

Mise à jour de la pratique de l'AFC – état le 1^{er} août 2010

Questions les plus fréquentes (FAQ) sur la circulaire 1999

Chiffre 1 de la circulaire (sociétés actives)

Qu'entend-on par "sociétés qui exercent effectivement une activité industrielle ou commerciale"?

Le contraire d'une société qui exerce effectivement une activité industrielle ou commerciale serait une société qui n'a qu'une fonction uniquement passive, administrative ou exécutive. Il est donc important dans ces cas que les activités exercées en Suisse par la société et dont les revenus sont privilégiés par la convention contribuent à la création de valeur sur le plan économique par l'intermédiaire de personnel propre et ne soient pas purement des activités d'assistance ou d'administration. Les collaborateurs de la société qui sont employés sur le territoire suisse doivent donc participer activement et directement aux opérations de gestion de la société. Ces activités doivent se différencier clairement des activités "passives" d'administration ou d'assistance. Pour une société, exercer effectivement une activité industrielle ou commerciale suppose donc qu'elle exerce une activité effectivement orientée vers la création de valeur avec pour but de générer des bénéfices appropriés.

Qu'entend-on par « l'intermédiaire d'un personnel propre » au sens du ch. 1 de la circulaire 1999?

La circulaire 1999 prévoit au ch. 1, que l'exercice effectif d'une activité doit être effectué par l'intermédiaire de personnel propre. Une interprétation plus large est désormais donnée selon le cas particulier, il est possible de prendre en compte la situation globale de la structure du groupe de sociétés en Suisse pour la détermination du personnel propre. Ainsi, serait considéré comme personnel propre un collaborateur employé par une autre société du groupe, mais qui travaille également pour la société à qualifier comme active.

En pratique, des raisons autres que purement fiscales peuvent justifier que le personnel soit employé par une société du groupe en Suisse (par exemple la centralisation du service des ressources humaines) mais effectue également des activités pour une autre société du groupe. Il va de soi que les activités exercées et les services rendus par ce personnel doivent être refacturés au sein du groupe conformément aux conditions de pleine concurrence. La notion de groupe doit être interprétée au sens de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (cf. art. 61 al. 3 LIFD) et constituée par des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives suisses, qui, à la lumière des circonstances et du cas d'espèce et grâce à la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière, sont réunies sous la direction unique d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

Ainsi, peuvent être considérés comme personnel propre d'une société, les employés d'une autre société faisant partie d'un même groupe en Suisse qui exercent effectivement pour la première société ces activités. Les employés doivent avoir les compétences et les fonctions nécessaires pour l'exercice effectif de ces activités.

Doit-il y avoir un lien entre l'activité industrielle et commerciale de notre société et les revenus privilégiés par la convention que nous encaissons ?

Les revenus privilégiés par la convention doivent avoir été réalisés dans le cadre de l'activité industrielle ou commerciale de la société. La circulaire 1999 se fonde d'ailleurs exclusivement sur les revenus privilégiés par la convention. Le test dit "d'activité" doit donc être pris en compte dans le contexte d'un rapport entre l'activité et les revenus privilégiés. Si ce n'était pas le cas, certaines sociétés pourraient être tentées de faire valoir une activité "factice" pour bénéficier des dispositions spéciales de la circ. 1999.

Quel est l'élément principal qui permet de déterminer si une société exerce effectivement une activité industrielle ou commerciale?

On se base essentiellement sur le genre d'activités, la qualité du travail de la société et les risques assumés, plus que sur son "aspect extérieur". Le nombre des collaborateurs ou le nombre des locaux à disposition sont certes des éléments qui seront pris en considération, mais pas déterminants.

Les sociétés de refacturation emploient généralement un grand nombre de collaborateurs et de collaboratrices dans leurs propres locaux. Sont-elles pour cela considérées comme des "sociétés exerçant effectivement une activité industrielle ou commerciale" ?

Une société dont l'activité se limite purement à la refacturation n'exerce pas effectivement une activité industrielle ou commerciale. Son activité entrera dans le cadre des fonctions administratives dépendantes (telles que l'assistance et/ou l'administration avec une autonomie limitée). Le fait de posséder ses propres locaux et d'employer un grand nombre de collaborateurs n'est pas déterminant dans ce cas.

Le fait de fournir des services à une entreprise membre du même groupe est-il considéré comme un exercice effectif d'une activité industrielle ou commerciale ?

Les véritables prestations de services (même fournies au sein d'un même groupe) sont considérées comme une activité effective, pour autant qu'elles génèrent de véritables plus-values qu'une unité viable (du moins théoriquement) également en dehors du groupe pourrait permettre. Cette unité viable n'existe que si elle est suffisamment indépendante (pour les décisions, la gestion, les contrôles, etc.).

Où l'exercice effectif d'une activité doit-il essentiellement avoir lieu ?

L'activité effective d'une société doit avoir lieu en Suisse: en effet, d'après la circulaire 1999, c'est le lieu d'origine qui est déterminant. Par conséquent, il y a activité effective lorsque le lieu d'origine de l'activité se trouve sur le territoire suisse, la circulaire exigeant qu'une partie suffisante de la "substance" de l'entreprise (personnel, fonctions, risques, locaux, etc.) soit située en Suisse. On peut dire qu'il y a exercice d'une activité effective en Suisse lorsque les opérations effectuées dans le cadre de cette activité se font essentiellement sur le territoire suisse.

Le fait que ces activités aient des effets sur le territoire suisse ou en dehors de ce territoire n'a que peu d'importance. L'activité commerciale d'un établissement stable étranger n'est donc pas dommageable en soi mais ne peut être considérée comme l'exercice d'une activité effective en Suisse.

La vente de licences, de marques ou d'un savoir-faire est-elle considérée comme une activité commerciale effective ?

Une société qui entreprend des activités de gestion des droits immatériels ou du savoir-faire et qui a un/des employé(s) qualifié(s) pour gérer et exercer ces activités peut être considérée comme active. Toutefois, l'activité doit aller au-delà de la simple administration et cette activité crée une plus-value par exemple par la gestion, la vente, le dépôt de nouvelles licences ou marques, leur protection etc., ou lorsque les brevets sont développés en Suisse. La société doit ainsi exercer une activité effective de gestion de licences ou des marques (développement permanents, gestion de centres de services, programmes de formation ou de perfectionnement, marketing, expositions, congrès, etc.). Afin de tenir compte des faits concrets et d'éviter des inégalités de traitement, il se peut, dans certains cas, que seule une partie des activités en rapport avec les revenus bénéficiant de la convention soit considérée comme effective au sens de la circulaire 1999.

Le financement de groupes est-il une activité commerciale effective ?

Une société qui entreprend des activités financières pour le groupe et qui a un/des employé(s) qualifié(s) pour gérer et exercer ces activités peut être considérée comme active. Toutefois, l'activité doit aller au-delà de la simple administration, par exemple par la gestion des prêts, des risques ou du crédit, une relation active avec les banques, une gestion des investissements et des liquidités disponibles etc.. Le nombre d'employés n'est pas déterminant. Ce sont les activités effectives de la société, les risques assumés, les fonctions exercées et les compétences de(s) l'employé(s), directement liés au but et aux activités de la société, qui auront une prépondérance s'agissant de la qualification de cette dernière comme active.

Questions concernant le chiffre 3 de la circulaire 1999 (prescriptions particulières concernant les sociétés holding)

Qu'entend-on par "société holding pure" ?

Une société holding pure au sens de la circulaire 1999 est une société qui détient, gère et finance exclusivement ou presque exclusivement ses participations. L'objectif principal de la société doit donc être la direction et l'administration de sociétés liées qui forment une unité économique. Pour entrer dans la catégorie des holdings pures, la société doit remplir les conditions suivantes: en règle générale 90 % au moins des participations à des sociétés de capitaux inscrites au bilan de la holding doivent être des participations d'au moins 20 % au capital social ou au capital-actions de ces sociétés. A partir du 1^{er} janvier 2011, le seuil de détention de participations par la société holding dans ses filiales sera abaissé à 10%. Seules sont autorisées les activités accessoires qui sont liées aux objectifs principaux de la société ou qui n'ont qu'une importance secondaire. Le montant des revenus auxiliaires autorisés ne doit en règle générale pas dépasser 5 % des revenus globaux.

Notre société exerce une activité de holding au sens mentionné plus haut, mais elle ne remplit pas le critère du 90 % / 20 % (90% / 10% à partir du 1^{er} janvier 2011). Dans quelle catégorie entre-t-elle?

Les sociétés qui ne remplissent pas les critères énoncés par la circulaire 1999 pour les holdings pures, sont considérées comme des sociétés holdings mixtes (ch. 3.2 Circ. 1999).

Question sur la distribution appropriée des bénéfices (chiffres 1 et 3 de la circulaire)

Notre société tombe sous le coup des art. 47, al. 1, let. a, LIA et 9, al. 1, OIA. Elle ne prévoit pas la distribution de dividendes. Pour ce qui est de l'impôt anticipé, elle a conclu une convention sur les sûretés avec l'AFC. Sa politique de distribution des dividendes est-elle considérée comme appropriée ?

Non. Ce qui est déterminant, c'est que la société tombe sous le coup de l'art. 47, al. 1, let. a, LIA, resp. de l'art. 9, al. 1, OIA. Les chiffres 1 et 3 de la circ. 1999 portent uniquement sur la mise en péril du recouvrement de l'impôt et font référence à l'art. 47, al. 1, let. a, LIA en relation avec l'art. 9, al. 1, OIA, mais ils ne mentionnent pas les conventions sur les sûretés concernant l'impôt anticipé. En l'occurrence, la circ. 1999 établit une conséquence juridique particulière correspondant au but et à la teneur de l'ACF 1962, à savoir l'obligation de distribuer des dividendes dans une mesure appropriée. C'est pourquoi garantir l'impôt anticipé au moyen d'une convention sur les sûretés n'a aucune influence sur le caractère approprié de la distribution de dividendes au sens de l'article 2, al. 2, let. b, ACF 1962; en d'autres termes, l'obligation de verser des dividendes dans une mesure appropriée subsiste même en cas de convention sur les sûretés.

La société doit donc distribuer tous les ans 6 % du capital propre. Elle ne tomberait alors plus sous le coup de l'art. 47, al. 1, let. a, LIA, resp. de l'art. 9, al. 1, OIA. Une alternative pourrait consister (pour ce qui est du ressort des CDI) à distribuer un dividende égal à 25 % des revenus privilégiés par la Convention. Le problème de la garantie de l'impôt anticipé ne serait cependant pas encore entièrement résolu, mais cette distribution de dividendes pourrait être prise en compte dans la convention sur les sûretés.

Questions concernant le formulaire R-Mb circ 1999 (déclaration individuelle concernant le genre et l'activité de la société)

Pourquoi doit-on remplir le formulaire R-Mb circ. 1999?

Les dispositions simplifiées de la circulaire 1999 demandent des moyens de contrôle plus étendus de la part des autorités fiscales. La déclaration individuelle de la société au moyen du formulaire R-Mb circ. 1999 permet à l'AFC de classer provisoirement la société dans une catégorie et donc d'accélérer la procédure de traitement du dossier.

Quand le formulaire R-Mb circ. 1999 doit-il être rempli ?

Dès qu'une société bénéficie, ou peut bénéficier, des allègements sur l'impôt à la source étranger en vertu du réseau de conventions conclues par la Suisse. Les renseignements fournis au moyen du formulaire R-Mb circ. 1999 sont valables pour au moins trois ans: la déclaration doit ensuite être renouvelée.

D'après la circ. 1999 et le formulaire R-Mb circ. 1999, c'est la société qui doit apporter la preuve de l'activité exercée effectivement ou de la fonction de holding. Quelles preuves doivent être présentées à l'AFC ?

Tous les documents, moyens de preuve qui peuvent permettre d'établir clairement le statut de la société par rapport aux dispositions de la circulaire 1999.

Peuvent être produits comme preuves:

- Pour les sociétés ayant une activité effective:
 - Des informations sur les revenus bénéficiant des avantages d'une convention liés à l'activité exercée et qui contribuent à la création de valeurs économiques: la société doit apporter la preuve qu'elle délimite clairement les activités auxiliaires et/ou administratives.
 - La description des emplois (cahier des charges) pour les personnes effectivement employées en Suisse qui participent activement sous quelque forme que ce soit ou de manière directe à la direction des affaires;
 - Des informations sur les qualifications nécessaires pour ces activités, etc. Si les comptes annuels d'une société sont assez détaillés, il est déjà possible d'en tirer des conclusions sur le personnel, l'activité et l'infrastructure adoptée.

- En cas de cotation directe ou indirecte en Bourse:
Les rapports commerciaux des sociétés cotées en Bourse ou d'autres documents prouvant

que la majorité des actions émises, déterminées d'après les droits de vote et la valeur nominale, sont cotées à une Bourse reconnue et sont traitées régulièrement.

- Pour les sociétés holding pures:
Les comptes annuels détaillés prouvant que, en règle générale, 90 % des participations à des sociétés de capitaux inscrites au bilan de la holding sont des participations d'au moins 20 % (10% à partir du 1^{er} janvier 2011) au capital social ou au capital-actions de ces sociétés. De plus, la société doit apporter la preuve que ses éventuelles activités auxiliaires sont liées au but principal de la holding ou qu'elles n'ont qu'une importance secondaire (au maximum 5 % des revenus globaux).