le 1er novembre 2017, car (i) la structure de propriété de X. AG n'est pas suffisamment démontrée à l'AFC et (ii) l'AFC qualifie l'établissement d'analogue à une fondation. Comme Y. AG reste d'avis que X. AG a droit au remboursement intégral, l'impôt anticipé n'est pas acquitté et les voies de droit ouvertes (variante: l'impôt anticipé sera versé le 2 novembre 2017 sous réserve). Par la suite, le Tribunal administratif fédéral constate, par jugement entré en force, que X. AG doit être considérée comme un établissement assimilable à une corporation et qu'elle a le droit de bénéficier d'un dégrèvement total de l'impôt anticipé en vertu de l'art. 10 al. 3 let. a CDI-FL.

C'est à bon droit que l'AFC a refusé l'application de la procédure de déclaration, car, faute de publication de la structure du propriétaire, elle pouvait douter du droit au remboursement de X. AG. Or, dès lors qu'il s'est avéré que X. AG avait effectivement droit au remboursement intégral de l'impôt anticipé et que les conditions matérielles de l'utilisation de la procédure de déclaration étaient ainsi remplies selon l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement, l'AFC ne peut, selon nous, percevoir un intérêt moratoire en vertu de l'art. 16 al. 2bis LIA.
Lorsque l'impôt anticipé a été versé le 2 novembre 2017 sous réserve à l'AFC par Y. AG (variante), celle-ci n'a pas droit à un intérêt rémunératoire au sens de l'ordonnance sur les taux d'intérêt du DFF, puisque c'est à juste titre que l'AFC a rejeté la procédure de déclaration en raison de doutes fondés quant au droit à la convention. (Il en irait autrement si la structure du propriétaire avait été communiquée à l'AFC et que celle-ci avait rejeté à tort la procédure de déclaration en raison de la qualification d'établissement analogue à une fondation).

Avec un intérêt moratoire de 5% (jusqu'au 31 décembre 2021) et 4%,[67] la question de savoir si la procédure de déclaration est applicable peut donc revêtir une importance financière considérable pour les contribuables.
Comme déjà mentionné, les auteurs sont d'avis que les contribuables ont droit à l'application de

67 Cf. art. 1 ordonnance du DFF sur l'intérêt moratoire du 25.6.2021 (RS 642.212).

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



la procédure de déclaration pour les prestations appréciables en argent en Suisse et dans les rapports de groupe transfrontaliers, même si le Conseil fédéral ne l'applique pas aux art. 26a OIA et 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement. Un tel droit découle en effet directement de l'art. 20 al. 2 2e phrase LIA.[68] Ainsi, selon les auteurs, la perception d'intérêts moratoires sur des prestations appréciables en argent dans les rapports de groupe en Suisse est également illicite en vertu de l'art. 16 al. 2bis LIA. Dans les rapports de groupe transfrontaliers, la perception d'intérêts moratoires n'est pas autorisée dans la mesure où il existe un droit au remboursement de l'impôt anticipé.[69]

Si l'opinion des auteurs devait être confirmée un jour par le Tribunal fédéral, l'intérêt moratoire versé par les contribuables à l'AFC pourrait en principe être réclamé. Comme l'impôt anticipé est un impôt d'auto-taxation, cela n'est possible, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, que si l'intérêt moratoire a été payé sous réserve.[70] Aussi, jusqu'à ce que la question du champ d'application de l'art. 20 al. 2 2e phrase LIA ait été tranchée par la juridiction suprême, il est recommandé de ne payer l'intérêt moratoire pour l'impôt anticipé sur les prestations appréciables en argent dans les rapports de groupe en Suisse et à l'étranger qu'avec la réserve de l'AFC.

## 7 Conclusion

Il est regrettable que, malgré les critiques exprimées dans la doctrine et lors de la procédure de consultation, le Conseil fédéral limite pour l'essentiel la procédure de déclaration, tant sur le plan interne qu'international, aux relations mères-filiales et continue de ne pas respecter les prescriptions du législateur figurant à l'art. 20 al. 2 2e phrase LIA. Le fait que l'AFC annonce qu'elle examinera les avantages, les inconvénients et la faisabilité d'une telle extension n'est qu'une légère consolation. Si, à l'avenir également, l'auteur de l'ordonnance renonce à étendre la procédure de déclaration, il reste néanmoins la possibilité de faire trancher la question par la juridiction suprême sur la base de l'art. 20 al. 2 2e phrase LIA directement applicable. La lutte pour le droit (d'annonce), pour l'exprimer à l'instar de Rudolf von Jhering, se poursuit donc malgré l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2023, de la révision de l'art. 26a OIA et de l'ordonnance sur le dégrèvement.

L'extension du champ d'application de la procédure de déclaration transfrontalière aux sociétés au sens de l'art. 3 par. 1 let. b MC OCDE constitue une nette amélioration par rapport à la situation actuelle, qui est particulièrement bienvenue pour les fondations liechtensteinoises et les établissements analogues à des fondations. Il en va de même de l'extension de la procédure

68 Cf. Oesterhelt/Schreiber, (n. 1), EF 2020, 974 ss, 980 ss.

69 Selon les dispositions des conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse, reprises de l'art. 10 par. 2 let. b MC OCDE, le remboursement peut en règle générale être exigé à hauteur de 20%.

70 Cf. TF, 2.6.2003, 2A.320/2002, consid. 3.4.3.6 ss.

Download (01.05.2026 04:21:48)
© 2026 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.



de déclaration interne aux «personnes morales» à l'art. 26a OIA.[71]

La prolongation de la durée de l'autorisation à cinq ans entraînera tout d'abord moins de charges administratives directes pour les contribuables. Elle accroîtra toutefois l'importance de l'obligation spontanée des contribuables d'informer l'AFC des modifications de la structure des participations ou de la substance des détenteurs de parts et exposera ainsi potentiellement les contribuables à un risque accru de rappels d'impôt. Dans ce contexte, on peut se demander si la prolongation de la durée de l'autorisation constitue en fin de compte une simplification administrative importante.

[71] Ce dernier souligne que le législateur ne souhaite pas lier en *soi* le champ d'application de la procédure de déclaration en Suisse au but de garantie de l'impôt anticipé, mais que la déclaration du bénéficiaire de la prestation en Suisse suffit précisément à garantir cette procédure.

Ce texte est une traduction automatique révisée.
L'article original en allemand ("Neuregelung des Meldeverfahrens im Konzern") a été publié aux pages 702-721 (StR 2022) 