



CONDITIONS POUR LES DEGREVEMENTS D'IMPOTS SUR LA BASE DES CONVENTIONS CONTRE LES DOUBLES IMPOSITIONS

(Etat fin 2017)

Contenu

1	GENERALITES	3
2	RESIDENTS DE SUISSE	3
2.1	Remarques préliminaires	3
2.1.1	Personne	3
2.1.2	Résident	3
2.2	Droit interne suisse	3
2.3	Dispositions des CDI	4
2.3.1	Double domicile	4
2.3.2	Personnes physiques sans imposition complète	4
2.3.3	Diplomates, fonctionnaires consulaires, organisations internationales et leurs fonctionnaires .	5
2.3.4	Sociétés de personnes	5
3	AUTRES CONDITIONS ET PARTICULARITES	6
3.1	Droit de jouissance	6
3.2	Imposition en Suisse	6
3.2.1	En général	6
3.2.2	Certaines personnes physiques	6
3.2.3	Certaines sociétés	6
3.3	Personnes arrivant en Suisse	7
3.4	Etablissement stable dans l'Etat de la source	7
3.4.1	Règle	7
3.4.2	Particularités	7
4	PRETENTION ABUSIVE AUX DEGREVEMENTS D'IMPOTS	8
4.1	Bases juridiques	8
4.1.1	Ordonnance de 1962 instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (ACF 1962)	8
4.2	Champ d'application	8
4.2.1	ACF 1962	8
4.2.2	Prétention aux dégrèvements	8
4.2.3	Quand une personne n'ayant pas droit aux avantages des CDI est-elle "intéressée"?	8
4.2.4	Personnes n'ayant pas droit aux avantages d'une convention	8
4.3	Etats de faits constitutifs d'abus	9
4.3.1	En général	9
4.3.2	Versements excessifs à des tiers	9
4.3.3	Accumulation de bénéfices	10
4.3.4	Financement insolite	10

4.3.5	Défaut d'imposition en Suisse	11
4.3.6	Cas particulier des fondations de famille et des sociétés de personnes	11
4.3.7	Dispositions particulières concernant les sociétés actives, cotées en bourse ou les holdings selon la Circulaire AFC du 17 décembre 1998 (Circulaire AFC 1999).....	12
4.4	Effets des prescriptions relatives aux abus	14
5	MESURES A LA DISPOSITION DES AUTORITES FISCALES SUISSES	14
5.1	Mesures	14
5.2	Procédure	15
5.3	Dispositions pénales.....	15

1 GENERALITES

Pour qu'une personne, en se référant à une convention contre les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI), puisse prétendre à un dégrèvement des impôts de l'Etat avec lequel la Suisse a conclu cette CDI, elle doit remplir différentes conditions:

- a) Elle doit être un *résident de Suisse* au sens de la CDI (pour les conventions conclues avant 1965: une personne domiciliée en Suisse).
- b) Elle doit avoir un *droit de jouissance* illimité sur les rendements pour lesquels un dégrèvement d'impôts est demandé.
- c) Certaines *conditions supplémentaires* doivent encore être éventuellement remplies; ces conditions ressortent des CDI ou de leurs dispositions d'exécution, en particulier de l'arrêté du Conseil fédéral du 14 décembre 1962 instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (ACF 1962) et des circulaires de l'Administration fédérale des contributions du 31 décembre 1962 (Circulaire AFC 1962), du 17 décembre 1998 (Circulaire AFC 1999; avec modification de décembre 2001) et du 1^{er} août 2010 (Circulaire AFC 2010).

Certains principes fondamentaux seront traités séparément ci-dessous; cet exposé n'est cependant pas exhaustif. Pour des renseignements plus détaillés, ou en cas de doute, prière de s'adresser à l'Administration fédérale des contributions, division de remboursement, 3003 Berne.

2 RESIDENTS DE SUISSE

2.1 Remarques préliminaires

2.1.1 Personne

La plupart des CDI précisent expressément que le terme "personne" comprend les personnes physiques et morales (sociétés), et en général également les groupements de personnes sans personnalité juridique (notamment les sociétés de personnes).

2.1.2 Résident

Le critère déterminant est qu'une personne soit résident de Suisse, respectivement soit domiciliée en Suisse, au sens de la CDI. Du point de vue rédactionnel, les CDI peuvent diverger dans leur définition du "résident". Matériellement, elles suivent dans une large mesure le même principe: "résident" est une personne qui doit avoir un domicile fiscal au sens du droit interne (être assujetti de manière illimitée), reconnu par la CDI.

2.2 Droit interne suisse

La personne doit être assujettie à l'impôt suisse en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. En règle générale, les lois fiscales suisses (cantons, Confédération) rattachent à ces critères l'assujettissement illimité (cf. art. 3 et 50 LIFD).

Les personnes physiques ou morales, ainsi que les groupements de personnes qui, selon le droit interne déjà, ne remplissent pas ces conditions ne peuvent prétendre aux avantages de la convention. Un domicile purement fictif ou le seul fait d'acquitter des impôts en Suisse ne suffisent donc pas.

Les établissements stables suisses d'entreprises étrangères ne sont pas considérés comme des résidents de Suisse.

2.3 Dispositions des CDI

Quand bien même le droit fiscal suisse lui reconnaît un domicile fiscal en Suisse, il est possible qu'une personne ne soit pas reconnue comme résident de Suisse, parce que des dispositions particulières de la CDI y font obstacle.

2.3.1 Double domicile

2.3.1.1 Problème

Une personne peut être imposable d'une manière illimitée en Suisse et dans un autre Etat (double domicile). En cas de double domicile, la plupart des CDI donnent la préférence à un Etat contractant comme Etat de domicile au sens de la CDI sur la base de critères déterminés (cf. cependant No 2.3.1.3). Si le domicile de l'autre Etat prévaut, il n'est plus possible de demander les dégrèvements des impôts de l'autre Etat réservés aux résidents de Suisse.

2.3.1.2 Ces critères sont généralement:

- pour les *personnes physiques*: (dans l'ordre) un foyer d'habitation permanent, les liens personnels et économiques les plus étroits (centre des intérêts vitaux), le séjour habituel et la nationalité;
- pour les *personnes morales* et les *groupements de personnes*: le siège de la direction effective est déterminant. Certaines CDI notamment celles avec le Mexique et les Etats-Unis renvoient à la procédure amiable.

2.3.1.3 Particularités importantes:

Allemagne (art. 4, al. 3 et 9; Notice R-D-M sous B 2 b et B 3 a):

Une personne physique résidente de Suisse au sens de la CDI, et qui dispose en Allemagne d'un foyer d'habitation permanent ou qui y séjourne de façon habituelle pendant au moins six mois par année civile, reste assujettie de manière illimitée aux impôts allemands. L'imposition de cette personne en Suisse n'est pas touchée; l'Allemagne élimine la double imposition en imputant les impôts suisses sur les impôts allemands.

Il en va de même pour les sociétés dont la direction effective est en Suisse, mais dont le siège est en Allemagne.

2.3.2 Personnes physiques sans imposition complète

Les personnes physiques domiciliées en Suisse et qui sont au bénéfice d'une imposition d'après la dépense (art. 14 LIFD et dispositions analogues des législations fiscales cantonales) sont en règle générale considérées comme des résidents de Suisse et peuvent prétendre aux avantages de la convention.

Conformément aux CDI avec l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, les Etats-Unis, la France, l'Italie et la Norvège, l'impôt suisse sur le revenu d'une personne physique doit remplir certaines *exigences minimales* pour que cette personne puisse être reconnue comme un résident de Suisse et prétendre aux avantages de la convention.

France (art. 4, al. 6, lit. b; Circulaire de l'ACF du 29.2.1968):

Une personne physique n'a la qualité de résident de Suisse que:

- si la base d'imposition fédérale, cantonale et communale est supérieure à cinq fois la valeur locative de l'habitation de cette personne ou à une fois et demie le prix de pension qu'elle paie, et
- si la base d'imposition cantonale et communale ne s'écarte pas notablement de celle qui est déterminante pour l'impôt fédéral direct, ladite base cantonale et communale devant, en tout état de cause, être égale ou supérieure aux éléments du revenu du contribuable qui proviennent de Suisse et à ceux de ses revenus privilégiés par la convention (par ex. dividendes, intérêts et redevances de licences ainsi que pensions) pour lesquels la CDI prévoit un dégrèvement des impôts français.

Allemagne (art. 4, al. 6), **Autriche** (art. 4, al. 4), **Belgique** (art. 4, al. 4), **Canada** (art. 4, al. 5), **Etats-Unis** (art. 4, al. 5), **Italie** (art. 4, al. 5, lit. b) et **Norvège** (art. 4, al. 4):

Une personne physique ne peut être reconnue comme un résident de Suisse que si elle y est assujettie aux impôts fédéraux, cantonaux et communaux généralement perçus sur tous ses revenus provenant de l'autre Etat contractant et qui sont généralement imposables selon la législation fiscale suisse. Cette condition est remplie lorsque la personne choisit l'*imposition à forfait modifiée* introduite en 1973, c'est-à-dire lorsque ses revenus en provenance des Etats mentionnés ci-dessus sont entièrement compris dans la base d'imposition et imposés au taux applicable à l'ensemble des revenus.

2.3.3 **Diplomates, fonctionnaires consulaires, organisations internationales et leurs fonctionnaires**

En application de la plupart des CDI, les diplomates et fonctionnaires consulaires suisses ont la qualité de résidents de Suisse même lorsqu'ils séjournent dans l'autre Etat contractant ou dans un Etat tiers s'ils sont assujettis aux impôts suisses (quelques CDI exigent également qu'ils soient ressortissants suisses).

Les diplomates et les fonctionnaires consulaires étrangers, les organisations internationales et leurs fonctionnaires en Suisse n'ont pas la qualité de résidents de Suisse s'ils ne sont pas assujettis aux impôts suisses de manière ordinaire.

2.3.4 **Sociétés de personnes**

De nombreuses conventions suisses traitent les sociétés de personnes comme des personnes résidentes. Dans ce cas, on doit respecter les prescriptions de l'ACF 1962 (v. no 4.3.6.2 ci-dessous).

Une possibilité limitée pour des sociétés de personnes de participer aux avantages conventionnels se trouve dans la CDI avec l'**Autriche** (art. 28, al. 6) ainsi que dans un accord de procédure amiable à la CDI avec l'**Allemagne** (protocole des négociations du 18.6.1971 ad art. 10 - 12). Selon ces dispositions, une société en nom collectif ou une société en commandite suisse dont la direction se trouve en Suisse peut prétendre aux dégrèvements des impôts allemands, respectivement autrichiens, sur les dividendes, intérêts et redevances de licences prévus dans les deux CDI, pour autant que les trois quarts au moins des bénéfices

de la société reviennent à des personnes qui sont des résidents de Suisse au sens de ces conventions (à ce propos, il faut tenir compte de certaines particularités).

3 AUTRES CONDITIONS ET PARTICULARITES

3.1 Droit de jouissance

Seul l'ayant droit réel (bénéficiaire effectif) peut prétendre aux dégrèvements convenus dans une CDI, mais non pas un bénéficiaire apparent, une personne simplement intercalée, un fiduciaire. Plusieurs CDI le précisent expressément. De plus, l'article 2, al. 2, lit. c, ACF 1962 précise qu'il ne sera pas donné suite à une demande de dégrèvement d'impôts concernant des revenus qui profitent, en raison d'un rapport fiduciaire, à des personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention.

3.2 Imposition en Suisse

3.2.1 En général

En règle générale, les CDI ne font pas dépendre un dégrèvement d'impôts de l'assujettissement des revenus aux impôts suisses.

En plus des conditions expresses mentionnées dans des dispositions isolées des CDI, il faut observer les particularités suivantes:

3.2.2 Certaines personnes physiques

Les CDI conclues avec l'**Allemagne**, l'**Autriche**, la **Belgique**, le **Canada**, les **Etats-Unis**, l'**Italie** et la **Norvège** contiennent des exigences particulières concernant l'imposition des revenus en Suisse (cf. No 2.3.2 ci-dessus).

3.2.3 Certaines sociétés

3.2.3.1 Convention conclue avec et l'Italie

Une société suisse (personne morale) à laquelle des personnes qui ne sont pas des résidents de Suisse ont un intérêt prépondérant ne peut prétendre au dégrèvement des impôts italiens sur les intérêts et les redevances de licences que si ces revenus sont soumis aux impôts ordinaires cantonaux dans des conditions identiques ou similaires à celles prévues par les dispositions concernant l'impôt fédéral direct.

Les intérêts et les redevances de licences provenant d'Italie doivent être compris dans le rendement net imposable; le taux d'impôt applicable à ces revenus doit être déterminé d'après le rendement net total de la société et doit correspondre au tarif cantonal ordinaire de l'impôt sur le rendement. On ne saurait par conséquent admettre l'application de taux fixés forfaitairement; il en va de même de toute autre imposition n'assurant pas l'application auxdits intérêts et redevances de licences d'un taux déterminé d'après le rendement net total.

La condition de l'imposition pleine et entière doit déjà être réalisée au cours de l'année pour laquelle un dégrèvement d'impôts est demandé. Il faut inclure dans les impôts cantonaux au sens des CDI les impôts des communes ainsi que d'autres impôts et suppléments perçus sur la base de la législation cantonale.

Les explications ci-dessus sont également applicables mutatis mutandis aux intérêts et redevances de licences reçus de Belgique jusqu'à la fin 2017.

3.2.3.2 Conventions avec les Etats-Unis et le Japon

Les personnes autres que des personnes physiques (à l'exception de la Confédération, des cantons et des communes ainsi que de leurs autorités et institutions) qui sont des résidents de Suisse ont seulement droit aux avantages de la convention, pleinement ou partiellement, si elles ont des relations particulièrement étroites avec la Suisse. Il est examiné conformément à l'article 22 (USA) et à l'article 22a (Japon) si cette condition est remplie dans un cas particulier.

3.3 Personnes arrivant en Suisse

Une CDI contient des dispositions particulières pour les personnes physiques qui arrivent en Suisse en venant de l'autre Etat contractant:

Allemagne (art. 4, al. 4; Notice R-D-M, sous B 2 c)

Une personne physique résidente de Suisse au sens de la CDI ne peut prétendre au dégrèvement normal des impôts allemands si, pendant l'année d'échéance ou pendant les cinq années précédentes, elle a été soumise d'une manière illimitée aux impôts allemands et que cet assujettissement a duré au moins cinq ans. Cette personne peut être imposée selon le droit allemand. L'imposition en Suisse n'est pas touchée; l'Allemagne impute les impôts suisses sur les impôts allemands.

Cette "imposition complémentaire" n'est applicable ni aux ressortissants suisses, ni aux étrangers qui sont devenus des résidents de Suisse afin d'y exercer un emploi salarié effectif.

3.4 Etablissement stable dans l'Etat de la source

3.4.1 Règle

Lorsqu'une entreprise (et, selon les CDI les plus récentes, une personne exerçant une profession indépendante) entretient un établissement stable (ou une base fixe) dans l'Etat d'où proviennent des dividendes, intérêts ou redevances de licences (Etat de la source), et que ces revenus se rattachent effectivement à cet établissement stable (ou à cette base fixe), les dégrèvements d'impôts ne peuvent pas être demandés. D'autre part, ces revenus sont exonérés des impôts suisses en tant que part du bénéfice de l'établissement stable (respectivement du revenu de la base fixe) dans l'Etat de la source.

3.4.2 Particularités

Italie (al. 4 des art. 10, 11 et 12; art. 24, al. 4, par. 2):

Lorsque les dividendes, intérêts ou redevances de licences ne se rattachent pas à l'établissement stable italien, mais au siège principal en Suisse (ou à un établissement stable dans un Etat tiers), l'Italie peut les imposer conformément à son droit interne; la Suisse n'accorde pas l'imputation forfaitaire d'impôt mais seulement la déduction des impôts italiens du montant brut des revenus. Toutefois, lorsque l'établissement stable italien est un chantier de construction ou de montage, la règle (chiffre 3.4.1) est applicable. Elle est de même applicable aux revenus qui se rattachent à une base fixe.

4 PRETENTION ABUSIVE AUX DEGREVEMENTS D'IMPOTS

4.1 Bases juridiques

4.1.1 Ordonnance de 1962 instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (ACF 1962)

Par l'ordonnance du Conseil fédéral du 14 décembre 1962 (ACF 1962), la Suisse a pris unilatéralement des mesures dirigées contre la prétention abusive à un dégrèvement d'impôt. La circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 31 décembre 1962 (Circulaire AFC 1962), du 17 décembre 1998 (Circulaire AFC 1999) et celle du 1^{er} août 2010 (Circulaire AFC 2010) contiennent des explications détaillées à ce sujet.

4.2 Champ d'application

4.2.1 ACF 1962

Les prescriptions internes suisses doivent être observées par toutes les personnes qui sont des résidents de Suisse et qui, en application d'une CDI, prétendent au dégrèvement d'un impôt prélevé à la source dans un autre Etat contractant. L'obligation de distribuer (No 4.3.3 et 4.3.7.4 ci-après) ne concerne que les sociétés résidentes de Suisse dans lesquelles des personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention sont intéressées pour une partie essentielle.

4.2.2 Prétention aux dégrèvements

Il y a prétention à un dégrèvement d'impôts non seulement lorsque le bénéficiaire du revenu présente une demande ou des déclarations écrites, mais également lorsque le dégrèvement est accordé automatiquement, p. ex. sur la base de l'adresse suisse.

4.2.3 Quand une personne n'ayant pas droit aux avantages des CDI est-elle "intéressée"?

Les personnes qui ne peuvent prétendre aux avantages de la CDI, respectivement les non-résidents, sont considérés comme intéressés pour une partie essentielle (ACF 1962), respectivement prépondérante (CDI) à une société lorsque ces personnes, isolément ou ensemble, directement ou indirectement, ont la possibilité juridique ou effective de jouir des dégrèvements d'impôts auxquels prétend la société. L'intérêt essentiel ou prépondérant ne suppose pas nécessairement une participation au capital supérieure à 50 %; on peut l'admettre en présence de rapports contractuels (prêts, licences, participation tacite) ou d'autres liens, qui seuls ou conjointement permettent d'exercer une influence essentielle sur la société.

4.2.4 Personnes n'ayant pas droit aux avantages d'une convention

Sont considérées comme personnes n'ayant pas droit aux avantages d'une convention, respectivement comme des non-résidents:

- a) toutes les personnes physiques ou morales et les sociétés de personnes qui, conformément à la CDI applicable, n'ont pas la qualité de résident de Suisse (No. 2.3 ci-dessus) et

- b) les autres personnes physiques ou morales et les sociétés de personnes qui n'ont pas droit aux avantages de la convention en vertu de la CDI applicable

4.3 Etats de faits constitutifs d'abus

4.3.1 En général

Conformément à l'article 2, al. 1, ACF 1962, une personne physique, une personne morale ou une société de personnes ayant son domicile ou son siège en Suisse prétend abusivement à un dégrèvement d'impôts lorsque cette prétention aurait pour conséquence qu'une partie essentielle de ce dégrèvement profiterait directement ou indirectement à des personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention.

L'article 2, al. 2, de l'ACF 1962 distingue quatre états de fait (le transfert des revenus, l'accumulation des bénéfices, les rapports fiduciaires, les fondations de famille ou les sociétés de personnes dominées par des intérêts étrangers) où il faut admettre une prétention abusive à un dégrèvement d'impôts. Ces états de fait sont décrits dans la circulaire ACF 1962 et en partie dans la circulaire ACF 1999 et 2010, d'une manière plus détaillée. Les caractéristiques de plusieurs états de fait peuvent se trouver réunies dans un cas particulier.

Il n'y a pas d'abus lorsqu'aucun des états de fait n'est réalisé.

4.3.2 Versements excessifs à des tiers

Les revenus pour lesquels un dégrèvement d'impôts est demandé (revenus privilégiés par la convention) ne peuvent être utilisés pour une partie essentielle, directement ou indirectement, pour satisfaire aux prétentions de personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention (interdiction du transfert).

- a) Les revenus privilégiés par la convention doivent figurer dans le compte de résultat à leur montant brut (après déduction des impôts étrangers non récupérables).
- b) Tant qu'une société ne tombe pas sous les dispositions particulières de la Circulaire AFC 1999 concernant les sociétés exerçant effectivement une activité, les sociétés cotées en bourse ou constituées en holding (cf. chiffre 43.7 et ss ci-après), ladite société ne peut employer les revenus privilégiés par la convention qu'à 50 % au plus pour satisfaire à des engagements vis-à-vis de personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention, p. ex. sous la forme d'intérêts débiteurs, de redevances de licences, frais de développement, de publicité, de première installation et de voyages, etc.; sont considérés comme employés pour satisfaire à de tels engagements les amortissements de biens dont la contre-valeur, directement ou indirectement, est revenue ou revient à des personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention; ceci concerne particulièrement les amortissements sur des droits d'auteurs, des brevets, des procédés ou autres biens similaires acquis à titre onéreux. Dans ces hypothèses, le paiement d'un prix d'achat représente un transfert anticipé de revenus futurs.

Les limitations complémentaires basées sur le droit fiscal interne (obligation d'indiquer les créances, distributions dissimulées de bénéfices, taux maximum admissible pour les amortissements et pour les intérêts de créances) sont expressément réservées.

- c) La partie restante des revenus doit être déclarée comme revenu ou comme rendement conformément aux lois fiscales cantonales et fédérales. Ne peuvent en être déduits que les frais d'administration et les impôts afférents à ces revenus.

- d) En recherchant si et dans quelle mesure les revenus privilégiés par la convention sont transférés, on observera que les dépenses, pour autant qu'elles soient en relation avec des revenus privilégiés par la convention, doivent être couvertes exclusivement à l'aide de ces revenus; elles ne peuvent être couvertes par d'autres revenus, par le bénéfice net ou par les réserves de la société. D'autre part, les dépenses en rapport avec d'autres revenus déterminés doivent être déduites de ces revenus et ne peuvent être couvertes par des revenus privilégiés par la convention. Des bénéfices en capital et des augmentations de valeur comptabilisées ne sauraient être employés à satisfaire aux-dits engagements. Les pertes en capital ne peuvent pas, dans le cas contraire, être déduites du montant déterminant des revenus privilégiés.
- e) Le transfert indirect (bonification par un autre intermédiaire suisse) doit être assimilé au transfert. Il n'est du reste pas nécessaire que la personne n'ayant pas droit aux avantages de la convention à qui échoient les revenus participe à la société suisse ou lui soit proche; une société purement suisse peut servir de base de transfert.

4.3.3 Accumulation de bénéfices

Une société suisse, à laquelle des personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention sont intéressées pour une partie essentielle, doit procéder à des distributions de bénéfices appropriées sur les revenus privilégiés par la convention (interdiction de l'accumulation).

Les sociétés qui tombent sous l'article 47 alinéa 1 lettre a LIA et article 9 alinéa 1 OIA et qui ne détournent pas cette circonstance par la distribution annuelle d'une part raisonnable du bénéfice net, remplissent la condition de la mise en péril de l'impôt. Elles doivent distribuer comme bénéfice, par la suite, pour chaque exercice commercial au moins 25 % (cf. 43.74) du montant brut des revenus privilégiés par la convention, c'est-à-dire du montant total après déduction de l'impôt à la source étranger retenu et non récupérable (obligation de distribution). La distribution peut avoir lieu en espèces ou par bonification sur le compte de l'actionnaire. Les distributions dissimulées de bénéfice seront imputées sur la distribution obligatoire.

Si les distributions passent tout d'abord par une ou plusieurs sociétés intermédiaires suisses, ces sociétés doivent les transmettre au même montant sous déduction des impôts éventuels.

La Circulaire AFC 1962 réserve la couverture des pertes effectives, c'est à dire que la distribution de bénéfices peut être réduite ou supprimée dans de telles situations. L'origine et la nature des pertes doivent être examinées de cas en cas. S'il s'avère que la perte est attribuable à des amortissements trop élevés ou à des transferts en faveur de personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention, l'obligation de distribuer subsiste. Par contre, les pertes de cours (pertes de change, baisse des cours en bourse, troubles politiques, force majeure, etc.) peuvent généralement être prises en considération. En outre, il va de soi que toutes les autres conditions de l'ACF 1962 et, respectivement, des prescriptions de la circulaire complémentaire, doivent être respectées.

4.3.4 Financement insolite

Les dispositions de la Circulaire AFC 1962 concernant le rapport fonds propres/fonds étrangers ainsi que les prescriptions concernant le taux maximum autorisé pour la rémunération de créanciers étrangers sous forme d'intérêt ont été supprimées par la Circulaire AFC 1999 (chiffre 4). Il n'y a plus, ainsi, de prescriptions spécifiques d'abus concernant le financement. Sont déterminantes de manière générale les directives sur le financement et la rémunération

sous forme d'intérêt de la Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre (cf. notice S-02.111 ainsi que la circulaire no 6 du 6 juin 1997 [W97-006F du 06.06.1997](#)). La violation de l'une de ces directives ne représente pas une prétention abusive de CDI aussi longtemps que les limitations de transfert ne sont pas violées.

En revanche, les prescriptions contenues dans les CDI avec la **Belgique** (jusqu'à 2017) et l'**Italie**, concernant le rapport fonds propres/fonds étrangers ainsi que les prescriptions concernant le taux maximum autorisé pour la rémunération sous forme d'intérêt de créanciers étrangers demeurent applicables comme auparavant. Par conséquent, le taux d'intérêt admissible ("normal") ne peut dépasser le taux de rendement moyen des obligations émises par la Confédération suisse majoré de deux points. Pour calculer les fonds propres, seule la part libérée du capital social ou du capital-actions entre en ligne de compte et pour le reste, on se réfère à la date du bilan de clôture de l'exercice, en tenant compte du bénéfice reporté, mais non pas du dividende dont la distribution a été décidée. Le rapport 1:6 relatif au financement ne s'applique pas aux banques, qui sont soumises à la loi fédérale sur les banques.

4.3.5 Défaut d'imposition en Suisse

L'ACF 1962 ne fait pas dépendre la prétention à un dégrèvement d'impôts de l'imposition complète en Suisse des revenus privilégiés par la convention. En règle générale, la déduction de revenus acquis à l'étranger (art. 6, al. 1, et art. 52, al. 1, LIFD), les réductions d'impôts pour participations importantes (art. 69 et 70, LIFD, art. 28, al. 1 et 1bis, LHID) ainsi que les privilèges holding, de domicile ou autres qui sont prévus par les droits cantonaux (art. 28, al. 2 à 5, LHID) ne font pas obstacle aux dégrèvements.

Par contre, les CDI avec la **Belgique** (jusqu'à 2017) et l'**Italie** exigent que les sociétés résidentes de Suisse dans lesquelles des personnes qui ne sont pas des résidents de Suisse ont un intérêt prépondérant soient soumises à une imposition complète en Suisse pour les intérêts et redevances de licences en provenance de ces Etats (No 3.2.2 ci-dessus).

4.3.6 Cas particulier des fondations de famille et des sociétés de personnes

4.3.6.1 Fondations de famille

Un dégrèvement d'impôts est exclu lorsque le fondateur ou la majorité des bénéficiaires sont des personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention et que les revenus privilégiés par la convention profitent ou doivent profiter pour plus de la moitié à des personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention.

Les CDI avec la **Belgique** (jusqu'à 2017) et l'**Italie** excluent même les dégrèvements pour les intérêts et redevances de licence lorsque les revenus ayant bénéficié de la convention doivent profiter pour plus d'un tiers à des personnes qui ne sont pas des résidents de Suisse.

4.3.6.2 Sociétés de personnes

Les sociétés de personnes dont le siège est en Suisse, mais qui n'y exploitent pas d'entreprise, et auxquelles des personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention sont intéressées pour une part essentielle ne peuvent prétendre aux dégrèvements d'impôts.

En s'alignant sur la jurisprudence du Tribunal fédéral suisse en matière de double imposition intercantonale, on admet que la simple détention de participations ou la gestion des biens pour le compte des associés ne constitue pas une activité commerciale d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite.

Les associés de sociétés de personnes qui **exploitent** une entreprise en Suisse sont entièrement soumis aux impôts suisses. Ces sociétés de personnes ne sont pas exclues des dégrèvements d'impôts par l'ACF 1962 pour autant qu'elles se tiennent aux directives concernant les revenus ayant droit aux avantages de la convention.

4.3.7 Dispositions particulières concernant les sociétés actives, cotées en bourse ou les holdings selon la Circulaire AFC du 17 décembre 1998 (Circulaire AFC 1999)

Les dispositions de la Circulaire AFC 1999 sont applicables depuis le 1er janvier 1999. La date d'échéance des revenus privilégiés fait foi.

4.3.7.1 Prescriptions particulières concernant les sociétés actives

Chiffre 1, Circulaire AFC 1999:

Des sociétés qui exercent **effectivement** une **activité industrielle ou commerciale** peuvent employer plus de 50 pour cent des revenus privilégiés par une convention pour satisfaire des engagements à l'égard de personnes qui n'ont pas droit aux avantages de la convention, dans la mesure où ces dépenses sont justifiées commercialement et qu'elles peuvent être prouvées. Pour ces sociétés, une politique de distribution de bénéfice vaut comme appropriée, au sens de l'article 2, paragraphe 2, lettre b) ACF 1962, dans la mesure où le recouvrement de l'impôt anticipé n'est pas menacé selon l'article 47, paragraphe 1, lettre a) de la Loi sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21) en relation avec l'article 9, paragraphe 1 de l'Ordonnance sur l'impôt anticipé de la LIA (OIA; RS 642.211).

Si la preuve de l'exercice effectif d'une activité industrielle ou commerciale ne peut pas être apportée, **pas plus de 50 %** des revenus privilégiés conventionnellement ne peuvent être utilisés en faveur de personnes qui n'ont pas droit aux avantages de la convention. La caractéristique appropriée des distributions de bénéfices est déterminée par les mêmes critères que pour les sociétés effectivement actives¹.

L'exercice effectif d'une activité industrielle ou commerciale s'entend comme une activité à but lucratif d'entreprise indépendante ayant pour but la production ou la distribution de biens, respectivement le commerce de biens ou la fourniture de services par l'intermédiaire d'un personnel propre, dans une exploitation industrielle ou commerciale établie à cette fin.

La preuve de l'activité industrielle ou commerciale exercée effectivement incombe dans chaque cas à la société.

4.3.7.2 Prescriptions particulières concernant les sociétés cotées en bourse

Chiffre 2, Circulaire AFC 1999:

Sont assimilées aux sociétés actives:

- a) Les sociétés dont la majorité des actions émises, déterminée d'après les droits de vote et la valeur nominale, est cotée à une (ou plusieurs) bourse(s) reconnue(s) et est traitée régulièrement.

¹ Complément de décembre 2001.

- b) Les sociétés dont la majorité des actions émises, déterminée d'après les droits de vote et la valeur nominale, est détenue directement par une (ou plusieurs) société (s) domiciliée (s) en Suisse au sens du chiffre 2.1.

□□□ *La preuve de la cotation en bourse selon les principes exposés ci-dessus incombe dans chaque cas à la société.*

Sont considérées comme des bourses reconnues, la bourse suisse ou une bourse étrangère dont le règlement de cotation contient des prescriptions et des exigences minimales similaires ou comparables au règlement de cotation de la bourse suisse.

4.3.7.3 Prescriptions particulières concernant les sociétés holding

Chiffre 3, Circulaire AFC 1999:

- a) Les sociétés holding qui gèrent et financent exclusivement ou presque exclusivement des participations peuvent employer plus de 50 pour cent des revenus privilégiés par une convention pour satisfaire des engagements à l'égard de personnes qui n'ont pas droit aux avantages de la convention, dans la mesure où ces dépenses sont justifiées commercialement et qu'elles peuvent être prouvées. Aussi pour ces sociétés, une politique de distribution de bénéfice vaut comme appropriée, au sens de l'article 2, paragraphe 2, lettre b) ACF 1962, dans la mesure où le recouvrement de l'impôt anticipé n'est pas menacé selon l'article 47, paragraphe 1, lettre a) de la LIA en relation avec l'article 9, paragraphe 1 OIA.

□□□ *La preuve de la gestion et du financement exclusif ou presque exclusif des participations incombe*

b) dans chaque cas à la société.

- c) Les sociétés holding qui, outre la gestion et le financement de participations, exercent d'autres activités (gestion de licences, refacturation, etc.) ne peuvent pas employer plus de 50 pour cent des revenus privilégiés par une convention, pour satisfaire des engagements à l'égard de personnes qui n'ont pas droit aux avantages de la convention. Pour ces sociétés, le caractère approprié des distributions de bénéfices se détermine selon le même critère que pour les sociétés holding qui gèrent et financent exclusivement ou presque exclusivement des participations.

4.3.7.4 Politique de distribution de bénéfice

Dans le chiffre 3 de la Circulaire AFC 1999, il est uniquement question du cas où le recouvrement de l'impôt anticipé est menacé selon l'article 47, paragraphe 1, lettre a, de la LIA en relation avec l'article 9, paragraphe 1, OIA; on ne mentionne toutefois pas les dispositions de garantie concernant l'impôt anticipé. La Circulaire AFC 1999 engendre, dans ce contexte, une conséquence juridique particulière répondant au but et à la lettre de l'ACF 1962, à savoir l'obligation de procéder à une distribution appropriée. La garantie de l'impôt anticipé, basée sur une demande de sûretés prévue dans l'article 47, alinéa 1, lettre a, LIA, n'a en conséquence pas d'influence sur le caractère approprié des distributions de bénéfice (cf. art. 2, al. 2, let. b, ACF 1962); en d'autres termes, l'obligation de distribution de bénéfice demeure, même lorsqu'une demande de sûretés a été faite. Comme alternative, on peut toujours distribuer comme auparavant le 25 % des revenus privilégiés.

4.3.7.5 Relation entre l'ACF 1962 et les dispositions spécifiques des conventions contre les doubles impositions

Lorsque les conventions contre les doubles impositions prévoient des dispositions spécifiques contre l'utilisation abusive de la convention, ces dispositions spécifiques priment sur les dispositions de l'ACF de 1962 et les circulaires de 1962 et 1999. L'inclusion d'une telle disposition spécifique dans une convention conclue bilatéralement avec un pays contractant est une *lex specialis* par rapport aux règles internes suisses.

Ainsi, lorsqu'une convention contre les doubles impositions prévoit des dispositions spécifiques contre l'abus de la convention ou certaines dispositions (notamment concernant les dividendes, les intérêts et les redevances), l'art. 2 al.2 de l'ACF 1962 et les circulaires de 1962 et 1999 ne seront plus applicables (cf. chiffre 5 Circulaire AFC 2010).

Dans les cas manifestes d'abus, qui ne seraient pas couverts par ces dispositions anti-abus spécifiques de la convention, le principe implicite et non écrit de l'interdiction d'utilisation abusive de la convention, découlant de l'interprétation des conventions², sera néanmoins applicable (cf. arrêt du TF du 28 novembre 2005 / 2A.239/2005).

L'art. 2 al. 2 de l'ACF 1962 et les circulaires de 1962 et 1999 demeurent applicables pour les conventions qui ne prévoient pas de disposition spécifique contre l'abus ou qui renvoient au droit interne des Etats contractants sans avoir une disposition spécifique contre l'abus.

Une liste des conventions en vigueur qui prévoient des clauses spécifiques pour éviter les abus et pour lesquelles l'art. 2 al. 2 de l'ACF 1962 et les circulaires de 1962 et 1999 ne seront plus applicables est publiée sous le lien

<https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/themen/doppelbesteuerung---dba/dba-missbrauch.html>.

Cette liste est mise à jour annuellement.

4.4 Effets des prescriptions relatives aux abus

Une personne qui ne remplit pas les conditions fixées par l'ACF 1962 ou les CDI ne peut prétendre, pour les revenus en cause, ni au dégrèvement des impôts de l'autre Etat contractant ni à l'imputation forfaitaire d'impôt en Suisse (elle peut cependant déduire les impôts étrangers du montant brut des revenus). Pour le reste, (dans la mesure où cette personne ne doit pas être considérée comme résident de l'autre Etat au sens de la CDI), la possibilité d'invoquer une CDI ou l'imposition en Suisse n'est pas touchée.

5 MESURES A LA DISPOSITION DES AUTORITES FISCALES SUISSES

5.1 Mesures

Lorsque les autorités fiscales suisses constatent dans un cas concret qu'il y a ou qu'il y a eu prétention sans cause légitime à un dégrèvement des impôts étrangers à la source, elles peuvent prendre les mesures prévues à l'article 4 ACF 1962.

Les autorités fiscales suisses peuvent refuser ou révoquer l'attestation officielle prévue sur les formules de demande, ou refuser ou interdire la transmission de la formule de demande.

² Une convention contre les doubles impositions est interprétée et appliquée selon les principes de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (convention de Vienne; CV; RS 0.111).

De plus, l'administration fédérale des contributions peut, dans la mesure où il y a eu prétention sans cause légitime à un dégrèvement d'impôts, recouvrer l'impôt à la source de l'autre Etat contractant et en remettre le montant aux autorités fiscales de cet Etat.

Enfin, l'administration fédérale des contributions peut informer l'autorité fiscale de l'autre Etat contractant qu'il y a eu prétention sans cause légitime à un dégrèvement d'impôts, s'il n'est pas possible d'une autre manière ni de réparer la faute ni d'empêcher efficacement qu'il y ait une nouvelle prétention de ce genre.

5.2 Procédure

Pour élucider un cas d'espèce, les autorités fiscales suisses peuvent exiger des intéressés tous les renseignements, attestations et justificatifs nécessaires (art. 3 ACF 1962).

Avant de prendre l'une des mesures évoquées ci-dessus, l'autorité compétente doit en aviser l'intéressé par écrit. Celui-ci peut exiger une décision formelle, qui peut être attaquée par voie de réclamation et portée par voie de recours jusqu'au Tribunal fédéral (art. 5 ACF 1962).

5.3 Dispositions pénales

Pour les infractions contre les prescriptions de l'ACF 1962, les dispositions pénales de la loi fédérale sur l'impôt anticipé sont applicables (art. 6 ACF 1962).