

## Table des matières

1. Introduction.....	1
2. Aperçu du traitement fiscal des versements de dividendes sous l'angle de l'impôt anticipé.....	3
2.1 Objet et taux de l'impôt.....	3
2.2 Exécution de l'obligation fiscale.....	3
2.2.1 Principe.....	3
2.2.2 Paiement de l'impôt .....	3
2.2.3 Déclaration du dividende .....	4
2.3 Procédure d'« auto-taxation » .....	5
2.4 Échéance et prescription de la créance fiscale .....	5
2.5 Fonction de l'impôt anticipé .....	6
3. Conditions d'application de la procédure de déclaration dans les rapports internationaux	6
3.1 Principe.....	6
3.2 Conditions matérielles.....	7
3.2.1 CDI.....	7
3.2.1.1 Principe .....	7
3.2.1.2 Personne .....	8
3.2.1.3 Résidence .....	8
3.2.1.4 Attribution du revenu .....	8
3.2.1.5 Bénéficiaire effectif (« <i>beneficial owner</i> ») .....	9
3.2.1.6 Absence d'abus .....	10
3.2.2 Art. 15 al. 1 AFisE .....	11
3.2.2.1 Principe .....	11
3.2.2.2 Détention minimale.....	12
3.2.2.3 Durée de détention .....	12
3.2.2.4 Résidence fiscale.....	13
3.2.2.5 Assujettissement sans exonération.....	13
3.2.2.6 Sociétés de capitaux .....	13
3.2.2.7 Attribution du dividende .....	14
3.2.2.8 Bénéficiaire effectif.....	14
3.2.2.9 Absence d'abus .....	14
3.3 Conditions formelles .....	15
3.3.1 Participation importante .....	15

3.3.2	Demande d'autorisation préalable (formule 823/823B/823C).....	15
3.3.3	Déclaration des dividendes dans le délai de 30 jours.....	16
3.3.3.1	Principe et jurisprudence du TF du 19 janvier 2011 .....	16
3.3.3.2	Pratique de l'AFC .....	18
3.3.4	Exigence de comptabilisation du dividende par la société mère étrangère .....	19
4.	Arrêt du TF de 2011 et pratique de l'AFC y relative.....	19
4.1	Conséquences pratiques pour les contribuables .....	19
4.1.1	Principe.....	19
4.1.2	Paiement/remboursement .....	20
4.1.3	Intérêt moratoire .....	21
4.1.4	Soustraction fiscale .....	21
4.2	Appréciation de l'Arrêt du TF de 2011 .....	22
5.	Questions choisies.....	25
5.1	Principe.....	25
5.2	Filiale suisse détenue par une société mère ayant son siège statutaire à l'étranger et son administration effective en Suisse.....	26
5.3	Filiale suisse détenue par l'intermédiaire d'un établissement stable (en Suisse) d'une société mère étrangère .....	27
6.	Conclusion .....	29

## 1. Introduction

La Confédération helvétique perçoit un impôt anticipé de 35% frappant notamment les dividendes versés par les sociétés de capitaux domiciliées en Suisse, sans égard à la personne ou à la résidence du bénéficiaire. En sa qualité de débitrice de la prestation imposable, la société distributrice est tenue de déduire l'impôt anticipé du dividende et de le verser à l'Administration fédérale des contributions (ci-après « AFC »). Le bénéficiaire du dividende reçoit ainsi une prestation nette et supporte de ce fait la charge fiscale.

En règle générale, le remboursement intégral de l'impôt anticipé peut être obtenu dans les rapports internes, c'est-à-dire lorsque le bénéficiaire du dividende est domicilié en Suisse et qu'il déclare/comptabilise correctement ce revenu. A l'inverse, l'impôt anticipé constitue en principe une charge définitive dans les rapports internationaux, c'est-à-dire lorsque le bénéficiaire du dividende est résident d'un Etat étranger (dans lequel il est généralement assujéti de manière illimitée à l'impôt)<sup>1</sup>. Cette charge fiscale étant de nature à entraver les investissements transfrontaliers, les accords internationaux conclus par la Suisse – à savoir essentiellement des conventions contre les doubles impositions (ci-après « CDI ») – restreignent le droit d'imposition de l'Etat de la source sur les dividendes. En vertu de ces accords, le bénéficiaire étranger d'un dividende peut en principe obtenir le dégrèvement total ou partiel de l'impôt anticipé (à la source), respectivement son remboursement, pour autant qu'il satisfasse aux conditions applicables.

Dans la mesure où le bénéficiaire suisse ou étranger d'un dividende jouit d'une prétention au remboursement/dégrèvement de l'impôt anticipé, la société suisse distributrice peut, dans certains cas, accomplir son obligation fiscale par la déclaration de la prestation imposable (« *Meldung* »), en lieu et place ou en complément du paiement de l'impôt. Tel est notamment le cas lorsqu'un dividende de source suisse est versé à une société de capitaux suisse ou étrangère détenant une participation importante dans la société suisse distributrice. Si le Conseil fédéral avait déjà évoqué la possibilité d'appliquer la procédure de déclaration en présence de sociétés holding dans son Message du 18 octobre 1963 relatif au projet de loi fédérale sur l'impôt anticipé (ci-après « LIA »)<sup>2</sup>, il aura fallu attendre le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (dans les rapports internes), respectivement le 1<sup>er</sup> janvier 2005 (dans les rapports internationaux), pour qu'elle entre en vigueur<sup>4</sup>.

L'extension de la procédure de déclaration aux rapports internationaux visait à promouvoir la place financière et économique suisse<sup>5</sup>. Cette procédure présente en effet des avantages considérables par rapport au paiement (puis remboursement) de l'impôt anticipé, qui constitue le mode ordinaire d'exécution de l'obligation fiscale s'agissant des revenus de capitaux mobiliers (tels que les dividendes)<sup>6</sup>. Plus précisément, la procédure de déclaration permet d'optimiser la gestion des liquidités d'un groupe de sociétés, en évitant qu'un montant équivalent à 35% d'un dividende ne soit immobilisé auprès de l'AFC (depuis son paiement

<sup>1</sup> Maja Bauer-Balmelli, *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten*, p. 52 (ci-après cité: « Maja Bauer-Balmelli, *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer* »); Arrêt du Tribunal administratif fédéral (ci-après „TAF“) A-4951/2012 du 20 février 2014, consid. 3.3.1.

<sup>2</sup> RS 642.21.

<sup>3</sup> FF 1963 II 937, p. 962.

<sup>4</sup> La procédure de déclaration internationale était auparavant déjà applicable – à certaines conditions – aux dividendes versés par une filiale suisse à sa société mère américaine sur la base de la CDI du 24 mai 1951 entre la Suisse et les Etats-Unis d'Amérique: FF 1951 II 269, p. 276; Robert Waldburger, *Aus der Rechtsprechung im Jahr 2011*, in IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 284.

<sup>5</sup> Initiative parlementaire - Impôt anticipé - Clarification de la pratique de longue date en matière de procédure de déclaration - Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 13 avril 2015, p. 7.

<sup>6</sup> FF 1963 II 937, p. 962.

jusqu'à son remboursement). En outre, dès lors que les montants d'impôt anticipé payés à l'AFC sont remboursés sans intérêts au bénéficiaire du dividende, l'application de la procédure de déclaration lui évite également de subir une perte correspondante d'intérêts<sup>7</sup>. Par ailleurs, l'application de la procédure de déclaration dans les rapports internationaux étant subordonnée à l'obtention d'une autorisation de la part de l'AFC confirmant – préalablement au versement des dividendes – que le titulaire des parts dispose d'une prétention au dégrèvement total ou partiel de l'impôt anticipé, elle offre une certaine sécurité juridique aux groupes de sociétés.

Les avantages susmentionnés ne sont sans doute pas étrangers au vif succès qu'a connu la procédure de déclaration depuis son introduction dans les rapports internationaux. Ce succès s'est traduit par le dépôt d'environ 12'000<sup>8</sup> demandes d'autorisation entre 2005 et le début de l'année 2015<sup>9</sup>. Toutefois, suite à un arrêt controversé du Tribunal fédéral (ci-après « TF ») du 19 janvier 2011, certains groupes internationaux de sociétés ont découvert avec stupeur que la déclaration tardive d'un dividende pouvait entraîner de lourdes conséquences financières, notamment sous forme de paiement d'intérêts moratoires.

La présente contribution porte sur la procédure de déclaration applicable au versement de dividendes de source suisse en cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (procédure de déclaration internationale). Nous fournirons d'abord un aperçu des règles régissant l'imposition des dividendes sous l'angle de l'impôt anticipé (*cf.* chapitre 2 *infra*). Puis, nous examinerons les conditions d'application matérielles et formelles de la procédure de déclaration internationale (*cf.* chapitre 3 *infra*). Nous nous intéresserons ensuite aux conséquences pratiques découlant de la jurisprudence du TF susmentionnée et en proposerons une analyse critique (*cf.* chapitre 4 *infra*). Enfin, nous étudierons deux cas de figure particuliers dans lesquels la société suisse distributrice devrait à notre sens – pour des raisons tenant notamment au respect des engagements internationaux de la Suisse en matière de non-discrimination – pouvoir accomplir son obligation fiscale par le biais de la procédure de déclaration interne, quand bien même le bénéficiaire du dividende est une société ayant son siège à l'étranger (*cf.* chapitre 5 *infra*).

Pour les besoins de notre analyse, la Suisse sera toujours considérée comme l'Etat de la source du dividende. Par ailleurs, bien qu'il s'agisse d'une terminologie quelque peu imprécise<sup>10</sup>, nous utiliserons souvent (*i*) l'expression « filiale suisse » pour désigner la SA ou la Sàrl<sup>11</sup> dont les versements de dividendes sont soumis à l'impôt anticipé et (*ii*) l'expression « société mère étrangère » pour désigner la société de capitaux ayant son siège statutaire à l'étranger qui détient une participation importante dans la filiale suisse distributrice.

On relèvera encore à titre préliminaire que le Conseil fédéral a proposé en 2014 une réforme fondamentale de la législation en matière d'impôt anticipé, dans le but de renforcer (*i*) le marché suisse des capitaux et (*ii*) la fonction de garantie de cet impôt. A cet effet, le système actuel – dans lequel l'impôt anticipé est prélevé par le débiteur de la prestation imposable – serait en substance remplacé par un système dans lequel le prélèvement de l'impôt anticipé

<sup>7</sup> FF 1963 II 937, p. 951; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_689/2011 du 23 novembre 2012, consid. 2.4.3.

<sup>8</sup> Ce nombre comprend à la fois les demandes d'autorisation initiales ainsi que les demandes de renouvellement.

<sup>9</sup> Initiative parlementaire - Impôt anticipé - Clarification de la pratique de longue date en matière de procédure de déclaration - Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 13 avril 2015, p. 11.

<sup>10</sup> La détention d'une participation importante (au sens de la procédure de déclaration internationale) dans une société suisse est parfois insuffisante pour fonder un véritable rapport de groupe: Ivo P. Baumgartner/Sonja Bossart Meier, *in* Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (Hrsg.), Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2<sup>ème</sup> édition, Helbing Lichtenhahn, Bâle, 2012, N°50 *ad* art. 20 LIA (ci-après cité: « Kommentar VStG »).

<sup>11</sup> Art. 620 ss et 772 ss du Code des obligations (RS 220). Seules les SA et les Sàrl sont visées ici, car il s'agit du type de sociétés auquel les groupes internationaux ont le plus fréquemment recours pour opérer en Suisse.

incomberait à des « agents payeurs » (principalement les banques). Toutefois, l'imposition des dividendes de source suisse demeurerait régie par le principe du « débiteur ». Partant, à supposer que ces propositions soient adoptées, elles ne devraient en principe pas affecter la procédure de déclaration décrite ici. Quoi qu'il en soit, au vu des critiques émises à l'encontre du projet de réforme lors de la procédure de consultation, le Conseil fédéral a décidé de renoncer, pour le moment, à la mise en œuvre du système de l'agent payeur<sup>12</sup>. En conséquence, cette thématique ne sera plus abordée dans cette contribution<sup>13</sup>.

## **2. Aperçu du traitement fiscal des versements de dividendes sous l'angle de l'impôt anticipé**

### **2.1 Objet et taux de l'impôt**

L'impôt anticipé est perçu au taux de 35% sur toute prestation appréciable en argent accordée par une société domiciliée en Suisse<sup>14</sup> aux possesseurs de droits de participation (ou à des proches de ceux-ci) qui ne constitue pas un remboursement du capital nominal (art. 4 al. 1 let. b et 13 al. 1 let. a LIA). A ce titre, sont notamment imposables les dividendes (ouverts ou dissimulés), bonis, actions gratuites, bons de participation gratuits et les excédents de liquidation, qu'ils soient versés à un résident suisse ou étranger (art. 20 al. 1 de l'Ordonnance sur l'impôt anticipé du 19 décembre 1966 (ci-après « OIA »<sup>15</sup>))<sup>16</sup>. Certaines distributions échappent toutefois à l'impôt anticipé, à l'instar du remboursement d'apports, d'agios et de versements supplémentaires (art. 5 al. 1bis LIA)<sup>17</sup>.

### **2.2 Exécution de l'obligation fiscale**

#### **2.2.1 Principe**

L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable, c'est-à-dire à la société qui verse le dividende (art. 10 al. 1 LIA). Celle-ci est contribuable et sujet fiscal, tandis que son actionnaire est le destinataire de l'impôt anticipé<sup>18</sup>. En matière de revenus de capitaux mobiliers, l'obligation fiscale est en principe exécutée par le paiement de l'impôt. Toutefois, à titre exceptionnel, la filiale suisse peut accomplir son obligation en déclarant le dividende à l'AFC<sup>19</sup>.

#### **2.2.2 Paiement de l'impôt**

La filiale suisse accomplissant son obligation fiscale par le paiement de l'impôt doit

<sup>12</sup> Willy Boder, Le Conseil fédéral renonce à faire totalement tomber le secret bancaire, *in* Le Temps du 25 juin 2015.

<sup>13</sup> Pour une description de la réforme proposée: Rapport explicatif du Département fédéral des finances concernant la loi fédérale relative à l'application des principes du débiteur et de l'agent payeur à l'impôt anticipé du 17 décembre 2014; Thomas Jaussi/Lynn Winkenbach, Paradigmenwechsel bei der Verrechnungssteuer auf Erträgen beweglichen Kapitalvermögens, *in* Revue fiscale 70 460 ss.

<sup>14</sup> Aux termes de l'art. 9 al. 1 LIA, l'expression « domicilié en Suisse » vise notamment d'une part les SA et les Sàrl qui y sont inscrites au registre du commerce et, d'autre part, les personnes morales dont le siège statutaire se trouve à l'étranger, mais qui sont effectivement dirigées en Suisse et y exercent une activité: Thomas Jaussi/Fabian Duss, *in* Kommentar VStG, N°26 ss et 30 ss *ad* art. 9 LIA.

<sup>15</sup> RS 642.211.

<sup>16</sup> René Matteotti, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, *in* ASA 75 767, p. 771.

<sup>17</sup> A cet égard, le TF a récemment tranché une controverse doctrinale en confirmant la licéité d'une restitution d'agio sous forme de dividende: ATF 140 III 533 du 16 octobre 2014, consid. 6.2.2.

<sup>18</sup> Thomas Jaussi, *in* Kommentar VStG, N°6 *ad* art. 10 LIA.

<sup>19</sup> Art. 11 al. 1 LIA. Dans les rapports internes, l'art. 20 LIA prévoit que l'application de la procédure de déclaration est admissible dans la mesure où « [...] le paiement de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes [...] ». Voir également arrêt du TAF A-4951/2012 du 20 février 2014, consid. 3.2; Ivo P. Baumgartner/Sonja Bossart Meier, *in* Kommentar VStG, N°1 *ad* art. 20 LIA.

impérativement en faire supporter la charge à son actionnaire, sous peine d'amende (art. 14 al. 1 et 63 LIA)<sup>20</sup>. A cet effet, elle déduit en principe le montant d'impôt anticipé du dividende. Cependant, l'obligation de transfert de la charge fiscale vaut également pour les prestations passées qui ne sont déclarées imposables qu'en procédure de contrôle<sup>21</sup>. Cette obligation a pour but d'assurer le respect de la finalité de l'impôt anticipé (dans sa composante incitative ou fiscale)<sup>22</sup>. Le bénéficiaire du dividende supporte la charge fiscale soit provisoirement (lorsqu'il peut faire valoir un droit au remboursement), soit définitivement (lorsque lesdites conditions ne sont pas remplies)<sup>23</sup>. Dans les rapports internes, la société mère suisse peut en principe obtenir, sur demande écrite, le remboursement intégral de l'impôt anticipé prélevé sur les dividendes versés par sa filiale aux conditions cumulatives suivantes:

- Elle a son siège en Suisse à l'échéance du dividende (art. 24 al. 2 LIA).
- Elle dispose du droit de jouissance sur les droits de participation concernés au moment de l'échéance du dividende (art. 21 al. 1 let. a LIA).
- Elle comptabilise régulièrement (« *ordnungsgemäss* ») le dividende (art. 25 al. 1 LIA).
- Le remboursement ne permet pas d'éluider un impôt (art. 21 al. 2 LIA)<sup>24</sup>.
- La demande de remboursement est présentée dans les trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le dividende est échu (art. 32 al. 1 LIA).

Dans les rapports internationaux en revanche, la société mère étrangère ne peut en principe pas obtenir de remboursement sur la base du droit interne (LIA ou OIA), faute d'avoir son siège en Suisse<sup>25</sup>. Une prétention au remboursement/dégrèvement (total ou partiel) de l'impôt anticipé peut toutefois résulter de l'application d'un accord international, que ce soit une CDI ou l'art. 15 de l'Accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant 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 du 26 octobre 2004 (ci-après « AFisE »)<sup>26,27</sup>.

### 2.2.3 Déclaration du dividende

La procédure de déclaration permet à la filiale suisse d'accomplir son obligation fiscale par la déclaration du dividende, en lieu et place ou en complément du paiement de l'impôt anticipé. Dans les rapports internes, il existe plusieurs cas de figure dans lesquels la procédure de

<sup>20</sup> En pratique, les violations de l'obligation de transfert de la charge d'impôt ne sont en principe pas appréhendées sous l'angle de l'art. 63 LIA. En effet, l'AFC a développé la méthode dite du « brut pour net » ou « *ins Hundert* » – admise par le TF – selon laquelle « [...] la prestation effectivement versée au bénéficiaire représente une prestation nette d'impôt, donc le 65% de la prestation brut imposable, et qu'en conséquence l'impôt est dû par le contribuable sur le 100% de la prestation brute ainsi reconstruite [...] »: Henri Torrione, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA, in OREF (éditeur), Philippe Béguin/Prof. François Bellanger/Denis Berdoz/Marc Bugnon/Hans-Peter Hochreutener/Prof. Xavier Oberson/Per Prod'hom/Kaloyan Stoyanov/ Prof. Henri Torrione/Prof. Robert Waldburger, Les procédures en droit fiscal, 2<sup>ème</sup> éd., Haupt, Berne 2005, p. 952 (ci-après cité: « Henri Torrione, Les infractions fiscales »).

<sup>21</sup> Arrêt du TF 2C\_188/2010 du 24 janvier 2011, in RDAF 2011 II 450, consid. 4.4.

<sup>22</sup> ATF 131 III 546 du 6 juillet 2005, consid. 2.1.

<sup>23</sup> Arrêt du TF du 11 juin 1982, in RDAF 1984 372, consid. 3a).

<sup>24</sup> Il s'agit d'une codification de la réserve de l'évasion fiscale: Robert Danon, Cession transfrontalière de droits de participations. Distinction entre évasion fiscale, *treaty* et *rule shopping*, in Pierre-Marie Glauser (éd.), Evasion fiscale, Une approche théorique et pratique de l'Evasion fiscale, Schulthess, Genève, 2010, p. 121 ss (ci-après cité: « Robert Danon, Cession transfrontalière de droits de participations »).

<sup>25</sup> Il existe toutefois certaines exceptions à ce principe qui seront examinées au chapitre 5 *infra*.

<sup>26</sup> RS 0.641.926.81.

<sup>27</sup> Arrêt du TAF A-4951/2012 du 20 février 2014, consid. 3.3.1; Arrêt du TF 2C\_689/2011 du 23 novembre 2012, consid. 2.3.

déclaration est admissible<sup>28</sup>. Tel est notamment le cas, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001, lorsque des dividendes sont versés à une société de capitaux détenant une participation directe d'au moins 20% au capital de la société suisse distributrice (art. 26a OIA).

La procédure de déclaration internationale est, quant à elle, applicable exclusivement aux dividendes versés à une société étrangère détenant une participation importante dans la société distributrice suisse. Indépendamment du caractère interne ou international des rapports considérés, la procédure de déclaration n'est admissible que si le bénéficiaire du dividende jouit d'une prétention au remboursement/dégrèvement de l'impôt anticipé<sup>29</sup>.

### 2.3 Procédure d'« auto-taxation »

Quel que soit le mode d'exécution de l'obligation fiscale (paiement de l'impôt ou déclaration de la prestation imposable), l'impôt anticipé repose sur le principe de l'auto-taxation (« *Selbstveranlagungsprinzip* »)<sup>30</sup>. A ce titre, le contribuable est seul responsable de l'établissement et du paiement de la créance fiscale – respectivement de la déclaration de la prestation imposable – dans le délai prescrit<sup>31</sup>. Si l'AFC n'intervient en principe d'aucune façon dans la procédure, elle conserve néanmoins la faculté de procéder à des contrôles (tant que la créance fiscale n'est pas prescrite)<sup>32</sup>. Selon la jurisprudence, une connaissance particulière des obligations légales peut être exigée d'un contribuable soumis à un système d'auto-taxation<sup>33</sup>.

### 2.4 Échéance et prescription de la créance fiscale

S'agissant des revenus de capitaux mobiliers, la créance fiscale prend naissance au moment de l'échéance de la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA). L'échéance d'un dividende au sens de la disposition précitée correspond en principe à celle prévue par le droit civil<sup>34</sup>. Dès lors, un dividende est réputé échu le jour où les actionnaires/associés de la SA/Sàrl concernée décident de sa distribution, à moins qu'une échéance différente ne soit prévue<sup>35</sup>. Dans ce dernier cas, la date d'échéance fixée par les actionnaires/associés est déterminante pour l'impôt anticipé<sup>36</sup>.

L'impôt anticipé échoit 30 jours après la naissance de la créance fiscale (art. 16 al. 1 let. c LIA). Un intérêt moratoire de 5% l'an est dû, sans sommation, sur les montants d'impôt anticipé dès que ce délai est échu (art. 16 al. 2 LIA *cum* art. 1 al. 1 de l'Ordonnance sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé du 29 novembre 1996)<sup>37</sup>. Enfin, la créance

<sup>28</sup> Les cas d'application sont définis de manière exhaustive aux art. 24 ss OIA: Arrêt du TF 2C\_756/2010 du 19 janvier 2011, consid. 2.2; Ivo P. Baumgartner/Sonja Bossart Meier, *in* Kommentar VStG, N°15 *ad* art. 20 LIA.

<sup>29</sup> Dans les rapports internes: art. 24 al. 2 et 26a al. 3 OIA. Dans les rapports internationaux: Arrêt du TAF A-4951/2012 du 20 février 2014, consid. 3.3.4.

<sup>30</sup> Art. 38 LIA; Markus Küpfer, *in* Kommentar VStG, N°9 *ss ad* art. 38 LIA; Arrêt du TAF A-1878/2014 du 28 janvier 2015, consid. 4.2.1.

<sup>31</sup> Henri Torrione, *Les infractions fiscales*, p. 925-926; Arrêt du TAF A-1878/2014 du 28 janvier 2015, consid. 4.2.1.

<sup>32</sup> Henri Torrione, *Les infractions fiscales*, p. 925-926; Arrêt du TAF A-1878/2014 du 28 janvier 2015, consid. 4.2.3.

<sup>33</sup> Arrêt du TF du 1<sup>er</sup> novembre 1979, *in* ASA 48 429, consid. 3.

<sup>34</sup> Arrêt du TF 2C\_730/2013 du 4 février 2014, *in* RDAF 2014 II 580, consid. 2.2; Michael Beusch, *in* Kommentar VStG, N°21 *ad* art. 12 LIA. L'échéance des prestations imposables découlant d'actes de disposition (« *Verfügungsgeschäfte* »), à l'instar des distributions dissimulées de bénéfiques, ne peut en principe pas être déterminée sur la base des principes du droit civil – au sens étroit: Michael Beusch, *in* Kommentar VStG, N°25 *ad* art. 12 LIA; Arrêt du TF 2C\_551/2009 du 13 avril 2010, consid. 2.3.

<sup>35</sup> Art. 21 al. 3 OIA. Cette disposition concrétise le principe général ancré à l'art. 75 CO, selon lequel à défaut de terme stipulé ou résultant de la nature de l'affaire, l'obligation peut être exécutée et l'exécution peut en être exigée immédiatement: Arrêt du TF 2C\_730/2013 du 4 février 2014, *in* RDAF 2014 II 580, consid. 2.4.

<sup>36</sup> En pratique, pour admettre une échéance s'écartant de la date à laquelle la distribution de dividende a été décidée, l'AFC exige une preuve écrite – en principe sous forme de référence expresse dans le procès-verbal relatif à la décision concernée.

<sup>37</sup> RS 642.212.

fiscale se prescrit par cinq ans dès la fin de l'année civile au cours de laquelle elle a pris naissance (art. 17 al. 1 LIA).

## 2.5 Fonction de l'impôt anticipé

Comme indiqué précédemment (*cf.* chapitre 2.2.2 *supra*), l'impôt anticipé est en principe intégralement remboursé aux sociétés suisses ayant comptabilisé régulièrement le dividende. Dès lors qu'une comptabilisation irrégulière entraîne la déchéance du droit au remboursement, l'impôt anticipé vise, dans les rapports internes, à inciter les contribuables à respecter leurs obligations fiscales (fonction de garantie/« *Sicherungszweck* »)<sup>38</sup>.

Dans les rapports internationaux en revanche, l'impôt anticipé constitue en règle générale une charge définitive en Suisse pour la société mère étrangère, sous réserve d'un droit au dégrèvement/remboursement découlant d'une CDI ou de l'art. 15 al. 1 AFisE. En conséquence, l'impôt anticipé poursuit en principe une fonction fiscale (« *Fiskalzweck* ») dans ce contexte.

## 3. Conditions d'application de la procédure de déclaration dans les rapports internationaux

### 3.1 Principe

L'Ordonnance sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères du 22 décembre 2004 (ci-après « Ordonnance sur le dégrèvement »), qui est entrée en vigueur en date du 1<sup>er</sup> janvier 2005, constitue la base réglementaire nationale pour admettre la procédure de déclaration dans les rapports internationaux<sup>39</sup>. Contrairement à l'art. 26a OIA qui repose sur l'art. 20 LIA, l'Ordonnance sur le dégrèvement est fondée sur les art. 1 et 2 al. 1 let. a de la loi fédérale<sup>40</sup> concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions du 22 juin 1951<sup>41</sup>.

En substance, la procédure de déclaration internationale est admissible uniquement dans la mesure où le bénéficiaire d'un dividende de source suisse est une société étrangère (*i*) qui détient une participation importante dans la société distributrice et (*ii*) qui dispose d'une prétention au dégrèvement total ou partiel de l'impôt anticipé sur la base d'une CDI ou de l'art. 15 al. 1 AFisE<sup>42</sup>.

Ci-après, nous examinerons d'abord les conditions matérielles à satisfaire par la société mère

<sup>38</sup> Bernhard Zwahlen, *in* Kommentar VStG, N°40 *ad* art. 24 LIA et N°1 *ad* art. 25 LIA; Arrêt du TF 2C\_333/2007 du 22 février 2008, consid. 7.3.

<sup>39</sup> Sont réservés les cas dans lesquels cette procédure découlerait directement du traité applicable: Arrêt du TAF A-4951/2012 du 20 février 2014, consid. 3.3.2. Avant l'entrée en vigueur de l'Ordonnance sur le dégrèvement, la procédure de déclaration internationale était déjà connue en droit suisse. En effet, elle était applicable sur la base de la CDI conclue avec l'Allemagne et les Etats-Unis d'Amérique (pour des informations complémentaires à ce sujet: Ivo P. Baumgartner/Sonja Bossart Meier, *in* Kommentar VStG, N°2b *ad* art. 20 LIA; Robert Waldburger, *Aus der Rechtsprechung im Jahr 2011*, *in* IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 284). Par ailleurs, nonobstant l'adoption de l'Ordonnance sur le dégrèvement, la procédure de déclaration demeure formellement régie par une ordonnance spécifique en ce qui concerne les CDI précitées: art. 3 et 3a de l'Ordonnance relative à la convention germano-suisse de double imposition du 30 avril 2003 (RS 672.913.610); art. 4 et 4a de l'Ordonnance concernant la convention de double imposition américano-suisse du 15 juin 1998 (RS 672.933.61). Dès lors que la réglementation qui y est prévue est essentiellement similaire à celle que contient l'Ordonnance sur le dégrèvement, elle ne fera pas l'objet d'un examen spécifique ici.

<sup>40</sup> RS 672.2. Il s'agissait initialement d'un arrêté fédéral qui a été transformé en loi fédérale avec effet au 1<sup>er</sup> février 2013.

<sup>41</sup> Ivo P. Baumgartner/Sonja Bossart Meier, *in* Kommentar VStG, N°2b *ad* art. 20 LIA; Arrêt du TAF A-3549/2011 du 12 janvier 2012, consid. 3.3.1.

<sup>42</sup> Art. 1 al. 1 et 2 de l'Ordonnance sur le dégrèvement; ATF 138 II 536 du 18 octobre 2012, consid. 5.2.

étrangère, c'est-à-dire les exigences prévues dans l'accord international applicable pour bénéficiaire d'un dégrèvement total ou partiel de l'impôt anticipé (*cf.* chapitre 3.2 *infra*). Dans ce cadre, nous opérerons une distinction entre les CDI et l'art. 15 al. 1 AFisE, car leurs conditions d'application sont différentes. Nous étudierons ensuite les conditions formelles à respecter pour bénéficier de la procédure de déclaration internationale (*cf.* chapitre 3.3 *infra*).

## 3.2 Conditions matérielles

### 3.2.1 CDI

#### 3.2.1.1 Principe

Les CDI conclues par la Suisse s'inspirent très largement du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune établi par l'OCDE<sup>43</sup> (ci-après « Modèle OCDE »)<sup>44</sup>. Partant, le pouvoir d'imposer les dividendes de source suisse appartient à l'Etat de résidence de la société mère étrangère bénéficiaire (art. 10 par. 1 du Modèle OCDE). La Suisse, en tant qu'Etat de la source, peut toutefois en principe également imposer les dividendes, mais seulement de manière limitée (art. 10 par. 2 du Modèle OCDE). Le taux résiduel d'imposition que la Suisse est en droit d'appliquer dans ce cadre – sur le montant brut des dividendes<sup>45</sup> – dépend notamment de certaines caractéristiques du bénéficiaire du dividende. En vertu de la majorité des CDI conclues par la Suisse, l'Etat de la source jouit d'un pouvoir d'imposition très restreint, voire nul (« taux 0 »)<sup>46</sup>, lorsque le bénéficiaire du dividende est une société étrangère détenant directement<sup>47</sup> une participation qualifiée<sup>48</sup> au capital de la société distributrice.

La Suisse n'est toutefois tenue de renoncer à tout ou partie du taux de 35% prévu par son droit interne que si la société étrangère bénéficiaire du dividende satisfait aux conditions d'application des CDI, qui seront étudiées ci-après. En substance, ces conditions se rapportent aux concepts de (i) personne, (ii) résidence, (iii) d'attribution du revenu et de (iv) bénéficiaire effectif (l'abus des CDI étant réservé)<sup>49</sup>. Au préalable, on précisera que la plupart des CDI conclues par la Suisse contiennent une définition des dividendes analogue à celle prévue à l'art. 10 par. 3 du Modèle OCDE. A ce titre, les distributions ouvertes et dissimulées de bénéfices tombent en principe dans le champ d'application des dispositions conventionnelles consacrées aux dividendes<sup>50</sup>.

<sup>43</sup> Il sera ici fait référence au Modèle OCDE et au Commentaire y relatif (ci-après « Commentaire OCDE ») dans leur état au 15 juillet 2014.

<sup>44</sup> Christoph Schelling, *Swiss Tax Treaty Policy*, in *Bulletin for International Taxation* (April/May 2015), p. 216.

<sup>45</sup> Werner Hasleheuer, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4<sup>ème</sup> édition, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, N°49 *ad* art. 10 (ci-après cité: « Double Taxation Conventions »).

<sup>46</sup> Le Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales SFI a publié une liste (état au 1<sup>er</sup> janvier 2015) résumant le taux résiduel d'impôt anticipé que la Suisse est autorisée à appliquer sur les dividendes en fonction de chaque CDI en vigueur (disponible sur: <http://www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/themen/01314/index.html?lang=fr>).

<sup>47</sup> Certaines CDI conclues par la Suisse permettent également de tenir compte des parts détenues indirectement.

<sup>48</sup> Le pourcentage de détention fondant une participation qualifiée – c'est-à-dire donnant droit à un dégrèvement supplémentaire par rapport au taux résiduel ordinaire de 15% (prévu à l'art. 10 par. 2 let. b du Modèle OCDE) – varie en fonction de la CDI applicable. En pratique, il est souvent inférieur au pourcentage de 25% prévu à l'art. 10 par. 2 let. a du Modèle OCDE.

<sup>49</sup> Beat Baumgartner, *Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, Unter besonderer Berücksichtigung der Weiterleitung von Abkommensbegünstigten Dividenden- und Zinseinkünften, p. 159 ss (ci-après cité: « Beat Baumgartner, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz »); Maja Bauer-Balmelli, *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*, p. 168 ss.

<sup>50</sup> Commentaire OCDE, N°28 *ad* art. 10; Xavier Oberson, *Précis de droit fiscal international*, 4<sup>ème</sup> édition, Stämpfli, Berne, 2014, N°510 (p. 162-163) (ci-après cité: « Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international »); Robert J. Danon/Hugues Salomé, *De la double imposition internationale*, in *ASA* 73 337, p. 353.

### 3.2.1.2 Personne

Le récipiendaire du dividende doit être une « personne », à l'instar notamment d'une société considérée comme une personne morale aux fins d'imposition (art. 1 *cum* art. 3 par. 1 let. a et b du Modèle OCDE).

### 3.2.1.3 Résidence

Les CDI conclues par la Suisse s'appliquent aux personnes qui sont des résidents d'un ou des deux Etats contractants (art. 1 du Modèle OCDE). Cette exigence est satisfaite dans la mesure où une société est assujettie à l'impôt dans un Etat contractant sur la base d'un rattachement personnel (siège statutaire, direction effective, etc.)<sup>51</sup> en vertu de la législation interne de cet Etat (art. 4 par. 1 du Modèle OCDE). L'assujettissement à l'impôt dans l'Etat de résidence doit être distingué de l'imposition effective du revenu concerné, qui n'est en principe pas requise<sup>52</sup>. Cette précision est importante s'agissant des dividendes, car de nombreux Etats ont adopté des mesures visant à limiter l'imposition multiple des bénéficiaires distribués entre une filiale et une société mère<sup>53</sup>.

### 3.2.1.4 Attribution du revenu

L'application des règles distributives prévues dans les CDI suppose l'existence d'un lien entre le revenu (objet) et le contribuable (sujet) concernés<sup>54</sup>. En matière de dividendes, cette exigence peut être déduite de l'expression « payé à » figurant à l'art. 10 par. 1 du Modèle OCDE<sup>55</sup>. Un conflit d'attribution (« *Zurechnungskonflikte* ») se produit notamment lorsque l'Etat de la source et l'Etat de résidence, bien qu'appliquant la même règle distributive, allouent – *lege fori* – un dividende à un sujet fiscal différent<sup>56</sup>. Un tel cas de figure peut notamment résulter de divergences dans (i) la classification fiscale des sociétés de personnes (opacité/transparence) ou dans (ii) les règles d'attribution des distributions dissimulées de bénéficiaires<sup>57</sup>.

<sup>51</sup> L'exigence de rattachement personnel se traduit en principe par un assujettissement illimité dans l'Etat de résidence: Hughes Salomé, International taxation of partnerships: divergences in the personal attribution of income, Schulthess, 2002, p. 56 (ci-après cité: « Hughes Salomé, International taxation of partnerships »); René Matteotti, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, in ASA 75 767, p. 773; Beat Baumgartner, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, p. 160; Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, N°358 (p. 113).

<sup>52</sup> Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, p. 168; René Matteotti, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, in ASA 75 767, p. 773; Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, N°359 (p. 114); Commentaire OCDE, N°8.6 *ad* art. 4; Jessica Salom, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, Jean-Luc Chenaux, Robert Danon, Nathalie Tissot [éd.], Centre de droit commercial, fiscal et de l'innovation N°3, Schulthess Editions romandes, 2010, p. 178-179 (ci-après cité: « Jessica Salom, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international »).

<sup>53</sup> Hughes Salomé/Robert J. Danon, La non-discrimination d'établissements stables de sociétés étrangères dans les relations triangulaires Analyse de l'arrêt Saint-Gobain et de la clause de non-discrimination des CDI suisses, in ASA 70 461, p. 463; Commentaire OCDE, N°48 *ad* art. 24.

<sup>54</sup> Robert J. Danon/Hughes Salomé, Avoidance of Double Non-Taxation in Switzerland, in Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht Hrsg. Michael Lang: Avoidance of Double Non-Taxation, Volume 26, Schulthess 2003, p. 388 (ci-après cité: « Robert J. Danon/Hughes Salomé, Avoidance of Double Non-Taxation in Switzerland »); Jessica Salom, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, p. 182.

<sup>55</sup> Robert J. Danon/Hughes Salomé, Avoidance of Double Non-Taxation in Switzerland, p. 388; Hughes Salomé, International taxation of partnerships, p. 65; Beat Baumgartner, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, p. 163 ss.

<sup>56</sup> Robert J. Danon/Hughes Salomé, De la double imposition internationale, in ASA 73 337, p. 346.

<sup>57</sup> Robert Danon/Pierre-Marie Glauser, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as the Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, p. 509 ss (ci-après cité: « Robert Danon/Pierre-Marie Glauser, Cross-border Dividends »); Jessica Salom, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, p. 196 ss.

### 3.2.1.5 Bénéficiaire effectif (« *beneficial owner* »)

Les CDI conclues par la Suisse – à tout le moins celles qui ont été (re)négociées récemment – contiennent une référence expresse au concept de bénéficiaire effectif. Introduit pour la première fois dans le Modèle OCDE en 1977 (notamment à l'art. 10), il vise à prévenir le « *treaty shopping* »<sup>58</sup>, qui constitue une forme spécifique d'abus des CDI. Celle-ci se produit lorsqu'une personne interposée dans l'Etat de la résidence sert à faire transiter un revenu en provenance de l'Etat de la source vers un non-résident<sup>59</sup>. Le *treaty shopping* contrevient au principe de réciprocité, car il permet d'obtenir un dégrèvement dans l'Etat de la source, bien que ce dernier ne soit pas lié par une CDI à l'Etat tiers dans lequel les revenus sont finalement transférés<sup>60</sup>. Le risque de *treaty shopping* est particulièrement prononcé dans le cadre des CDI prévoyant un dégrèvement intégral d'impôt sur les dividendes dans l'Etat de la source<sup>61</sup>.

Le concept du bénéficiaire effectif, dont la portée exacte est controversée aux niveaux suisse et international, a fait l'objet d'innombrables contributions doctrinales<sup>62</sup>. Nous nous limiterons ici à en décrire les caractéristiques principales sous l'angle suisse. En substance, il s'agit d'un phénomène économique qui se concentre sur le contrôle économique dont dispose le récipiendaire sur les dividendes reçus<sup>63</sup>. Selon Danon, « [...] *la qualité de bénéficiaire effectif doit revenir à la personne disposant du pouvoir réel de contrôler l'attribution ultérieure du revenu* »<sup>64</sup>. Cette question doit être examinée selon le principe « *substance over form* »<sup>65</sup>.

Selon la jurisprudence, la qualité de bénéficiaire effectif doit être niée « [...] *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 [...]. 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.* »<sup>66</sup>.

En pratique, l'AFC accorde un dégrèvement (total ou partiel) de l'impôt anticipé seulement si la société étrangère peut être considérée comme la bénéficiaire effective du dividende perçu, même si la CDI applicable ne contient aucune exigence expresse en ce sens<sup>67</sup>. A ce titre, l'AFC vérifie en substance si la société étrangère (i) est suffisamment capitalisée<sup>68</sup>, (ii)

<sup>58</sup> Robert J. Danon/Hugues Salomé, De la double imposition internationale, in ASA 73 337, p. 344; Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, p. 169.

<sup>59</sup> Robert J. Danon/Hughes Salomé, Avoidance of Double Non-Taxation in Switzerland, p. 386.

<sup>60</sup> Robert J. Danon/Hughes Salomé, Avoidance of Double Non-Taxation in Switzerland, p. 387; René Matteotti, Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, in ASA 75 767, p. 775 ss; Commentaire OCDE, N°2 ad art. 24.

<sup>61</sup> Arrêt du TF du 9 novembre 1984, in RDAF 1986 142, consid. 3c.

<sup>62</sup> Pour une analyse détaillée: Beat Baumgartner, Das Konzept des beneficial owner im Internationalen Steuerrecht der Schweiz.

<sup>63</sup> Robert Danon, Clarification de la notion de bénéficiaire effectif - Remarques sur le projet de modification du commentaire OCDE d'avril 2011, in Revue fiscale 7-8/2011 581, p. 585.

<sup>64</sup> *Ibidem*.

<sup>65</sup> Arrêt du TAF A-4951/2012 du 20 février 2014, consid. 3.4.4.

<sup>66</sup> Arrêt du TAF A-4951/2012 du 20 février 2014, consid. 3.4.5.

<sup>67</sup> Circulaire N°6 de l'AFC du 22 décembre 2004, Procédure de déclaration pour dividendes de source suisse versés à des sociétés étrangères détenant des participations importantes, par. 2. Cette circulaire mentionne – improprement – le « *droit de jouissance* », qui est, pour rappel, un concept applicable dans les rapports internes (art. 21 al. 1 let. a LIA). On relèvera à cet égard qu'il n'existe pas d'unanimité dans la doctrine et la jurisprudence internationales en ce qui concerne le caractère implicite du test du bénéficiaire effectif: Luc de Broe/Eric von Frenckell, 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 tribunal administratif fédéral du 7 mars 2012, in ASA 81 257, p. 260 ss.

<sup>68</sup> L'AFC examine en principe cette question sous l'angle des règles suisses relatives au capital propre dissimulé: Circulaire N°6 de l'AFC du 6 juin 1997, Capital propre dissimulé de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives (art. 65 et 75 LIFD).

dispose de personnel et d'infrastructures propres et si (iii) elle mène une activité effective dans l'Etat de résidence<sup>69</sup>.

Enfin, le test du bénéficiaire effectif ne doit pas être confondu avec celui du bénéficiaire ultime<sup>70</sup>. En principe, ce dernier vise – dans d'autres instruments juridiques – la personne physique exerçant le contrôle ultime sur une entité ou des actifs. Cette distinction revêt une importance particulière pour les groupes de sociétés, car l'assimilation du bénéficiaire effectif au bénéficiaire ultime reviendrait à priver toute société intermédiaire des avantages conventionnels<sup>71</sup>.

### 3.2.1.6 Absence d'abus

Dans un arrêt de 2005 concernant une situation de treaty shopping, le TF a reconnu l'existence d'une clause anti-abus conventionnelle non-écrite qui permettait en l'espèce à l'AFC de refuser le remboursement de l'impôt anticipé à une société danoise ayant reçu un dividende de source suisse<sup>72/73</sup>. Cette réserve implicite de l'abus comprend des composantes d'ordre objectif et subjectif<sup>74</sup>.

La majorité des CDI (re)négociées récemment par la Suisse contiennent quant à elles des clauses anti-abus expresses<sup>75</sup>. Si certaines d'entre elles sont d'application générale<sup>76</sup>, d'autres visent spécifiquement les versements de dividendes. Il existe notamment des dispositions qui (i) subordonnent le dégrèvement intégral dans l'Etat de la source à une période de détention minimale de la participation concernée<sup>77</sup> et d'autres qui (ii) ont pour but de prévenir le transfert de dividendes (sous une forme quelconque) à des non-résidents (« système de relais »/« conduit arrangement »)<sup>78</sup>.

Les clauses anti-abus conventionnelles expresses devraient se généraliser à l'avenir. En effet, la lutte contre l'utilisation illégitime des CDI – en particulier sous forme de treaty shopping –

---

L'exigence d'une capitalisation suffisante semble constituer le critère essentiel pour les sociétés holding pures: Gernot Zitter/Daniel Gentsch, Substanz von Empfängergesellschaften bei Outbound-Dividenden, in IFF Forum für Steuerrecht 2009, p. 224.

<sup>69</sup> Le fondement sur lequel reposent les exigences de personnel et d'infrastructures propres et d'activités effectives n'est pas entièrement clair. Ces exigences ont tantôt été rattachées au test du bénéficiaire effectif, tantôt à l'interdiction de l'abus des CDI: Gernot Zitter/Daniel Gentsch, Substanz von Empfängergesellschaften bei Outbound-Dividenden, in IFF Forum für Steuerrecht 2009, p. 224.

<sup>70</sup> Commentaire OCDE, N°12.6 ad art. 10.

<sup>71</sup> Robert Danon, Clarification de la notion de bénéficiaire effectif - Remarques sur le projet de modification du commentaire OCDE d'avril 2011, in Revue fiscale 7-8/2011 581, p. 587.

<sup>72</sup> Arrêt du TF 2A.239/2005 du 28 novembre 2005, in RDAF 2006 II 239, consid. 3 ss.

<sup>73</sup> En ce qui concerne la relation entre la réserve générale conventionnelle de l'abus et un dispositif conventionnel anti-abus spécifique applicable au même état de fait: Luc de Broe/Eric von Frenckell, 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 tribunal administratif fédéral du 7 mars 2012, in ASA 81 257, p. 287 ss; Robert Danon, Clarification de la notion de bénéficiaire effectif - Remarques sur le projet de modification du commentaire OCDE d'avril 2011, in Revue fiscale 7-8/2011 581, p. 588 ss.

<sup>74</sup> Robert Danon / Thierry Obrist, La théorie dite des "anciennes réserves" en droit fiscal international - Commentaire de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2744/2008 du 23 mars 2010, in Revue fiscale 65/2010 621, p. 622; Arrêt du TAF A-2744/2008 du 23 mars 2010, consid. 3.10.

<sup>75</sup> L'AFC publie une liste des CDI contenant des dispositions anti-abus spécifiques. Celle établie au 1<sup>er</sup> janvier 2015 est disponible sur: <https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/themen/internationale-steuerpolitik/doppelbesteuerung-und-amtschilfe/dba-missbrauch.html>.

<sup>76</sup> A titre d'exemple, la CDI conclue avec l'Australie (RS 0.672.915.81) prévoit ce qui suit (article 1 du Protocole): « [I]es dispositions de la convention ne s'appliquent pas si le but principal de toute personne concernée par la création ou l'attribution du bien ou du droit au titre duquel les revenus sont payés ou de toute personne devenue un résident d'un Etat contractant est de profiter des avantages de ces dispositions par ce biais ».

<sup>77</sup> A titre d'exemple: art. 10 par. 2 let. b de la CDI conclue avec l'Espagne (RS 0.672.933.21).

<sup>78</sup> A titre d'exemple: art. 10 par. 6 cum art. 3 par. 1 let. 1 de la CDI conclue avec le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord (RS 0.672.936.712). Pour une analyse de ce type de clauses: Robert Danon, Cession transfrontalière de droits de participations, p. 143.

est au cœur du projet *BEPS* (« *Action 6, Prevent Treaty Abuse* »). Dans ce cadre, l'OCDE propose notamment d'inclure dans les CDI (i) une clause anti-abus spécifique basée sur le modèle des dispositions dites « *Limitations on Benefits* » (ou « *LOB* »)<sup>79</sup> ainsi qu'une (ii) clause anti-abus générale visant en substance à exclure les avantages conventionnels dans la mesure où leur obtention constitue l'un des objets principaux d'une transaction ou d'une opération<sup>80</sup> (« *Principal Purposes Test* »)<sup>81</sup>.

Une forme d'abus qui n'est pas expressément visée par le Modèle OCDE est celle pouvant découler de la cession d'une participation à un résident d'un Etat contractant bénéficiant d'un régime conventionnel plus favorable que celui auquel pouvait – éventuellement – prétendre le cédant (avant la cession). En pratique, un tel cas de figure est en règle générale appréhendé par l'AFC sous l'angle de la théorie dite des « anciennes réserves » (« *Altreservenpraxis* »), en particulier lorsque la cession de la participation dans la société suisse intervient au sein d'un groupe de sociétés<sup>82</sup>. Ainsi, même si le cessionnaire satisfait aux conditions du dégrèvement de l'impôt anticipé selon la CDI entre la Suisse et son Etat de résidence, l'AFC soumet les réserves distribuables<sup>83</sup> qui existaient au moment de la cession de la participation au régime conventionnel moins favorable précédemment applicable au cédant<sup>84</sup>.

Dès lors que la théorie des anciennes réserves est contraire au principe de l'échéance (« *Zuflussprinzip* ») qui régit le paiement de dividendes dans le cadre des CDI<sup>85</sup>, elle ne saurait être mise en œuvre qu'en présence d'une cession abusive de droits de participation<sup>86</sup>.

On relèvera enfin que l'Arrêté du Conseil fédéral du 14 décembre 1962 instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions<sup>87</sup> n'est pas applicable aux cas examinés ici, car il vise les situations inverses, c'est-à-dire celles dans lesquelles le remboursement concerne l'impôt perçu à la source à l'étranger<sup>88</sup>.

### 3.2.2 Art. 15 al. 1 AFisE

#### 3.2.2.1 Principe

En échange de la mise en œuvre d'une retenue à la source sur certains paiements d'intérêts effectués par des agents payeurs suisses à des personnes physiques résidentes de l'UE, la

<sup>79</sup> D'inspiration américaine, les clauses LOB visent à prévenir le *treaty shopping*, en instituant en quelque sorte un test de « résidence qualifiée »: Alexander Rust, *in Double Taxation Conventions*, p. 130; Message du Conseil fédéral concernant l'approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Japon du 25 août 2010 (FF 2010 5377), p. 5388. A ce jour, de telles clauses figurent dans les CDI conclues avec les Etats-Unis (art. 22/RS 0.672.933.61) et le Japon (art. 22a/RS 0.672.946.31). Une clause LOB ne remplace pas le test du bénéficiaire effectif, qui demeure ainsi pleinement applicable: Eric C.C.M. Kemmeren, *in Double Taxation Conventions*, N°49 *ad Pre Arts* 10-12.

<sup>80</sup> Le contribuable disposerait toutefois de la possibilité de démontrer que l'obtention de l'avantage dans ces circonstances serait compatible avec le but et l'objet des dispositions pertinentes de la CDI.

<sup>81</sup> OECD (2014), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219120-en>.

<sup>82</sup> Robert Danon, *Cession transfrontalière de droits de participations*, p. 135.

<sup>83</sup> Le montant des anciennes réserves correspond au plus petit des montants suivants: (i) actifs non-nécessaires à l'exploitation et (ii) réserves distribuables au sens du droit commercial.

<sup>84</sup> Pour des cas d'application: Arrêt du TAF A-2744/2008 du 23 mars 2010; Arrêt du TF du 16 août 1996, *in RDAF* 1997 II 222.

<sup>85</sup> Commentaire OCDE, N°16 *ad art.* 10; Robert Danon, *Cession transfrontalière de droits de participations*, p. 136; Robert J. Danon/Hugues Salomé, *De la double imposition internationale*, *in ASA* 73 337, p. 368; Maja Bauer-Balmelli, *Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, Am Beispiel des Doppelbesteuerungsabkommens mit Österreich*, *in IFF Forum für Steuerrecht* 2004, p. 205.

<sup>86</sup> Robert Danon, *Cession transfrontalière de droits de participations*, p. 136 ss.

<sup>87</sup> RS 672.202.

<sup>88</sup> Arrêt du TF 2A.239/2005 du 28 novembre 2005, *in RDAF* 2006 II 239, consid. 3.3.2.

Suisse a obtenu – à l'art. 15 al. 1 AFisE – un régime comparable à celui prévu dans la directive européenne 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents<sup>89</sup>.

A ce titre, lorsque la Suisse se trouve dans la situation de l'Etat de la source, l'art. 15 al. 1 AFisE permet d'exonérer de tout impôt anticipé les dividendes distribués par une filiale à sa société mère résidente d'un Etat membre de l'UE et d'éliminer ainsi la double imposition de ces revenus<sup>90</sup>. L'AFC a publié des directives datées du 15 juillet 2005 (ci-après « Directives AFC AFisE ») dans lesquelles elle a développé son interprétation des conditions d'application de la disposition précitée<sup>91</sup>.

Depuis l'entrée en vigueur de l'AFisE en date du 1<sup>er</sup> juillet 2005, l'importance de l'art. 15 al. 1 a globalement diminué. En effet, depuis cette date, la Suisse a conclu plusieurs CDI – avec des Etats membres de l'UE – prévoyant un taux 0 dans l'Etat de la source sur les dividendes versés à une société détenant une participation qualifiée dans l'entité distributrice<sup>92</sup>. Or, les conditions d'application des CDI sont, en règle générale, plus souples que celles prévues à l'art. 15 al. 1 AFisE<sup>93</sup>.

Cette disposition conserve néanmoins toute son importance pour les sociétés mères qui ne peuvent bénéficier d'un dégrèvement intégral de l'impôt anticipé sur la base de l'éventuelle CDI entre la Suisse et l'Etat membre de l'UE concerné. Dans la mesure où une société mère étrangère jouit d'une prétention au taux 0 en Suisse sur la base (i) d'une CDI et (ii) de l'art. 15 al. 1 AFisE, elle est libre de se prévaloir de l'accord international le plus favorable<sup>94</sup>.

Avant de procéder à un examen sommaire des conditions d'application de l'art. 15 al. 1 AFisE, on précisera que la notion de dividende qui y est prévue correspond, selon l'AFC, à celle contenue à l'art. 10 par. 3 du Modèle OCDE (*cf.* chapitre 3.2.1.1 *supra*). A ce titre, sont visées les distributions ouvertes et dissimulées de bénéficiaires<sup>95</sup>.

### 3.2.2.2 Détention minimale

La participation au capital de la filiale suisse doit s'élever au minimum à 25% et être directe, c'est-à-dire sans interposition d'une personne morale ou d'une société de personnes traitée comme un sujet de droit indépendant<sup>96</sup>.

### 3.2.2.3 Durée de détention

L'exigence de détention de la participation concernée pendant au moins deux ans ne présente pas de difficulté particulière dans la mesure où elle est déjà réalisée au moment de l'échéance

<sup>89</sup> Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, N°1361 (p. 393).

<sup>90</sup> ATF 138 II 536 du 18 octobre 2012, consid. 5.4.2.

<sup>91</sup> Directives AFC 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 du 15 juillet 2005.

<sup>92</sup> De nombreuses CDI ont été (re)négociées suite à la reprise par la Suisse du standard de l'OCDE en matière d'échange de renseignements (art. 26 du Modèle OCDE), qui a été annoncée par le Conseil fédéral en 2009.

<sup>93</sup> Pour des exemples: Directives AFC AFisE, N°13.

<sup>94</sup> Art. 15 al. 3 AFisE; Directives AFC AFisE, N°13.

<sup>95</sup> Directives AFC AFisE, N°3. Pour une critique du renvoi au Modèle OCDE opéré par l'AFC: Robert Danon/Pierre-Marie Glauser, Cross-border Dividends, p. 506 ss.

<sup>96</sup> Directives AFC AFisE, N°4; Robert Danon/Pierre-Marie Glauser, Cross-border Dividends, p. 512.

du dividende. Lorsque tel n'est pas le cas, la société mère peut également bénéficier d'un taux 0 en Suisse, pour autant que l'exigence précitée soit satisfaite à une date ultérieure<sup>97</sup>.

#### 3.2.2.4 Résidence fiscale

Selon l'AFC, le concept de résidence prévu à l'art. 4 du Modèle OCDE, qui a été examiné précédemment (cf. chapitre 3.2.1.3 *supra*), est applicable par analogie dans le cadre de l'art. 15 al. 1 AFisE<sup>98</sup>. Afin de bénéficier de cette disposition, la société mère doit dès lors être assujettie – en principe de manière illimitée – à l'impôt dans un Etat membre de l'UE<sup>99</sup>.

Par ailleurs, ni la filiale suisse, ni sa société mère, ne doivent être résidentes d'un Etat tiers aux termes d'une CDI conclue avec ledit Etat. Cette exigence vise à empêcher qu'une « *dual resident company* » ne puisse se prévaloir de l'art. 15 al. 1 AFisE dans la mesure où elle réside dans un Etat tiers (c'est-à-dire non-membre de l'UE)<sup>100</sup>.

#### 3.2.2.5 Assujettissement sans exonération

Du point de vue de la filiale suisse distributrice, les statuts fiscaux cantonaux – tels que les régimes de sociétés auxiliaires et holding (art. 28 al. 2 et 4 LHID) – ou la réduction pour participations (art. 69 et 70 LIFD) ne sont pas assimilables à une exonération, si bien qu'ils ne s'opposent pas à l'application de l'art. 15 al. 1 AFisE. Il en va en principe de même des systèmes usuels en vigueur dans les Etats membres de l'UE pour éliminer les impositions multiples au niveau de la société mère participante<sup>101</sup>. Toutefois, l'application de l'art. 15 al. 1 AFisE est susceptible d'être refusée lorsque la filiale suisse ou sa société mère est au bénéfice d'une véritable exonération fiscale, notamment sous forme de ce que l'on pourrait désigner par un « *tax holiday* »<sup>102</sup>.

#### 3.2.2.6 Sociétés de capitaux

L'application de l'art. 15 al. 1 AFisE est réservée aux versements de dividendes entre sociétés de capitaux. En ce qui concerne la filiale suisse, cette expression désigne les SA, Sàrl et sociétés en commandite par actions<sup>103</sup>. Cette expression n'est en revanche pas définie s'agissant des sociétés mères résidentes d'un Etat membre de l'UE.

Dans un arrêt de 2012<sup>104</sup>, le TF a estimé qu'une « *società cooperativa per azioni* » de droit italien répondait à la définition de société de capitaux, contre l'avis de l'AFC<sup>105</sup>. A l'appui de sa décision, le TF s'est référé à la liste des sociétés figurant en annexe à la Directive européenne mère-fille et a constaté que ce type de société y était expressément visé<sup>106</sup>.

<sup>97</sup> Cette pratique découle de la jurisprudence communautaire « *Denkavit* » du 17 octobre 1996: Directives AFC AFisE, N°5b); Robert Danon/Pierre-Marie Glauser, Cross-border Dividends, p. 513.

<sup>98</sup> Directives AFC AFisE, N°6.

<sup>99</sup> Art. 20 AFisE; Directives AFC AFisE, N°1.

<sup>100</sup> Robert Danon/Pierre-Marie Glauser, Cross-border Dividends, p. 511-512.

<sup>101</sup> Directives AFC AFisE, N°8a)iii) ss.

<sup>102</sup> Directives AFC AFisE, N°8a)ii, 8a)vi et 8b).

<sup>103</sup> Note de bas de page à l'al. 1 de l'art. 15 AFisE; Directives AFC AFisE, N°9a). Cette définition est conforme à la notion de sociétés de capitaux prévue à l'art. 2 let. c de la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine du 3 octobre 2003 (RS 221.301).

<sup>104</sup> ATF 138 II 536 du 18 octobre 2012.

<sup>105</sup> Directives AFC AFisE, N°9b).

<sup>106</sup> ATF 138 II 536 du 18 octobre 2012, consid. 5.4.2 et 5.4.3.

### 3.2.2.7 Attribution du dividende

A l'instar de l'art. 10 du Modèle OCDE, l'art. 15 al. 1 AFisE mentionne les dividendes « payés à » la société mère. On peut ainsi en déduire une exigence d'attribution des dividendes à cette société (cf. chapitre 3.2.1.4 *supra*)<sup>107</sup>.

### 3.2.2.8 Bénéficiaire effectif

Bien que l'AFisE ne contienne aucune référence expresse au test du bénéficiaire effectif, l'AFC estime qu'il s'agit d'une condition d'application générale des accords internationaux prévoyant un dégrèvement d'impôt<sup>108</sup>. La jurisprudence et la doctrine semblent lui donner raison (cf. chapitre 3.2.1.5 *supra*)<sup>109</sup>.

### 3.2.2.9 Absence d'abus

L'art. 15 al. 1 AFisE réserve expressément les « dispositions de la législation nationale ou de conventions visant à prévenir la fraude ou les abus en Suisse et dans les Etats membres ». La Suisse n'a pas adopté de mesures visant spécifiquement l'application de l'art. 15 al. 1 AFisE. Outre le test du bénéficiaire effectif, l'AFC mentionne dans ce contexte<sup>110</sup> (i) l'escroquerie fiscale au sens de l'art. 14 al. 2 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (ci-après « DPA »)<sup>111</sup>, (ii) la soustraction de montants d'impôt anticipé au sens de l'art. 61 LIA ainsi que (iii) l'interdiction de l'évasion fiscale découlant de l'art. 2 al. 2 du code civil suisse du 10 décembre 1907<sup>112</sup>.

Selon Danon/Glauser, la réserve de la législation interne permet une application analogique de l'art. 21 al. 2 LIA, qui, comme indiqué précédemment (cf. chapitre 2.2.2 *supra*), vise à empêcher l'évasion fiscale en matière de remboursement de l'impôt anticipé dans les rapports internes<sup>113</sup>.

En pratique, l'AFC applique également la théorie des anciennes réserves sous l'angle de l'art. 15 al. 1 AFisE (cf. chapitre 3.2.1.6 *supra*). Tel est notamment le cas lorsque le cédant, résident d'un Etat tiers ne bénéficiant pas d'une prétention au dégrèvement intégral de l'impôt anticipé sur la base de l'éventuelle CDI applicable, transfère des droits de participations dans une société suisse à une société résidente d'un Etat membre de l'UE. L'AFC applique cette pratique même si le cessionnaire a détenu la participation pendant la période minimale requise de deux ans au moment de l'échéance du dividende, ce que déplore Danon<sup>114</sup>.

<sup>107</sup> Robert Danon/Pierre-Marie Glauser, Cross-border Dividends, p. 509 ss.

<sup>108</sup> Directives AFC AFisE, N°10a).

<sup>109</sup> Arrêt du TAF A-4951/2012 du 20 février 2014, consid. 3.4.3 ss et réf. cit.; Beat Baumgartner, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, p. 304.

<sup>110</sup> Directives AFC AFisE, N°10b).

<sup>111</sup> RS 313.0.

<sup>112</sup> RS 210.

<sup>113</sup> Robert Danon/Pierre-Marie Glauser, Cross-border Dividends, p. 516.

<sup>114</sup> Selon cet auteur, l'application de la théorie des anciennes réserves sous l'angle de la réserve générale de l'abus n'est pas possible en présence d'un dispositif anti-abus objectif – telle que l'exigence d'une durée minimale de détention – visant spécifiquement à prévenir les transferts abusifs de participations: Robert Danon, Cession transfrontalière de droits de participations, p. 138 ss.

### 3.3 Conditions formelles

#### 3.3.1 Participation importante

La procédure de déclaration internationale est applicable uniquement dans la mesure où la société étrangère détient une participation importante dans la société suisse distributrice (art. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement). Cette condition est réputée satisfaite lorsque la participation concernée donne droit à un dégrèvement supplémentaire ou total de l'impôt anticipé selon l'accord international applicable (art. 2 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement).

Ainsi, la participation au capital de la société suisse doit s'élever au minimum à 25% sous l'angle de l'art. 15 al. 1 AFisE. S'agissant des CDI, le seuil de détention fondant une participation importante au sens de l'Ordonnance sur le dégrèvement varie en fonction des termes de la convention applicable. Certaines d'entre elles ne prévoient toutefois aucun dégrèvement supplémentaire en cas de détention d'une participation importante<sup>115</sup>. Dans cette hypothèse, la procédure de déclaration devrait néanmoins trouver application si la société mère détient une participation directe d'au moins 20% au capital de la société suisse (art. 2 al. 2 de l'Ordonnance sur le dégrèvement).

#### 3.3.2 Demande d'autorisation préalable (formule 823/823B/823C)

Contrairement à ce qui prévaut dans les rapports internes (art. 26a OIA)<sup>116</sup>, l'application de la procédure de déclaration internationale est subordonnée à l'obtention d'une autorisation préalable de la part de l'AFC (art. 3 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement). Sauf exception (art. 5 al. 2 de l'Ordonnance sur le dégrèvement), cette autorisation doit être requise avant l'échéance des dividendes (art. 3 al. 2 de l'Ordonnance sur le dégrèvement). La formule officielle doit être utilisée à cet effet (823, 823B ou 823C)<sup>117</sup>. Avant que la demande d'autorisation ne soit soumise à l'AFC pour approbation, l'autorité fiscale étrangère de l'Etat de résidence de la société mère doit attester – en principe directement sur la formule – que celle-ci est résidente au sens de la CDI applicable ou de l'art. 15 al. 1 AFisE.

Comme indiqué précédemment (*cf.* chapitre 1 *supra*), la procédure de déclaration confère un avantage économique à la société mère étrangère bénéficiaire du dividende. Toutefois, seule la filiale suisse est, en sa qualité de contribuable, légitimée à en requérir l'application<sup>118</sup>.

Une fois saisie d'une demande d'autorisation, l'AFC vérifie si la société mère jouit d'une prétention au dégrèvement total ou partiel de l'impôt anticipé (art. 3 al. 3 de l'Ordonnance sur le dégrèvement). A cet effet, elle examine notamment si les conditions d'application de l'accord international concerné sont réunies (*cf.* chapitre 3.2 *supra*).

Bien que l'art. 3 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement soit conçu comme un « *Kann-Vorschrift* »<sup>119</sup>, la filiale suisse dispose en principe d'un véritable droit à l'application de la

<sup>115</sup> A titre d'exemple, l'art. 10 par. 2 de la CDI conclue avec l'Italie (RS 0.672.945.41) prévoit un taux résiduel d'imposition uniforme de 15% dans l'Etat de la source.

<sup>116</sup> L'application de la procédure de déclaration prévue à l'art. 26a OIA ne nécessite pas d'autorisation préalable: René Matteotti, *Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren*, in ASA 80 469, p. 473.

<sup>117</sup> La formule 823 est applicable lorsque la demande d'autorisation se fonde sur la CDI conclue avec les Etats-Unis d'Amérique. La formule 823B doit être utilisée pour toutes les autres CDI. Enfin, la formule 823C est applicable aux demandes d'autorisations reposant sur l'art. 15 al. 1 AFisE.

<sup>118</sup> Arrêt du TAF A-3549/2011 du 12 janvier 2012, consid. 1.2.2.1.

<sup>119</sup> Cette disposition prévoit en effet que l'AFC « [...] peut autoriser la société suisse qui en fait la demande à appliquer directement le dégrèvement [...] ».

procédure de déclaration dans la mesure où sa société mère jouit d'une prétention au dégrèvement total ou partiel de l'impôt anticipé<sup>120</sup>. Cependant, en pratique, la procédure de déclaration internationale est admise seulement lorsque cette prétention au dégrèvement est clairement établie. En d'autres termes, s'il subsiste un doute à cet égard au terme de l'examen sommaire mené par l'AFC, la procédure de déclaration est refusée et l'obligation fiscale accomplie par le paiement de l'impôt. Selon le TF, cette approche est justifiée au motif suivant: « *Denn wenn eine Dividende gestützt auf ein bewilligtes Meldeverfahren einmal ungekürzt an einen im Ausland ansässigen Empfänger abgeflossen ist, kann eine ungerechtfertigte Entlastung praktisch nicht mehr rückgängig gemacht werden, ist doch für diesen Fall keine Mithaftung des inländischen Dividendenschuldners vorgesehen [...]* »<sup>121</sup>.

Dans la mesure où l'AFC estime que les conditions d'application de la procédure de déclaration internationale sont réunies, elle délivre à la filiale suisse une autorisation écrite qui est valable 3 ans (art. 3 al. 4 de l'Ordonnance sur le dégrèvement). En cas de rejet total ou partiel de la demande, l'AFC émet, sur requête de la filiale suisse, une décision pouvant le cas échéant être contestée (art. 3 al. 5 de l'Ordonnance sur le dégrèvement)<sup>122</sup>.

La délivrance d'une autorisation ne garantit pas nécessairement l'existence d'une prétention au dégrèvement total ou partiel de l'impôt anticipé. En effet, comme indiqué précédemment (cf. chapitre 3.2.1.6 *supra*), le moment déterminant pour établir si l'Etat de la source doit renoncer à tout ou partie de l'imposition des dividendes correspond à l'échéance de la distribution.

Or, il est concevable qu'une société mère étrangère qui remplissait par hypothèse les conditions pour bénéficier d'un dégrèvement au moment du dépôt de la demande d'autorisation cesse de les remplir ultérieurement (pendant la période de validité de 3 ans de la formule applicable). Différents cas de figure peuvent se présenter, à l'instar d'un (i) changement d'actionnaire, d'une (ii) réduction du pourcentage de détention de la participation au capital de la filiale suisse (en deçà du seuil fondant une participation importante), ou encore de (iii) la perte, par la société mère, de son statut de bénéficiaire effectif (par exemple en raison de l'apparition d'une situation de sous-capitalisation).

La filiale suisse est d'ailleurs tenue d'aviser immédiatement l'AFC dès que les conditions d'application de la procédure de déclaration ne sont plus réunies (art. 4 de l'Ordonnance sur le dégrèvement). A cet égard, on relèvera que l'existence d'une autorisation valable n'empêche pas l'AFC de procéder à des contrôles (dans les limites de la prescription de la créance fiscale).

### **3.3.3 Déclaration des dividendes dans le délai de 30 jours**

#### **3.3.3.1 Principe et jurisprudence du TF du 19 janvier 2011**

L'art. 5 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement prévoit que lorsqu'elle dispose d'une autorisation, la société suisse déclare spontanément à l'AFC, dans les 30 jours, le paiement

<sup>120</sup> Dans les rapports internes (art. 20 LIA): Ivo P. Baumgartner/Sonja Bossart Meier, in *Kommentar VStG*, N°19 ad art. 20 LIA et réf. cit. Arrêt du TAF A-1878/2014 du 28 janvier 2015, consid. 4.3.2.1.

<sup>121</sup> Arrêt du TF 2C\_689/2011 du 23 novembre 2012, consid. 2.4.1.

<sup>122</sup> Aux termes de l'art. 6 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement, les décisions de l'AFC sont sujettes à recours conformément aux dispositions générales de la procédure fédérale.

des dividendes, au moyen de la formule 108<sup>123</sup>, accompagnée de la déclaration officielle (formule 102, 103 ou 110). Bien que cela ne ressorte pas expressément de la disposition précitée, le *dies a quo* du délai correspond à l'échéance du dividende (cf. chapitre 2.4 *supra*)<sup>124</sup>.

L'Ordonnance sur le dégrèvement est muette sur les conséquences de la déclaration tardive, respectivement de la non-déclaration, d'une distribution de dividendes. Elle est en ce sens lacunaire<sup>125</sup>. Le TF s'est toutefois prononcé pour la première fois sur la portée de l'exigence de déclaration dans le délai de 30 jours dans un arrêt du 19 janvier 2011 (ci-après « Arrêt du TF de 2011 »), qui concernait la procédure de déclaration internationale fondée sur l'art. 15 al. 1 AFisE<sup>126</sup>. Dans cette affaire, l'AFC avait en substance refusé que la société suisse exécute son obligation fiscale par la procédure de déclaration, au motif que le dividende avait été déclaré – au moyen de la formule 108 – plus d'un an après son échéance. L'AFC avait en conséquence exigé que la société concernée verse l'impôt anticipé ainsi que des intérêts moratoires au taux de 5% l'an (à compter de l'exigibilité de la créance fiscale)<sup>127</sup>.

A l'instar du Tribunal administratif fédéral (ci-après « TAF ») avant lui, le TF a confirmé le bien-fondé de la décision de l'AFC. Notre Haute Cour a d'abord jugé que la mise en œuvre de l'art. 15 AFisE était en principe du ressort des Etats contractants, de sorte que la procédure de remboursement était en règle générale admissible<sup>128</sup>.

Rejetant le grief de formalisme excessif invoqué par la société recourante, le TF a ensuite considéré que le délai de trente jours prévu à l'art. 5 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement constituait un délai légal de péremption (« *Verwirkungsfrist* »), et non un délai d'ordre (« *Ordnungsfrist* »). Pour cela, la Haute Cour s'est fondée – à l'instar du TAF – sur l'argument suivant:

« *Von Verwirkung ist in der Regel auszugehen, wenn aus Gründen der Rechtssicherheit oder der Verwaltungstechnik die Rechtsbeziehungen nach Ablauf einer bestimmten Frist endgültig festgelegt werden müssen, ohne dass sie durch eine Unterbrechungshandlung verlängert werden kann [...]. [...] Der Schluss der Vorinstanz, die 30-tägige Frist von Art. 5 Abs. 1 der Steuerentlastungsverordnung ermögliche es der ESTV rechtzeitig zu erkennen, ob das Meldeverfahren zu Anwendung kommen solle und verhindere so das Inkasso nicht bezahlter Verrechnungssteuern, erscheint nachvollziehbar [...]* »<sup>129</sup>.

Le TF ne s'est en revanche pas expressément prononcé sur la thématique des intérêts moratoires<sup>130</sup>, dont l'AFC avait pourtant exigé le paiement dans sa décision sur

<sup>123</sup> Communication au lieu du paiement de l'impôt anticipé suisse sur les dividendes versés à une société de capitaux étrangère détenant une participation importante. La formule 108 est applicable indépendamment du fondement sur lequel repose la demande d'autorisation (CDI ou art. 15 al. 1 AFisE).

<sup>124</sup> L'art. 26a al. 2 OIA (applicable dans les rapports internes) est plus clair sur ce point: « [d]e son côté, la société assujettie à l'impôt complète la demande et l'envoie spontanément à l'Administration fédérale des contributions dans les 30 jours suivant l'échéance des dividendes [...] ».

<sup>125</sup> Robert Waldburger, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2011, in IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 288.

<sup>126</sup> Arrêt du TF 2C\_756/2010 du 19 janvier 2011.

<sup>127</sup> Arrêt du TAF A-633/2010 du 25 août 2010, par. E. Pour une présentation détaillée des faits de la cause: Robert Waldburger, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2011, in IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 280 ss. L'auteur précité relève ce qui s'apparente à une incohérence dans la présentation des faits opérée par le TAF et le TF. Cette incohérence concerne la date à compter de laquelle la demande d'autorisation était censée s'appliquer à titre rétroactif: Robert Waldburger, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2011, in IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 280, plus particulièrement note de bas de page N°3.

<sup>128</sup> Arrêt du TF 2C\_756/2010 du 19 janvier 2011, consid. 2.3.

<sup>129</sup> Arrêt du TF 2C\_756/2010 du 19 janvier 2011, consid. 3.2.2 et 3.2.3.

<sup>130</sup> Stefan Oesterheld, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2011), in RSDA 2012 29, p. 31.

réclamation<sup>131</sup>.

Par ailleurs, dans un arrêt du 18 octobre 2012 qui concernait également la procédure de déclaration internationale fondée sur l'art. 15 al. 1 AFisE, le TF a confirmé que le délai de 30 jours prévu à l'art. 5 al. 1 de l'Ordonnance sur le dégrèvement constituait un délai de péremption<sup>132</sup>.

Le TAF s'est quant à lui prononcé par arrêt du 28 janvier 2015 sur la portée du délai de 30 jours prévu à l'art. 26a OIA (procédure de déclaration dans les rapports internes)<sup>133</sup>. Dans ce cadre, il a considéré que (i) ce délai constituait également un délai de péremption et que (ii) la société suisse ayant dû s'acquitter *a posteriori* de l'impôt anticipé (en raison de la déclaration tardive d'un dividende) devait des intérêts moratoires au taux de 5% l'an<sup>134</sup>. L'arrêt précité aurait toutefois fait l'objet d'un recours au TF<sup>135</sup>.

### 3.3.3.2 Pratique de l'AFC

Suite à l'Arrêt du TF de 2011, de nombreux contribuables ont procédé à la déclaration tardive de dividendes<sup>136</sup>. En parallèle, l'AFC a effectué des contrôles portant parfois sur des années antérieures à 2011. En présence de dividendes non-déclarés ou déclarés tardivement, les sociétés concernées se sont vues systématiquement refuser l'accès à la procédure de déclaration (indépendamment du caractère interne ou international des rapports considérés). Ces sociétés ont ainsi dû exécuter leurs obligations fiscales en acquittant l'impôt anticipé (intérêts moratoires en sus), même si elles remplissaient les conditions matérielles d'application de la procédure de déclaration<sup>137</sup>. Nous reviendrons ci-après en détail sur les conséquences de cette pratique et en proposerons une appréciation critique (*cf.* chapitre 4 *infra*).

Au vu de l'état actuel de la jurisprudence, les contribuables et les mandataires doivent veiller à déclarer chaque distribution de dividende dans le délai et les formes prescrits. A cet égard, il appartient aux contribuables – en application de l'art. 8 du code civil – de prouver le respect de cette exigence<sup>138</sup>. Partant, il est fortement conseillé de soumettre toute formule de déclaration par courrier recommandé (idéalement en adressant, par courriel, copie des documents concernés à un collaborateur de l'AFC). La Commission de l'économie et des redevances du Conseil national a d'ailleurs déposé une motion visant à introduire un système d'accusés de réception dans le cadre de la procédure de déclaration en matière d'impôt anticipé<sup>139</sup>. A notre sens, un tel système n'a d'intérêt que s'il permet aux contribuables de soumettre à l'AFC les formules de déclaration par voie électronique et de recevoir un accusé de réception immédiat.

<sup>131</sup> Arrêt du TAF A-633/2010 du 25 août 2010, par. E.

<sup>132</sup> ATF 138 II 536 du 18 octobre 2012, consid. 6.

<sup>133</sup> Arrêt du TAF A-1878/2014 du 28 janvier 2015.

<sup>134</sup> Arrêt du TAF A-1878/2014 du 28 janvier 2015, consid. 5.3.5 et 7.

<sup>135</sup> René Matteotti/Dominik Bürky/Philipp Roth, Fristen Beim Meldeverfahren – Vorentwurf der WAK-N, *in* L'expert-comptable suisse 5/15 422, p. 424.

<sup>136</sup> Initiative parlementaire -Impôt anticipé - Clarification de la pratique de longue date en matière de procédure de déclaration - Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 13 avril 2015, p. 13; Arrêt du TAF A-1878/2014 du 28 janvier 2015, consid. 6.5.3.

<sup>137</sup> René Matteotti/Dominik Bürky/Philipp Roth, Fristen Beim Meldeverfahren – Vorentwurf der WAK-N, *in* L'expert-comptable suisse 5/15 422, p. 423.

<sup>138</sup> Pour un exemple dans le contexte d'une demande de remboursement: Arrêt du TF 2C\_704/2014 du 10 février 2015, consid. 3.4.

<sup>139</sup> Motion N° 15.3379 - Introduction d'un accusé de réception dans le cadre de la procédure de déclaration de l'impôt anticipé.

### 3.3.4 Exigence de comptabilisation du dividende par la société mère étrangère

En pratique, lorsqu'une filiale suisse au bénéfice d'une autorisation valable (formule 823) déclare le versement d'un dividende dans les formes et le délai prescrits, l'AFC lui adresse en principe un courrier confirmant l'application de la procédure de déclaration, sous réserve de la comptabilisation du dividende par la société mère étrangère.

Une exigence de comptabilisation est prévue à l'art. 25 al. 1 LIA, qui s'applique dans les rapports internes. Pour rappel, cette disposition prévoit qu'une personne morale qui ne comptabilise pas régulièrement comme rendement un revenu grevé de l'impôt anticipé perd le droit au remboursement de l'impôt déduit de ce revenu. L'art. 25 al. 1 LIA vise ainsi à inciter les contribuables à respecter leurs obligations fiscales (fonction de garantie de l'impôt anticipé).

Or, comme le relève Bauer-Balmelli – auteure d'une contribution de référence en la matière – l'impôt anticipé n'a pas été conçu comme un impôt de garantie dans les rapports internationaux: « *Aus rein Schweizbezogener Optik kann die Verrechnungssteuer lediglich direkten Fiskalzweck verfolgen, da es im internationalen Verhältnis keine « andere » Schweizerische Steuer zu sichern gibt. Auch kann die Sicherung der Erhebung ausländischer Steuern nicht grundsätzlich die Aufgabe einer schweizerischen Steuer sein* »<sup>140</sup>.

Certes, une fonction de garantie peut découler – « *als Nebeneffekt* » – de la mise en œuvre de l'impôt anticipé dans le cadre des dispositions d'une CDI<sup>141</sup>. En effet, lorsque la limitation du droit d'imposition de la Suisse (en tant qu'Etat de la source) sur les dividendes est mise en œuvre par le biais d'une procédure de remboursement, la société mère qui souhaite obtenir le remboursement de l'impôt anticipé doit faire attester sa demande par l'autorité fiscale compétente de son Etat de résidence (avant de la soumettre à l'AFC pour approbation). Compte tenu de cette exigence d'attestation préalable, l'autorité fiscale étrangère est informée du versement du dividende. Par conséquent, le paiement de l'impôt anticipé par la filiale suisse a pour effet d'inciter la société mère étrangère à comptabiliser/déclarer le dividende.

A notre sens, l'exigence de comptabilisation susmentionnée doit plutôt être rattachée aux conditions matérielles d'application des CDI – notamment sous l'angle de l'attribution du revenu et du test du bénéficiaire effectif. En effet, en cas de non-réalisation des conditions précitées, l'impôt anticipé est susceptible de déployer une véritable fonction fiscale vis-à-vis de la société mère étrangère.

## 4. Arrêt du TF de 2011 et pratique de l'AFC y relative

### 4.1 Conséquences pratiques pour les contribuables

#### 4.1.1 Principe

Avant de procéder à une appréciation critique de l'Arrêt du TF de 2011 et de la pratique de l'AFC y relative, nous examinerons brièvement les conséquences pouvant en résulter pour les contribuables en matière de (i) paiement/remboursement de l'impôt anticipé, (ii) d'intérêts moratoires et (iii) de sanctions pénales. A ce jour, le TF ne s'est pas directement prononcé sur

<sup>140</sup> Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, p. 209.

<sup>141</sup> Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, p. 202, 210 et 218.

ces problématiques<sup>142</sup>. Toutefois, dans l'Arrêt du TF de 2011, notre Haute Cour a confirmé le bien-fondé de la décision sur réclamation de l'AFC. Or, cette dernière avait exigé – suite au rejet de la procédure de déclaration résultant du dépôt tardif de la formule 108 – que la société contribuable satisfasse à son obligation en payant l'impôt anticipé ainsi que des intérêts moratoires (à compter de l'exigibilité de la créance fiscale). Par conséquent, il semble que le TF ait admis, à tout le moins implicitement, que la non-déclaration d'un dividende dans le délai de 30 jours était susceptible d'entraîner les conséquences décrites ci-après.

#### 4.1.2 Paiement/remboursement

En cas de rejet de la procédure de déclaration, il incombe à la filiale suisse, en sa qualité de contribuable, de s'acquitter *a posteriori* de l'impôt anticipé (intérêts moratoires en sus) au taux de 35%, au besoin en recourant à un financement du groupe. Le paiement de l'impôt anticipé met un terme au cours des intérêts moratoires, sur lesquels nous reviendrons ci-après.

Dès lors qu'une filiale suisse au bénéfice d'une autorisation valable (formule 823/823B/823C) accomplit en principe son obligation fiscale en déclarant les prestations imposables, elle verse des montants bruts de dividendes – c'est-à-dire non diminués de l'impôt anticipé – à sa société mère étrangère. Celle-ci n'ayant en conséquence pas supporté la charge fiscale, la filiale suisse doit la lui transférer *a posteriori* (par exemple en comptabilisant une créance)<sup>143</sup>. En pratique, la société mère paie parfois directement l'impôt anticipé (bien qu'elle ne soit pas débitrice de l'impôt). Cette solution, que semble accepter l'AFC, permet d'éviter (*i*) toute contestation concernant le transfert de la charge fiscale au bénéficiaire du dividende et (*ii*), si nécessaire, l'octroi d'un financement à la filiale pour lui permettre de régler l'impôt anticipé.

La société mère peut ensuite immédiatement procéder au dépôt d'une demande de remboursement. Toutefois, cette dernière doit au préalable être attestée par l'autorité fiscale compétente de l'Etat de résidence de la société mère. En principe, le traitement d'une demande de remboursement par l'AFC ne présentera pas de difficultés particulières. En effet, la prétention au dégrèvement de l'impôt anticipé dont jouit la société mère étrangère aura été constatée suite au dépôt d'une demande d'autorisation préalable (formule 823/823B/823C). Cela étant, il n'est pas exclu que le remboursement soit refusé si les conditions d'application de l'accord international concerné n'étaient pas réalisées à l'échéance du dividende (*cf.* chapitre 3.3.2 *supra*).

Par ailleurs, sous réserve d'une réglementation conventionnelle contraire, le droit au remboursement s'éteint<sup>144</sup> si la société mère ne dépose pas de demande de remboursement dans les trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le dividende est échu (art. 32 al. 1 LIA)<sup>145</sup>. La créance fiscale se prescrivant par 5 ans dès la fin de l'année civile au cours de laquelle elle a pris naissance (art. 17 al. 1 LIA), il est parfaitement concevable qu'une filiale suisse se voie ordonner de payer l'impôt anticipé – suite à un contrôle de l'AFC – postérieurement à la péremption du droit au remboursement de la société mère. Toutefois,

<sup>142</sup> Comme indiqué précédemment, le TAF s'est quant à lui prononcé expressément sur la problématique des intérêts moratoires (*cf.* chapitre 3.3.3.1 *supra*).

<sup>143</sup> En l'absence de transfert de charge, la méthode du « brut pour net » est en principe applicable (*cf.* chapitre 2.2.2 *supra*).

<sup>144</sup> Le délai de 3 ans constitue un délai de péremption: Michael Beusch, *in* Kommentar VStG, N°5 *ad* art. 32 LIA.

<sup>145</sup> Robert Waldburger, *Aus der Rechtsprechung im Jahr 2011*, *in* IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 287.

conformément à l'art. 32 al. 2 LIA, la société mère étrangère peut dans cette hypothèse bénéficier en principe d'un délai de grâce de 60 jours à compter du paiement de l'impôt<sup>146</sup>.

La question est en revanche plus délicate lorsque le paiement de l'impôt anticipé résulte d'une dénonciation spontanée. En effet, à rigueur de texte, l'art. 32 al. 2 LIA subordonne l'octroi du délai de grâce à l'existence d'une « contestation » de l'AFC. Il serait toutefois difficilement compréhensible de soumettre une prestation imposable déclarée spontanément à un traitement plus sévère que celui auquel elle aurait été soumise si elle avait été découverte par l'AFC au cours d'un contrôle. Au demeurant, une telle interprétation dissuaderait très certainement les personnes responsables de procéder à une dénonciation spontanée, ce qui serait manifestement contraire au but poursuivi par le législateur lors de l'adoption de l'art. 13 DPA<sup>147</sup>.

#### 4.1.3 Intérêt moratoire

Dans son Arrêt de 2011, le TF a implicitement admis qu'en cas de péremption de la procédure de déclaration internationale (en raison de la non-déclaration d'un dividende dans le délai de 30 jours), la filiale suisse devait un intérêt moratoire représentant, par année de retard, 5% de la créance d'impôt anticipé – laquelle correspond à 35% du montant brut du dividende. Cet intérêt représentant une charge définitive pour la filiale suisse, l'application de cette jurisprudence peut avoir des conséquences sévères pour les groupes internationaux de sociétés, au sein desquels les dividendes versés se chiffrent parfois en milliards de francs. Les intérêts moratoires n'étant pas assimilables à des amendes fiscales, ils peuvent toutefois être déduits du bénéfice à titre de charges justifiées par l'usage commercial.

#### 4.1.4 Soustraction fiscale

L'art. 61 LIA punit d'une amende la personne physique<sup>148</sup> ayant commis, intentionnellement ou par négligence, une soustraction d'impôt<sup>149</sup>. Cette disposition vise non seulement les soustractions qui entraînent une perte d'impôt anticipé – même temporaire – (art. 61 let. a LIA), mais également les violations de l'obligation de déclarer une prestation imposable (art. 61 let. b LIA)<sup>150</sup>.

Cette dernière hypothèse est applicable uniquement dans la mesure où l'omission de déclarer une prestation imposable entraîne la mise en échec de la fonction de garantie de l'impôt anticipé<sup>151</sup>. Or, un tel cas de figure ne peut se présenter que dans les rapports internes<sup>152</sup>. En effet, comme indiqué précédemment (*cf.* chapitre 2.5 *supra*), l'impôt anticipé ne vise à

---

<sup>146</sup> Il ne sera parfois pas possible de soumettre la formule de remboursement à l'AFC dans le délai de grâce de 60 jours, puisque ladite formule doit être préalablement attestée par l'autorité fiscale compétente de l'Etat de résidence de la société mère. Partant, il faut considérer que l'exigence de présentation de la demande dans le délai de 60 jours vaut vis-à-vis de l'autorité fiscale étrangère (et non de l'AFC). Toute autre interprétation reviendrait à pénaliser les sociétés mères étrangères qui résident dans des Etats n'ayant pas les capacités de délivrer rapidement les attestations requises.

<sup>147</sup> René Matteotti, *Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren*, in ASA 80 469, p. 503.

<sup>148</sup> Art. 67 al. 1 LIA *cum* art. 6 al. 1 DPA. A noter que l'AFC peut, à certaines conditions, renoncer à poursuivre la personne physique et condamner à sa place la personne morale au paiement de l'amende (art. 7 al. 1 DPA).

<sup>149</sup> Conformément à l'art. 61 LIA *in fine*, l'art. 14 DPA est réservé. Cette disposition absorbe la soustraction prévue à l'art. 61 LIA: Henri Torrione, *Les infractions fiscales*, p. 937.

<sup>150</sup> Henri Torrione, *Les infractions fiscales*, p. 940 ss.

<sup>151</sup> Henri Torrione, *Les infractions fiscales*, p. 942 ss.

<sup>152</sup> La référence à l'art. 20 LIA figurant à l'art. 61 LIA semble confirmer ce point. En effet, comme indiqué précédemment (*cf.* chapitre 3.1, *supra*), la procédure de déclaration internationale n'est pas fondée sur l'art. 20 LIA. Cela étant, il faut reconnaître qu'au moment de l'adoption de la LIA, la possibilité d'accomplir son obligation fiscale par la déclaration du dividende n'existait pas encore dans les rapports internationaux (sauf dans le cadre de la CDI conclue avec les Etats-Unis d'Amérique).

proprement parler pas à garantir la comptabilisation/déclaration correcte des dividendes par la société mère étrangère bénéficiaire.

La Haute Cour ayant implicitement admis l'existence d'une créance d'impôt anticipé dès la péremption de la procédure de déclaration, l'art. 61 let. a LIA est à notre sens en principe applicable en cas d'inobservation du délai de 30 jours. On gardera néanmoins à l'esprit que l'auteur est exempté de toute peine s'il dénonce spontanément l'infraction aux conditions de l'art. 13 DPA.

#### 4.2 Appréciation de l'Arrêt du TF de 2011

Les principales critiques émises par la doctrine à l'encontre de l'Arrêt du TF de 2011 s'articulent autour des axes suivants:

- L'art. 15 al. 1 AFisE ne peut en principe être mis en œuvre que par le biais de la procédure de déclaration, dès lors qu'il prévoit que les dividendes « *ne sont pas imposés dans l'Etat de la source* »<sup>153</sup>. En outre, une procédure de remboursement entraîne généralement des difficultés de trésorerie, ce qui est incompatible avec le but de cette disposition<sup>154</sup>.

Par ailleurs, certains auteurs relèvent que si la procédure de remboursement est en principe admissible sous l'angle des CDI, elle doit – conformément au Commentaire OCDE – être limitée aux cas où elle est fondée sur les difficultés observables d'identification du droit aux avantages de la convention applicable<sup>155</sup>.

- Waldburger observe quant à lui que la formule 108 a pour fonction d'informer l'autorité fiscale étrangère du versement d'un dividende. La préservation des intérêts fiscaux de la Suisse est quant à elle assurée par la soumission préalable d'une demande d'autorisation (formule 823/823B/823C). En conséquence, il ne fait guère de sens de considérer le délai de 30 jours comme un délai de péremption<sup>156</sup>. Ceci est d'autant plus vrai que lorsqu'une filiale suisse accomplit son obligation en prélevant l'impôt anticipé, l'autorité fiscale étrangère n'est parfois avertie du versement du dividende que plusieurs années après son échéance, à savoir au moment où la société mère lui demande d'attester une demande de remboursement<sup>157</sup>.
- Enfin, certains auteurs soutiennent qu'avant l'Arrêt du TF de 2011, l'AFC considérait le délai de déclaration de 30 jours comme un simple délai d'ordre, dont l'inobservation n'entraînait en principe ni le rejet de la procédure de déclaration, ni le prélèvement d'intérêts moratoires (pour autant que toutes les conditions matérielles

---

<sup>153</sup> Peter Brülisauer, 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden, in L'expert-comptable suisse 12/11 1042, p. 1043; Robert Danon/Thierry Obrist/Jeanine de Vries Reilingh/Natassia Martinez/Daniel de Vries Reilingh/Pierre-Alain Guillaume, La jurisprudence en 2011, in RJN 2011 41, p. 71; René Matteotti, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, in ASA 80 469, p. 488 ss.

<sup>154</sup> Peter Brülisauer, 30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden, in L'expert-comptable suisse 12/11 1042, p. 1043; Robert Danon/Thierry Obrist/Jeanine de Vries Reilingh/Natassia Martinez/Daniel de Vries Reilingh/Pierre-Alain Guillaume, La jurisprudence en 2011, in RJN 2011 41, p. 71.

<sup>155</sup> Commentaire OCDE, N°26.2 ad art. 1; Stefan Oesterhelt, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2011), in RSDA 2012 29, p. 30; René Matteotti, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, in ASA 80 469, p. 489.

<sup>156</sup> Robert Waldburger, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2011, in IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 282 ss.

<sup>157</sup> Robert Waldburger, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2011, in IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 287.

d'application de la procédure de déclaration fussent satisfaites)<sup>158</sup>. Suite à cet arrêt, l'AFC aurait procédé à un véritable changement de pratique en subordonnant l'application de la procédure de déclaration au dépôt des formules applicables dans le délai de 30 jours. Or, conformément à la jurisprudence<sup>159</sup>, la protection de la bonne foi, et plus précisément le principe de la confiance qui en découle<sup>160</sup>, auraient exigé que les contribuables fussent préalablement avertis de ce changement, dès lors que ce dernier était susceptible d'entraîner la péremption d'un droit.

Dans son arrêt du 28 janvier 2015 relatif à l'art. 26a OIA, le TAF a rejeté le grief tiré de la violation du principe de la confiance, au motif que la société contribuable n'était pas parvenue à prouver que l'AFC accordait, avant l'Arrêt du TF de 2011, le bénéfice de la procédure de déclaration en cas de déclaration tardive d'un dividende<sup>161</sup>.

Il est difficile de trancher la controverse suscitée par l'Arrêt du TF de 2011. Ceci est dû au fait qu'aucune interprétation du délai de 30 jours (délai d'ordre/délai de péremption) n'est entièrement satisfaisante.

En effet, le refus systématique d'accorder le bénéfice de la procédure de déclaration en cas d'inobservation du délai de 30 jours n'est guère souhaitable. En effet, dans la grande majorité des cas, la société mère étrangère dispose d'une véritable prétention au dégrèvement de l'impôt anticipé, laquelle aura d'ailleurs été constatée suite au dépôt d'une demande d'autorisation (formule 823/823B/823C). Cela est d'autant plus vrai que la procédure de déclaration est admise seulement lorsque les exigences de l'accord international applicable sont clairement réunies (*cf.* chapitre 3.3.2 *supra*).

Cela étant, si l'on admettait que le délai de 30 jours est un simple délai d'ordre, il existe un risque que certains contribuables cessent d'adresser les formules de déclaration à l'AFC. Or, si cette dernière n'a pas nécessairement d'intérêt juridique à recevoir ces formules dans les 30 jours, il est néanmoins nécessaire qu'elle les reçoive avant la prescription de la créance fiscale. En effet, l'AFC doit pouvoir décider en toute connaissance de cause de procéder à des contrôles. A cet égard, on rappellera que l'existence d'une autorisation valable ne signifie pas nécessairement que la société mère étrangère a droit au dégrèvement de l'impôt anticipé, dès lors qu'il convient de se placer au moment de l'échéance des dividendes. En outre, la qualification du délai de 30 jours comme un simple délai d'ordre reviendrait *de facto* à supprimer l'exigence de déclaration, qui constitue pourtant un mode d'exécution de l'obligation fiscale à part entière.

Par ailleurs, ce n'est pas tant la nature péremptoire du délai de 30 jours qui est problématique que les conséquences découlant de sa violation, notamment en termes d'intérêts moratoires.

---

<sup>158</sup> René Matteotti/Dominik Bürge/Philipp Roth, Fristen Beim Meldeverfahren – Vorentwurf der WAK-N, in L'expert-comptable suisse 5/15 422, p. 423; René Matteotti, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, in ASA 80 469, p. 476 ss.

<sup>159</sup> René Matteotti/Dominik Bürge/Philipp Roth, Fristen Beim Meldeverfahren – Vorentwurf der WAK-N, in L'expert-comptable suisse 5/15 422, p. 424-425; voir également: ATF 135 II 78 du 21 janvier 2009, consid. 3.2; ATF 133 V 96 du 16 octobre 2006, consid. 4.4.6; Arrêt du TAF A-1878/2014 du 28 janvier 2015, consid. 3.4.4.

<sup>160</sup> Art. 9 Cst.

<sup>161</sup> Arrêt du TAF A-1878/2014 du 28 janvier 2015, consid. 6.5.7 et 6.6; René Matteotti/Dominik Bürge/Philipp Roth, Fristen Beim Meldeverfahren – Vorentwurf der WAK-N, in L'expert-comptable suisse 5/15 422, p. 427.

A cet égard, même en admettant qu'un intérêt moratoire soit justifié en cas de rejet de la procédure de déclaration, un taux annuel de 5% semble clairement excessif, voire punitif<sup>162</sup>, au regard des conditions économiques actuelles. Or, l'intérêt moratoire vise à indemniser le créancier, et non à l'enrichir<sup>163</sup>. On peine dès lors à comprendre pourquoi le Département fédéral des finances – qui est compétent en la matière (art. 16 al. 2 LIA) – maintient un taux aussi élevé. A titre de comparaison, l'AFC adapte chaque année sa circulaire relative aux taux d'intérêts admis fiscalement sur les avances ou les prêts en fonction des conditions économiques.

Peut-on pour autant en conclure que le Département fédéral des finances a excédé le cadre de la délégation législative stipulée en sa faveur en fixant, respectivement en maintenant, le taux de l'intérêt moratoire à 5%? A notre sens, tel n'est pas le cas, car un taux identique est fréquemment applicable en droit suisse, notamment sous l'angle du droit privé (par exemple art. 104 al. 1 CO). En conséquence, seule une décision politique semble à même d'abaisser le taux d'intérêt moratoire à un niveau conforme aux conditions du marché. Une motion a d'ailleurs été déposée en ce sens en 2012<sup>164</sup>.

Par ailleurs, il est de notoriété publique que certaines filiales suisses se sont vues ordonner de payer des dizaines de millions de francs à titre d'intérêts moratoires. Eu égard à l'ampleur exceptionnelle de ces montants, on peut se demander si des principes constitutionnels permettraient de s'opposer à leur perception. L'intérêt moratoire n'étant pas assimilable à un impôt selon la jurisprudence<sup>165</sup>, le principe de la capacité contributive nous paraît inapplicable. Il en va selon nous de même du principe de la proportionnalité, car celui-ci n'intervient en règle générale que dans la mesure où l'autorité fiscale jouit d'une certaine marge d'appréciation (notamment dans le cadre de la fixation d'une sanction ou d'une remise d'impôts)<sup>166</sup>. Or, une telle marge d'appréciation semble précisément faire défaut en matière de perception d'intérêts moratoires.

Enfin, il existe un projet de modification de la LIA qui est actuellement débattu au Parlement. En substance, il vise à garantir le droit à la procédure de déclaration, indépendamment du respect du délai de déclaration de 30 jours (délai d'ordre). En cas de violation de ce délai, seule une amende d'ordre pourrait être infligée (à l'exclusion d'intérêts moratoires). Par ailleurs, une application rétroactive de la législation a été proposée. Si elle devait être acceptée, elle permettrait de rembourser, à certaines conditions, les intérêts moratoires déjà perçus par l'AFC. Aux dernières nouvelles, le Conseil national a entériné la proposition de réforme<sup>167</sup>.

---

<sup>162</sup> René Matteotti/Dominik Bürky/Philipp Roth, Fristen Beim Meldeverfahren – Vorentwurf der WAK-N, in *L'expert-comptable suisse* 5/15 422, p. 423.

<sup>163</sup> Arrêt du TF 2C\_546/2008 du 29 janvier 2009, consid. 4.2.

<sup>164</sup> Motion 12.3813 du 26.09.2012 – Impôt anticipé. Pas d'intérêt moratoire punitif.

<sup>165</sup> Arrêt du TF 2C\_546/2008 du 29 janvier 2009, consid. 5.2.

<sup>166</sup> Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 14 juillet 2004 [CRC 2003-055], in *JAAC* 69.15, consid. 5.

<sup>167</sup> Pour des informations complémentaires concernant le projet de réforme: René Matteotti/Dominik Bürky/Philipp Roth, Fristen Beim Meldeverfahren – Vorentwurf der WAK-N, in *L'expert-comptable suisse* 5/15 422, p. 434 ss.

## 5. Questions choisies

### 5.1 Principe

Comme exposé précédemment (*cf.* chapitre 3 *supra*), une société mère étrangère peut, moyennant le respect de toutes les conditions applicables, bénéficier d'un dégrèvement total ou partiel de l'impôt anticipé, notamment sur la base d'une CDI entre la Suisse et son Etat de résidence. Toutefois, dans certains cas particuliers, le dégrèvement et, par voie de conséquence, la procédure de déclaration internationale, sont exclus par la CDI applicable. Les cas de figure que nous souhaitons aborder en l'espèce sont les suivants:

- La filiale suisse est détenue par une société mère ayant son siège statutaire à l'étranger et son administration effective en Suisse (« *dual resident company* »);
- La société mère étrangère détient sa filiale suisse par l'intermédiaire d'un établissement stable situé en Suisse.

Comme nous le verrons ci-après (*cf.* chapitres 5.2 et 5.3 *infra*), l'application d'une CDI n'est en principe d'aucun secours à une société mère étrangère dans les hypothèses susvisées. Toutefois, à certaines conditions, elle dispose d'une prétention au remboursement intégral de l'impôt anticipé sur la base du droit interne suisse (LIA), au motif qu'elle est assimilable à un contribuable ayant son siège en Suisse<sup>168</sup>. Dans l'hypothèse où une société mère étrangère bénéficie d'un tel droit au remboursement, nous tâcherons de déterminer si sa filiale suisse – détenue au moins à 20%<sup>169</sup> – peut exécuter son obligation fiscale par la déclaration du dividende conformément à l'art. 26a OIA (rapports internes).

Selon toute vraisemblance, cette disposition a été conçue pour permettre l'application de la procédure de déclaration aux dividendes versés entre sociétés suisses<sup>170</sup>. Tel semble d'ailleurs être l'interprétation retenue par l'AFC. En effet, celle-ci indique dans une notice du mois de janvier 2001 que « [l]a société mère doit être contribuable avec siège statutaire en Suisse »<sup>171</sup>. Cela étant, compte tenu de leurs particularités, les hypothèses susmentionnées n'ont sans doute pas été envisagées par le Conseil fédéral lors de l'adoption de l'art. 26a OIA.

Par ailleurs, l'interprétation de cette disposition – qui ne contient aucune référence expresse à l'exigence d'un siège en Suisse – ne permet pas d'exclure l'application de la procédure de déclaration interne du seul fait que la société mère a son siège statutaire à l'étranger. En effet, aux termes de l'art. 26a al. 3 OIA, le critère déterminant semble plutôt être l'existence d'un droit au remboursement de l'impôt anticipé d'après la LIA ou l'OIA.

<sup>168</sup> Arrêt du TF 2C\_333/2007 du 22 février 2008, consid. 7.3.

<sup>169</sup> Art. 26a al. 1 OIA.

<sup>170</sup> Cela ressort notamment (i) de la motion du 21 mars 2000 – déposée par la Conseillère aux Etats Vreni Spoerry – qui visait à élargir la procédure de déclaration aux versements de dividendes entre deux sociétés « établies en Suisse » et (ii) de l'avis du Conseil fédéral du 24 mai 2000, qui se réfère expressément à une « société mère suisse »: Motion 00.3084 du 21.03.2000, Mise en place d'une procédure de déclaration concernant l'impôt anticipé. Pour un aperçu de la procédure ayant conduit à l'adoption de l'art. 26a OIA: Daniel Schär, Verrechnungssteuer – Meldefrist bei Inländischen Konzerndividenden, Kein Verzugszins mangels Fälligkeit der Steuer, in L'expert-comptable suisse 3/12 171 ss.

<sup>171</sup> Notice de l'AFC S-025.116 de janvier 2001 (état au 30 juin 2002), 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). Il semble que cette notice n'ait pas été adaptée suite à la modification partielle de l'art. 26a OIA, qui est entrée en vigueur en date du 1<sup>er</sup> janvier 2009. Toutefois, cette modification partielle ne concernait pas la problématique exposée ici.

Enfin, comme nous le verrons ci-après (*cf.* chapitres 5.2 et 5.3 *infra*), refuser la procédure de déclaration interne à la filiale suisse au motif que cette dernière est détenue par une société mère ayant son siège statutaire à l'étranger, respectivement par l'intermédiaire d'un établissement stable (en Suisse) d'une société mère ayant son siège statutaire à l'étranger, pourrait contrevenir aux engagements internationaux de la Suisse en matière de non-discrimination (art. 24 du Modèle OCDE).

## **5.2 Filiale suisse détenue par une société mère ayant son siège statutaire à l'étranger et son administration effective en Suisse**

Conformément à l'art. 4 par. 3 du Modèle OCDE, lorsqu'une société est un résident des deux Etats contractants (en application de la législation interne de ceux-ci), elle est considérée comme résidente seulement de l'Etat où son siège de direction effective est situé. La quasi-totalité des CDI conclues par la Suisse contiennent une réglementation similaire<sup>172</sup>. A ce titre, une société ayant son siège statutaire à l'étranger et son administration/siège de direction effective<sup>173</sup> en Suisse sera en principe considérée comme une résidente de cet Etat au sens de la CDI applicable.

Une société mère étrangère ayant son administration effective en Suisse ne saurait en principe se prévaloir des dispositions de la CDI entre la Suisse et l'Etat de son siège statutaire pour obtenir un dégrèvement de l'impôt anticipé sur les dividendes versés par sa filiale suisse. En effet, conformément à l'art. 10 par. 2 du Modèle OCDE, le pouvoir d'imposition de l'Etat de la source (en l'espèce la Suisse) n'est limité que si les dividendes sont versés par une société résidente d'un Etat contractant à une société résidente de l'autre Etat contractant<sup>174</sup>. Or, dans le cas de figure décrit précédemment, la société mère étrangère est, à l'instar de sa filiale suisse, considérée en principe comme résidente suisse, en raison de son administration effective en Suisse. Aucun dégrèvement d'impôt anticipé ne pouvant en conséquence être obtenu sur la base de la CDI applicable, la procédure de déclaration internationale ne saurait entrer en ligne de compte.

S'agissant du droit interne suisse, l'art. 24 al. 2 LIA accorde, à rigueur de texte, un droit au remboursement aux sociétés ayant leur siège en Suisse à l'échéance de la prestation imposable. En pratique, l'AFC reconnaît également, à certaines conditions, un droit au remboursement aux sociétés étrangères ayant leur administration effective en Suisse<sup>175</sup>. Dans son principe, cette pratique doit être approuvée<sup>176</sup>. En effet, dès lors qu'une société étrangère ayant son administration effective en Suisse y est en principe assujettie de manière illimitée

<sup>172</sup> Christoph Schelling, *Swiss Tax Treaty Policy*, in *Bulletin for International Taxation* (April/May 2015), p. 216-217.

<sup>173</sup> Pour les besoins de notre analyse, nous partons du principe que la société mère étrangère dispose à la fois de son administration effective (au sens du droit interne suisse) et de son siège de direction effective (au sens de la CDI applicable) en Suisse.

<sup>174</sup> Commentaire OCDE, N°8.2 *ad* art. 4.

<sup>175</sup> Les conditions à satisfaire par la société mère étrangère sont les suivantes (Arrêt du TAF A-1521/2006 du 5 juin 2007, consid. 4.3.2): a) elle peut être considérée comme domiciliée en Suisse au sens de l'art. 9 al. 1 LIA, b) elle est assujettie de manière illimitée aux impôts directs en Suisse et soumise au droit de timbre d'émission, c) l'Etat du siège statutaire ne doit prélever aucun impôt auprès de cette société et d) elle doit être considérée comme un résident suisse au sens des CDI et respecter l'arrêté du Conseil fédéral du 14 décembre 1962 relatif aux mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions.

<sup>176</sup> Certains aspects de cette pratique sont toutefois contestables: Bernhard Zwahlen, in *Kommentar VStG*, N°40 *ad* art. 24 LIA.

aux impôts directs<sup>177</sup>, elle est assimilable à un contribuable suisse, à l'égard duquel l'impôt anticipé a une fonction de garantie<sup>178</sup>.

Nonobstant l'existence d'un droit au remboursement découlant du droit interne, l'AFC semble exclure l'application de la procédure de déclaration prévue à l'art. 26a OIA dans cette hypothèse (*cf.* chapitre 5.1 *supra*). Or, la quasi-totalité des CDI conclues par la Suisse contiennent une disposition conforme à l'art. 24 par. 1 du Modèle OCDE<sup>179</sup>. En substance, cette disposition interdit à la Suisse de soumettre les nationaux d'un autre Etat contractant à une imposition ou obligation y relative qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont assujettis les nationaux suisses qui se trouvent dans la même situation. La résidence constitue un facteur à prendre en considération pour évaluer le caractère comparable d'une situation<sup>180</sup>. Les personnes morales peuvent se prévaloir de l'art. 24 par. 1 du Modèle OCDE, étant précisé qu'elles sont en principe considérées comme des nationaux de l'Etat où elles ont été constituées ou enregistrées<sup>181</sup>.

Comme indiqué plus haut, une société mère étrangère ayant son administration effective en Suisse se trouve en principe dans la même situation qu'une société ayant son siège statutaire en Suisse sous l'angle de l'assujettissement aux impôts directs. En conséquence, la pratique de l'AFC consistant apparemment à refuser le bénéfice de la procédure de déclaration aux filiales suisses détenues par des sociétés étrangères ayant leur administration effective en Suisse semble reposer uniquement sur le critère de la nationalité, ce que l'art. 24 par. 1 du Modèle OCDE vise précisément à empêcher.

De surcroît, bien que la société mère étrangère ne soit pas la débitrice de l'impôt anticipé, elle en est la destinataire et doit ainsi en supporter la charge. A ce titre, c'est elle qui supporte notamment la perte d'intérêts résultant de l'application de la procédure de remboursement. Pour ce motif, elle doit à notre sens pouvoir bénéficier de la protection offerte par l'art. 24 par. 1 du Modèle OCDE<sup>182</sup>.

Au vu de ce qui précède, dans la mesure où une société mère étrangère ayant son administration effective en Suisse dispose d'un droit au remboursement de l'impôt anticipé sur la base du droit interne suisse, sa filiale suisse devrait pouvoir exécuter son obligation fiscale en déclarant les dividendes conformément à l'art. 26a OIA.

### **5.3 Filiale suisse détenue par l'intermédiaire d'un établissement stable (en Suisse) d'une société mère étrangère**

L'art. 10 par. 4 du Modèle OCDE dispense l'Etat de la source de toute limitation prévue par cette disposition lorsque la société mère étrangère (*i*) y exerce une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable et que (*ii*) la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement<sup>183</sup>. En conséquence, si la CDI applicable contient une règle

<sup>177</sup> Art. 50 *cum* art. 52 al. 1 LIFD et art. 20 al. 1 LHID.

<sup>178</sup> Maja Bauer-Balmelli, *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*, p. 112 ss; Bernhard Zwahlen, *in* Kommentar VStG, N°40 *ad* art. 24 LIA; Arrêt du TAF A-1521/2006 du 5 juin 2007, consid. 4.3.2.

<sup>179</sup> Stefan Oesterhelt, *Diskriminierungsverbote im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, *in* ASA 79 269, p. 271.

<sup>180</sup> Arrêt du TAF A-1521/2006 du 5 juin 2007, consid. 4.3.3; Commentaire OCDE, N°7 et 8 *ad* art. 24.

<sup>181</sup> Art. 3 par. 1 let. g (ii) du Modèle OCDE; Commentaire OCDE, N°16 et 17 *ad* art. 24.

<sup>182</sup> Commentaire OCDE, N°20 *ad* art. 24. S'il fallait admettre que c'est la filiale suisse qui est touchée, l'art. 24 par. 1 du Modèle OCDE serait inapplicable. Elle ne pourrait pas non plus se prévaloir de l'art. 24 par. 5 du Modèle OCDE, car ce dernier suppose une détention par un non-résident. Or, dans le cas de figure qui nous intéresse ici, la société mère étrangère est en principe, à l'instar de sa filiale, résidente suisse (en vertu de son administration effective dans cet Etat).

<sup>183</sup> Commentaire OCDE, N°31 ss *ad* art. 10; Eric C.C.M. Kemmeren, *in* Double Taxation Conventions, N°136 ss. *ad* Pre Arts 10-12.

similaire et si les conditions précitées sont réunies, la Suisse – en tant qu'Etat de la source – est libre d'imposer, au taux de 35%, les dividendes payés par une filiale suisse à sa société mère étrangère (mais alloués à l'établissement stable situé en Suisse)<sup>184</sup>. Aucun dégrèvement d'impôt anticipé ne pouvant être obtenu dans cette hypothèse sur la base de la CDI applicable, la procédure de déclaration internationale ne saurait entrer en ligne de compte.

L'art. 24 al. 3 LIA prévoit toutefois un droit au remboursement en faveur des entreprises étrangères qui sont tenues de payer des impôts cantonaux ou communaux sur leurs revenus provenant d'un établissement stable en Suisse, ou sur la fortune d'exploitation de cet établissement<sup>185</sup>. Conformément à la pratique de l'AFC – dont le bien-fondé a été confirmé par le TF – le droit au remboursement est subordonné au rattachement économique de la participation concernée à l'établissement stable sis en Suisse (et non au siège de l'entreprise à l'étranger)<sup>186</sup>.

Même lorsque l'établissement stable jouit d'une prétention au remboursement de l'impôt anticipé, la filiale suisse est apparemment privée de la possibilité d'accomplir son obligation fiscale par la procédure de déclaration prévue à l'art. 26a OIA, au motif que la société mère a son siège statutaire à l'étranger (*cf.* chapitre 5.1 *supra*). Or, la quasi-totalité des CDI conclues par la Suisse contiennent une disposition conforme à l'art. 24 par. 3 du Modèle OCDE<sup>187</sup>. En substance, cette disposition interdit à la Suisse d'établir l'imposition d'un établissement stable (en Suisse) d'une entreprise d'un autre Etat contractant d'une façon moins favorable que l'imposition d'une entreprise suisse exerçant la même activité.

L'application de règles procédurales différenciées est en principe admissible, pour autant que celles-ci n'entraînent pas d'imposition plus lourde pour l'établissement stable<sup>188</sup>. Dès lors que l'établissement stable jouit d'une prétention au remboursement intégral de l'impôt anticipé et ne supporte à ce titre pas d'imposition moins favorable, l'art. 24 par. 3 du Modèle OCDE ne semble pas s'opposer à la pratique de l'AFC décrite précédemment (*cf.* chapitre 5.1 *supra*). Tout au plus pourrait-on soutenir que la perte d'intérêt résultant de l'application de la procédure de remboursement est assimilable à une imposition moins favorable. Quoi qu'il en soit, la procédure de déclaration devrait néanmoins être admise au vu du droit au remboursement dont dispose l'établissement stable sur la base du droit interne (art. 26a al. 3 OIA).

---

<sup>184</sup> Commentaire OCDE, N°63 *ad* art. 24; Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, N°532 (p. 171).

<sup>185</sup> Dès lors qu'un assujettissement à la souveraineté fiscale suisse est en principe suffisant pour bénéficier du droit au remboursement, un paiement effectif d'impôt n'est pas requis: Hughes Salomé/Robert J. Danon, La non-discrimination d'établissements stables de sociétés étrangères dans les relations triangulaires Analyse de l'arrêt Saint-Gobain et de la clause de non-discrimination des CDI suisses, *in* ASA 70 461, p. 478-479; Bernhard Zwahlen, *in* Kommentar VStG, N°51 *ad* art. 24 LIA; Arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6381/2012 du 3 juin 2014, consid. 6.4.1.

<sup>186</sup> La pratique de l'AFC en la matière a été résumée de la manière suivante par notre Haute Cour (Arrêt du TF 2C\_333/2007 du 22 février 2008, consid. 6.2): « [u]ne participation est rattachée à l'établissement stable en Suisse si elle sert directement et exclusivement l'activité de l'établissement stable constituant ainsi une part du capital d'exploitation et un actif nécessaire à l'exploitation de l'établissement ("upstream") ou si l'activité de l'établissement stable a contribué pour une part essentielle à l'acquisition des revenus de participation ("downstream"). Tel n'est pas le cas si la participation est détenue dans l'intérêt de l'ensemble de l'entreprise étrangère ou profite à l'ensemble de cette dernière. L'attribution d'une participation à la fortune d'exploitation de l'établissement stable d'une société étrangère doit répondre à des critères objectifs et ne peut dépendre du libre arbitre de l'entreprise étrangère. »

<sup>187</sup> Stefan Oesterheld, Diskriminierungsverbote im internationalen Steuerrecht der Schweiz, *in* ASA 79 269, p. 281.

<sup>188</sup> Alexander Rust, *in* Double Taxation Conventions, N°66 *ad* art. 24; Commentaire OCDE, N°34 *ad* art. 24.

## **6. Conclusion**

La présente contribution avait pour objectif de présenter une synthèse du fonctionnement et des conditions de la procédure de déclaration en matière d'impôt anticipé en cas de versement de dividendes entre une société suisse et son actionnaire étranger.

Après un examen des conditions matérielles auxquelles est subordonnée l'application de la procédure de déclaration (et donc de l'accord international concerné), nous avons jugé opportun de nous arrêter sur les conditions formelles de cette procédure de déclaration.

En effet, l'Arrêt du TF de 2011 a fondamentalement remis en cause les règles applicables en la matière. Il a suscité une vive controverse et mis à mal l'image de la Suisse auprès de certains groupes internationaux. Si l'adoption du projet de loi actuellement en discussion aux chambres fédérales permettrait d'améliorer la situation, il ne faut néanmoins pas sous-estimer les difficultés pratiques que ne manquerait pas d'engendrer l'éventuelle application rétroactive de cette législation.

Il convient par ailleurs de garder à l'esprit que l'assouplissement éventuel des conditions formelles de la procédure de déclaration risque fort d'être contrebalancé par un durcissement de l'accès aux avantages conventionnels, conformément aux discussions actuellement en cours dans le cadre du projet BEPS.