

UNIVERSITÉ DE NEUCHÂTEL – FACULTÉ DE DROIT

LA PROCÉDURE DE DÉCLARATION EN MATIÈRE D'IMPÔT ANTICIPÉ:
ASPECTS SUISSES ET INTERNATIONAUX
PRIX OREF 2015

Quentin Beaufils

TABLE DES MATIERES

Table des abréviations	4
Bibliographie	6
Introduction	10
1. Aperçu de l'impôt anticipé	11
2. La procédure de déclaration	12
2.1. Une procédure instituée aux arts. 19 et 20 LIA et dans certaines CDI	12
2.2 L'art. 20 LIA	13
2.2.1 La déclaration comme moyen d'exécution de l'obligation fiscale	13
2.2.2 Cadre de la délégation.....	14
3. Admissibilité à la procédure de déclaration en droit interne	15
3.1 Un potentiel droit au remboursement du bénéficiaire	15
3.2 Les ayants droits.....	16
3.3 Théories applicables pour la désignation de l'ayant droit au remboursement.....	18
3.4 L'absence d'évasion fiscale et les circonstances spéciales	19
4. Le droit de recourir à la procédure de déclaration remplaçant le paiement de l'impôt pour l'impôt sur le rendement d'actions, de parts de sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives et de bon de jouissance en Suisse	20
4.1 Les cas d'application de l'art. 24 OIA	21
4.1.1 Si la prestation imposable était échue lors d'un contrôle ou d'un examen des livres	21
4.1.2 En cas d'émission ou l'augmentation de la valeur nominale d'actions ou de parts sociales au moyen de réserves de la société (actions gratuites, etc.)	23
4.1.3 En cas de distribution de dividende en nature ou d'un excédent de liquidation par cession d'actif.....	26
4.1.3.1 En cas de distribution de dividende.....	26
4.1.3.2 Le cas du dividende en nature «construit»	27
4.1.3.3 En cas d'excédent de liquidation par cession d'actifs	28
4.1.4 En cas de transfert du siège à l'étranger.....	30
4.2 Déclaration pour le rachat de ses propres droits de participation.....	31
4.3 Déclaration pour les dividendes versés au sein d'un groupe	33
4.4 Déclaration pour les rendements de placements collectif de capitaux.....	36
5. Le droit de recourir à la procédure de déclaration internationale	37
5.1 Admissibilité de la procédure.....	39
5.2 Le concept du bénéficiaire effectif.....	40
5.3 La procédure de déclaration selon l'art. 15 al. 1 AFisE	41
6. Apport du nouvel avant projet sur la procédure de déclaration	43
6.1 Contexte	43
6.2 Position de la majorité	45
6.3 Position de la minorité	47
6.4 Position du syndicat patronal.....	49
6.5 Prise de position	49
6.6 Recommandation de la commission pour la mise en oeuvre de la procédure	51
7. Autres réformes liées	51
7.1 Le principe du débiteur versus le principe de l'agent payeur.....	51
7.1.1 Le principe du débiteur	51

7.1.2 Le principe de l'agent payeur	52
7.2 L'échange automatique de renseignements.....	52
Conclusion	54
Annexe I	55

TABLE DES ABREVIATIONS

AFC	Administration fédérale des contributions
al.	Alinéa
Arch.	Archives de droit fiscal suisse
art.	Article
arts.	Articles
ATF	Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1907, RS 210
CDF	Contrôle fédéral des finances
CDI	Convention de double imposition
CER-N	Commission de l'économie et des redevances du Conseil national
CF	Conseil Fédéral
ch.	Chiffre
chap.	Chapitre
circ.	Circulaire
Consid.	Considérant
CoRo IFD	Commentaire romand sur l'impôt fédéral direct
CSI	Conférence suisse des impôts
DFF	Département fédéral des finances
éd.	Éditeur / édition
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
FF	Feuille fédérale
FI	Deuxième Cour de droit administrative et public du TC en matière d'impôts et taxes
Hrsg.	Herausgeber
<i>ibid.</i>	Identique en partie
<i>ibidem.</i>	Identique totalement
in	Dans
<i>infra</i>	Ci-dessous
Komm. DGB	Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)
let.	Lettre
n ^o (s)	Numéro(s)
np.	Non publié
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
Ord.	Ordonnance
p.	Page
p. ex.	Par exemple
RDAF	Revue de droit administrative et de droit fiscal
RF	Revue fiscal suisse
RS	Recueil systématique des lois fédérales
s.	Suivant(e)
ss.	Suivant(e)s
StE	Der Steuerentscheid, Helbing & Lichtenhann
StR	Steuer Revue
<i>supra</i>	Ci-dessus

TAF Tribunal administratif fédéral
TF Tribunal fédéral

Lois

LIA Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965, RS 642.21
LHID Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) du 14 décembre 1990, RS 642. 614
LIFD Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) du 14 décembre 1990, RS 642.11

Ordonnances

Ordonnance sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères du 22 décembre 2004, RS 672.203 (cité: Ordonnance sur le dégrèvement des dividendes).

OIA Ordonnance sur l'impôt anticipé du 19 décembre 1966, RS 642.211

Conventions internationales

MC OCDE Modèle de convention de l'OCDE

AFisE Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, RS 0.642.926.81.

Bibliographie

Doctrine :

BAUEN MARC / BERNET ROBERT / ROUILLER NICOLAS, La société anonyme suisse – Droit commercial – Loi sur la fusion – Droit boursier – Droit fiscal, Schulthess Juristische Medien AG 2007, n° 1187 ss (cité : « BAUEN MARC / BERNET ROBERT / ROUILLER NICOLAS, n° x »).

BAUER-BALMELLI MAJA / KÜPFER MARKUS, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 3, n° x ad art. y OIA (cité: « BAUER-BALMELLI / KÜPFER, n° x ad art. y OIA »).

BAUMGARTNER BEAT, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Zurich/Bâle/Genève 2010, p. 279 ss (cité : « BAUMGARTNER, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, p. x »).

BAUMGARTNER/SONJA BOSSART MEIER, in MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH/BAUER-BALMELLI (MAJA ÉD.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2^e éd. 2012, n° x ad art. 20 LIA (cité: «BAUMGARTNER /BOSSART MEIER, n° x ad art. 20 LIA »).

DANON ROBERT, le concept du bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE in: FStR 2007 (cité : « DANON, le concept du bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE, p. x »).

DE BROE LUC / VON FRENCKELL ERIC, La notion de "bénéficiaire effectif" et la question d'abus de convention en matière de swaps sur rendement total (total return swaps) – Quelques réflexions à propos du jugement du TAF du 7 mars 2012, Arch. 81 p. 257 ss (cité: « DE BROE / VON FRENCKELL, La notion de "bénéficiaire effectif" et la question d'abus de convention en matière de swaps sur rendement total (total return swaps), p. x »).

HOCHREUTENER HANS PETER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, Berne/Fribourg 2013, ch. 1636 ss (cité: « HOCHREUTENER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, ch. x »).

OBERSON XAVIER, droit fiscal suisse, 2012 (cité: « OBERSON XAVIER, n° x »).

OBERSON XAVIER/ R.HULL HOWARD, Switzerland in International Tax Law, 4e éd. 2011 (cité: « OBERSON / R.HULL, Switzerland in International Tax Law, p. x).

OESTERHELT STEFAN / WINZAP MAURUS, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, in: Arch. 74, p. 449 ss.

Revue spécialisée :

ANDREAS VON PLANTA / JACQUES IFFLAND, Rachat d'actions de sociétés cotées – problèmes actuels et évolution de la pratique, lenz & staehelin, 2005 (cité: « ANDREAS VON PLANTA / JACQUES IFFLAND, Rachat d'actions de sociétés cotées – problèmes actuels et évolution de la pratique, p. x »).

BAK RUDOLF, Sitzverlegung ins Ausland gemäss Art. 163 IPRG / Praxisbeispiel Kanada, Anwaltsrevue 2013, p. 78 ss. (cité: « Bak, Sitzverlegung ins Ausland gemäss Art. 163 IPRG / Praxisbeispiel Kanada, p. x »).

BAUMANN HANSPETER / KRETZ LUKAS, L'impôt anticipé sur les dividendes in: TREX - L'Expert Fiduciaire 06/14.

HOCHREUTENER HANS PETER, MELDEVERFAHREN BEI DER VERRECHNUNGSSTEUER - Nationale und internationale Verfahren in : ST 1-2/11 s. 77 (cité : « Hochreutener, ST 1-2/11, p. x »)

JAUSSI THOMAS / PFIRTER MARKUS / NACHBUR ANDREAS :

- L'impôt anticipé – Un «impôt à risque» pour les PME? , TREX 2014 p. 147 ss (cité : « JAUSSI / PFIRTER / NACHBUR, TREX 2014, p. x »).
- Les obligations de retenue d'impôt à déclarer une société suisse à l'égard des revenus de loi sur l'investissement in : StR 68/2013, p. 4 ss (cité : « JAUSSI / PFIRTER / NACHBUR, StR 68/2013, p x »).

KISTLER MARTIN/ STÄHLIN WALO, Erhöhte Flexibilität bei der Ergebnisabführung im Konzern in : ST 11/13, ch. 2.1 (cité: « KISTLER / STÄHLIN, ST 11/13, ch. x »).

KRAMER MAX, Die Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen, Arch. 54 p. 329 ss (cite: « KRAMER, Arch. n° 54 p. x »)

PFUND W. ROBERT, « Verrechnungsteuer » auf verdeckten Gewinnausschüttungen, StR 22/67, p. 252 ss (cité: « PFUND, p.x »).

ROUSSET MICHEL, Réforme de l'impôt anticipé: questions ouvertes, RF 70/2015 p. 274 (cité: « ROUSSET, RF 70/2015 p. x »).

SANSONETTI PIETRO / STOYANOV KALOYAN, Bénéficiaire effectif et mesures anti abus dans la fiscalité internationale in: ECS 12/14, p. 1176 ss.

Directives :

AFC, Directives du 15 juillet 2005 relatives à la suppression de l'impôt anticipé suisse sur les paiements de dividendes entre sociétés de capitaux associées dans les

relations entre la Suisse et les Etats membres de l'Union européenne (cité: « AFC, Directives art. 15 par. 1 AFisE, ch. x »).

Circulaires :

AFC, Circ. n° 10 du 15.07.2005, Procédure de déclaration pour dividendes de source suisse versés à des sociétés étrangères détenant des participations importantes basée sur l'art. 15 par 1 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne avec la CE

AFC, Circ. n° 6 du 22.12.2004, Procédure de déclaration pour dividendes de sources suisses versés à des sociétés étrangères détenant des participations importantes (cité : «

AFC, Circ. n° 40 du 11 mars 2014, Déchéance du droit au remboursement des personnes physique selon l'art. 23 (cité : « AFC, Circ. n° 40 sur la déchéance du droit au remboursement des personnes physiques, ch. x »).

AFC, Circ. n° 5 du 01.06.2004, Restructurations (cité : « AFC, Circ. n° 5 sur les restructurations, ch. x »).

AFC, Circ. n° 5 du 19.08.1999, Réforme de 1997 de l'imposition des sociétés - Nouvelle réglementation de l'acquisition des propres droits de participation (cité : « AFC, Circ. n° 5 sur la nouvelle réglementation de l'acquisition des propres droits de participation, ch. x »).

AFC, Circ. n° 24 du 01.01.2009, Les placements collectifs de capitaux en matière d'impôt anticipé et de droits de timbre (cite: «AFC, Circ. n° 24 sur les placements collectifs de capitaux, ch. x »).

AFC, Circ. n° 29 du 09.12.2010, Le principe de l'apport en capital (cité : « AFC, circ. sur le principe de l'apport en capital »).

AFC, Circ. n° 6 du 06.06.1997, Capital propre dissimulé de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives (cité: « AFC, Circ. n° 6 sur le capital propre dissimulé »).

Notice AFC :

AFC, Notice du 01.2001 (Etat 06.2002) pour la demande de remplacer le paiement de l'impôt anticipé par une déclaration pour les dividendes versés au sein d'un groupe suisse (art. 26a OIA) (cité: « AFC, notice pour la déclaration des dividendes versés au sein d'un groupe suisse, ch. x. »).

AFC, Notice du 02.2001 concernant la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé (cité: « AFC, Notice sur la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé, ch. x »).

AFC, Notice du 09.2000 sur le remboursement de l'impôt anticipé en relation avec les capitaux placés, pendant la procédure de poursuite et de faillite et dans d'autres cas particuliers (concordats, avance des frais de procédure et des honoraires, successions répudiées) (cité : « AFC, Notice sur le remboursement de l'impôt anticipé pour les capitaux placés lors d'une procédure de poursuite et faillite, ch. x).

Notice AFC du 30.04.1999 pour l'impôt anticipé sur les actions gratuites, les bons de participation gratuits et les libérations gratuites (cité : « AFC, notice sur les actions gratuites, les bons de participation gratuits et les libérations gratuites »).

Rapports :

AFC, Rapport explicatif concernant la LF relative à l'application des principes du débiteur et de l'agent payeur à l'impôt anticipé du 17 décembre 2014 (cité: « Rapport sur l'application des principes du débiteur et de l'agent payeur à l'impôt anticipé »).

AFC, Rapport sur les résultats du 31.03.2015 relative à la procédure de consultation sur l'initiative parlementaire 13.479 Impôt anticipé -Clarification de la pratique de longue date en matière de procédure de déclaration (cité: « AFC, Rapport sur les résultats à propos de la clarification de la pratique en matière de procédure de déclaration, ch. x »).

CER-N, Rapport explicatif du 20 novembre 2014 sur l'impôt anticipé, clarification de la pratique de longue date en matière de procédure de déclaration (cité: « CER-N, Rapport explicatif sur l'impôt anticipé, ch. x).

Autres documents:

AFC, Documentation de base du 02.07.2014, Réforme de l'impôt anticipé: notions (cité: « AFC, Réforme de l'impôt anticipé : notions, ch. x »).

AFC, Etat de la législation du 01.01.2014 sur l'impôt anticipé (cité: AFC, Etat de la législation sur l'impôt anticipé, ch. x).

CP, Prise de position sur l'initiative parlementaire: clarification de la pratique de longue date en matière de procédure de déclaration (cité: « CP, prise de position sur l'initiative parlementaire, ch. x »).

DFF, Feuille d'information « échange automatique de renseignements » (cité *ibidem*).

MESSAGE FF 2011 12 86, du 24 août 2011 relatif à la modification de la LIA (Stimulation du marché suisse des capitaux), p. 60 97 ss.

MESSAGE FF 1963 II 937 du 18 octobre 1963 du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale à l'appui d'un projet de loi sur l'impôt anticipé, p. 937 ss.

Introduction

Le 12 décembre 2012, la CER-N a ouvert une procédure de consultation sur l'avant-projet et au rapport explicatif concernant l'initiative parlementaire 13.479 « Impôt anticipé - Clarification de la pratique de longue date en matière de procédure de déclaration ». À la question : « Estimez-vous qu'il y a lieu de légiférer au sujet du problème soulevé par l'initiative parlementaire? », les participants ont répondu pour à 31^e voix contre 18 et 4 abstentions¹. Parmi ceux qui ont voté pour la nécessité d'une nouvelle réforme, on compte notamment les cantons BE, BL, GE et ZH, les partis de l'UDC et du PLR, et l'unanimité des organisations / associations / sociétés telles que KPMG, pwc, economiesuisse, Swissholdings ou encore Fiduciaire suisse. La question de la procédure de déclaration est donc plus actuelle que jamais.

Etant donné que la nouvelle réglementation portera essentiellement sur une modification des arts. 16 et 20 LIA, nous limiterons l'ampleur de notre sujet à la procédure de déclaration sur les revenus provenant du capital mobilier, en vertu de l'art. 20 LIA et les dispositions qui en découlent dans l'OIA². Nous laisserons donc de côté celle prévue pour les prestations d'assurance (art. 19 LIA). De même, nous ne traiterons pas la procédure de déclaration sans versement de dividende au sens de l'art. 21 OIA, compte tenu du fait qu'elle est restreinte aux SA et SÀRL d'une part et d'autre part, parce que nous préférons approfondir le sujet plutôt que de l'étendre succinctement sans réel apport.

Dans un premier temps, nous donnerons un bref aperçu de ce qu'est l'impôt anticipé, afin de mieux comprendre le rôle de la procédure de déclaration dans le mécanisme de l'impôt anticipé. Puis, nous définirons et délimiteront le concept de cette procédure avec ses divers cas d'application, toujours sous l'angle de l'objet de l'impôt, en tenant compte des exonérations prévues à l'art. 5 LIA. Dans un second temps, nous traiterons des aspects internationaux de la procédure de déclaration, notamment lorsque le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé réside à l'étranger avec toutes les problématiques liées à cet effet. Enfin, dans un dernier temps, nous synthétiserons les apports de la nouvelle réglementation proposée à l'heure où nous écrivons, et nous concluons par une prise de position sur l'avant-projet.

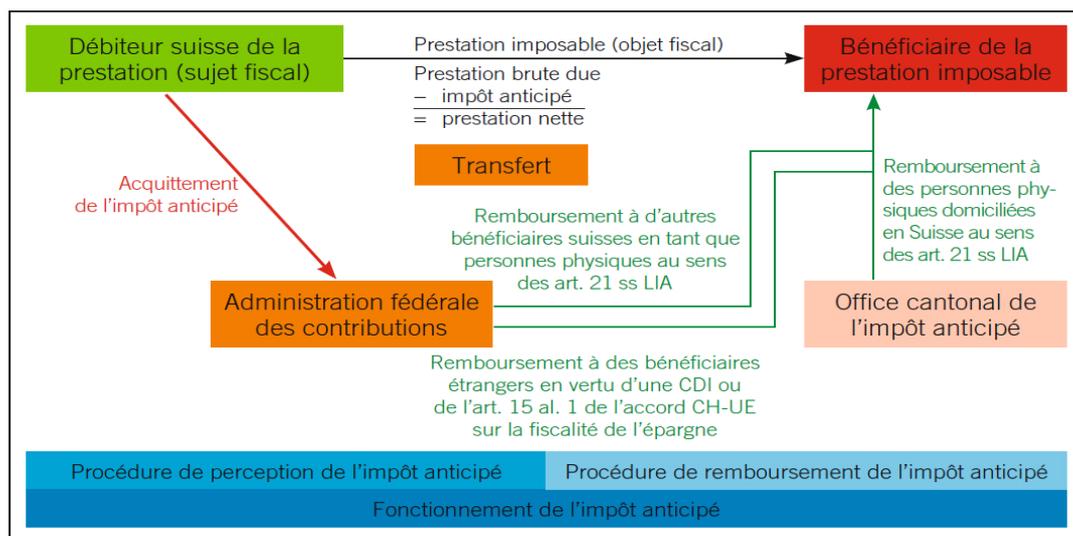
¹ AFC, Rapport sur les résultats à propos de la clarification de la pratique en matière de procédure de déclaration, ch. 4.7.

² Arts. 24 ss OIA.

1. Aperçu de l'impôt anticipé

L'impôt anticipé est perçu actuellement sur les intérêts d'obligations suisses, cédules hypothécaires, lettres de rentes émises en série, avoirs figurant au livre de la dette, les rendements de droits de participation suisses, les rendements de parts de placements collectifs de capitaux suisses, les intérêts d'avoirs de clients détenus dans des banques et des caisses d'épargne suisses, les gains de loteries et certaines prestations d'assurance³. Dans un premier temps, l'AFC prélève le montant de l'impôt anticipé auprès du débiteur de la prestation imposable (c'est-à-dire à la source). Le bénéficiaire de la prestation reçoit dès lors un revenu net (déduit du montant de l'impôt ou «transfert»)⁴. Dans un second temps, l'impôt est remboursé au bénéficiaire de la prestation si ce dernier remplit les conditions des articles 21ss LIA. Dans les cas prévus par la loi, la perception puis le remboursement peuvent être par voie de déclaration de la prestation imposable, aux arts. 20 LIA et 24ss OIA. Le mécanisme en deux temps de l'impôt anticipé a pour effet deux attributions successives d'un même revenu soit le paiement de l'impôt anticipé d'une part et le remboursement de celui-ci d'autre part (voir figure ci-dessous).

Figure 1: Fonctionnement de l'impôt anticipé



5

Le taux ordinaire de l'impôt anticipé est de 35 % pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains fait dans les loteries. Pour les prestations d'assurance en capital et les rentes viagères; il oscille respectivement entre 8 et 15 %⁶. L'impôt anticipé étant perçu à la source, le débiteur de la prestation ignore souvent,

³ Arts. 1et 4 LIA.

⁴ Arts. 10, 12, 14 LIA.

⁵ JAUSSI / PFIRTER / NACHBUR, TREX 2014, p. 148.

⁶ Art. 13 LIA.

notamment en présence de titres au porteur, qui est le bénéficiaire de la prestation imposable (anonymat de la perception de l'impôt anticipé)⁷.

Enfin, l'impôt anticipé comporte deux buts différents suivant si le bénéficiaire se trouve en Suisse ou pas. En Suisse, l'impôt anticipé vise à garantir que les impôts cantonaux et communaux soient payés et d'empêcher l'évasion fiscale des contribuables domiciliés en Suisse⁸. Par contre, à l'égard des bénéficiaires de prestations imposables domiciliés à l'étranger, l'impôt anticipé poursuit directement des buts fiscaux, qui peuvent être limités lorsqu'il existe une CDI ou un autre accord international⁹.

2. Procédure de déclaration :

2.1 Une procédure instituée aux arts. 19 et 20 LIA et dans certaines CDI

Tout d'abord, le droit de remplacer le paiement de l'impôt anticipé par une déclaration a lieu au moment de la perception de l'impôt anticipé et non au moment du remboursement, dont la procédure est séparée. La procédure de déclaration est donnée dans trois types de cas et fondée sur les bases juridiques suivantes¹⁰:

- pour les prestations d'assurances, lorsque la prestation en capital qui provient du portefeuille suisse de l'assureur et que le preneur d'assurance ou l'ayant droit à qui est versé la prestation, résidait en Suisse au moment du versement : arts. 7 et 19 LIA en lien avec les arts. 43 ss OIA.
- pour les revenus provenant de capitaux mobiliers: arts. 4, 4a, et 5 LIA pour l'objet, et mis en œuvre par les arts. 20, 24, 24a, 26a et 38a OIA.
- pour les revenus provenant de capitaux mobiliers au sens des arts. 4, 4a, et 5 LIA lorsque le débiteur de la prestation imposable est à l'étranger et / ou que le bénéficiaire réside à l'étranger : fondement légal se trouve à l'art. 20 LIA et on passe par la convention de double imposition (CDI) correspondante ou l'accord sur l'épargne et la fiscalité avec l'UE; le règlement du 22 Décembre 2004 relatif à la convention de double imposition américano-suisse, le règlement du 22 Décembre 2004 sur les dégrèvements des dividendes suisses pour les sociétés étrangères détenant des participations importantes.

Tant pour la LIA et que pour les diverses CDI s'y rapportant, l'objectif principal réside dans la déclaration correcte par le débiteur de la prestation imposable afin d'assurer

⁷ AFC, Etat de la législation sur l'impôt anticipé, ch. 1.

⁸ Arrêts du TAF A-647/2008 du 9 septembre 2010 consid. 3.4.1 et A-4216/2007, A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 1.3.2 et 3.2.2.1.

⁹ Arrêts du TAF A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.2.4, A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 2.2 et 3.1; Maja Bauer-Balmelli/Markus Reich, BaKomm LIA, n° 71 ad Vorbemerkungen (avant propos).

¹⁰ Hochreutener, ST 1-2/11, p. 77.

la perception des impôts directs auprès du bénéficiaire ; c'est l'aspect de garantie de l'IA¹¹.

Cependant, il y a lieu de distinguer la déclaration par le débiteur de la prestation imposable, de la déclaration par le bénéficiaire, potentiel ayant droit au remboursement¹² : dans le premier cas, le débiteur de la prestation imposable doit vérifier si le bénéficiaire de la prestation aurait le droit au remboursement (exigence formelle) pour recourir à la procédure de déclaration¹³, tandis que dans l'autre cas, la déclaration constitue une exigence formelle pour obtenir le remboursement de l'impôt anticipé¹⁴.

Tant dans la procédure prévue à l'art. 20 LIA que celle de l'art. 19 LIA, la procédure vise à la déclaration correcte et complète du bénéficiaire de la prestation. La procédure de déclaration concernant les revenus provenant de capitaux mobiliers vise à empêcher, l'accomplissement de tâches administratives inutiles ou de rigueurs manifestes pour l'assujetti tandis que la procédure pour les prestations d'assurances consiste en une simplification administrative, où le contribuable n'est pas censé jouer un rôle¹⁵.

2.2 L'art. 20 LIA

Sous l'ancien droit¹⁶, la pratique administrative admettait déjà la déclaration en lieu et place du paiement pour les excédents de liquidation, les actions gratuites, les dividendes naturels, etc. Elle s'abstenait de percevoir l'impôt et donc de rembourser à posteriori de l'impôt anticipé lorsque le paiement de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers pouvait entraîner des complications inutiles ou des rigueurs manifestes. La pratique de l'administration a ensuite été codifiée sous l'art. 20 LIA sans modifications particulières. Toutefois, sa portée a été étendue à de nouveaux cas. Dès lors, nous verrons plus en détails dans les sous-chapitres suivants les spécificités de cette norme.

2.2.1 La déclaration comme moyen d'exécution de l'obligation fiscale

Tout d'abord, l'art. 20 LIA renvoie à l'art. 11 al. 1 LIA qui dispose que: « l'obligation fiscale est exécutée (...) par la déclaration de la prestation imposable ». Le champ d'application de cette déclaration est restreint au sens de l'art. 20 LIA pour les cas où le contribuable devrait faire face à des « complications inutiles ou des rigueurs manifestes ». Enfin, l'art. 20 LIA se singularise par le fait que c'est une norme de délégation et non une clause générale¹⁷. En effet, le renvoi exprès à l'OIA aux arts. 24 ss. est un choix délibéré du législateur: en précisant les conditions pour recourir à

¹¹ Hochreutener, ST 1-2/11, p. 77.

¹² ATF 2C_176/2012 du 18 octobre 2012 in: RF 68/2013, p. 237.

¹³ Arts. 20 LIA et 24 ss OIA ; Hochreutener, ST 1-2/11, *ibid.*

¹⁴ Arts. 22 à 28 LIA (art. 23 pour les PP et 25 pour les PM).

¹⁵ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 1a ad art. 20 LIA.

¹⁶ FF 1963 II 962.

¹⁷ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 3 ad art. 20 LIA.

la procédure de déclaration dans une ordonnance séparée, cela permet de faciliter l'adaptation législative aux évolutions de la pratique¹⁸.

En ce qui concerne les prestations d'assurance imposables, le législateur a posé en principe l'obligation de déclarer comme la règle sauf en cas d'opposition par écrit de l'ayant droit (dont les détails sont exposés dans l'ordonnance). A l'inverse, pour les prestations provenant du capital mobilier, le paiement de l'impôt est la règle et la déclaration l'exception lorsqu'il entraînerait pour le contribuable des complications inutiles ou des rigueurs manifestes¹⁹.

Pour conclure, il est important de faire remarquer que la procédure de déclaration au lieu du paiement de l'impôt offre un avantage économique de taille pour le contribuable et le bénéficiaire: l'avantage que vous ne risquez pas fournir plus de liquidités que prévu ; par exemple, lorsqu'une société holding reçoit des dividendes en USD mais elle doit les changer en CHF pour payer les 35 % en espèces à l'AFC. Cela élimine le risque de perdre de l'argent avec le changement de devise²⁰. De la même manière, le remboursement par l'AFC du montant réclamé par le bénéficiaire étranger dans la monnaie du pays du bénéficiaire peut constituer un risque de perte, dès lors supprimé s'il obtient directement le montant brut²¹. Un autre avantage pour le bénéficiaire réside dans le fait de pouvoir disposer d'un capital rapidement, sans devoir attendre le remboursement, et d'avoir la possibilité de jouir d'intérêts sur le montant de ce capital, bien que cela ne fût pas l'intention initiale du législateur (qui y voyait plutôt par ce système une réduction des dépenses administratives)²².

2.2.2 Cadre de la délégation

Nous avons vu ci-dessus que la procédure de déclaration vise l'élimination de « complications inutiles » ou de « rigueurs manifestes »²³. Toutefois, le Conseil fédéral n'a pas jugé nécessaire de spécifier ces concepts juridiques vagues en édictant des règles de mise en œuvre mais plutôt de laisser une certaine latitude de jugement à l'autorité administrative pour appliquer la procédure de déclaration au cas par cas²⁴.

En ce qui concerne la première notion juridique indéterminée « complications inutiles » (« *Unnötige Umtriebe* ») ; tant que la déclaration et le paiement de l'impôt n'ont pas eu lieu pour les prestations déjà échues, parce qu'elle n'a pas été reconnue comme une prestation imposable, il peut être dérogé par un paiement ultérieur, suivi du remboursement de l'impôt s'il est avéré que le bénéficiaire de la prestation

¹⁸ Hochreutener, ST 1-2/11, *ibid* ; Botschaft 1963 VStG, BB1 1963 II 977.

¹⁹ Art. 19 LIA ; BAUMGARTNER/SONJA BOSSART MEIER, n° 1 ad art. 20 LIA.

²⁰ Hochreutener, ST 1-2/11, p. 78.

²¹ *Ibidem*.

²² BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 5 ad art. 20 LIA ; Botschaft 1963 VStG, BB1 1963 II 977.

²³ KRAMER, Arch. n° 54 p. 332.

²⁴ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 7 ad art. 20 LIA

aurait le droit au remboursement de l'impôt. Lorsque la prestation est devenue exigible dans l'année qui précède le paiement de l'impôt, le bénéficiaire peut demander le remboursement de l'impôt immédiatement après le paiement rétroactif²⁵. Toutefois, le paiement et le remboursement de l'impôt doivent être réalisés en temps opportun²⁶. De plus, l'interprétation de ce concept ne doit pas se limiter au point de vue des contribuables :

Pour savoir si l'on se trouve en présence d'une « rigueur manifeste » (« *offenbare Härte* »), il faut se concentrer sur la situation des contribuables et non celle de l'ayant droit au remboursement. Il y a une « rigueur manifeste » lorsque, en raison de la nature de la prestation imposable, le prélèvement de la taxe est particulièrement compliqué. C'est le cas des prestations en nature (tel que les dividendes en nature, excédent d'actifs en nature résultant d'une liquidation²⁷), et toutes les autres prestations qui ne sont pas en lien avec des liquidités et qui ne font pas l'objet d'une exonération de l'impôt. L'assujetti peut dès lors soit demander au bénéficiaire de répercuter l'impôt soit considérer la prestation imposable comme un montant net de l'impôt et la supporter lui-même (ce qui peut poser des problèmes lorsque des liquidités nécessaires doivent être obtenues par l'endettement)²⁸.

Une perte d'intérêt sur le montant de la prestation imposable provoquée par le recours à la procédure de remboursement ne suffit généralement pas pour prouver une rigueur manifeste, d'autant plus que tous les ayants droit au remboursement sont concernés de manière différente et que la perte est liée au système (comme une conséquence de celle-ci et non pas comme un but de la procédure)²⁹.

Enfin, ces deux notions ne sont pas des conditions en tant que telles pour recourir à la procédure de déclaration ; en effet, l'AFC se limite à l'examen de l'état de fait selon les conditions prévues dans l'ordonnance³⁰.

3. Admissibilité à la procédure de déclaration en droit interne

3.1 Un potentiel droit au remboursement du bénéficiaire

D'après les arts. 24 ss OIA, la procédure de déclaration est admissible seulement s'il est établi que la personne à qui l'impôt anticipé devrait être transféré (bénéficiaire de la prestation) « aurait droit au remboursement » de cet impôt d'après la LIA ou l'OIA³¹. Les conditions du droit au remboursement sont fixées dans la LIA aux arts. 21 ss.

²⁵ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 8 ad art. 20 LIA

²⁶ Il y a admissibilité à la procédure de déclaration lorsque le contribuable établit que le bénéficiaire aurait droit au remboursement de l'impôt.

²⁷ *Infra ch.*

²⁸ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 10 ad art. 20 LIA

²⁹ PFUND, n° 3.1 et 5 art. 20 LIA.

³⁰ PFUND, n° 6 art. 20 LIA.

³¹ Arts. 24 al. 2, 26a al. 2 et 38a al. 2 OIA.

À la différence de la procédure de déclaration internationale, l'AFC préjuge la question du droit au remboursement³². Selon BAUMGARTNER et BOSSART MEIER, le droit au remboursement doit être d'emblée constaté, car elle est une condition formelle et générale pour pouvoir recourir à la procédure de déclaration³³. En présence de prestations échues, l'examen de l'Administration doit lui permettre d'acquiescer la conviction que le droit au remboursement est donné; en revanche, en présence de prestations non encore échues, une grande vraisemblance quant à l'existence du droit au remboursement suffit³⁴. Enfin, l'examen effectué par l'Administration ne peut intervenir que de façon sommaire³⁵.

Ainsi, il faut qu'il y ait au moins une grande vraisemblance ou que l'autorité acquiesce la conviction que le bénéficiaire ait le droit au remboursement pour que la société qui verse la prestation puisse recourir à la déclaration à la place du paiement de l'impôt anticipé. Nous verrons donc dans les prochains sous-chapitres, les conditions que doivent remplir un ayant droit, les théories applicables au bénéficiaire et enfin la condition d'absence d'évasion fiscale, qui concourent à la vraisemblance ou à la conviction que l'autorité peut avoir au sujet du droit au remboursement du bénéficiaire.

3.2 Les ayants droits

Tout d'abord, seuls les ayants droits qui avaient au moment de l'échéance de la prestation imposable le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement imposable, peuvent demander le remboursement de la retenue³⁶. On entend par droit de jouissance, quelqu'un qui peut récolter les fruits et disposer du rendement produit par la chose fructifère. Autrement-dit, un usufruitier, un fiduciaire à qui le rendement imposable généré a été transféré, ou encore un vendeur qui cède ses parts dans une SA, devient bénéficiaire de dividendes à cet effet³⁷. On peut encore mentionner, dans un cas de poursuite et faillite, le débiteur ou à défaut l'autorité chargée de l'exécution forcée aurait le droit au remboursement jusqu'à la distribution du produit de la réalisation³⁸.

Ensuite la loi (art. 22 al. 1 LIA) prévoit que les personnes physiques ont le droit au remboursement, à condition d'avoir élu domicile en Suisse. On entend par domicile, le domicile fiscal déterminé par les lois fiscales cantonales (sous réserve de la jurisprudence du TF rendue en application de l'art. 46 al. 2 Cst.)³⁹. L'assujettissement

³² Contrairement à ce que pensent BAUMGARTNER et BOSSART MEIER; BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 82 ad art. 20 LIA.

³³ ATF 115 Ib 274 consid. 20c, p. 292 s.

³⁴ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 62 et 62a ad art. 20 LIA.

³⁵ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 82 ad art. 20 LIA.

³⁶ Art. 21 al 1 let. a LIA.

³⁷ OBERSON, n° 83, p. 329.

³⁸ AFC, Notice sur le remboursement de l'impôt anticipé pour les capitaux placés lors d'une procédure de poursuite et faillite, ch. 3 let. e.

³⁹ OBERSON, n° 75, p. 327.

de ces personnes physiques peut être limité ou illimité⁴⁰. Il en va de même pour les fonctionnaires suisses qui ont leur domicile ou lieu de séjours à l'étranger, pourvu qu'ils soient exonérés de l'impôt direct en vertu d'un traité ou de la coutume internationale⁴¹.

En ce qui concerne les personnes morales, un listing des entreprises autorisées au remboursement est proposé à l'art. 24 LIA. L'exigence de siège en Suisse à l'art. 24 al. 2 LIA, vise les personnes morales, les SNC, les sociétés commerciales sans personnalité juridique à l'exclusion des sociétés simples ou des autres associations de personnes ou communauté de droit⁴². Si ces dernières ne comptabilisent pas régulièrement le revenu grevé de l'impôt anticipé, elles perdront leur droit au remboursement⁴³. Toutefois, il y a une exception à cette exigence, notamment pour les dividendes en nature, les actions gratuites, et pour tout autre revenu qui ne puisse pas faire l'objet d'une comptabilisation adéquate (comme p. ex un prêt sans intérêts)⁴⁴. Dans ces derniers cas, l'ayant droit aurait toujours droit au remboursement, malgré une comptabilisation irrégulière, et ainsi en irait-il de l'admissibilité à la procédure de déclaration.

Il en va de même pour les établissements stables en Suisse d'entreprises étrangères. Selon la pratique de l'AFC, les titres grevé de l'impôt anticipé doivent servir exclusivement ou nécessairement à l'exploitation de l'établissement stable sis en Suisse, et les revenus doivent de cette fortune d'exploitation⁴⁵.

Le placement collectif de capitaux qui s'acquitte de l'impôt anticipé sur les rendements de parts d'un placement collectif au sens de la LPCC (art. 10 al. 2) a le droit au remboursement sur la retenue⁴⁶. Pour les détenteurs étrangers de parts de placement collectif de capitaux, il faut qu'au moins 80 % du rendement provienne de l'étranger⁴⁷.

D'après l'art. 55 let. a OIA, les entreprises communes (par ex. consortium de construction, etc.) et les communauté de propriétaire par étages peuvent demander le remboursement de l'impôt.

De plus, les Etats étrangers et les organisations internationales ont aussi droit au remboursement de l'impôt, tant qu'il a été déduit des intérêts d'avoirs placés par eux dans des banques suisses, à l'usage exclusif de leurs représentations diplomatique et consulaires⁴⁸.

⁴⁰ Art. 51 OIA ; OBERSON, *ibid.*

⁴¹ Art. 52 al. 1 OIA.

⁴² OBERSON, n° 76, p. 327.

⁴³ Art. 25 al. 1 LIA ; BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 68 ad art. 20 LIA.

⁴⁴ Art. 25 al. 2 LIA.

⁴⁵ OBERSON, n° 77, p. 328.

⁴⁶ Art. 26 LIA.

⁴⁷ Art. 27 LIA.

⁴⁸ Art. 28 al. 1 LIA.

Enfin, le nombre d'ayants droits selon la procédure de déclaration de l'art. 24 al. 2 OIA est restreint à 20. Cette limite à 20 ayants droits ne renvoie qu'à des considérations d'économie administrative⁴⁹. EN revanche, elle ne s'applique pas en ce qui concerne la condition de droit au remboursement dans le cadre de l'art. 24a OIA (rachat de ses propres participations)⁵⁰.

3.3 Théories applicables pour la désignation de l'ayant droit au remboursement

Tout d'abord, ces théories ne sont applicables qu'en présence d'une prestation appréciable en argent, c'est-à-dire pour le cas où la prestation n'est pas effectuée en faveur de l'actionnaire mais pour un proche de celui-ci. Dès lors, la question du droit au remboursement peut se poser pour ce dernier⁵¹.

En principe, c'est la théorie du bénéficiaire direct qui s'applique⁵². Ainsi, il en va de la personne « qui en a profité de manière reconnaissable pour les tiers ». Elle doit dès lors remplir les conditions du droit au remboursement pour que le prestataire soit admissible à la procédure de déclaration (d'après les arts. 21 ss. ou une CDI)⁵³.

Par exception, la théorie du triangle est applicable lorsque la prestation appréciable en argent passe par un actionnaire de la société qui la transmet à son tour à un proche, s'entremettant ainsi avec le bénéficiaire final de la prestation imposable⁵⁴. En vertu des arts 1 al. 2 et 14 al. 1 LIA, le bénéficiaire final ici peut être considéré comme ayant-droit au remboursement et donc le prestataire peut être admissible à la procédure de déclaration, en vertu de la théorie du triangle, et ce dans 4 cas:

Dans le cas d'une prestation appréciable en argent entre sociétés apparentées qui sont dominées par le même groupe d'actionnaires, on distingue deux cas de figures ⁵⁵ :	
1) Lorsqu'une société proche est assainie	2) Lorsque l'assainissement a lieu par fusion ou par scission
c'est le cas d'un apport en vue de l'assainissement d'une société sœur ou proche, la théorie du triangle s'applique, car l'assainissement d'une société en péril est du ressort de l'actionnaire.	Lorsque une société à assainir reprend par le biais d'une fusion une société disposant de réserves, ou dans le cas d'une scission les réserves dissoutes constituent une prestation appréciable en argent imposable. La théorie du

⁴⁹ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 70 ad art. 20 LIA.

⁵⁰ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 59b ad art. 20 LIA.

⁵¹ OBERSON, n° 86, p. 329.

⁵² AFC, Notice sur la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé, ch. 1.

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ OBERSON, n° 86, p. 329.

⁵⁵ AFC, Notice sur la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé, ch. 2 let. a.

	triangle s'applique à cause du transfert des réserves que la fusion implique ⁵⁶ .
--	--

Dans le cas d'une prestation appréciable en argent en faveur de personnes proches (physique ou morale), pas dominée par le même groupe d'actionnaires et qui repose exclusivement sur des rapports familiaux ou amicaux entre les détenteurs des droits de participation, on distingue⁵⁷ :

3) La prestation faite à une personne physique proche	4) La prestation faite à une personne morale proche
Si la prestation appréciable en argent effectuée repose exclusivement sur des rapports familiaux ou amicaux entre l'actionnaire de la société qui fait la prestation et la personne qui en profite d'une manière reconnaissable pour les tiers, la théorie du triangle s'applique. La société prestataire est considérée comme un intermédiaire dans la donation à l'actionnaire, c'est pourquoi ce dernier est à considérer comme bénéficiaire de la prestation.	Si la prestation à une personne morale reconnaissable comme bénéficiaire pour des tiers repose exclusivement sur des rapports familiaux ou amicaux entre les détenteurs des droits de participation des deux sociétés, la théorie du triangle s'applique également en matière d'impôt anticipé. L'actionnaire de la société qui effectue la prestation utilise uniquement sa société dans le but d'effectuer une donation à une autre société qualifiée de bénéficiaire.

3.4 L'absence d'évasion fiscale et les circonstances spéciales

Si s'avère que l'AFC apprend que le bénéficiaire, qui aurait droit de recourir à la procédure de déclaration d'après l'OIA a l'intention d'éluder l'impôt, le prestataire ne peut pas être admis pour déclarer en lieu et place du paiement de l'impôt car c'est une cause de déchéance du droit au remboursement d'après la loi⁵⁸.

Pour savoir si le bénéficiaire aurait le droit au remboursement dans des circonstances spéciales, il faut regarder les conditions dans l'OIA aux arts. 56 ss OIA. Cela concerne notamment les banquiers privés (art. 56 OIA), les représentant et successeur fiscal (art. 57 OIA), les héritiers (art. 58 OIA), les club d'investissement et Sport-toto (art. 60 OIA), les rapports fiduciaires (art. 61 OIA) et enfin les opérations en bourse et hors bourse (art. 62 OIA).

⁵⁶ *Infra ch. 4.1.3.3.*

⁵⁷ AFC, Notice sur la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé, ch. 2 let. b.

⁵⁸ Art. 21 al. 2 LIA; AFC, Etat de la législation sur l'impôt anticipé, ch. 7.1.

4. Le droit de recourir à la procédure de déclaration remplaçant le paiement de l'impôt pour l'impôt sur le rendement d'actions, de parts de sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives et de bon de jouissance en Suisse

Tout d'abord, le droit de recourir à la procédure de déclaration constitue la seconde étape du raisonnement, après avoir établi que le bénéficiaire « aurait le droit au remboursement » ou serait admissible, conformément aux arts. 24 al. 2, 26a al. 2 et 38a al. 2 OIA. L'art. 20 LIA constitue la base légale générale duquel découle l'OIA pour les conditions de recours à la procédure de déclaration en Suisse. Quant à son objet, l'art. 20 LIA fait référence au rendement du capital mobilier, parmi lesquels le rendement d'obligation, d'actions, le rendement d'avoir de client et les placements collectifs de capitaux⁵⁹. D'ailleurs, si l'on suit la systématique des arts. 24 – 26a, on se rend compte que seuls les rendements d'action, de part de société SÀRL, de part de société coopérative, et des bons de participation ou de jouissance sont soumis à la procédure de déclarations⁶⁰. Dès lors, les rendements provenant d'obligations et d'avoir de client (art. 14 ss OIA) ainsi que les rendements de placement collectif de capitaux (art. 28 ss OIA) ne sont pas pris en considération. Il s'agit la d'une réserve volontaire du Conseil Fédéral qui considère que pourraient survenir de ces rendements, dans un nombre limité de cas, des « complications inutiles » ou « des rigueurs manifestes », au sens de l'art. 20 LIA⁶¹.

De même, pour les rendements de placements collectifs de capitaux, il faut distinguer ceux exclus de la procédure de déclaration au sens de 24 ss. OIA soit les rendements de SICAV, FPCC, et SCPC (qui tombe sous le coup de l'art. 38a OIA) des rendements de parts de SICAF qui tombent sous le coup de la notion de rendement de participation et donc sous la procédure de déclaration au sens des arts. 24, 24a et 26a⁶².

Enfin, une procédure spéciale pour les placements collectifs de capitaux introduite en 2009 par l'art. 38a OIA⁶³, dont nous verrons les modalités plus bas⁶⁴.

Depuis le 1^{er} janvier 2001, deux articles ont été ajoutés : l'un traite de la déclaration en cas de rachat de ses droits de participation (24a OIA) et l'autre de la déclaration pour les dividendes versés au sein d'un groupe (26a OIA)⁶⁵.

Dès lors, nous étudierons dans les sous-chapitres suivants les cas d'application de toutes ces dispositions susmentionnées, sous l'angle de leur objet (exonéré ou pas⁶⁶), auxquelles renvoie la procédure de déclaration de l'art. 20 LIA.

⁵⁹ Art. 4 al. 1 LIA.

⁶⁰ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 21 ad art. 20 LIA

⁶¹ PFUND, n° 4 art. 20 VStG.

⁶² Circ. AFC n° 24 sur les placements collectifs de capitaux, ch. 2.2.3 qui renvoie à l'art. 26a OIA.

⁶³ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 21 ad art. 20 LIA

⁶⁴ *Infra* ch. 4.4.

⁶⁵ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 22 ad art. 20 LIA

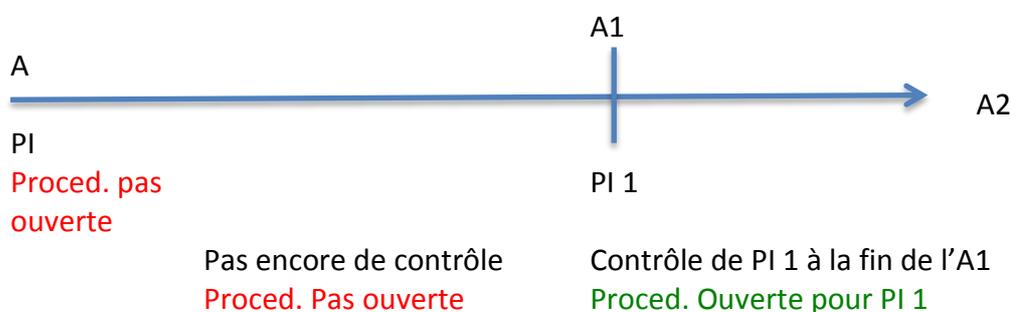
⁶⁶ Arts. 4, 4a et 5 LIA

4.1. Les cas d'application de l'art. 24 OIA

4.1.1 Si la prestation imposable était échue lors d'un contrôle ou d'un examen des livres

La procédure de déclaration est seulement applicable pour les prestations échues pour les années (civiles) qui précèdent l'année où un contrôle officiel ou un examen des livres a eu lieu. En effet, la demande de remboursement au sens de l'art. 29 al. 2 LIA prévoit qu'elle ne peut être présentée qu'« au plus tôt dans l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue ». Dès lors, la procédure de déclaration ne peut être ouverte pour une prestation qui n'a pas été échue pendant l'année civile qui précède celle où le contrôle a lieu⁶⁷. De même, la procédure ordinaire doit être évitée⁶⁸.

Voici ci-dessous une illustration de la problématique avec une flèche chronologique:



Légende : A= Le contrôle en chaque fin d'année civile et PI= La prestation imposable
Proced. = procédure de déclaration (**pas ouverte** ou **ouverte** pour la prestation imposable en question) pour l'année en question.

Ainsi, la demande de remboursement suppose un contrôle préalable de la déclaration des contribuables par l'AFC, soit dans le cadre d'un « contrôle officiel » sur la base de documents et renseignements fournis par le contribuable, soit dans le cadre d'un « examen des livres » en lieu et place⁶⁹.

Il faut également voir lors du contrôle si la part de bénéfices dissimulée a été comptabilisée ou pas⁷⁰. Si c'est comptabilisé et que la société assujettie déclare cette part à l'AFC (qui compte le capital et intérêts sur ce capital) et fait état en même temps dans la déclaration d'impôt de l'actionnaire, les intérêts distribués sur cette part au titre de produit de sa participation ne pourront lui être reprocher comme un quelconque manquement vis à vis des impôts sur le revenu, capital, et bénéfice⁷¹. Toutefois, il faut bien garder à l'esprit que l'impôt anticipé constitue à lui seul un

⁶⁷ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 23 ad art. 20 LIA.

⁶⁸ BAUER-BALMELLI / KÜPFER, n° 17 ad art. 24 OIA.

⁶⁹ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 24 ad art. 20 LIA.

⁷⁰ JAUSSE / PFIRTER / NACHBUR, TREX 2014, p. 151.

⁷¹ Ibidem ; Circulaire n° 6 de l'AFC sur le capital propre dissimulé.

impôt, avec une déclaration séparée. Dès lors, la distribution du bénéfice dissimulé doit également être déclarée grâce au formulaire 102, dans les délais imparties, sans quoi l'AFC constatera la violation du principe de l'auto-taxation par le contribuable⁷². On peut relever à cet égard que si la clause déclarative de l'art. 23 LIA a bien été observée, l'actionnaire serait donc admissible à la procédure de déclaration au sens de cette let.

Si l'on se trouve dans un cas de manquement à la comptabilisation de la prestation imposable, découvert notamment lors d'un contrôle par l'AFC par ex. pour une ristourne accordée par des fournisseurs à une société en suisse et qui ne l'a pas comptabilisé sur un compte en sa faveur mais sur un compte privé de l'actionnaire. Au niveau de la société, les ristournes accordées non comptabilisées seront considérées comme une distribution dissimulée de bénéfices et donc imposable au titre d'impôt sur le bénéfice et les intérêts de retard seront dû en procédure de rappel d'impôt. Au niveau de l'actionnaire ou personnes proches de celui-ci, la distribution sera ajoutée au revenu imposable. Dans les deux cas, tant la société que l'actionnaire seront soumis à la procédure pénal fiscale. Du point de vue de l'impôt anticipé, il s'agira d'une prestation appréciable en argent, qui doit être déclarée dans le formulaire 102. La non déclaration donnera lieu à un impôt, dans notre cas de 35% du montant non déclaré en sus d'intérêts moratoires, à partir du moment de la naissance de la créance fiscale, exigible et non prescrite⁷³. Parallèlement, l'AFC pourra engager une procédure pénale fiscale pour soustraction ou fraude⁷⁴.

Les principaux cas d'application de la procédure de déclaration au sens de cette let. sont donc les répartitions de bénéfices dissimulées comme nous l'avons vu, car si de telles prestations imposables ne sont pas reconnues, la déclaration est laissée de coté, ce qui compromet l'objectif de garantie de l'impôt anticipé⁷⁵.

Partant du fait que les prestations reçues par le bénéficiaire de la prestation, respectivement par l'ayant droit au remboursement, donne lieu a une comptabilisation, donc à une déclaration ; deux catégories peuvent être distinguées⁷⁶ : Dans le premier groupe, la requalification ultérieure d'un rendement déjà déclaré sous un autre titre comme revenu ou gains, concerne notamment les salaires abusifs, les intérêts abusifs, ou encore les intérêts sur le capital propre dissimulés aux actionnaires ou personnes qui leur sont proches⁷⁷. Malgré cela, l'imposition simple du bénéficiaire est remplacée par une double imposition caractéristique des distributions⁷⁸, ce qui peut ouvrir la voie, le cas échéant, à une requalification ultérieure sur le plan du bénéficiaire, qui pourra soumettre ses

⁷² Art. 38 LIA ; JAUSSE / PFIRTER / NACHBUR, TREX 2014, p. 151.

⁷³ Arts. 12 et 17 al.1 LIA.

⁷⁴ Art. 61 let. b LIA.

⁷⁵ JAUSSE / PFIRTER / NACHBUR, TREX 2014, p. 151.

⁷⁶ JAUSSE / PFIRTER / NACHBUR, TREX 2014, p. 151.

⁷⁷ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 26 ad art. 20 LIA.

⁷⁸ Soit une imposition qui n'a pas simplement lieu qu'au titre du revenu et de la fortune mais également au titre de l'impôt anticipé.

rendements à la réduction pour participation⁷⁹, ou profiter de l'atténuation spéciale de l'imposition. Dans le second groupe, la société active supporte la participation qui aurait pu être prise en charge par les actionnaires ou les personnes qui leur sont proches. Dans de tels cas, aucune imposition (ni double, ni simple) n'entrerait en ligne de compte jusqu'au remboursement. Cela concerne notamment les prêts dissimulés, le rachat d'actions propres et l'achat de valeur non marchande, mais également le transfert ou l'abandon d'actifs à un prix trop bas. Dès lors, la question de l'effet du droit au remboursement dans ce second cas revêt une importance accrue⁸⁰.

4.1.2 En cas d'émission ou augmentation de la valeur nominale d'actions ou parts sociales au moyen de réserves de la société (actions gratuites, etc.)

En premier lieu, il est important de traiter de la problématique des actions et bons de participations gratuits. En effet, de par leur gratuité, il est difficile de diminuer à la source l'impôt anticipé sur le rendement de l'action conformément à l'art. 14 al. 1 LIA. Toutefois, pour satisfaire à son obligation, la société a deux possibilités : soit la société demande directement le montant de l'impôt anticipé au bénéficiaire ; dans ce cas la société demande au bénéficiaire 35% de la valeur nominale de l'action gratuite acquise à ce moment, et le paiement dépendra de la solvabilité du bénéficiaire. Soit la société procède à une distribution nette de la valeur nominale des actions gratuites ou des bons de participations gratuits au bénéficiaire, ce qui correspond à 65% de la distribution brute et paie les 35% à l'AFC. Dans ce dernier cas, on part du montant net de la prestation pour arriver au montant imposable brut et on calcule sur une somme majorée en proportion (méthode dite « brut pour net »)⁸¹.

Exemple de calcul : une prestation nette de 230 francs correspondant à 65% de la prestation brute :

$$\text{Montant brut} = \frac{\text{prestation nette}}{65\%} = \frac{230}{65\%} = 353.85 \text{ (arrondie à 0.01).}$$

$$\text{Montant de l'impôt anticipé à verser à l'AFC} = 35\% * 353.85 = \underline{123.84}$$

Comptablement, les actions gratuites, bons de participations gratuits et les libérations gratuites se traduisent par une augmentation du capital-actions et une diminution des réserves (et non une diminution des actifs comme c'est le cas pour des actions onéreuses)⁸². C'est souvent un bon moyen décidé par l'AG de la société pour rémunérer les employés de leur performance, notamment sous la forme de

⁷⁹ Art. 96 LIFD.

⁸⁰ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 26 ad art. 20 LIA.

⁸¹ AFC, notice n° 5 sur les actions gratuites, bons de participations gratuits et les libérations gratuites, ch. 2 ; AFC, l'impôt fédéral anticipé, p. 17.

⁸² PUHLMANN, p. 66.

bonus. Ils peuvent être négociés sous forme de droits de souscription entre le moment de la décision de distribution et la remise effective des titres⁸³.

Ensuite, l'élément constitutif de la déclaration d'après l'art. 24 al. 1 let. b est la libération d'action ou de part sociale, respectivement de sociétés de capitaux ou de coopératives à partir de fonds libres utilisables (au travers des réserves libres, du bénéfice au bilan et des réserves réévaluées) par la société de capitaux ou la société coopérative, et qui tombe sous le coup des cas prévus par l'art. 4 al. 1 LIA⁸⁴. Cela peut se produire par : l'émissions de nouveaux titres, l'augmentation de la valeur nominale des titres existants ou encore par la suppression de la perte reporté subsistant après la vente d'un manteau d'actions grâce aux bénéfices annuels nets de la société⁸⁵.

Si une libération se fait au préjudice des réserves issues d'apport de capital, et consiste en un remboursement du capital-actions ou d'apports, d'agios et de versements supplémentaires, effectués par les détenteurs de droit de participation et qui est comptabilisé par la société de capitaux ou la coopérative sur un compte spécial au bilan, elle sera exonérée de la procédure de déclaration⁸⁶.

En vertu du principe de l'apport en capital, les actions gratuites et les augmentations gratuites de la valeur nominale libérées comptabilisé sous «autres réserves» sont soumises à l'impôt anticipé en vertu de l'article 4 al. 1 let. b LIA. Quant à la libération provenant des réserves issues d'apports de capital, les actions gratuites et les augmentations gratuites de la valeur nominale sont exonérées de l'impôt anticipé (art. 5 al. 1 bis LIA)⁸⁷. Cette systématique s'applique également pour les réserves issues de bénéfices dissimulés ; on impose si ces dernières sont qualifiées « d'autres réserves » ou pas s'il s'agit de « réserves issues d'apports »⁸⁸. De plus, les réserves issues apports doivent provenir de détenteurs directes des participations (gratuite ou pas) ou des personnes qui leur sont proches. Enfin, une requalification ultérieure des apports en capital crédité au compte « autres réserves » n'est pas admise fiscalement⁸⁹.

Pour calculer la part imposable de la distribution des dividendes issues des réserves entrant dans le champ d'application de la procédure déclaration du présent art., il faut soustraire le remboursement total, de la part prélevée de réserves issues

⁸³ AFC, notice sur les actions gratuites, les bons de participation gratuits et les libérations gratuites, ch. 2.

⁸⁴ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 27 ad art. 20 LIA.

⁸⁵ AFC, notice sur les actions gratuites, les bons de participation gratuits et les libérations gratuites, ch. 1.

⁸⁶ Art. 5 al. 1 bis LIA ; il y a remboursement d'apports pour les dividendes distribués provenant des réserves issus d'apports en capital.

⁸⁷ AFC, circulaire n° 29 sur le principe de l'apport en capital, ch. 4.2.1.

⁸⁸ AFC, circulaire n° 29 sur le principe de l'apport en capital, ch. 4.1.

⁸⁹ AFC, circulaire n° 29 sur le principe de l'apport en capital, ch. 3.2.

d'apports en capital, en vertu de la décision de l'AG concernant l'utilisation du bénéfice⁹⁰.

Exemple :

Bénéfice reporté	100	
Bénéfice de l'exercice courant	1000	
Dissolution des réserves	500	
-légales	300	(issues d'apports de cap.)
-libres	200	(« autres réserves »)
Total à la disposition de l'AG	1600	
Report sur l'exercice suivant	200	
Montant du dividende distribuable	1400	
./. Parts des réserves issues d'apports de capital	300	(21,43 %)
	=====	
Parts imposables des « autres réserves »	1100	(78, 57%)

En ce qui concerne les restructurations (soit en cas de fusion, transformation et de scission)⁹¹, le transfert des réserves et bénéfices de société de capitaux ou d'une coopérative aux réserves de la société de capitaux ou coopérative reprenante ou nouvelle n'est pas frappé par l'impôt anticipé tant que la substance transférée reste imposable en Suisse⁹².

En revanche, les paiements compensatoires, les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale et les autres revenus en cas de fusion avec une société de capitaux suisses ou une coopérative suisse⁹³, et qui parviennent aux détenteurs de droits de participation ou à des personnes qui leur sont proches, et qui sont issus des « autres réserves » d'une société suisse au sens de l'art. 9 al.1 LIA sont soumis à l'impôt en vertu de l'art. 4 al.1 let. b LIA. Dès lors, la société est assujettie à l'impôt et peut déclarer en lieu et place du paiement dans les délais prescrits au sens du présent art. 24 al. 1 let. b OIA⁹⁴.

De même, la reprise d'une société de capitaux ou d'une société coopérative par quasi-fusion (par absorption ou par combinaison) qui se traduit par une augmentation de la valeur nominale et des paiements compensatoires ne sont pas imposables sur le produit résultant de l'aliénation⁹⁵. Toutefois, dans le cas d'une quasi-fusion subséquente, lorsque les deux phases de la restructuration

⁹⁰ AFC, circulaire n° 29 sur le principe de l'apport en capital, ch. 4.1.

⁹¹ Au sens de l'art. 61 LIFD ; art. 5 al. 1 let. a LIA.

⁹² AFC, circulaire n° 29 sur le principe de l'apport en capital, ch. 5.1 ; AFC, Circ. n° 5 sur les restructurations, ch. 4.1.2.4.1.

⁹³ Art. 61 al. 1 let. a LIFD.

⁹⁴ AFC, Circ. n° 5 sur les restructurations, ch. 4.1.2.4.1.

⁹⁵ AFC, Circ. n° 5 sur les restructurations, ch. 4.1.7.3.

permettraient d'obtenir économiquement le même résultat que pour une fusion au sens juridique à bref intervalle, celle-ci doit être traitée de la même manière qu'une fusion⁹⁶. Par ex. une société A absorbe une société B en augmentant d'une part son capital-actions et en supprimant d'autre part les droits préférentiels de souscription de ses propres actionnaires en faveur des actionnaires de la société B. Puis, dans un second temps, la société A reprend tous les actifs de la société B dans une période inférieure ou égale à 5 ans. Dès lors, toute augmentation de la valeur nominale est imposable du point de vue de l'impôt anticipé, et les bénéficiaires sont les actionnaires de la société B. Cela vaut également pour les paiements compensatoires d'après la jurisprudence⁹⁷.

En ce qui concerne les restructurations par transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une autre société de capitaux ou coopératives sont sans incidence fiscale pour les titulaires de parts, pour autant que des augmentations gratuites de la valeur nominale ou des paiements compensatoires ne soient pas effectués et que les sociétés en question soient domiciliées en Suisse⁹⁸.

Enfin, en cas de scission, les actions gratuites et les augmentations de la valeur nominale obtenues par les actionnaires-bénéficiaires de la société reprenante sont soumises à l'impôt anticipé selon l'art. 4 al. 1 let. b LIA tant qu'elles ne sont pas effectuées à la charge de la valeur nominale des droits de participation dans la société transférante (réduction de capital)⁹⁹.

Ainsi, pour les cas précités soumis à l'art. 24 al. 1 let. b OIA, la société peut être autorisée à déclarer en lieu et place du paiement de l'impôt anticipé, si elle en fait la demande via le formulaire 105 et à condition que les conditions du bénéficiaire pour le remboursement soit remplies (admissibilité de la procédure de déclaration)¹⁰⁰.

4.1.3 En cas de distribution de dividende en nature ou d'un excédent de liquidation par cession d'actif

4.1.3.1 En cas de distribution de dividende

La distribution en nature est souvent un moyen de rémunération facultatif lorsqu'une entreprise subit des pertes mais veut à tout prix garder ses investisseurs. C'est le cas par ex. du supermarché anglais Marks & Spencer dont les bénéfices étaient en chute libre depuis 3 ans, et qui a décidé en conséquence, lors de sa dernière AG, de rémunérer ses actionnaires en nature. Ainsi, ils ont pu bénéficier d'un dividende, habituellement de 900 livres, en un bon d'achat d'une valeur de

⁹⁶ Arch. 72, p. 413= StE 2002, B 24.4 n° 66.

⁹⁷ *Ibidem*.

⁹⁸ AFC, Circ. n° 5 sur les restructurations, ch. 4.2.2.3.1 et ch. 4.2.2.4.1.

⁹⁹ AFC, Circ. n° 5 sur les restructurations, ch. 4.3.4.2.

¹⁰⁰ AFC, notice sur les actions gratuites, les bons de participation gratuits et les libérations gratuites, ch. 3.

1000 livres, soit de quoi largement s'alimenter en tikka-massala et autres crumpets¹⁰¹.

La question du traitement fiscal de l'impôt anticipé se pose dès lors pour la procédure de déclaration prévue à l'art. 24 al. 1 let. c OIA. En effet, il serait difficile de transférer les 35% du bon d'achat en tikka-massala à l'AFC en guise de paiement de l'impôt. Le caractère non monétaire du dividende ne permet pas de le soumettre à l'impôt¹⁰². Cela constitue donc une « rigueur manifeste » et la procédure de déclaration peut être applicable¹⁰³.

Pour ce qui est des prestations appréciables en argent, comme la compensation des prêts par les parties ou l'abandon de créance, celles-ci ne représentent pas un dividende en nature au sens de l'impôt anticipé et ce même si cela peut entraîner une complication au niveau des liquidités dont dispose le contribuable au moment de payer l'impôt¹⁰⁴. Lorsqu'on renonce à une créance, par ex. par une remise dette ou un renoncement au prêt, la procédure de déclaration au sens de l'art. 24 al. 1 let. c OIA n'est pas possible¹⁰⁵. En effet, on ne se situe ni dans la distribution d'un dividende en espèce, sur la base d'un titre par ex., ni dans la distribution d'un dividende en nature. Toutefois, la pratique de l'AFC tend à s'assouplir en la matière : aujourd'hui, la renonciation à un prêt dans le cadre d'une liquidation ordinaire peut être qualifiée de dividende en nature dans la mesure où c'est « compréhensible » et « économiquement sensé » et que le prêt n'était pas simulé dès le début¹⁰⁶. En outre, l'AFC a considéré que la renonciation du créancier à une créance ayant pour objet des marchandises, respectivement dans le cadre d'une vente de marchandise, est assimilable par analogie à la renonciation d'un prêt, et est constitutif d'un dividende en nature¹⁰⁷.

4.1.3.2 Le cas du dividende en nature « construit »

Rappelons tout d'abord qu'un dividende est « construit » (ou distribution de bénéfice dissimulée), lorsque des paiements en espèce ou en nature sont fait à des actionnaires ou à des personnes qui leur sont proches, sans avoir expressément la forme d'un dividende¹⁰⁸. Le Tribunal fédéral considère qu'un dividende est construit lorsque trois conditions sont remplies¹⁰⁹ :

¹⁰¹ <http://www.lefigaro.fr/societes/2015/03/10/20005-20150310ARTFIG00006-marks-amp-spencer-reverse-les-dividendes-en-nature-a-ses-actionnaires.php> (état le 13.06.2015).

¹⁰² ATAF du 15 mars 2010, A-498/2007, consid. 3.2.2 ; KRAMER, Arch. n° 54, p. 342 ; PFUND, n° 9.2 ad art. 20 LIA.

¹⁰³ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 33 ad art. 20 LIA.

¹⁰⁴ BAUER-BALMELLI / KÜPFER, n° 8 et 9 ad art. 24 OIA.

¹⁰⁵ ATF 94 I 472 consid. 4 ; ATAF du 11 juillet 2007, A-1486/2006, consid. 5.3 in fine et 6.1 ss.

¹⁰⁶ BAUER-BALMELLI / KÜPFER, n° 29 et 30 ad art. 24 OIA ; BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 34 ad art. 20 LIA.

¹⁰⁷ BAUER-BALMELLI / KÜPFER, n° 30 ad art. 24 OIA.

¹⁰⁸ OBERSON / R.HULL, Switzerland in international tax law, p. 39.

¹⁰⁹ ATF 115 Ib 279 = RDAF 1994, p. 407.

- La prestation qui est accordée à l'actionnaire ou à une personne qui lui est proche est quantifiable économiquement et sans contre-prestation.
- Une telle prestation n'aurait jamais pu être accordée dans telles conditions à toute autre tierce personne.
- La disproportion était d'une intensité telle qu'elle ne pouvait être que reconnaissable par les parties.

La problématique posée ici est que dès lors qu'un dividende est construit, il est soumis au même titre que tous les dividendes distribués, c'est-à-dire à la procédure de déclaration au sens de l'art. 24 al. 1 let. c OIA. Dans notre cas, pour un dividende en nature, le contribuable pourrait donc être tenté d'y recourir pour pouvoir user abusivement de la procédure de déclaration.

Toutefois, cela n'est pas possible car les distributions de dividendes naturels qui ne se font que dans le seul but de recourir à la procédure de déclaration, sont proscrites¹¹⁰. Il en va de même pour la vente de titres peu avant l'AG avec l'unique but d'une distribution ou encore la distribution de titres avec un remboursement immédiat¹¹¹.

Enfin, la terminologie de « dividende en nature » est très large, englobant tant les dividendes en nature ordinaires que les avantages en nature de toutes sortes¹¹². Ces derniers peuvent être des distributions de bénéfices dissimulées (comme nous l'avons vu) et qui ne pourront être découvert que grâce à un contrôle ultérieur de l'AFC, ce qui nous ramène à la procédure de déclaration au sens de l'art. 24 al. 1 let. a OIA¹¹³.

4.1.3.3 En cas de distribution par un excédent de liquidation par cession d'actifs

Comme pour les dividendes en nature, la répercussion de l'impôt sur les excédents de liquidation par cession d'actif peut être compliquée. Les excédents de liquidation comprennent toutes les prestations faites par une société dissoute aux actionnaires qui ne constituent pas un remboursement de capital, donc issues des « autres réserves » et du bénéfice en vertu de l'art. 5 al. 1 bis LIA¹¹⁴. L'excédent imposable résulte de la différence entre la valeur réelle des actifs et le montant des passifs y compris le capital-actions de la société au début des opérations de liquidation¹¹⁵.

La procédure de déclaration est accordée dans tous les cas où l'actionnaire reprend un actif (un bien-fonds p. ex.) ou l'ensemble des actifs d'une société anonyme ou d'une société coopérative et que cette dernière se voit obligée d'emprunter de

¹¹⁰ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 35 ad art. 20 LIA.

¹¹¹ BAUER-BALMELLI / KÜPFER, n° 13 et 16 ad art. 24 OIA.

¹¹² PFUND, n° 9.2 ad art. 20 LIA.

¹¹³ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 36 ad art. 20 LIA.

¹¹⁴ ATF 2C_551/2009 du 13 avril 2010 in : RF 65/2010, p. 879.

¹¹⁵ ATF 115 Ib 274 consid. 9c p. 279 s.; ATF 106 Ib 375 consid. 2a p. 377 s.; arrêts 2C_551/2009 du 13 avril 2010, consid. 2.2; 2P.75/2002 du 23 janvier 2003, consid. 4.2 ; 2A.94/2001 du 27 juin 2001 consid. 2c.

l'argent pour payer l'impôt anticipé¹¹⁶. La procédure de déclaration est aussi possible quand, en plus des actifs non liquides, des liquidités sont cédées lors du transfert de l'entreprise, mais elles ne couvrent pas le montant de l'impôt anticipé à payer¹¹⁷. Le TF a tranché en ce sens que la procédure de déclaration au sens de l'art. 24 al. 1 let. c n'est applicable que lorsque le contribuable n'a pas les fonds suffisant pour payer l'impôt anticipé¹¹⁸.

En cas de transfert d'un manteau d'action (« *Aktienmantel* »), c'est-à-dire lorsqu'une société en passe d'être liquidée, vend la majorité de ses actions. Ces transactions ont pour conséquence de changer la participation majoritaire ou d'en créer une nouvelle¹¹⁹. La société vendue n'a plus d'actifs ou ses seuls actifs sont liquides ou facilement réalisables (avoirs aisément réalisables, titres régulièrement négociés, prêts aux actionnaires) et est dès lors soumise à la fiction de liquidation¹²⁰. Si ce n'est pas le cas, la procédure de déclaration n'est pas applicable¹²¹.

La transformation d'une société de capitaux ou coopérative en une association, une fondation, une société de personnes ou une autre personne morale est assimilée à une liquidation. L'impôt est dû sur l'excédent résultant du produit de la liquidation¹²².

La procédure de déclaration de l'art. 24 al.1 let. d trouve notamment son application quand il s'agit de scissions. L'impôt anticipé est dû, et donc la procédure de déclaration applicable si les conditions sont remplies, lorsqu'une scission n'est plus neutre au sens de l'art. 60 al. 1 let. b LIFD et donc pas exonérée au sens de l'art. 5 al. 1 let. a. Une scission n'est pas neutre dans 3 cas plus une condition¹²³ :

- i) si le transfert de l'exploitation est effectué à un prix inférieur à la valeur vénale, typiquement lors de la vente d'une exploitation à la société sœur.
- ii) ou si les valeurs patrimoniales transférées par la scission ne constituent pas une exploitation, c'est-à-dire les réserves ouvertes et latentes en lien avec l'actif transféré qui ne constitue pas une exploitation.
- iii) ou si après le transfert, l'exigence d'exploitation n'est plus satisfaite auprès de la société transférante (ou la nouvelle société qui reprend celle qui est transférée), c'est-à-dire les réserves ouvertes et latentes en lien avec l'actif transféré qui ne constitue plus une exploitation.

¹¹⁶ BAUER-BALMELLI / KÜPFER, n° 7 ad art. 24 OIA.

¹¹⁷ KRAMER, Arch. n° 54, p. 343.

¹¹⁸ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 38a ad art. 20 LIA.

¹¹⁹ CRC 2004-207, décision du 10 février 2006, p. 11.

¹²⁰ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 40 ad art. 20 LIA.

¹²¹ *Ibidem*.

¹²² AFC, Circ. n° 5 sur les restructurations, ch. 4.2.3.4 et ch. 4.2.6.5.

¹²³ AFC, Circ. n° 5 sur les restructurations, ch. 4.3.3.3.

- iv) et donc une prestation appréciable en argent¹²⁴ est accordée à une société bénéficiaire.

La société bénéficiaire peut, en vertu de la théorie du bénéficiaire direct faire valoir son droit au remboursement¹²⁵.

Enfin, lorsqu'une société est scindée dans le but d'assainir une société sœur présentant un bilan déficitaire, les réserves dissoutes constituent une prestation appréciable en argent imposable (en l'application de la théorie du triangle)¹²⁶.

4.1.4 En cas de transfert du siège à l'étranger

D'après l'art. 163 LDIP, une société suisse peut, sans procéder à une liquidation ni une nouvelle fondation, se soumettre à un droit étranger. On parle dès lors de « transformation » en une société étrangère¹²⁷. Toutefois, L'article 4 al. 2 LIA précise qu'en matière d'impôt anticipé, le transfert du siège d'une société à l'étranger est assimilé à une liquidation. Enfin, l'impôt est dû sur l'excédent de la liquidation, soit la différence entre l'apport en capital et le capital nominal plus les remboursements d'apports au sens de l'art. 5 al 1 bis LIA¹²⁸. Ainsi, les bénéficiaires ont le droit au remboursement sur les parts de la société suisse transformée¹²⁹.

La société qui veut transférer son siège à l'étranger doit en informer l'AFC sans délai et lui adresser un bilan et un compte de pertes et profits établi au jour du transfert du siège et en même temps payer l'impôt dû sur la fortune excédant le montant du capital social versé¹³⁰. De même, sont soumises à cette exigence les sociétés dont le siège statutaire se trouve à l'étranger et qui veulent transférer leur direction effective de Suisse vers l'étranger¹³¹. À ces conditions, le contribuable peut déclarer en lieu et place du paiement de l'impôt anticipé au sens de l'art. 24 al. 1 let. d OIA¹³².

S'agissant des restructurations transfrontalières au sens de l'art. 163 LDIP, les titulaires / bénéficiaires suisses des parts de la société suisse absorbée ou scindée peuvent faire valoir leur droit au remboursement¹³³. Quant aux titulaires / bénéficiaires des étrangers parts de la société suisse, ceux-ci ont le droit au remboursement en fonction des conventions de double imposition correspondantes¹³⁴.

¹²⁴ Tel que le transfert de réserves ouvertes et latentes d'une société de capitaux ou coopérative à sa société sœur (de capitaux ou coopérative).

¹²⁵ AFC, Circ. n° 5 sur les restructurations, ch. 4.2.3.4.

¹²⁶ AFC, Circ. n° 5 sur les restructurations, ch. 4.3.4.3.

¹²⁷ AFC, Circ. n° 5 sur les restructurations, ch. 4.2.2.4.2.

¹²⁸ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 42 ad art. 20 LIA.

¹²⁹ AFC, Circ. n° 5 sur les restructurations, ch. 4.2.2.4.2.

¹³⁰ Art. 22 al. 5 OIA.

¹³¹ Art. 22 al. 5 *in fine* OIA.

¹³² Bak, Sitzverlegung ins Ausland gemäss Art. 163 IPRG / Praxisbeispiel Kanada, p. 81.

¹³³ AFC, Circ. n° 5 sur les restructurations, ch. 4.2.2.4.2.

¹³⁴ *Ibidem*.

Enfin, si la procédure de déclaration de l'art. 24 al. 1 let. d n'est pas applicable, les bénéficiaires de parts en suisse doivent déclarer l'excédent de liquidation dans la colonne «revenus soumis à l'impôt anticipé» de l'état des titres afin de faire valoir le droit au remboursement de l'impôt transféré¹³⁵. Si l'impôt ne peut pas être transféré pour une raison quelconque, et que le débiteur de la prestation imposable a versé 100% de celle-ci au bénéficiaire, l'AFC considère qu'il faut utiliser la méthode « brut pour net » soit considérer que l'intégralité de la somme représente un montant net de la prestation imposable brut et sera donc calculé sur une somme majorée en proportion, et le débiteur (contribuable) devra en supporter lui-même la charge¹³⁶.

4.2 Déclaration pour l'impôt en cas de rachat de ses propres droits de participation : l'art. 24a IOA

Cet art. précise que la société de capitaux ou la société coopérative peut être autorisée par l'administration, si elle le demande, de déclarer au lieu de payer l'impôt anticipé dans le cadre du rachat de ses propres droits de participation, et ce dans 4 cas:

Premièrement, si elle est frappée par l'impôt anticipé en vertu de l'art. 4a, al. 2, de la loi¹³⁷; c'est à dire que lorsqu'elle acquiert ses propres droits de participation (actions, parts sociales, bons de participation ou de jouissance)¹³⁸ en vue de les annuler, elle devra l'impôt sur la différence entre le prix d'acquisition et la valeur nominale libérée de ces droits. De plus le renvoi aux arts. 659 ou 783 CO qui prévoient que la société doit disposer librement d'une part de ses fonds propres équivalant au montant de la valeur nominale des actions à acheter et ne pas dépasser 10 % de son capital-actions. Cette limite s'élève à 20 % pour la SA et jusqu'à 35 % pour la SARL au maximum si des actions nominatives sont acquises en relation avec une restriction de la transmissibilité¹³⁹. Enfin, la société ne doit pas réduire son capital ultérieurement ni revendre ses propres droits de participation avant un délai (ou délais de « blocage ») de 6 ans (respectivement, avant le délai de deux ans pour les actions nominatives avec restriction de transmissibilité) à compter du moment où l'intention de la société est avérée¹⁴⁰. En effet, si la réduction du capital n'est pas ultérieure ou la revente ne respecte pas le délai de blocage en question, l'aliénateur de ces droits est réputé réaliser, selon l'art. 20, al. 1, let. c, LIFD, un revenu de fortune imposable sous forme d'un excédent de liquidation (différence entre le prix de vente et la valeur nominale), et n'aura pas le droit de

¹³⁵ AFC, Circ. n° 5 sur les restructurations, ch. 4.2.2.4.2 ; le terme « transféré » doit être compris comme « versé » au sens de l'art. 14 LIA.

¹³⁶ AFC, l'impôt fédéral anticipé, p. 17 ; pour le calcul dit « brut pour net »: *Supra* ch.

¹³⁷ 24a al. 1 lit. A OIA.

¹³⁸ Art. 4a al. 2 LIA ; AFC Circulaire n° 27, Réduction d'impôt sur les rendements de participations à des sociétés de capitaux et sociétés coopératives, p. 3.

¹³⁹ 659 al. 2 CO ; 783 al. 2 CO.

¹⁴⁰ Circ. n° 5 sur la nouvelle réglementation de l'acquisition des propres droits de participation, ch. 4.2 let. b.

recourir à la procédure de déclaration pour la créance d'impôt anticipé¹⁴¹. Enfin l'art. 4a al.2 LIA s'applique également pour les prestations appréciables en argent, c'est-à-dire lorsque la société acquiert ses propres droits à un prix surévalué ou vend ses propres droits de participation à un prix sous-évalué envers un de ses actionnaires ou personnes qui leur sont proches. Par conséquent, la procédure de déclaration est applicable au sens de l'art. 24a let. a OIA là où l'art. 4a LIA s'applique, soit pour le montant qui résulte de la différence entre le prix d'acquisition et la valeur marchande effective, ou, respectivement dans le cadre d'une vente, le montant résultant de la différence entre le prix de vente et la valeur marchande effective¹⁴².

Deuxièmement, la société assujettie doit apporter la preuve que les droits de participation rachetés proviennent de la fortune commerciale du vendeur. La fortune commerciale est définie par la LIFD et la LHID comme comprenant « tous les éléments de la fortune qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. »¹⁴³. On se tiendra ici au critère du TF qui définit l'appartenance d'un bien à la fortune commerciale en raison de sa nature technique ou économique, et par son exercice effectif aux fins d'exploitation d'une entreprise¹⁴⁴. Ainsi, on ne saurait déduire des droits de participation provenant de la fortune privée du vendeur, un droit à la procédure de déclaration.

Troisièmement, le vendeur doit être assujetti d'une manière illimitée à l'impôt en Suisse au moment de la vente¹⁴⁵. Le vendeur doit donc séjourner en Suisse avec l'intention de s'y établir de manière durable ou avoir un domicile fiscal en vertu de la loi fédérale¹⁴⁶. A cet égard, deux cas particuliers méritent d'être mentionnés:

- Si l'aliénateur des droits de participation n'est plus contribuable en Suisse au moment de la réalisation de l'excédent de liquidation, parce qu'il a déplacé son domicile à l'étranger, l'impôt fédéral direct ne sera pas perçu sur l'excédent de liquidation; le remboursement de l'impôt anticipé pourra éventuellement être demandé sur la base d'une convention de double imposition¹⁴⁷.
- Si l'aliénateur des droits de participation est décédé avant la réalisation de l'excédent de liquidation, les héritiers ont droit au remboursement s'ils sont imposés à raison de cette prestation¹⁴⁸.

¹⁴¹ Art. 24a let. a OIA et art. 4a al. 2 LIA ; AFC, Circ. n° 5 sur la nouvelle réglementation de l'acquisition des propres droits de participation, ch. 4.2 let. b.

¹⁴² Circ. n° 5 sur la nouvelle réglementation de l'acquisition des propres droits de participation, ch. 5.1.

¹⁴³ Art. 18 al. 2 LIFD ; art. 8 al. 2 LHID.

¹⁴⁴ ATF du 23 janvier 2004 in : RDAF 2005 II 112 ; Reich, Komm. DGB, no 48 ad art. 18 LIFD.

¹⁴⁵ Art. 24a lit. c OIA ; Rappelons à cet égard que l'actionnaire-vendeur ne réalise pas un gain en capital mais un revenu ; ANDREAS VON PLANTA / JACQUES IFFLAND, Rachat d'actions de sociétés cotées – problèmes actuels et évolution de la pratique, p. 287.

¹⁴⁶ Art. 3 al. 2 LIFD ; art. 3 al. 2 LHID ; Locher, Komm. DGB, no 13 ad art. 3.

¹⁴⁷ AFC, Circ. n° 5 sur la nouvelle réglementation de l'acquisition des propres droits de participation, ch. 4.2 let. b.

¹⁴⁸ *Ibidem*.

Quatrièmement, le vendeur doit avoir comptabilisé régulièrement la vente¹⁴⁹. Cette condition découle du lit. b ; en effet, le fait que la participation soit inscrite au bilan est un indice important de son caractère commercial¹⁵⁰ et constitue donc une preuve légale supplémentaire en faveur de la société qui doit prouver que la participation résultait bien de la fortune commerciale du vendeur.

Enfin il est important de souligner que le rachat propre d'action peut être qualifié de rachat pour liquidation partielle en l'absence d'une réduction formelle du capital, et à ce titre, être soumis au même régime fiscal tel que présenté ci-dessus¹⁵¹. Il faudra dès lors tenir compte, dans le bilan fiscal de la société, du remboursement du capital-actions et de la distribution de réserves, les propres droits de participation étant déduits du capital fiscalement déterminant¹⁵².

4.3 Déclaration pour l'impôt des dividendes versés au sein d'un groupe : 26 a OIA

La procédure de déclaration de l'art. 26 a est une procédure qui a été introduite assez récemment¹⁵³, et qui s'étend aux relations au sein d'un groupe entre le bénéficiaire et le contribuable, par une participation directe (sans société intermédiaire) d'au moins 20%¹⁵⁴ dans le capital initial ou social dans une autre société¹⁵⁵. Cette limite est de 20% dans le capital initial – social, avec en lien avec cette participation minimale, celle de l'art. 69 LIFD qui prévoit une participation d'au moins 10% du capital-social ou du bénéfices et réserves d'une autre société¹⁵⁶. Ce taux est d'au moins 10 % depuis le 01.01.2011 pour les FPC, SICAV et SCPC qui détiennent directement le capital initial ou social d'une autre SA¹⁵⁷.

Le capital social de la SA inclut son capital-actions mais également les bons de participations, les actions de sociétés en commandite par actions et les parts sociales de SÀRL¹⁵⁸.

BAUMGARTNER / BOSSART MEIER¹⁵⁹ font remarquer, à juste titre, que le terme intitulé en marge de l'article, « au sein d'un groupe » est inexact car une

¹⁴⁹ Art. 24a lit. d OIA.

¹⁵⁰ NOEL, CoRo no 71 ad art. 18 LIFD.

¹⁵¹ ANDREAS VON PLANTA / JACQUES IFFLAND, Rachat d'actions de sociétés cotées – problèmes actuels et évolution de la pratique, p. 287.

¹⁵² AFC, Circ. n° 5 sur la nouvelle réglementation de l'acquisition des propres droits de participation, ch. 4.1 let. c ; voir ég. la remise en circulation de droits de participations fiscalement liquidés : AFC, Circ. n° 5 sur la nouvelle réglementation de l'acquisition des propres droits de participation, ch. 6.

¹⁵³ Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009.

¹⁵⁴ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 49 ad art. 20 LIA; AFC, Circ. n° 24 sur les placements collectifs de capitaux, ch. 2.1.7.2.1.

¹⁵⁵ AFC, notice pour la déclaration des dividendes versés au sein d'un groupe suisse, ch. 2.

¹⁵⁶ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 49 ad art. 20 LIA

¹⁵⁷ On parle à cet égard de « placement qualifié » ; Circ. n° 24 sur les placements collectifs de capitaux, ch. 2.1.7.2.1.

¹⁵⁸ AFC, notice pour la déclaration des dividendes versés au sein d'un groupe suisse, ch. 2.

participation d'au moins 20 % ne suffit pas pour parler de « groupement d'entreprise » au sens de l'art. 663 e CO¹⁶⁰ mais qu'il faudrait plutôt parler de « placement qualifié »¹⁶¹. Dès lors, il est inexact de parler de « société mère » ou « société fille » comme ce qui est mentionné dans la notice¹⁶².

L'obligation fiscale ne peut être exécutée par déclaration que si les distributions de dividendes ont été décidées par une assemblée générale¹⁶³. Peu importe donc que ces dividendes aient été versés, virés, crédités ou passés en compte.

Au niveau du champ d'application personnel, il y a lieu de distinguer la procédure de 26a OIA de celle de 24 OIA. L'art. 26a OIA ne s'étend pas aux sociétés sans forme juridique, ni aux sociétés de personnes¹⁶⁴. Depuis la dernière réforme concernant l'art. 26 a al. 1 OIA, les bénéficiaires ne sont plus seulement des SA mais également des SCOOP, PCC, et des collectivités publiques¹⁶⁵.

Au niveau du champ d'application matériel, la procédure de déclaration est applicable aux dividendes d'une liquidation. Les réductions de capital, les prestations appréciables en argent, les dividendes intérimaires et les dividendes en nature, de même que les actions gratuites n'entrent a priori pas dans le champ d'application de l'art. 26a OIA¹⁶⁶ mais plutôt dans les autres champs d'application de l'art. 24, al. 1 let. a, b et c OIA¹⁶⁷. Toutefois, comme le souligne BAUER-BALMELLI / KÜPFER¹⁶⁸, la pratique de l'AFC en la matière a évolué ; elle a admis dans un premier temps en 2007 que les dividendes intérimaires¹⁶⁹ et les dividendes d'une liquidation partielle, issues du rachat par la société de ses propres droits de participation en vertu d'une décision d'une réduction du capital (art. 4a al. 1 LIA), tombent sous le coup de l'art. 26a OIA. Dans un second temps, l'AFC a encore assoupli sa pratique à partir de 2009, pour ce qui est du concept de « dividende en espèce », remplacé par celui de « dividende ». Soit au sens de l'OIA, « toutes prestations soumises à l'impôt anticipé »¹⁷⁰. Cela inclut donc également les distributions dissimulées de bénéfices, les dividendes en nature les excédents de liquidation en nature comme les actions

¹⁵⁹ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 50 ad art. 20 LIA.

¹⁶⁰ En effet l'art. 663 e Co parle de plusieurs sociétés sous une direction unique et nullement de condition de participation dans une autre société.

¹⁶¹ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 50 ad art. 20 LIA ; AFC, Circ. n° 24 sur les placements collectifs de capitaux, ch. 2.1.7.2.1.

¹⁶² BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 50 ad art. 20 LIA ; AFC, notice pour la déclaration des dividendes versés au sein d'un groupe suisse, ch. 1 et 2.

¹⁶³ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 49 ad art. 20 LIA ; AFC, notice pour la déclaration des dividendes versés au sein d'un groupe suisse, ch. 3.

¹⁶⁴ AFC, notice pour la déclaration des dividendes versés au sein d'un groupe suisse, ch. 1.

¹⁶⁵ BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 52 ad art. 20 LIA.

¹⁶⁶ AFC, Circ. n° 24 sur les placements collectifs de capitaux, ch. 2.1.7.2.1.

¹⁶⁷ *Ibidem*.

¹⁶⁸ BAUER-BALMELLI / KÜPFER, n° 5 et 7 ad art. 26a OIA.

¹⁶⁹ Dividende distribué en cours d'exercice avant que les résultats annuels ne soient connus ; KISTLER / STÄHLIN, ST 11/13, ch. 2.1.

¹⁷⁰ HOCHREUTENER, ST 2011, p. 82.

gratuites¹⁷¹. Cette nouvelle pratique rend dès lors la notice actuelle y relative datant du 30 juin 2002, partiellement obsolète¹⁷². Il en résulte donc un problème car il y a désormais concours de la procédure de l'art. 26a OIA avec celle de l'art. 24 al. 1 OIA. Par conséquent, il s'agit de savoir laquelle des deux procédures s'applique le mieux¹⁷³ tant pour le contribuable que pour le bénéficiaire de la prestation imposable¹⁷⁴.

Enfin, toute SA ou SARL suisse doit remettre spontanément à l'AFC, dans les 30 jours après l'approbation du compte annuel, le rapport de gestion ou une copie signée du compte annuel¹⁷⁵, et respectivement remplir la formule 103 ou 110¹⁷⁶ intitulé « Impôt anticipé sur le rendement de parts sociales, de bon de participation et de bon de jouissance » joint au formulaire 106. De plus, au sens de l'art. 26a al. 3 OIA, la société vérifie que le bénéficiaire des dividendes aurait le droit au remboursement. Si les conditions sont remplies, la filiale doit prendre les mesures nécessaires pour exécuter l'obligation fiscale par déclaration. Par exemple: une société inscrite en tant que contribuable, basée en Suisse, ordonne à une autre société suisse qu'elle détient directement pour au moins 20% de son capital, de déclarer en lieu et place du paiement de l'impôt anticipé. Pour que cet « ordre » soit valable, elle devra remplir le formulaire 106 concernant le débiteur des dividendes et retourner spontanément cette formule à l'AFC, dans les 30 jours, suivant l'échéance des dividendes avec le formulaire à joindre au compte annuel (formulaire 103 ou 110)¹⁷⁷. La société qui bénéficie pour la première fois d'un dividende brut de égale ou supérieur à 50'000 francs doit révéler l'identité du vendeur qui lui a vendu la participation et renseigner l'AFC sur les faits liés à cette transaction (p. ex. présenter le contrat d'achat). Une fois la demande examinée, l'AFC examine la demande, décide mais ne rend de décision formelle que lorsque la demande est rejetée. Si la demande est acceptée, la décision de l'AFC est néanmoins prise sous réserve d'un contrôle ultérieur. Si la demande est rejetée, la société contribuable devra payer après-coup l'impôt anticipé dû, majoré des intérêts moratoires éventuels¹⁷⁸.

4.4 La procédure de déclaration remplaçant le paiement de l'impôt pour les rendements des parts de placement collectif de capitaux : l'art. 38 a OIA

La procédure de déclaration de l'art. 38a OIA a été introduite avec la réforme sur l'impôt anticipé, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009. Son champ d'application est

¹⁷¹ BAUER-BALMELLI / KÜPFER, n° 11 ad art. 26a OIA ; AFC, Circ. n° 24 sur les placements collectifs de capitaux, ch. 2.1.7.2.1.

¹⁷² BAUMGARTNER / BOSSART MEIER, n° 53b ad art. 20 LIA.

¹⁷³ Regarder quelle est la *lex specialis*.

¹⁷⁴ *Ibidem*.

¹⁷⁵ Art. 21 OIA.

¹⁷⁶ Pour la SARL; AFC, notice pour la déclaration des dividendes versés au sein d'un groupe suisse, ch. 4.

¹⁷⁷ Art. 26a al. 2 OIA ; AFC, notice pour la déclaration des dividendes versés au sein d'un groupe suisse, ch. 4.

¹⁷⁸ Art. 26a al. 2 OIA ; AFC, notice pour la déclaration des dividendes versés au sein d'un groupe suisse, ch. 4.

limité aux SICAV, SCPC et FPC, ce qui fait d'elle une procédure « spéciale » analogue à celle de l'art. 24 al. 1 OIA mais en beaucoup plus restreinte. En effet, pour que la procédure de déclaration soit applicable, 3 conditions préalables doivent être remplies au sens de l'art. 38a OIA:

1) Investisseurs qualifiés¹⁷⁹:

Sont réputés investisseurs qualifiés pour la procédure de déclaration:

- les institutions de prévoyance professionnelle, les caisses des assurances sociales et les caisses de compensation suisses exonérées d'impôts,
- les assureurs sur la vie soumis à la surveillance de la Confédération ou les assureurs sur la vie suisses relevant du droit public.

2) Placements qualifiés¹⁸⁰:

D'après la LPCC, sont réputés placements qualifiés les actions ou parts à un placement collectif de capitaux, peu importe le montant de l'investissement. Pour les fonds de placement contractuels et les SICAV, il y a lieu de traiter séparément chaque classe de parts. La procédure de déclaration ne peut être appliquée que s'il est garanti que ce sont exclusivement des investisseurs qualifiés qui investissent dans la classe de parts correspondante.

3) Rendements qualifiés de placements collectifs de capitaux¹⁸¹:

Il est possible de s'acquitter de l'obligation fiscale en déclarant les montants suivant à l'AFC : les distributions en espèces et versements en nature, les thésaurisations, ainsi que pour les prestations dues pour les années antérieures constatées lors d'un contrôle officiel et décidées par les organes correspondants. Il en va de même pour des distributions du produit de la liquidation effectuées en espèces ou sous forme d'actions dont le montant dépasserait les apports versés en capital et les gains en capital accumulés.

S'agissant des rendements de coupons bonifiés par des sociétés de capitaux à des FCP, à des SICAV et à des SCPC, il faut se référer à la procédure de déclaration réglementée par l'art. 26a OIA¹⁸².

En présence de placements qualifiés dans des FCP, SICAV et SCPC, la procédure de déclaration est initiée par le bénéficiaire de la prestation qui ordonne à la société de lui verser le dividende sans déduction de l'impôt anticipé¹⁸³. Le bénéficiaire de la prestation imposable signe le formulaire 106 en s'identifiant et en indiquant à l'AFC

¹⁷⁹ Art. 38a al. 1 OIA.

¹⁸⁰ AFC, Circ. n° 24 sur les placements collectifs de capitaux, ch. 2.1.6.1.1.

¹⁸¹ AFC, Circ. n° 24 sur les placements collectifs de capitaux, ch. 2.1.6.1.1.

¹⁸² Supra ch.

¹⁸³ AFC, Circ. n° 24 sur les placements collectifs de capitaux, ch. 2.1.7.2.2.

le placement collectif concerné (dans la partie inférieure du formulaire qui la concerne). Dans un même temps, elle va déclarer le dividende non-diminué de l'impôt (montant brut) via le formulaire correspondant (formulaire 102 ou 103 pour une SA, 102 ou 110 pour une SÀRL, le formulaire 7 pour une coopérative), dans les 30 jours qui suivent l'échéance de la créance fiscale. Si le placement collectif de capitaux bénéficie pour la première fois d'une prestation imposable brute d'au moins CHF 50'000.--, la direction du fonds doit révéler l'identité du vendeur auprès duquel le placement qualifié a été acquis et joindre les justificatifs nécessaires (par ex. copie du contrat d'achat)¹⁸⁴.

5 Le droit de recourir procédure de déclaration lorsqu'un bénéficiaire réside à l'étranger

Dans ce chapitre nous traiterons de la procédure de déclaration au sein d'un groupe international. Nous exposerons dans un premier temps les conditions à remplir pour avoir le droit au dégrèvement de l'impôt anticipé conformément aux dispositions de l'ordonnance sur le dégrèvement qui régissent les diverses CDI. Puis, dans le cadre de l'admissibilité à la procédure de déclaration internationale, nous étudierons le droit au remboursement en tant que condition générale pour recourir à celle-ci et en conséquence, le concept du bénéficiaire effectif. Enfin, nous verrons dans les grandes lignes en quoi consiste la procédure de déclaration telle que prévu par l'accord sur la fiscalité et l'épargne (AfisE).

Source de la procédure de déclaration internationale en Suisse: l'ordonnance du 22 décembre 2004 sur le dégrèvement des dividendes suisses :

En principe, l'impôt anticipé est en principe perdu et constitue une charge définitive pour les personnes physiques et morales domiciliées ou ayant leur siège à l'étranger.

Cependant, un dégrèvement total ou partiel de l'impôt anticipé dans les rapports internationaux est réglée par l'ordonnance du 22 décembre 2004 sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères¹⁸⁵, sous réserve des cas où cette procédure découlerait directement du traité applicable. Par cette ordonnance, le Conseil fédéral s'est basé sur les arts. 1 et 2 al. 1 let. a de l'arrêté fédéral (dénommé depuis le 1er février 2013 loi fédérale) du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions¹⁸⁶. Cet arrêté autorise le Conseil fédéral à régler la procédure à suivre pour le remboursement des impôts suisses perçus à la source sur les rendements de capitaux, lorsque celui-ci est prévu par une convention

¹⁸⁴ *Ibidem*.

¹⁸⁵ RS 672.203, ci- après: « ordonnance sur le dégrèvement » entrée en vigueur le 1er janvier 2005.

¹⁸⁶ RS 672.2.

internationale¹⁸⁷. Dans ce cadre, le Conseil fédéral a prévu une procédure équivalente à la procédure de déclaration de l'OIA. Ainsi, selon l'art. 3 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement, l'AFC peut autoriser la société suisse qui en fait la demande 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 une CDI ou un traité international¹⁸⁸. Une participation est importante lorsque le seuil minimum d'une participation est égal ou dépassé et donne droit selon la CDI déterminante ou un autre traité international à un dégrèvement supplémentaire ou total de l'impôt anticipé¹⁸⁹. A défaut de seuil prévu, la société étrangère doit détenir au moins 20 % du capital de la société suisse¹⁹⁰.

Ensuite, d'après l'art. 3 al. 2 de l'Ordonnance sur le dégrèvement, la demande pour mettre en œuvre la procédure de déclaration doit être déposée au moyen de la formule officielle avant l'échéance des dividendes. C'est le formulaire n° 823C qui doit être utilisée¹⁹¹. L'autorisation est délivrée par écrit et est valable trois ans¹⁹². Une fois autorisée, la société suisse qui verse les dividendes déclare spontanément à l'AFC, dans les 30 jours, le paiement des dividendes, au moyen de la formule 108. Celle-ci est remise avec la déclaration officielle¹⁹³. L'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement est également applicable si l'autorisation n'a pas encore été accordée ou si la demande d'autorisation est tardive mais en raison de justes motifs. Dans ce dernier cas, la demande doit être déposée ultérieurement avec la formule 108. Si la vérification selon l'art. 3 al. 3 de l'Ordonnance sur le dégrèvement révèle que la procédure de déclaration a été utilisée abusivement, la société suisse qui verse le dividende perdra le droit de recourir à la procédure de déclaration, et paiera en conséquence l'impôt anticipé, majoré le cas échéant, des intérêts moratoires conformément à la procédure ordinaire¹⁹⁴. De même, le TF a jugé que le délai de 30 jours prévu par l'art. 5 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement était un délai de péremption. Son non-respect entraîne dès lors l'enclenchement de la procédure ordinaire¹⁹⁵.

¹⁸⁷ Hochreutener, ST 1-2/11, p. 77.

¹⁸⁸ ATF 2C_689/2011 du 23 novembre 2012, consid. 2.3.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.3.1 ; A-813/2010 du 7 septembre 2011 consid. 5.2, A-2114/2009 du 4 août 2011, consid. 3.4.

¹⁸⁹ Art. 2 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement.

¹⁹⁰ Art. 2 al. 2 de l'Ordonnance sur le dégrèvement.

¹⁹¹ AFC, directive AFisE, ch. 12 a, p. 1.

¹⁹² Art. 3 al. 4 de l'Ordonnance sur le dégrèvement.

¹⁹³ Art. 5 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement.

¹⁹⁴ Art. 5 al. 2 de l'Ordonnance sur le dégrèvement.

¹⁹⁵ ATF 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 3.2; ATAF A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.3.2.

5.1 Admissibilité de la procédure de déclaration internationale

Alors que l'AFisE et les CDI prévoient les conditions pour obtenir le remboursement de l'impôt anticipé, l'ordonnance sur le dégrèvement règle les questions procédurales de la déclaration et du remboursement¹⁹⁶. L'AFC peut ainsi autoriser la société suisse qui en fait la demande 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 ou le traité international applicable si elle remplit l'exigence du droit au remboursement¹⁹⁷.

A l'instar de ce qui vaut dans les rapports nationaux, la procédure de déclaration n'est admise dans les rapports internationaux que s'il n'y a aucun doute quant au droit au remboursement, respectivement au dégrèvement, prévu par la CDI ou l'accord international applicable. L'impôt anticipé est en effet conçu de telle manière que la société versant le dividende n'est pas seulement débitrice de l'impôt, mais également sujet fiscal¹⁹⁸. Elle seule est par conséquent partie à la procédure de prélèvement de l'impôt, à l'exclusion du bénéficiaire du dividende. Celui-ci n'a dès lors aucun droit ni obligation dans la procédure de prélèvement et il ne peut pas non plus être statué de manière définitive dans ce cadre sur son droit au remboursement. S'il s'avérait qu'un doute plane sur la question du droit au remboursement du bénéficiaire, l'incertitude ne doit pas être élucidée dans la procédure de prélèvement, mais dans le cadre de la procédure de remboursement. En d'autres termes, si, au terme de la procédure de déclaration, l'autorité ne peut déterminer le droit au remboursement avec certitude, cette question peut rester ouverte jusqu'au prélèvement de l'impôt anticipé ou pendant la procédure de remboursement. L'autorité ne préjuge ainsi pas de la question du droit au remboursement contrairement au droit national¹⁹⁹.

Pour le surplus, les conditions et principes concernant l'admissibilité la procédure de déclaration en droit interne d'après les arts. 24 al.2, 26a al. 3 et 38a al.2 OIA sont applicables pour la procédure de déclaration internationale²⁰⁰.

5.2 Le concept du bénéficiaire effectif

Tout d'abord, selon la doctrine majoritaire, l'exigence du bénéficiaire effectif est implicite à toute CDI. D'après DANON, les règles distributrices des CDI relatives aux dividendes, intérêts et redevances sont soumises à cette exigence même si leur texte n'y fait pas expressément référence (en particulier pour les CDI conclut avant 1977)²⁰¹.

¹⁹⁶ Art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement.

¹⁹⁷ Art. 3 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement.

¹⁹⁸ ATF 2C_756/2010 du 19 janvier 2011, consid. 3.1.

¹⁹⁹ Art. 24 al. 2 OIA; ATF 115 Ib 274 consid. 20c, 110 Ib 319 consid. 6b; ATF 2C_438/2010 du 16 décembre 2010 consid. 2.3; ATAF A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.3.3.

²⁰⁰ Supra ch.

²⁰¹ DANON, le concept du bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE, FStR 2007, p. 40.

À cet égard, DE BROE et VON FRENCKELL²⁰² font observer que ce concept a été introduit pour résorber les conséquences indésirables des CDI conclut jusqu'en 1977 sur la base du MC OCDE, qui se contentait généralement du terme de « résident » pour désigner celui à qui les dividendes, intérêts et redevances été versés, pour appliquer la CDI. En effet, le terme de « résident » était trop large et devenait la porte ouverte aux intermédiaires agissant non seulement en leur propre nom mais également pour le compte de commettant non identifiés (tels que des prête-noms, des propriétaire fiduciaires ou des trustees), dans la mesure où ils n'agissaient que comme intermédiaire de l'ayant droit final de la prestation imposable²⁰³.

Dès 1977, une première restriction de la notion a été introduite par l'art. 10 par. 2 du Commentaire MC OCDE de 1977, excluant expressément les mandataire et agents de la notion de « bénéficiaire effectif »²⁰⁴.

Aujourd'hui, la notion de « bénéficiaire effectif » de l'actuel art. 10 par. 12 du Commentaire OCDE est moins restrictive qu'en 1977 depuis sa révision en 2003, concernant l'imposition des dividendes. Le commentaire précise à cet égard que l'Etat de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus de dividendes uniquement parce qu'ils ont été immédiatement perçu par un résident d'un Etat avec lequel il a conclut une CDI car il ne s'agit pas une acception « technique et étroite » mais doit plutôt « être entendue dans son contexte (...) afin d'éviter les doubles impositions et prévenir la fraude fiscale »²⁰⁵.

Ainsi, la notion de bénéficiaire effectif se réfère à un phénomène économique et qu'elle doit s'interpréter selon le principe "substance over form"²⁰⁶. Elle implique, pour l'essentiel, que la société concernée ait un certain pouvoir de décision sur les revenus qu'elle perçoit. En particulier, une société dans laquelle l'utilisation des revenus serait déterminée exclusivement en fonction des intérêts directs des actionnaires ne jouirait pas de l'indépendance nécessaire²⁰⁷. De même en va-t-il d'un détenteur à titre fiduciaire ou d'un simple gérant²⁰⁸.

5.3 La procédure de déclaration selon l'art. 15 al. 1 de l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne

Comme nous l'avons vu précédemment, la mise en œuvre de la procédure de déclaration dans les rapports internationaux n'est envisageable qu'en présence

²⁰² DE BROE / VON FRENCKELL, La notion de "bénéficiaire effectif" et la question d'abus de convention en matière de swaps sur rendement total (total return swaps), p. 271.

²⁰³ *Ibidem*.

²⁰⁴ *Ibidem*.

²⁰⁵ *Ibidem*.

²⁰⁶ ATAF A-1246/2011 du 23 juillet 2012, consid. 4.3.1 ; A-6537/2010 du 7 mars 2012 consid. 3.4.1.

²⁰⁷ BAUMGARTNER, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, p. 315.

²⁰⁸ *Ibidem*.

d'une CDI ou un autre traité international prévoyant le dégrèvement de l'impôt sur les dividendes à la source²⁰⁹. L'art. 15 al. 1 de l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoit des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (AFisE) et instaure un tel dégrèvement. Dès lors, la Suisse est liée avec les Etats membres avec lesquels elle n'a pas signé de CDI²¹⁰. En effet, l'art. 20 AFisE dispose comme suit que : «Le présent accord s'applique, d'une part, aux territoires où le traité instituant la Communauté européenne est d'application et dans les conditions prévues par ledit traité et, d'autre part, au territoire de la Suisse».

Ensuite, pour pouvoir bénéficier du dégrèvement AFisE, il faut d'abord interpréter la notion de dividende conformément à celle contenue à l'article 10 al. 3 du MC OCDE²¹¹ concernant le revenu et la fortune et son commentaire qui dispose comme suit que ce terme désigne « les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'Etat dont la société distributrice est un résident». Cela inclut donc les distributions ouvertes ou cachées de bénéfices.

L'accord prévoit notamment que les dividendes payés par des sociétés filiales à leurs sociétés mères ne sont pas imposés dans l'Etat de la source:

- lorsque la société-mère détient directement au moins 25% du capital de la filiale pendant au moins deux ans²¹².
- et que, une société a sa résidence fiscale dans un Etat membre (de l'Union européenne) et l'autre a sa résidence fiscale en Suisse²¹³.
- et que, aux termes d'une convention en vue d'éviter les doubles impositions conclues avec un Etat tiers, aucune de ces sociétés n'a sa résidence fiscale dans cet Etat tiers²¹⁴.
- et que, les deux sociétés sont assujetties à l'impôt sur les sociétés sans bénéficier d'une exonération et toutes deux revêtent la forme d'une société de capitaux²¹⁵.

Pour les conventions de double imposition entre la Suisse et les Etats membres conclues à partir de la date d'adoption du présent accord, et qui prévoient un

²⁰⁹ Art. 1 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement; ATAF A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 4.

²¹⁰ AFC, Directives art. 15 par. 1 AFisE, ch. 1.

²¹¹ AFC, Directives art. 15 par. 1 AFisE, ch. 3.

²¹² AFC, Directives art. 15 par. 1 AFisE, ch. 4 et 5.

²¹³ AFC, Directives art. 15 par. 1 AFisE, ch. 6.

²¹⁴ AFC, Directives art. 15 par. 1 AFisE, ch. 7.

²¹⁵ AFC, Directives art. 15 par. 1 AFisE, ch. 8 et 9.

traitement fiscal plus favorable des paiements de dividendes, d'intérêts et de redevances ne sont pas affectées et s'applique donc en priorité par rapport à l'art. 15 AFisE²¹⁶.

Ainsi, à ces conditions, si une filiale suisse en fait la demande dans le cadre de la procédure de déclaration, elle peut être imposée à la source et donc déclarer en lieu et place le paiement de dividendes à sa société mère qui réside dans un Etat membre de l'UE²¹⁷. Dès lors, L'AFC donne l'autorisation d'utiliser la procédure de déclaration sur la base d'une demande faite au moyen de la formule 823C (en cas d'application de l'article 15, paragraphe 1, AFisE) ou de la formule 823B (en cas d'application d'une CDI conclue par la Suisse) pour une durée de trois ans, à condition que l'autorité fiscale étrangère compétente atteste la résidence et l'exactitude des indications données dans la formule²¹⁸.

En revanche, le Tribunal fédéral a jugé que l'art. 15 AFisE n'imposait pas aux autorités suisses d'appliquer systématiquement la procédure de déclaration. En effet, la définition du mode de dégrèvement de l'impôt reste de la compétence des Etats contractants, si bien que la procédure de perception avec remboursement ultérieur demeure admissible²¹⁹. Le cas échéant, la procédure de déclaration reste possible, aux conditions de l'ordonnance sur le dégrèvement.

Enfin, l'application de l'art. 15 ne doit pas porter préjudice aux dispositions de la législation nationale ou de conventions visant à prévenir la fraude ou les abus en Suisse et dans les Etats membres²²⁰. L'AFC a établi divers documents qui explicitent le sens de cette règle. Ainsi, selon les Directives AFC déjà mentionnées, le droit de jouissance (qualité de bénéficiaire effectif) est une condition générale et nécessaire pour pouvoir bénéficier des dégrèvements d'impôt sur la base des accords fiscaux internationaux et cela vaut également dans le cadre de l'application de l'art. 15 par. 1 AFisE²²¹. De plus, l'AFC a précisé comment elle entendait appliquer la procédure de déclaration dans deux circulaires²²². En particulier, la Circ. n° 6 du 22 décembre 2004 indique que la procédure de déclaration est admissible seulement s'il est établi que la société étrangère à qui l'impôt anticipé devrait être transféré est une société de

²¹⁶ AFC, Directives art. 15 par. 1 AFisE, ch. 13.

²¹⁷ AFC, Directives art. 15 par. 1 AFisE, ch. 12.

²¹⁸ *ibidem*.

²¹⁹ ATF 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 2.3; ATAF A-3549/2011 du 12 janvier 2012 consid. 3.3.3, A-2114/2009 du 4 août 2011 consid. 3.5.

²²⁰ Art. 15 par. 1 AFisE.

²²¹ AFC, Directives art. 15 par. 1 AFisE, ch. 10 let. a.

²²² AFC circ. n° 6 du 22 décembre 2004, Procédure de déclaration pour dividendes de source suisse versés à des sociétés étrangères détenant des participations importantes; AFC circ. n° 10 du 15 juillet 2005, Procédure de déclaration pour dividendes de source suisse versés à des sociétés étrangères détenant des participations importantes, basée sur l'article 15 paragraphe 1 de l'Accord sur la fiscalité de l'épargne avec la CE (complément à la circulaire n° 6 du 22 décembre 2004).

capitaux résidente d'un pays avec lequel la Suisse a conclu une CDI ou un autre traité international et que cette société a le droit de jouissance sur les dividendes reçus²²³.

Le Tribunal fédéral a implicitement confirmé la validité de ces exigences dans sa jurisprudence²²⁴. La doctrine confirme également que l'application de l'art. 15 AFisE implique que le destinataire de la prestation soit également le bénéficiaire effectif²²⁵.

Pour être précis, s'il apparaît qu'une entité est tenue de transférer certains revenus à une autre et qu'il en résulte une limitation substantielle de son pouvoir de disposition par rapport à ceux-ci, elle perdra la qualité de bénéficiaire effectif. Cette situation peut résulter d'engagements contractuels, mais aussi des circonstances de fait. Le pouvoir de décision est d'autant plus faible qu'il existe une interdépendance forte entre la perception de revenus et le devoir de les transférer plus loin. La répartition des risques constitue également un indice²²⁶.

6 Apports du nouvel avant projet sur la procédure de déclaration

6.1 Contexte

Par les arrêts 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 et 2C_80/2012 du 16 janvier 2013, le TF a précisé les conditions de la déchéance du droit au remboursement des personnes physiques au sens de l'article 23 LIA²²⁷. Il en ressort de ces jurisprudences de nouvelles exigences pour une déclaration conforme à l'art. 23 LIA et une clarification quant aux conséquences relatives au non-respect des délais applicables pour la procédure de déclaration²²⁸. Le TF a confirmé que le délai de déclaration de 30 jours au sens de l'art. 16 LIA à compter de l'échéance des dividendes, constitue un délai légal de péremption. Il a conclu notamment, à l'instar du TAF auparavant, que la procédure de déclaration n'est d'une manière générale admissible que lorsque le bénéficiaire « aurait le droit au remboursement »²²⁹. Par conséquent, les circulaires de l'AFC n° 8 du 8 décembre 1978 sur la modification partielle de la pratique relative à la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé et n° 14 du 29 décembre 1988 (ayant le même objet mais lors d'une taxation d'office) n'étaient plus conformes au but de l'art. 23 LIA car elles laissaient présager que le

²²³ AFC circ. n° 6, Procédure de déclaration pour dividendes de source suisse versés à des sociétés étrangères détenant des participations importantes, ch. 2 let. a.

²²⁴ ATF 2C_689/2011 du 23 novembre 2012 consid. 2.3.4, 2.4.3 et 3.2.

²²⁵ BAUMGARTNER, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, p. 304; HOCHREUTENER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, ch. 1636 ss; WINZAP MAURUS / OESTERHELT STEFAN, Arch. 74, p. 460.

²²⁶ BAUMGARTNER, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, p. 311 s.

²²⁷ AFC, Circ. n° 40 sur la déchéance du droit au remboursement des personnes physiques, ch.1.

²²⁸ AFC, Circ. n° 40 sur la déchéance du droit au remboursement des personnes physiques, ch. 3.

²²⁹ CER-N, Rapport explicatif sur l'impôt anticipé, ch. 2.3.

contribuable pouvait obtenir le remboursement de l'impôt sans avoir satisfait à son obligation de déclaration²³⁰. Cela n'est désormais plus le cas, comme en témoigne la circ. n° 40 sur la déchéance du droit au remboursement des personnes physiques au sens de l'art. 23 LIA, qui transpose en ce sens la nouvelle pratique de l'AFC, en conformité avec la jurisprudence du TF. Ainsi, seuls les revenus imposables grevés de l'impôt anticipé qui sont annoncés spontanément par le contribuable après le dépôt de la déclaration fiscale, mais au plus tard jusqu'à l'entrée en force de la taxation ordinaire, sont également considérés comme correctement déclarés au sens de l'article 23 LIA²³¹.

Aujourd'hui, toutes les déclarations faites après le délai de 30 jours ne permettent plus d'être admissible à la procédure de déclaration. Ainsi, nombreux sont les contribuables qui ont été pris de court par ce qu'ils ont perçu comme un renversement de jurisprudence de l'AFC, déchus du droit d'exécuter leur obligation fiscale par une déclaration, auxquels s'ajoutent des intérêts moratoires, prélevés conformément à l'art. 16 al. 2 LIA en procédure ordinaire. A l'heure où nous écrivons, 6 recours sont encore pendants devant le TAF pour prélèvements injustifiés d'intérêts pour un montant total de 170 millions de francs sur 1,95 milliards de francs de créance d'impôt anticipé²³².

Dans le but de résoudre ces problématiques, une initiative a été lancée, nommée « Impôt anticipé. Clarification de la procédure de consultation »²³³. Dans ce cadre, le CER-N a élaboré le 10 novembre 2014 un avant-projet de révision de la LIA. Les grands changements porteront essentiellement sur les délais, leur nature et les sanctions relatives à la péremption de ces derniers. Il convient dès lors de diviser ce chapitre suivant en fonction des diverses hypothèses qui peuvent se poser : 1) les conséquences lorsque la déclaration est remise dans les temps ou la demande remise tardivement mais que la déclaration de la prestation imposable est effectuée dans les temps, et 2) les conséquences en cas de non déclaration. Nous étudierons parallèlement les conséquences, dans ces deux derniers cas, lorsqu'un droit à la procédure de déclaration est donné ou pas, en fonction de la position de majorité et de la minorité (I +II) du CER-N ainsi que celle du syndicat vaudois des patrons. Afin d'avoir une vision claire des potentielles modifications prévues par l'avant-projet, nous avons établi des tableaux référencés.

²³⁰ AFC, Circ. n° 40 sur la déchéance du droit au remboursement des personnes physiques, ch. 1.

²³¹ ATF 2C_80/2012 du 16 janvier 2013, consid. 2.2.

²³² CER-N, Rapport explicatif sur l'impôt anticipé, ch. 2.3.

²³³ RS 13.479.

6.2 Position de la majorité

Déclaration	Tardive: déclaration déposée après le délais de 30 jours soit >= 31 jours (naissance de la créance fiscale) ²³⁴ .	Avec un droit à recourir à la procédure de déclaration ²³⁵	<p>1) droit à la procédure de déclaration est en principe donné²³⁶.</p> <p>2) Déclaration + autorisation de recourir à la procédure de déclaration restent possible même après l'expiration du délai²³⁷.</p> <p>3) Pas besoin de s'acquitter de l'IA ou de payer un intérêt moratoire²³⁸</p> <p>4) Une amende d'ordre peut être prononcée²³⁹.</p>
		Sans droit de recourir à la procédure de déclaration ²⁴⁰	<p>1) IA doit être payé + reporté obligatoirement au bénéficiaire de la prestation.</p> <p>2) Intérêt moratoire est dû.</p> <p>3) Une amende d'ordre peut être prononcée²⁴¹.</p>
	Remise dans les temps de la déclaration mais la demande pour recourir à la procédure de déclaration est tardive ²⁴² .	<p>Demande tardive de l'autorisation de recourir à la procédure de déclaration (soumis au même délai de 30 jours que la déclaration).</p> <p><u>Condition</u>²⁴³ :</p> <p>Si un droit à la procédure de déclaration est en principe donné : il est possible de demander l'autorisation de recourir à la procédure de déclaration même après le délai des 30 jours.</p> <p><u>Conséquences</u>²⁴⁴ :</p> <p>1) Pas besoin de s'acquitter de l'IA ou de payer</p>	

²³⁴ Art. 16 al.1 let. c LIA.

²³⁵ Au sens des arts. 24 ss OIA.

²³⁶ Art. 16 al. 2^{bis} let. a (nouveau) OIA.

²³⁷ Art. 20 al. 2 (nouveau) OIA.

²³⁸ Art. 16 al. 2^{bis} let. b (nouveau) OIA.

²³⁹ Art. 16 al. 2^{ter} (nouveau) LIA; Art. 20 al. 2 (nouveau) OIA ; Art. 64 LIA ; CER-N, Rapport explicatif sur l'impôt anticipé, ch. 3.

²⁴⁰ Si les conditions des arts. 24 ss OIA ne sont pas remplies ;

²⁴¹ Art. 20 al. 2 (nouveau) OIA ; Art. 64 LIA.

²⁴² Art. 16 al. 2^{bis} let. b (nouveau) OIA.

²⁴³ Art. 16 al. 2^{bis} let. b (nouveau) OIA ; Art. 20 al. 2 (nouveau) OIA.

²⁴⁴ Les conditions des arts. 24 ss OIA sont remplies.

		<p>un intérêt moratoire.</p> <p>2) L'IA est remplacé par la procédure de déclaration à certaines conditions.</p> <p>3) Une amende d'ordre peut être prononcée.</p>
Non déclaration	Avec un droit à recourir à la procédure de déclaration.	<p><u>Conditions</u>²⁴⁵ :</p> <p>1) un droit à la procédure de déclaration est en principe donné²⁴⁶.</p> <p>2) AFC découvre que des dividendes ont été distribués par une entreprise mais non déclarés.</p> <p><u>Conséquences</u>²⁴⁷ :</p> <p>1) Pas besoin de s'acquitter de l'IA ou de payer un intérêt moratoire.</p> <p>2) L'IA est remplacé par la procédure de déclaration à certaines conditions.</p> <p>3) Une amende d'ordre peut être prononcée.</p>
	Sans droit Art. 4 LIA	<p>Pas de déclaration à l'aide de la formule officielle + délais de 30 jours pour déposer la déclaration est échue. Conséquence : ouverture de la procédure ordinaire ; le débiteur doit 1) déclarer et payer l'impôt anticipé, 2) reporter obligatoirement sur le bénéficiaire de la prestation.</p> <p>A certaines conditions, une procédure pénale est ouverte.</p>

En bref, la majorité veut éviter que les entreprises, en retard dans leur déclaration, n'aient à supporter le paiement de l'impôt anticipé alors qu'elles remplissent les conditions matérielles pour recourir à la procédure de déclaration. Dès lors, une sortie de liquidité de ces entreprises en plus des 100 % brut déjà versée au bénéficiaire, auxquels s'ajouteraient les intérêts moratoires ne peuvent être que dommageable pour la compétitivité économique de la suisse au rang mondial²⁴⁸. Il s'en suit donc les propositions suivantes que nous pouvons résumer ainsi²⁴⁹ :

- Le non-respect du délai imparti n'entraîne plus un changement de procédure (de la procédure de déclaration à la procédure ordinaire).
- Le non-respect du délai de déclaration doit toutefois entraîner une sanction, par une amende d'ordre, qui ne sera plus éventuelle, et non plus au moyen d'intérêts moratoires.

²⁴⁵ ; Art. 20 al. 2 (nouveau) OIA pour l'amende d'ordre ; pas d'intérêts moratoires au sens de l'art. 16 al. 2^{bis} let. b (nouveau) OIA.

²⁴⁶ Car les conditions des arts. 24 ss OIA sont remplies.

²⁴⁷ Art. 20 al. 2 (nouveau), Art. 16 al. 2^{ter} (nouveau) OIA.

²⁴⁸ CER-N, Rapport explicatif sur l'impôt anticipé, ch. 2.5.1.1.

²⁴⁹ *Ibidem*.

- Le délai de 30 jours doit perdurer, à compter de la naissance de la créance fiscale. Il ne s'agit donc plus d'un délai de péremption mais d'un délai d'ordre car, comme nous l'avons vu plus haut, tant que les conditions pour recourir à la procédure de déclaration sont remplies, on peut encore déclarer en lieu et place du paiement de l'impôt anticipé.
- Une entrée en vigueur rétroactive des nouvelles dispositions pour les créances nées à partir de l'année civile 2011²⁵⁰. Les contribuables qui ont considéré le changement de pratique de l'AFC comme injuste, à la suite de la décision du TF devraient ainsi pouvoir demander le remboursement des intérêts moratoires qu'ils ont payés depuis ce moment-là²⁵¹.

6.3 Position de la minorité

En ce qui concerne la position de la minorité, 7 personnes estiment que le délai de 30 jours imparti pour la déclaration a toujours été un délai de péremption car considèrent qu'il n'y a pas eu de changement de pratique. Ils proposent à juste titre de ne pas remettre en cause le mode de fonctionnement de l'impôt anticipé. En effet, l'extension sans limite de la déclaration de l'obligation de déclarer conduirait à ce que ni l'impôt anticipé, ni d'intérêts moratoires ne soient perçus, et donc reviendrait à ne pas imposer. Ainsi, la déclaration deviendrait indéfiniment tardive et l'AFC ne saurait ni prévoir ni savoir si une entreprise va déposer ou non une demande de déclaration²⁵².

Un autre problème concerne l'inégalité de traitement entre les entreprises qui ont le droit et celles qui n'ont pas le droit, en principe, à la procédure de déclaration. Selon la proposition de la majorité, le délai d'ordre ne concernerait seulement les entreprises pouvant bénéficier de la procédure de déclaration. En revanche, celles qui s'acquitteraient de l'impôt anticipé, le délai imparti serait toujours considéré comme un délai de péremption²⁵³.

Pour ces raisons, il ne faudrait pas remettre en cause la nature du délai selon la minorité, bien que celui-ci soit court, mais de le prolonger tant pour la déclaration que pour la demande d'application de la procédure de déclaration²⁵⁴.

Conséquences des 3 cas de figure :

Non-déclaration	AFC découvre par un contrôle qu'une entreprise a distribué des dividendes sans les déclarer dans les 90 jours ²⁵⁵ à l'aide de la formule officielle. Conséquences : ouverture de la procédure ordinaire (avec l'obligation de payer et de déclarer
-----------------	---

²⁵⁰ Art. 70c (nouveau) LIA ; CER-N, Rapport explicatif sur l'impôt anticipé, ch. 2.5.2.1.

²⁵¹ CER-N, Rapport explicatif sur l'impôt anticipé, ch. 2.5.2.1.

²⁵² CER-N, Rapport explicatif sur l'impôt anticipé, ch. 2.5.1.2.

²⁵³ *Ibidem*.

²⁵⁴ *Ibidem*.

²⁵⁵ Art. 16 al. 1 let. c (nouveau) LIA.

	la prestation imposable) avec parallèlement l'ouverture d'une procédure pénale ²⁵⁶ . Suivant le même principe que celui qui est actuellement en vigueur, un intérêt moratoire est dû à partir de 91 ^e jours, ainsi qu'une amende d'ordre peut éventuellement être prononcée ²⁵⁷ .
Déclaration tardive	C'est le cas lorsque la déclaration est déposée après le délai de 90 jours. Par conséquent, il n'y a pas de droit à la procédure de déclaration. En effet, le nouvel art. 20 al. 2 LIA proposé par la minorité prévoit comme suit que : « le contribuable peut être autorisé à exécuter son obligation fiscale dans le délai d'une année après l'échéance de la prestation imposable, pour autant qu'il ait effectué la déclaration dans le délai de 90 jours. »
Déclaration remise à temps mais la demande pour recourir à la procédure de déclaration est tardive	On se situe dans le cas où le contribuable a déclaré la prestation imposable dans les 90 jours, mais n'a pas encore demandé l'autorisation pour recourir à la procédure. Selon le nouvel art. 20 LIA, il dispose d'une année adressé sa demande à l'AFC à compter de la fin des 90 jours suivant la naissance de la créance fiscale ²⁵⁸ .

En bref, la minorité souhaite conserver le régime actuel mais en prolongeant les délais (de péremption), respectivement pour la déclaration ainsi que pour la demande de recourir à la procédure de déclaration. De plus, elle souhaite par là uniformiser plutôt que (contrairement à la majorité) distinguer injustement les délais d'ordre pour les sociétés qui remplissent les conditions de la procédure de déclaration de celles qui ne les remplissent pas et qui sont donc soumis au délai de péremption. Enfin, en ce qui concerne la rétroactivité des dispositions, la minorité est divisée :

- d'une part, la minorité I qui souhaite aller plus loin que la majorité en appliquant la rétroactivité pour toute les créances fiscales ou d'intérêts moratoires échues avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions sauf pour celles totalement prescrite ou devenues exécutoires par le biais d'une décision entrée en force avant le 1^{er} janvier 2013²⁵⁹.
- D'autre part, la minorité II est réticente pour une application rétroactive de ces nouvelles dispositions pour des raisons de sécurité du droit. En outre, elle souhaite empêcher que la nouvelle réglementation entraîne des pertes fiscales pour la Confédération. Enfin, elle critique les inégalités de traitement

²⁵⁶ Arts. 61 ss LIA.

²⁵⁷ Art. 16 al. 2 LIA.

²⁵⁸ Arts. 16 al. 1 let. c (nouveau) et 12 LIA.

²⁵⁹ Art. 70c (nouveau) LIA ; CER-N, Rapport explicatif sur l'impôt anticipé, ch. 2.5.2.2.

entre les contribuables devant l'impôt, que pourraient créer la rétroactivité de ces nouvelles dispositions, selon la minorité I²⁶⁰.

6.4 Position du syndicat patronal

En ce qui concerne le délai de l'art. 16 let. c LIA, le centre patronal considère qu'il doit demeurer un délai de péremption. De même, un délai de 90 jours paraît acceptable pour permettre aux entreprises concernées de remplir leurs obligations dans le cadre de la procédure de déclaration. Partant, le syndicat patronal rejoint l'avis de la minorité de la commission²⁶¹.

De plus, le centre patronal considère que l'effet rétroactif nuit à la sécurité du droit et que l'arrêt du 19 janvier 2011 du TF ne constitue pas un changement de pratique. Il rejoint donc l'avis de la minorité II de la commission sur cette question²⁶². Toutefois, si le texte devait être adopté suivant la position de la majorité, avec effet rétroactif, le syndicat patronal suit l'avis de la majorité et non la minorité I, selon laquelle il est plus pertinent d'accorder un effet rétroactif suite au changement de pratique du TF plutôt que de l'étendre à toutes les créances d'impôt d'avant le 1^{er} janvier 2011 (pour celles non prescrites ou qui ont fait l'objet d'une décision entrée en force avant le 1^{er} janvier 2013)²⁶³.

Enfin, le syndicat patronal estime qu'il est nécessaire de réduire autant que possible la charge administrative des entreprises, et se dit favorable pour l'introduction d'un accusé de réception, malgré les coûts élevés de cette nouvelle exigence procédurale²⁶⁴.

6.5 Prise de position

Tout d'abord, nous pensons que le syndicat patronal²⁶⁵ exprime son point de vue (local) pour des sociétés déjà implantées en Suisse. Toutefois, nous relevons qu'il n'y voit pas la dimension internationale de cette réforme, qui s'inscrit dans la logique de la III^{ème} réforme, ayant pour but de dynamiser la place financière suisse au niveau mondial. Ensuite, nous observons une contradiction du centre patronal qui ne considère certes pas l'arrêt du 19 janvier 2011 du TF comme un changement de pratique sauf pour le cas où le texte serait adopté, et suivrait la position de la majorité sur la question concernant l'effet rétroactif. Ce raisonnement nous conduit dès lors à penser que le syndicat avoue à demi-mot le changement de pratique. Enfin, il nous paraîtrait encore plus judicieux de sonder sur ces questions des entreprises étrangères désireuses de s'implanter en Suisse.

²⁶⁰ Art. 70c (nouveau) LIA ; CER-N, Rapport explicatif sur l'impôt anticipé, ch. 2.5.2.3.

²⁶¹ CP, prise de position sur l'initiative parlementaire, ch. 2.2.

²⁶² CP, prise de position sur l'initiative parlementaire, ch. 2.3.

²⁶³ CP, prise de position sur l'initiative parlementaire, ch. 2.4.

²⁶⁴ CP, prise de position sur l'initiative parlementaire, ch. 2.5.

²⁶⁵ Supra ch.

En ce qui concerne les délais proposés, nous pensons à cet égard que la partie minoritaire de la commission²⁶⁶ ne tient pas suffisamment compte du bienfait du délai d'ordre proposé par la majorité. En effet, dans la mesure où la prestation imposable est déclarée, quoique tardivement, le délai de 30 jours sera échu et une amende d'ordre pourra être prononcée²⁶⁷. La question de régler le « quand » est donc laissée à l'AFC pour la sanction qui tombera dans tous les cas, ce qui ne rend pas la déclaration « indéfiniment tardive ». De la même manière, pour le cas où il n'y aurait pas de déclaration mais que les conditions pour recourir à la procédure de déclaration seraient remplies, l'AFC ne pourrait découvrir le manquement à la déclaration que par un contrôle ou un examen des livres au sens de l'art. 24 al. 1 let. a OIA quand bien même le droit à la procédure de déclaration est donné. Or ce même problème prévaut dans la solution proposée par la minorité ; bien que le délai soit prolongé la déclaration deviendrait indéfiniment tardive tant qu'elle n'a pas été découverte lors d'un contrôle et l'AFC ne saurait ni prévoir ni savoir si une entreprise va déposer ou non une demande de déclaration. Ainsi, la minorité n'apporte donc pas de solution réelle sur ce point contrairement à ce qu'elle affirme dans le rapport explicatif²⁶⁸.

Enfin, l'argument de la minorité II²⁶⁹ qui consiste à dire que la rétroactivité de ces nouvelles dispositions nuirait à la sécurité du droit est limité; en effet, il est limité d'une part par le fait que la majorité propose une rétroactivité raisonnablement limitée dans le temps (pour les créances d'impôt après le changement de pratique du TF, ce qui constitue également des économies pour la Confédération comparé au coût de la mesure proposé par la minorité I²⁷⁰) et d'autre part, nous pensons qu'elle ne tient pas suffisamment compte des autres modifications apportées par la IIIème réforme, qui entraîneront inéluctablement des inégalités de traitement entre les contribuables, avant et après la réforme. D'après nous, il s'agit donc de bien garder à l'esprit l'objectif de politique économique de la Suisse²⁷¹ et d'adapter sa fiscalité en conséquence, plutôt que de se restreindre à des questions purement juridiques. Partant, nous sommes en tout point d'accord avec la position de la majorité de la commission.

En se basant sur les résultats de la consultation à propos d'une clarification de la procédure de déclaration, notre avis s'inscrirait plutôt dans la minorité (16 participants) contre les 20 participants qui suivent l'avis de la majorité. Enfin, on peut faire remarquer à cet égard que les spécialistes de questions fiscales sont plutôt d'avis d'une modification de la proposition de loi (KPMG, pwc, economiesuisse,

²⁶⁶ Supra ch.

²⁶⁷ Supra ch.

²⁶⁸ CER-N, Rapport explicatif sur l'impôt anticipé, ch. 2.5.1.2.

²⁶⁹ Supra ch.

²⁷⁰ 104 millions de francs (majorité) au lieu de 500 millions de francs (minorité I) ; CER-N, Rapport explicatif sur l'impôt anticipé, ch. 4.1.4.

²⁷¹ C'est-à-dire créer les conditions favorables pour dynamiser le marché des capitaux en suisse, et assurer l'attractivité de la place financière suisse au niveau mondial.

Chambre fiduciaire, Fiduciaire suisse), bien qu'ils se rejoignent sur de nombreux points sur l'avis de la majorité²⁷².

6.6 Recommandation de la commission concernant la mise en œuvre de la procédure de déclaration

Aujourd'hui, le contribuable est soumis au fardeau de la preuve en ce qui concerne le dépôt des formules de déclaration. Ce principe, source de rigueurs manifestes pour les entreprises au sens de l'art. 20 LIA, devrait être abrogé avec l'introduction d'un accusé de réception délivré par l'AFC²⁷³. Toutefois, cela a récemment été refusé par une majorité de 25 participants à la consultation (20 cantons, la CDF, et 4 organisations / associations / sociétés)²⁷⁴.

7. Autres réformes liées

7.1 Le principe du débiteur versus le principe de l'agent payeur

Tout d'abord, l'introduction du principe de l'agent payeur s'inscrit dans un contexte qu'il convient de rappeler : le 20 avril 2011, le Conseil fédéral approuvait le message concernant la révision de la loi sur les banques (Renforcement de la stabilité dans le secteur financier, «too big to fail», TBTF)²⁷⁵. Ce projet comportait deux buts principaux ; le premier était de renforcer la compétitivité de la Suisse en limitant d'une part les risques économiques que présentaient les grandes banques et d'autre part, de développer un marché des capitaux fonctionnel en suisse, en encourageant, entre autre, les emprunts à conversion obligatoire (Contingent Convertible Bond, CoCo). Quant au deuxième objectif, il consistait à garantir l'équité fiscale par un renforcement de la garantie de l'impôt anticipé. Enfin, l'accomplissement de ces deux objectifs n'était possible que par l'introduction du principe de l'agent payeur²⁷⁶.

Dans un premier temps, nous définirons le principe du débiteur et ses limites. Dans un second temps, nous verrons en quoi l'introduction du principe de l'agent payeur répond au problème actuel. Enfin, nous expliquerons en quoi l'échange automatique d'information impactera le système de l'agent payeur.

7.1.1 Définition et limites du principe du débiteur

L'impôt anticipé tel qu'il est conçu actuellement est prélevé suivant le principe du débiteur, c'est à dire que c'est le débiteur de la prestation imposable qui verse le

²⁷² AFC, Rapport sur les résultats à propos de la clarification de la pratique en matière de procédure de déclaration, ch. 4.7.

²⁷³ CER-N, Rapport explicatif sur l'impôt anticipé, ch. 2.6.

²⁷⁴ AFC, Rapport sur les résultats à propos de la clarification de la pratique en matière de procédure de déclaration, ch. 4.5.

²⁷⁵ FF 2011 43 65.

²⁷⁶ FF 2011 60 98.

montant déduit de l'impôt en faveur du bénéficiaire²⁷⁷. On retrouve le fondement de cette institution à l'art. 10 al. 1 LIA : « L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable ». Ces débiteurs peuvent être des banques, caisses d'épargne, sociétés de capitaux, coopératives, personnes qui proposent des placements collectifs et compagnies d'assurance, domiciliées en Suisse²⁷⁸.

Les sociétés étrangères ne deviennent débitrices de la prestation imposable que si, bien qu'ayant leur siège statutaire en Suisse, elles sont, dans les faits, dirigées de l'étranger et exercent une activité commerciale en Suisse (*"place of effective management"*)²⁷⁹.

Cependant, le principe du débiteur pose actuellement problème en ce qui concerne le financement de sociétés suisses par l'intermédiaire d'emprunts contractés par des sociétés étrangères: le débiteur ne réside pas en Suisse, si bien que les intérêts de ces emprunts ne sont pas frappés de l'impôt anticipé. L'impôt anticipé ne peut donc pas remplir actuellement sa fonction de garantie sur ce genre d'obligations. Toutefois, avec la modification de la LIA, l'objet de l'impôt anticipé s'étendra aux intérêts d'obligations et de papiers monétaires étrangers que des personnes physiques domiciliées en Suisse auront déposés auprès d'agents payeurs.

7.1.2 Le principe de l'agent payeur

L'agent payeur est une institution qui s'ajoute comme intermédiaire entre le débiteur et le bénéficiaire de la prestation imposable dénommé « agent payeur »²⁸⁰. Il est tenu d'accepter des revenus pour lui-même ou de les verser à d'autres bénéficiaires effectifs ou de transférer ces revenus à un autre agent payeur (en général des banques) ou directement à un bénéficiaire effectif. Le montant crédité sur le compte du bénéficiaire est diminué de l'impôt anticipé.

Les rendements de débiteurs étrangers seront frappés par l'impôt de la même façon que les débiteurs suisses du moment que la prestation imposable transite par un agent payeur suisse. Cela permettra donc de garantir l'équité fiscale entre les valeurs patrimoniales détenues en Suisse soumises à l'impôt anticipé, par rapport aux valeurs patrimoniales étrangères, actuellement exemptées, mais aussi de renforcer la fonction de garantie de l'impôt anticipé²⁸¹.

²⁷⁷ Réforme de l'impôt anticipé : notions, p. 2.

²⁷⁸ Art. 4 LIA.

²⁷⁹ AFC, l'application des principes du débiteur et de l'agent payeur à l'impôt anticipé, p. 8.

²⁸⁰ Réforme de l'impôt anticipé : notions, p. 1.

²⁸¹ Rapport sur l'application des principes du débiteur et de l'agent payeur à l'impôt anticipé, p. 12.

7.2 Une déclaration au champ d'application de la convention sur l'échange automatique de renseignements

Le 27 mai 2015, la Suisse et l'UE ont signé un accord sur l'échange automatique de renseignements en matière fiscale. Cet accord reprend entièrement la norme internationale de l'OCDE. Les premières données pourront être échangées à partir de 2018. La consultation concernant l'accord prendra fin le 17 septembre 2015²⁸².

En effet, les dispositions légales actuellement en vigueur en Suisse excluent tout échange automatique de renseignements (ci-après : EAR). Pour mettre en œuvre cet accord, deux consultations relatives à deux projets ont été ouvertes concernant les nouvelles bases juridiques et qui ont largement été acceptées le 21 avril 2015 par les cantons, les partis politiques et les milieux concernés. Les bases légales acceptées seront soumises au Parlement début juin 2015²⁸³.

Le premier projet porte sur la Convention de l'OCDE et du Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative en matière fiscale. Le second projet traite de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes (Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA) et de la loi d'application de l'EAR²⁸⁴.

Il s'agira d'un accord bilatéral, basé sur la condition d'une réciprocité entre les Etats parties où il est prévu de collecter les données bancaires dès 2017 et de les échanger à partir de 2018. Les renseignements échangés seront prélevés uniquement à des fins fiscales, les dispositions régissant la protection des données demeurant applicables²⁸⁵. Les données échangées concerneront un bénéficiaire au sens de la norme OCDE avec son numéro de compte, son numéro d'identification fiscale, son nom, son adresse et sa date de naissance, tous les types de revenus ainsi que le solde de son compte²⁸⁶.

²⁸² DFF, Feuille d'information « échange automatique de renseignements ».

²⁸³ *Ibidem*.

²⁸⁴ *Ibidem*.

²⁸⁵ *Ibidem*.

²⁸⁶ *Ibidem*.

Conclusion

La procédure de déclaration sur les revenus provenant du capital mobilier est donc complexe, et nécessite une attention soutenue en ce qui concerne les conditions de son application. En revanche, elle offre une économie de temps, d'argent et d'énergie non-négligeable pour le contribuable qui remplit les conditions pour recourir à la procédure de déclaration.

Pour savoir si l'on peut déclarer en lieu et place du paiement, il faut d'abord de se demander s'il y a un élément d'extranéité; si oui, alors on se situe dans un cas de procédure de déclaration internationale. La théorie du bénéficiaire direct et du triangle sont applicables pour trouver le bénéficiaire, mais la question reste toutefois compliquée à répondre, notamment en présence de titre au porteur. Cette question trouve toutefois des solutions depuis l'introduction de l'agent-payeur (qui se substitue peu à peu au principe du débiteur) et grâce aussi à l'échange automatique d'information entré en vigueur depuis peu. Enfin, l'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes, les diverses CDI, le MC OCDE et le traité AFisE mettent en œuvre la procédure de déclaration en lieu et place du paiement de la retenue de l'impôt anticipé pour une société ou filiale suisse qui en fait la demande. La question du droit au remboursement se pose comme en droit interne mais avec ceci de singulier qu'il est nécessaire d'avoir un « bénéficiaire effectif » à l'étranger. Si de grandes similitudes existent entre la procédure nationale et internationale, il n'en reste pas moins que leur objet est plus restreint qu'en droit interne: les gains de loterie p. ex ne sont pas couverts par le champs d'application du traité AFisE. Toutefois, grâce à ces conventions internationales, l'objectif de garantie de l'impôt anticipé est mieux préservé.

En ce qui concerne la procédure de déclaration en droit interne, c'est-à-dire pour le cas où le bénéficiaire a son siège ou sa résidence en Suisse, la question du droit au remboursement doit être résolue, sous peine d'inadmissibilité à la procédure de déclaration. Dès lors, un faisceau de critères nous permet d'établir que le bénéficiaire « aurait le droit au remboursement », c'est à dire de rendre au moins vraisemblable ou de donner à l'autorité la conviction que les conditions du droit au remboursement sont remplies. Une fois cette exigence acquise, il faut examiner les différents cas d'application qui donnent droit, d'après l'OIA, de recourir à la procédure de déclaration.

Quant aux modifications proposées par l'avant-projet, nous pensons qu'elles répondent correctement aux problèmes liés au changement de pratique de l'AFC dans la mesure l'on suit la position de l'AFC.

Enfin, grâce à ce travail, nous espérons avoir contribué à un meilleur éclairage sur cette procédure pour le praticien romand, avec les problématiques qu'elle soulève et les réponses y relatives, souvent en suisse allemand.

ANNEXE I

Tableau récapitulatif des différents formulaires

Type transaction :	SA	SARL	
Un remboursement du capital nominal 5 al.1 bis LIA	Pas d'obligation de déclarer	Pas d'obligation de déclarer	
Une augmentation du capital nominal (versement supplémentaire) 5 al.1 bis LIA	Pas d'obligation de déclarer	Pas d'obligation de déclarer	
Distribution des réserves issue d'apport de capital déductible de l'impôt quelque soit la forme (dividende, excédent de liquidation)	Formulaire 170	Formulaire 170	
L'augmentation gratuite de la valeur nominale sur les réserves issue d'apport de capital, déductible de l'impôt	Formulaire 170	Formulaire 170	
A U T R E S R E S R V E S ²⁸⁷	Dividende ordinaire	Formulaire 103	Formulaire 110
	Dividende extraordinaire	Formulaire 102	Formulaire 102
	Excédent de liquidation (résultant de la vente d'un manteau d'action, excédent de liquidation provenant de ses propres droits de participation)	Formulaire 102	Formulaire 102
	Libération d'actions gratuites	Formulaire 102	Formulaire 102
	Prestation appréciable en argent	Formulaire 102	Formulaire 102
	Procédure de déclaration de 24 al. 1 let. a OIA pour les prestations appréciables en argent	Formulaire 112 (en plus du formulaire 102)	Formulaire 112 (en plus du formulaire 102)
	Procédure de déclaration de 24 al. 1 let. b : libération d'actions gratuites Let c : en cas de distribution de dividende en nature ou excédent de liquidation par cession d'actif Let. d : transfert du siège à l'étranger	Formulaire 105 (en plus du formulaire 102 ou 103 pour les dividendes ordinaire en nature)	Formulaire 105 (en plus du formulaire 102 ou 110 pour les dividendes ordinaire en nature)
	Procédure de déclaration de 24a OIA : Rachat des actions sur les actifs de la société	Formulaire 105 (en supplément du formulaire 102)	Formulaire 105 (en plus du formulaire 102)
	Procédure de déclaration de 26a OIA pour les dividendes versés au sein d'un groupe en Suisse	Formulaire 106 (en plus du formulaire 102 et 103)	Formulaire 106 (en plus du formulaire 102 et 110)
	Procédure de déclaration de pour les dividendes versés au sein d'un groupe à l'étranger : art. 15 al.1 accord sur la fiscalité et l'épargne entre la CH et l'UE	Formulaire 823, 823 B ou 823 C / et formulaire 108 (en plus du formulaire 102 ou 103)	Formulaire 823, 823 B ou 823 C / et formulaire 108 (en plus du formulaire 102 ou 110)

²⁸⁷ Les bénéfices de l'exercice en cours, les bénéfices accumulés, les apports dissimulés de capital ainsi que les apports ouverts de capital qui ne proviennent pas directement des détenteurs de droits de participation font partie, au regard du droit fiscal, des «autres réserves»; Circulaire no 29 « Principe de l'apport de capital ».

Légende :

Pas d'impôt anticipé sans obligation de déclarer

Pas d'impôt anticipé avec obligation de déclarer

Impôt anticipé et obligation de déclarer

Exécution de l'obligation fiscale via la procédure de déclaration.