



Lukas Kretz

expert fiscal diplômé  
partenaire, BDO SA, Aarau  
www.bdo.ch



Robert Hess

expert fiscal diplômé  
vice-directeur, BDO SA, Lucerne  
www.bdo.ch



Cet article spécialisé est également disponible sous forme de fichier audio: rendez-vous sur [www.trex.ch](http://www.trex.ch), écoutez-le directement ou téléchargez-le.

## Impôt anticipé

# L'impôt anticipé sur les dividendes

Les dividendes sont soumis à l'impôt anticipé. Quels sont les aspects à prendre en compte lorsqu'il s'agit de l'impôt anticipé?

L'article spécialisé «L'impôt anticipé sur les dividendes» initialement publié en 2014 suscite toujours beaucoup d'intérêt de la part des lecteurs. Après dix ans, il s'imposait de mettre à jour cet article largement consulté.

### 1. Introduction

L'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a pour objet les intérêts, rentes, participations aux bénéfices (telles que dividendes) et tous autres rendements.<sup>1</sup> L'obligation fiscale est exécutée par le paiement de l'impôt ou la déclaration de la prestation imposable, sachant que les conditions exigées par le législateur

doivent être remplies dans le cadre de la procédure de déclaration.

La décision de distribuer un dividende incombe à l'assemblée générale de la société. **La distribution du dividende d'une société de capitaux à ses détenteurs de parts est soumise à l'impôt anticipé de 35%.**

L'impôt doit généralement être acquitté. Dans ces cas, la société vire l'impôt anticipé de 35% à l'Administration fédérale des contributions (AFC). Le dividende net de 65% est distribué aux ayants droit, qui peuvent à leur tour demander le remboursement complet de l'impôt anticipé, pour autant qu'ils remplissent les conditions y relatives.

Si l'assujettissement à l'impôt anticipé peut être exécuté par voie de déclaration, cela a l'avantage

de supprimer la procédure de remboursement et l'inconvénient de l'utilisation de liquidités entre la perception et le remboursement.

### 2. Impôt anticipé sur les dividendes dans le cas de participations de personnes physiques

Lors du versement d'un dividende en espèces à des personnes physiques, la procédure de déclaration ne peut pas être requise. L'impôt anticipé doit donc toujours être acquitté et l'associé doit en demander le remboursement. **L'impôt anticipé est dû dans les 30 jours suivant la naissance de la créance fiscale.** À partir de ce moment, un **intérêt moratoire de 4,5% est**

**imputé sur le montant de l'impôt anticipé dû** en cas de versement tardif.<sup>2</sup> Le remboursement de l'impôt anticipé payé peut être demandé dans le cadre de la déclaration d'impôt déposée l'année suivante au moyen d'une demande de remboursement, pour autant que la personne ayant droit au remboursement possédait le droit de percevoir le dividende, avait son domicile en Suisse au moment de l'échéance et que le dividende avait été dûment déclaré.<sup>3</sup> Le crédit d'impôt anticipé n'est pas rémunéré par l'AFC.

Si l'assemblée générale ne définit pas de date d'échéance pour le dividende, la créance fiscale sur le dividende prend naissance immédiatement, c.-à-d. le jour de l'assemblée générale. L'impôt anticipé doit ensuite être viré à l'AFC dans les 30 jours.<sup>4</sup> L'impôt anticipé est dû même lorsque le dividende n'est versé aux actionnaires qu'à une date ultérieure. Il est généralement conseillé de définir l'échéance du dividende dans la décision concernant l'utilisation du bénéfice et de la fixer à une certaine date. Ainsi, il est par exemple possible de fixer l'échéance et le versement correspondant au 30 décembre de l'année en cours. Dans ce cas, l'impôt anticipé doit être viré jusqu'au 30 janvier de l'année suivante et son remboursement peut être demandé rapidement la même année.

La société distributrice doit établir un **justificatif de dividende** au bénéficiaire des dividendes pour qu'il puisse demander le remboursement de l'impôt anticipé; il doit présenter le montant brut, la déduction de l'impôt anticipé et l'échéance.<sup>5</sup>

### Excursus: Perte du droit au remboursement par la personne physique

Celui qui, «contrairement aux prescriptions légales», ne déclare pas en bonne et due forme aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou la fortune d'où provient ce revenu perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé. Le remboursement requiert donc une déclaration de la prestation imposable aux autorités fiscales dans la procédure de taxation ordinaire.

En cas de non-déclaration, l'extinction ne survient pas si les revenus ou la fortune n'ont pas été indiqués dans la déclaration d'impôt par négligence et qu'ils peuvent être soumis à la taxation dans le cadre d'une procédure fiscale qui n'est pas encore close par une décision entrée en force (procédure de taxation, de révision ou de rappel d'impôt). Cela vaut également si les autorités fiscales ajoutent ces éléments au revenu suite à leur propre constatation.

L'extinction survient cependant toujours lorsque le contribuable a agi de manière intentionnelle (éventuelle). Autrement dit, le droit au rembour-

sement n'est préservé qu'en cas de non-déclaration par négligence.

Dans la pratique, il s'avère que la question de la délimitation concernant la faute du contribuable (négligence, faute intentionnelle éventuelle ou intentionnelle) peut être complexe dans le cas particulier.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les principes élaborés à propos de la soustraction d'impôt s'imposent lorsqu'il s'agit d'apprécier si la non-déclaration du dividende est le fruit d'une négligence ou d'une faute intentionnelle (éventuelle).<sup>6</sup>

Selon notre expérience, les autorités fiscales ont tendance à rapidement dénier la négligence, notamment en cas de distributions dissimulées de bénéfices, ce qui fait que le remboursement est refusé et que l'impôt anticipé se transforme en «amende fiscale». D'après nos informations, les autorités fiscales cantonales sont également incitées par l'AFC à n'accorder le remboursement dans le cadre de la non-déclaration par négligence que dans de très rares cas. On méconnaît ainsi le fait que l'impôt anticipé est avant tout perçu comme un impôt de garantie par les citoyens.

#### → Un exemple pratique

L'actionnaire unique retire son véhicule de sa société à la valeur comptable de 6000 francs. Dans la procédure de taxation, l'administration fiscale s'est basée sur une valeur vénale du véhicule de 16000 francs et a ajouté une prestation appréciable en argent de 10000 francs aux bénéfices de la société. La prestation a en outre été signalée à l'AFC et l'impôt anticipé de 3500 francs a dû être acquitté. L'impôt sur le revenu a été perçu chez l'actionnaire sur la prestation appréciable en argent. Mais l'actionnaire n'avait pas compté sur la réaction de l'administration fiscale: le remboursement de l'impôt anticipé de 3500 francs sur la prestation appréciable en argent de 10000 francs lui a été refusé au motif que «la différence de la compensation par rapport à la valeur de prélevement laisse à penser à l'éventualité d'une action intentionnelle».

#### Appréciation

Cet exemple illustre l'erreur (fréquente) de penser que la charge induite par l'impôt anticipé est réglée lorsque la prestation appréciable en argent a été dûment taxée au niveau de la société et de l'actionnaire. D'expérience, de nombreux contribuables et leurs conseillers sous-estiment les conséquences de l'impôt anticipé.

Il serait souhaitable que les autorités fiscales fassent preuve d'une appréciation élargie dans de tels cas, notamment lors de l'appréciation

de la faute, et que l'AFC admette ce pouvoir d'appréciation. C'est particulièrement vrai lors des questions d'évaluation, comme dans le cas présent, où il existe régulièrement une certaine marge d'appréciation.

Aucune protection ne doit en revanche être accordée dans les cas où la marge d'appréciation est visiblement et largement galvaudée, comme lors de la comptabilisation de dépenses privées (p.ex. les vacances) ou de la non-comptabilisation de chiffres d'affaires effectivement réalisés. Dans de tels cas, il nous semble légitime que les autorités fiscales retiennent l'intention et refusent le remboursement.

## 3. Impôt anticipé sur les dividendes dans le cas de participations de personnes morales

### 3.1 Établissement des formulaires 103 ou 110

Le formulaire de décompte correspondant (formulaire 103 pour une SA, formulaire 110 pour une Sàrl) doit être complété et remis lors du versement d'un dividende ordinaire. Ce formulaire doit être déposé par toutes les sociétés qui remplissent l'une des conditions suivantes:

- Versement d'une **prestation imposable** selon la LIA
- **Total du bilan** supérieur à 5 millions de francs
- Droit à la **déduction des participations** au sens de l'art. 69 LIFD
- Recours à une **convention de double imposition (CDI)** de la Suisse avec un autre État

Le décompte peut être effectué en ligne<sup>7</sup> ou au moyen des formulaires papier officiels. Dans tous les cas, nous conseillons de transmettre les documents remis à l'AFC par voie postale en courrier recommandé. Il appartient à la société de prouver qu'elle a transmis les formulaires dans les délais.

### 3.2 Enregistrement et remboursement d'un apport de capital

Le **principe de l'apport en capital** a été introduit avec la réforme de l'imposition des entreprises II. Le remboursement, franc d'impôt, des apports de capitaux par les détenteurs de parts (mises de fonds, primes, versements supplémentaires par les détenteurs des droits de participation) a été rendu possible avec le passage du principe de la valeur nominale au principe de l'apport en capital. La réserve issue d'apports de capital doit être présentée séparément dans le bilan commercial de la société (exigence dite de comptabilisation)<sup>8</sup> et ne doit pas être compensée avec des reports de pertes. Pour des raisons fiscales, il convient donc toujours de distinguer entre la réserve issue d'apports de

capital – qui relève de la réserve légale issue du capital –, les réserves légales issues du bénéfice et les réserves facultatives issues du bénéfice.

Un apport à la «réserve issue d'apports de capital» et un prélèvement de celle-ci doivent être déclarés à l'AFC au moyen du formulaire 170. La déclaration doit intervenir 30 jours après l'assemblée générale ou le versement, étant ici précisé qu'il ne s'agit pas d'un délai de péremption.<sup>9</sup> Le but de la déclaration est de permettre à l'AFC de contrôler et de suivre l'existence des réserves issues d'apports de capital. Les réserves issues d'apports de capital contrôlées par l'AFC sont confirmées dans un courrier séparé.<sup>10</sup>

Le remboursement des réserves issues d'apports de capital confirmées est traité comme le remboursement du capital de base et social. **Aucun impôt anticipé n'est dû.** Les personnes qui détiennent la participation dans leur fortune privée peuvent encaisser le remboursement exonéré d'impôt sur le revenu.

**Le prélèvement d'un apport de capital est possible au moyen d'une décision de distribution de l'assemblée générale. Il convient de distinguer entre les dividendes provenant des réserves issues du bénéfice et les dividendes provenant des réserves issues d'apports de capital.** La décision doit préciser à partir de quelle réserve le dividende doit être prélevé (procès-verbal de l'AG). Si le prélèvement d'un apport de capital n'est pas explicitement décidé, on suppose un prélèvement de réserves issues du bénéfice et l'impôt anticipé est dû.

→ **Points essentiels concernant le principe de l'apport en capital**

- **Identification** des apports de capitaux (p. ex. en cas de versements d'agios ou de versements supplémentaires)
- Comptabilisation sur le **compte séparé** «Réserve issue d'apports de capital»
- **Déclaration** de l'apport de capital à l'AFC dans les 30 jours au moyen du formulaire 170
- Lorsque la **décision de distribution** concerne la réserve issue d'apports de capital, cette décision doit être explicite et consignée en conséquence dans le procès-verbal.
- **Aucun impôt anticipé n'est dû et ne doit être décompté.**
- **Déclaration** du prélèvement de capital dans les 30 jours au moyen du formulaire 170 à l'AFC

Pour autant que la réserve issue d'apports de capital ne change pas au cours d'un exercice, aucune déclaration à l'AFC au moyen du formulaire 170 n'est requise. Au lieu de cela, le **compte annuel signé doit être remis à l'admini-**

**stration fiscale dans les 30 jours suivant son approbation.**<sup>11</sup>

**3.3 Distribution de dividendes dans une relation de groupe en Suisse (procédure de déclaration)**

Au lieu de payer l'impôt anticipé de 35% lors du versement d'un dividende, celui-ci peut être déclaré à l'AFC sous certaines conditions. Notamment lors des distributions de dividendes entre sociétés du groupe, l'assujettissement à l'impôt anticipé peut être exécuté par voie de **déclaration au lieu du paiement de l'impôt anticipé.** Dans le cas de distributions de dividendes entre sociétés du groupe suisses, l'application de la procédure de déclaration doit être demandée avec le formulaire 106. Parallèlement, la déclaration ordinaire de l'impôt anticipé doit être effectuée avec le formulaire correspondant (formulaire 103 pour une SA, formulaire 110 pour une Sàrl).

La déclaration de l'impôt anticipé au lieu de son versement est possible, pour autant qu'une personne morale<sup>12</sup>, un placement collectif de capitaux ou une collectivité détienne au moins 10%<sup>13</sup> du capital de base ou social d'une société de capitaux ou d'une coopérative.

Il faut veiller à ce que la déclaration de la prestation imposable soit effectuée en temps utile, c.-à-c. dans les 30 jours suivant l'échéance. La procédure de déclaration est certes également accordée a posteriori,<sup>14</sup> mais une amende d'ordre (jusqu'à 5000 francs) au sens de l'art. 64 al. 1 let. c LIA est due.

**3.4 Distribution de dividendes dans une relation de groupe internationale**

Dans le cas de participations détenues par des sociétés étrangères, le dividende net réduit de l'impôt anticipé de 35% doit en principe être payé. Dans la mesure où la Suisse a toutefois conclu une CDI avec l'État dans lequel est établie la société bénéficiaire du dividende, le droit de taxation revient généralement à cet État bénéficiaire, un impôt résiduel étant généralement prévu en faveur de l'État payeur.

→ **Exemple de l'Allemagne**

Lors de la distribution d'un dividende de 100000 francs d'une société suisse à la société allemande qui ne détient pas de **participation qualifiée** (moins de 10%), le versement du dividende est soumis à l'impôt anticipé de 35% en Suisse. Le dividende doit donc être versé après déduction de l'impôt anticipé de 35%. Sur la base de la CDI conclue avec l'Allemagne, le droit de taxation revient cependant à l'État bénéficiaire, et donc à l'Allemagne.<sup>15</sup> L'imposition s'effectue donc selon

les dispositions légales dans l'État bénéficiaire.

Conformément à la CDI, la Suisse peut cependant percevoir un impôt résiduel de 15%.<sup>16</sup> Sur la base de la CDI et afin d'éviter une double imposition, la société bénéficiaire allemande peut cependant demander le remboursement de la différence de 20% (impôt anticipé moins l'impôt résiduel) à l'AFC.

**3.5 Procédure de déclaration dans une relation internationale**

Dans la relation internationale, l'assujettissement à l'impôt anticipé peut également être exécuté par voie de déclaration, sous certaines conditions. La procédure de déclaration requiert que le bénéficiaire étranger du dividende réside dans un État avec lequel la Suisse a conclu une CDI. Les autres conditions sont que le bénéficiaire détienne une **participation qualifiée** dans la société payante (p. ex. dans la CDI avec l'Allemagne: 10% et durée de détention de la participation d'au moins 12 mois) et qu'il ait le droit de jouissance de la distribution. Si la CDI applicable ne prévoit pas de quote-part minimum explicite pour une participation qualifiée, l'ordonnance sur l'allègement des CDI, qui définit une participation qualifiée lorsque la part du capital s'élève au minimum à 10%, s'applique.<sup>17</sup>

La déclaration au lieu du paiement de l'impôt anticipé nécessite la présentation d'une demande générale (formulaire 823 B) approuvée par l'AFC. Celle-ci doit être signée par le débiteur du dividende, le bénéficiaire du dividende, mais aussi par l'administration fiscale étrangère compétente. L'autorisation est valable durant cinq ans à compter de la date d'autorisation. Si l'autorisation a été accordée, la société suisse a le droit de virer intégralement le dividende à l'exception de l'impôt résiduel prévu dans la CDI applicable. Si la CDI prévoit un dégrèvement complet («taux zéro»), le virement intégral peut être effectué. Chaque dividende doit être déclaré **dans les délais** à l'AFC au moyen du formulaire 103 ou 110 et 108 (pour la procédure de déclaration internationale), malgré la demande générale.

Alternativement, l'**accord EAR** (art. 9) peut être pris en compte dans la relation avec l'Union européenne. Celui-ci prévoit que les dividendes d'une filiale suisse à sa société mère dans l'UE peuvent être payés sans déduction de l'impôt anticipé, pour autant que la société mère **détienne une participation directe d'au moins 25%** dans la filiale pendant au moins deux ans. Dans ce cas aussi, une demande générale doit être formulée pour la déclaration à l'AFC (formulaire 823 C). Par ailleurs, les formulaires 103 ou 110 et 108 doivent être remis à l'AFC dans les délais, même en cas d'application de l'accord EAR.

#### 4. Dividendes intermédiaires

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, une société peut verser un dividende intermédiaire en observant les conditions de l'art. 675a CO. Il s'agit d'un dividende prélevé sur le bénéfice courant résultant

du bilan de l'exercice et basé sur les comptes intermédiaires. À l'instar du dividende ordinaire, le dividende intermédiaire est assujéti à l'impôt anticipé. L'impôt anticipé doit être acquitté ou déclaré dans les 30 jours suivant l'échéance du dividende intermédiaire. ■

##### → Éléments à prendre en compte concernant les dividendes

- Prise de décision concernant la date d'échéance des dividendes dans le procès-verbal de l'AG, pour autant que le dividende ne doive pas être dû immédiatement (à la date de l'AG).
- Le formulaire 103 ou 110 doit dans tous les cas être remis à l'AFC dans les 30 jours suivant l'échéance du dividende.
- L'impôt anticipé doit être viré dans les 30 jours suivant l'échéance du dividende.
- En cas de paiement d'un dividende à une société du groupe suisse détenant une participation substantielle, la procédure de déclaration doit être demandée avec le formulaire 106. Le formulaire 106 doit être remis conjointement avec le formulaire 103 ou 110 dans les 30 jours suivant l'échéance du dividende.
- En cas de paiement d'un dividende à une société du groupe étrangère détenant une participation substantielle, la procédure de déclaration doit être demandée avec le formulaire 108 (condition: la demande générale sur le formulaire 823 B/823 C a été approuvée par l'AFC). Le formulaire 108 doit être remis conjointement avec le formulaire 103 ou 110 dans les 30 jours suivant l'échéance du dividende.
- La remise à l'AFC devrait se faire par courrier recommandé. C'est le seul moyen de prouver l'envoi des documents dans les délais en cas de litige.

- 1 Art. 4 al. 1 LIA.
- 2 Ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en matière de droits, de redéclaration et d'impôts (état le 1<sup>er</sup> janvier 2025), RS 631.014.
- 3 Art. 21 ss LIA.
- 4 Art. 16 al. 1 let. c LIA.
- 5 Art. 14 al. 2 LIA en rel. avec l'art. 3 OIA.
- 6 ATF 2C\_37/2019 du 16 août 2019.
- 7 Actuellement, les formulaires 102, 103 ou 110 peuvent être remis en ligne sur l'ePortal de l'AFC. Par contre, les formulaires de déclaration (106 et 108) ne peuvent pas encore être remis en ligne.
- 8 Art. 5 al. 1<sup>bis</sup> LIA.
- 9 ATF 2C\_690/203 du 21 mars 2025.
- 10 Concernant les documents requis, il est possible de renvoyer à la Communication-020-DVS-2024f du 18 septembre 2024 de l'AFC.
- 11 Circulaire n° 29c du 23 décembre 2022, ch. 9.3.
- 12 La procédure de déclaration a été étendue à toutes les personnes morales le 1<sup>er</sup> janvier 2023.
- 13 Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023 (précédemment 20%).
- 14 Art. 20 al. 3 LIA.
- 15 Art. 10 al. 1 CDI CH-DE.
- 16 Art. 10 al. 2 let. c CDI CH-DE.
- 17 Art. 2 al. 2 de l'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères.

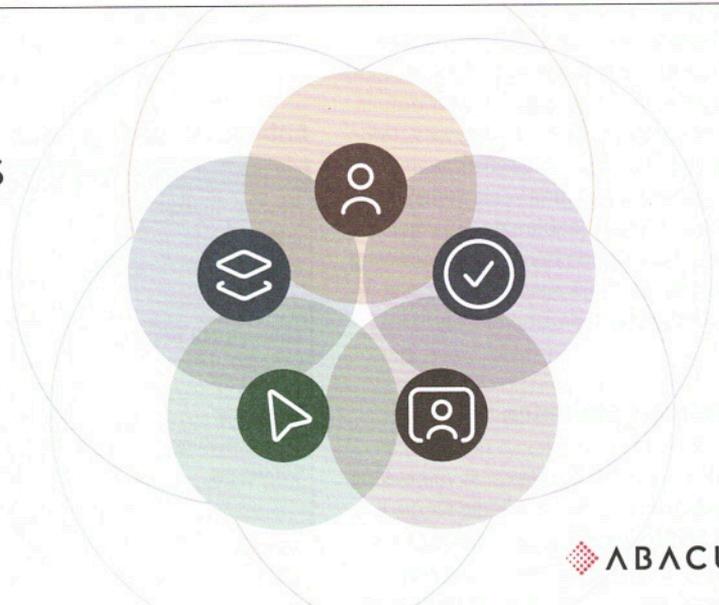
ABATREUHAND NEXT

## Die Zukunft Ihres Treuhandunternehmens beginnt jetzt.

Begeistern Sie Ihre Kunden mit einem Portal, das eine einfache Kommunikation ermöglicht. Ihre Kunden können Dokumente verwalten und Prozesse starten, während Sie das Portal selbstständig an Ihr Corporate Design anpassen und durch einen professionellen Auftritt die Kundenbindung stärken.



Mehr erfahren  
[abacus.ch/abatrehand-next](https://abacus.ch/abatrehand-next)



**ABACUS**