

FEDERICO ZARI MALACRIDA

LA PROCÉDURE DE DÉCLARATION EN MATIÈRE D'IMPÔT ANTICIPÉ
ASPECTS SUISSES ET INTERNATIONAUX

Texte présenté dans le cadre du prix OREF 2015

Genève, le 30 juin 2015

Table des matières

Table des abréviations	II
Bibliographie.....	IV
Références supplémentaires.....	V
Introduction.....	1
1. Les bases de l'impôt anticipé	3
1.1 Aperçu historique	3
1.2 Principes généraux.....	4
1.3 Objet et fonctionnement de l'impôt.....	4
2. La procédure de déclaration remplaçant le paiement de l'impôt anticipé.....	6
2.1 Faits et chiffres	6
2.2 Au sein d'un groupe suisse.....	7
2.2.1 Introduction.....	7
2.2.2 Société mère suisse.....	7
2.2.3 Pourcentage de la participation	8
2.2.4 Dividendes en espèces	8
2.2.5 Démarches à suivre par le contribuable	8
2.2.6 Examen de la demande par l'AFC	9
2.2.7 Non-utilisation de la procédure de déclaration	10
2.2.8 Exemple.....	10
2.3 Au sein d'un groupe international.....	10
2.3.1 Introduction.....	10
2.3.2 Bénéficiaire du dividende résidant à l'étranger	11
2.3.3 Participation dans la société suisse	12
2.3.4 Demande d'autorisation et examen par l'AFC	12
2.3.5 Déclaration à l'AFC	13
2.3.6 Non-utilisation de la procédure de déclaration	14
2.3.7 Exemple.....	14
2.4 Evolution jusqu'en 2011	15
3. Le changement de pratique	16
3.1 Procédure actuelle et conséquences	16
3.2 Mesures à prendre lors du versement du dividende.....	18
4. Vers un allongement des délais?	18
4.1 Volonté de modifier la législation actuelle	18
4.1.1 Initiative n° 13.479 du 13 décembre 2013	19
4.1.2 Rapport de la CER-N.....	19
4.1.3 Avis du Conseil fédéral	21
4.1.4 Délibérations au Conseil national	21
4.2 Prise de position.....	21
4.2.1 Principe d'égalité de traitement en droit fiscal	22
4.2.2 Principe de non-rétroactivité	24
5. La procédure de déclaration dans le contexte des autres modifications législatives.....	26
Conclusion.....	26

Table des abréviations

ACF	Arrêté du Conseil fédéral
AFC	Administration fédérale des contributions
AFisE	Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (RS 0.641.926.81)
al.	Alinéa
Archives	Archives de droit fiscal suisse (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, ASA), Berne
art.	Article
ATAF	Arrêt du Tribunal administratif fédéral
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral
c.	Considerant
CDI	Convention de double imposition
CE	Conseil des Etats
CER-N	Commission de l'économie et des redevances du Conseil national
CF	Conseil fédéral
ch.	Chiffre
CN	Conseil national
Cst.	Constitution fédérale du 29 mai 1974 (RS 101)
DFF	Département fédéral des finances
ECS	L'expert-comptable suisse (Der Schweizer Treuhänder, ST), Zurich
éd.	Editeur/édition
ex.	Exemple (s)
FF	Feuille fédérale, Berne
IA	Impôt anticipé
<i>Ibid.</i>	<i>Ibidem</i>
IFD	Impôt fédéral direct
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (RS 642.14)
LIA	Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (RS 642.21)
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11)

lit.	<i>Littera</i>
n.	Numéro
NF	Novità fiscali
OIA	Ordonnance d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (RS 621.11)
OREF	Ordre romand des Experts fiscaux diplômés
p./pp.	Page/Pages
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal, Lausanne
RO	Recueil officiel des lois fédérales
RS	Recueil systématique des lois fédérales
s./ss.	Suivant/Suivants
SA	Société anonyme
SàRL	Société à responsabilité limitée
TA	Tribunal administratif
TAF	Tribunal administratif fédéral
TF	Tribunal fédéral
TREX	L'expert fiduciaire
UE	Union européenne

Bibliographie

BAUER-BALMELLI MAJA, *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten*, Thèse, Zurich 2001.

BAUEN MARC/BERNET ROBERT/ROUILLER NICOLAS, *La société anonyme suisse - Droit commercial - Loi sur la fusion - Droit boursier - Droit fiscal*, Bruxelles 2007.

BAUMANN HANSPETER/KRETZ LUKAS, *L'impôt anticipé sur les dividendes*, in : TREX 2014, pp. 345 ss.

BIANCHI MASSIMO, *Inasprimento della prassi dell'AFC nell'ambito della procedura di notifica sui dividendi*, in : NF 2/2012, pp. 13 ss.

DANON ROBERT, *La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III)*, Avis de droit, Epalinges 2015.

GAMBONI MATTEO, *Imposta preventiva: form over substance!* in : NF 1/2015, pp. 3 ss.

HATZ ALFREDO, *Imposta preventiva, distribuzione di dividendi tra gruppi societari, modifiche in vista sulla procedura di notifica*, in : NF 4/2015, pp. 5 ss.

HOCHREUTENER HANS PETER, *Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungsteuer*, Berne/Fribourg 2012.

HUBER MARKUS/KRUMMENACHER OLIVIER, *Distribution of Intra-Group Dividends - Swiss Tax Considerations*, in : Swiss-American Chamber of Commerce Publications Yearbook 2011/2012, pp. 61 ss.

JAUSSI THOMAS/NACHBUR ANDREAS/PFIRTER MARKUS, *L'impôt anticipé - Un « impôt à risque » pour les PME ?*, in : TREX 2014, pp. 14 ss.

JAUSSI THOMAS, in : (Basler Kommentar) *Bundesgesetz über die Verrechnungsteuer* (éd.), ZWEIFEL/BEUSCH/BAUER-BALMELLI, 2^{ème} éd., Bâle 2012, ad art. 10 LIA.

MATTEOTTI RENE, *Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren*, in: Archives 80, pp. 469 ss.

MATTEOTTI RENE, *Steuergerechtigkeit und Rechfortbildung*, Thèse, Berne 2007 (cité: MATTEOTTI Thèse).

MATTEOTTI RENE/BÜRGY DOMINIK/ROTH PHILIPP, *Fristen beim Meldeverfahren Vorentwurf der WAK-N*, in : ECS 5/2015, pp. 422 ss.

OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd. entièrement revue et augmentée, Bâle/Genève/Munich 2012.

OBERSON XAVIER, *Refonte de la fiscalité: une boîte de Pandore*, in: la lettre du Groupement des banquiers privés genevois N° 32, 2008 (cité: OBERSON Refonte).

REICH MARKUS, *Steuerrecht*, 2^{ème} éd., Zurich 2012.

SCHÄR DANIEL, *Verrechnungssteuer- Meldefrist bei inländischen Konzerndividenden*, in: ECS 3/2012 pp. 171 ss.

STOCKAR CONRAD, *Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé*, 4^{ème} éd., Lausanne 2002.

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

Références supplémentaires

Avis du Conseil fédéral du 13 avril 2015 sur le rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national concernant la clarification de la pratique de longue date relative à la procédure de déclaration de l'impôt anticipé (cité : avis du CF).

Bulletin officiel du 16 juin 2015 de la 11^{ème} séance du Conseil national (cité : bulletin officiel).

Circulaire AFC du 22 décembre 2004 n° 6 sur l'impôt anticipé (cité : circulaire AFC N°6).

Circulaire AFC du 15 juillet 2005 n° 10 sur l'impôt anticipé (cité : circulaire AFC N°10).

Communiqué de presse du 4 mars 2015 du Conseil d'Etat du canton de Genève (cité : communiqué).

Initiative parlementaire du 10 décembre 2013 N° 13.471 « *Procédure de déclaration. Modifier la loi sur l'impôt anticipé afin d'éliminer les entraves administratives* » déposée par le conseiller aux Etats Paul Niederberger (cité : initiative n° 13.471).

Initiative parlementaire du 13 décembre 2013 N° 13.479 « *Impôt anticipé. Clarification de la procédure de déclaration* » déposée par le parlementaire Urs Gasche (cité : initiative n° 13.479).

HULL ROBERT/STURZENEGGER NANCY, *Impôt anticipé suisse. Introduction de la procédure de déclaration pour le versement international de dividendes*, in : Ernst & Young Tax Alert 01/2005.

Notice AFC (S-025.116) concernant la demande de remplacer le paiement de l'impôt anticipé par une déclaration pour les dividendes versés au sein d'un groupe suisse, Berne 2001 (cité : notice AFC).

Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 13 avril 2015 concernant l'initiative parlementaire « Impôt anticipé. Clarification de la procédure de déclaration », Berne 2015 (cité : rapport CER-N).

Rapport explicatif de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 10 novembre 2014 concernant l'initiative parlementaire « Impôt anticipé. Clarification de la procédure de déclaration », Berne 2014 (cité : rapport explicatif 2014).

Rapport sur les résultats de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 31 mars 2015 concernant l'initiative parlementaire « Impôt anticipé. Clarification de la procédure de déclaration », Berne 2015 (cité : rapport mars 2015).

Introduction

Selon le principe de base bien connu en matière d'impôt anticipé, toute société suisse doit prélever un impôt anticipé de 35% en cas de paiement de dividendes. Le bénéficiaire des dividendes, à savoir l'actionnaire, peut demander le remboursement partiel ou total de l'impôt anticipé ainsi prélevé pour autant que les conditions requises par la loi soient remplies¹. Dans certaines circonstances, la simple déclaration du revenu procuré par l'opération imposable peut toutefois remplacer la perception de l'impôt². Cette faculté n'est offerte que lorsqu'un certain nombre de conditions matérielles sont réunies et seulement sur requête de la société formulée à l'Administration fédérale des contributions dans les trente jours qui suivent la naissance de la créance fiscale³.

Les groupes de sociétés nationaux et internationaux qui versent des dividendes peuvent ainsi remplir leurs obligations fiscales en déclarant ces dividendes plutôt qu'en payant l'impôt anticipé correspondant. Dans un groupe national ou international, la procédure de déclaration a pour but, donc, d'éviter que l'impôt anticipé doive être payé par un membre du groupe pour être ensuite remboursé à un autre membre de ce même groupe⁴. Pour la société concernée, cela constitue un avantage en termes de trésorerie et de procédure ; pour l'administration elle permet des allègements bureaucratiques⁵.

Fondée sur un arrêt du Tribunal fédéral datant de 2011⁶, l'Administration fédérale des contributions a depuis lors durci sa pratique. Désormais, la procédure de déclaration concernant l'impôt anticipé doit impérativement intervenir, que ce soit dans le contexte d'un groupe national ou international, dans les 30 jours suivant le paiement du dividende. Si ce délai est dépassé, l'impôt anticipé devra être acquitté sans condition et sera même assorti d'un intérêt moratoire

*L'auteur remercie vivement Alexander Weisser, assistant à la Faculté de droit de l'Université de Genève pour sa précieuse relecture critique.

¹ Au sujet des principes de l'impôt anticipé voir notamment OBERSON, pp. 308 ss.; REICH, § 28, n. 1 ss.; STOCKAR, pp. 41 ss.

² BAUEN/BERNET /ROUILLER, n. 1187.

³ GAMBONI, p. 4.

⁴ Communiqué, p. 4.

⁵ BAUMANN/KRETZ, p. 345.

⁶ ATF 2C_756/2010 du 19 janvier 2011.

de 5% à compter du 30^e jour suivant la naissance de la créance fiscale sur le dividende⁷.

Ce durcissement de pratique a été âprement critiqué par la majorité des acteurs de l'économie⁸, conscients qu'il rend moins intéressante et compétitive la place économique suisse et qu'il met en péril l'existence même des entreprises. Dans ce contexte, deux initiatives parlementaires de même teneur ont été déposées simultanément fin 2013. En printemps 2014, les Chambres fédérales ont donné suite à l'initiative n° 13.479 « *Impôt anticipé. Clarification de la procédure de déclaration* » déposée en décembre 2013 par le conseiller national Gasche⁹. L'initiative n° 13.479 vise à modifier la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé¹⁰ de telle sorte que la remise tardive d'une formule d'annonce concernant une prestation imposable n'entraîne plus la perte du droit à cette procédure d'annonce lorsque les conditions matérielles sont réunies. Les nouvelles dispositions doivent en outre permettre de sanctionner d'une amende d'ordre le non-respect du délai légal, et non plus d'intérêts moratoires comme jusqu'à présent¹¹. Par ailleurs, les intérêts moratoires déjà exigés par voie de décision exécutoire doivent pouvoir être annulés et remboursés. Lors de sa séance du 13 avril 2015, la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N) a pris acte des résultats de la consultation et a approuvé le projet de loi à l'intention du Conseil national. Le 15 juin 2015, le Conseil fédéral a publié son avis dans lequel il recommande en substance, au Parlement, d'adopter le projet de loi tel que proposé par une minorité de la commission.

L'analyse de tous ces aspects est précisément l'objet de la présente contribution.

Après avoir brièvement défini de façon descriptive les bases de l'impôt anticipé en Suisse (1), nous allons présenter les aspects suisses et internationaux de la procédure de déclaration (2). Nous présenterons par la suite le changement de pratique qui a eu lieu à la suite de l'arrêt du TF de 2011 (3). Nous présenterons enfin, avant de conclure, les prises de position du Parlement et du Conseil fédéral visant à modifier la

⁷ HUBER/KRUMMENACHER p. 1 ; voir aussi MATTEOTTI/BÜRGI/ROTH, pp. 423-424.

⁸ Pour plus de développements, voir notamment BIANCHI, p. 13 ; GAMBONI, p. 4.

⁹ Quant à l'examen de l'initiative n° 13.471 du conseiller aux Etats Niederberger, il est important de préciser qu'elle a été ajournée jusqu'à ce que le projet d'acte relatif à l'initiative n° 13.479 du conseiller national Gasche a été élaboré.

¹⁰ RS 642.21.

¹¹ Rapport CER-N, p. 4.

législation actuelle (4) ainsi que la procédure de déclaration dans le contexte des autres modifications législatives (5). Nous précisons que la présente contribution tient compte de l'état de la législation et de la jurisprudence au 30 juin 2015.

1. Les bases de l'impôt anticipé

1.1 Aperçu historique

L'impôt anticipé est perçu par la Confédération suisse depuis le 1^{er} janvier 1944¹². Initialement, le but de cet impôt était de frapper uniquement les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries, au taux de 15%. Celui-ci fût porté à 25% en 1945, pour ensuite être augmenté progressivement et atteindre le taux de 35% à partir du 1^{er} janvier 1976¹³.

Depuis 1945, l'impôt anticipé est également perçu sur certaines prestations d'assurances¹⁴. À l'origine, il s'agissait d'un impôt de garantie. Les taux sont cependant demeurés inchangés depuis lors, à savoir 8% sur les prestations en capital et 15% sur les rentes viagères¹⁵.

A leur origine, tant l'impôt anticipé que l'impôt de garantie étaient perçus sur la base d'arrêts pris par le Conseil fédéral en se fondant sur les pouvoirs extraordinaires qui lui avaient été conférés à l'époque par l'Arrêté fédéral du 20 août 1939 sur les mesures propres à assurer la sécurité du pays et le maintien de sa neutralité, donc sur le droit d'exception¹⁶. Ce n'est qu'en 1959 qu'ils ont reçu une base constitutionnelle durable, lors du nouveau régime financier de la Confédération. Cette base constitutionnelle est aujourd'hui l'art. 132 al. 2 Cst., dispose que la Confédération prélève un impôt anticipé sur, entre autres, les revenus de capitaux mobiliers¹⁷. La réglementation de cet impôt est fixée de manière exhaustive dans la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA)¹⁸ et dans son ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 (OIA)¹⁹, ainsi que dans l'ordonnance sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé du 29 novembre 1996²⁰.

¹² ACF du 1^{er} septembre 1943 instituant un impôt anticipé.

¹³ STOCKAR, pp. 41 ss.

¹⁴ REICH, § 28, n. 4.

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ STOCKAR, p. 42.

¹⁷ Voir en ce sens art. 1 al. 1 LIA.

¹⁸ RS 642.21.

¹⁹ RS 621.11.

²⁰ RS 642.212; voir OBERSON, § 14, n. 1.

1.2 Principes généraux

L'impôt anticipé frappe certains rendements de capitaux et prestations, déterminés de façon précise par la loi (art. 4 ss. LIA). Il est dû par les personnes (physiques ou morales) qui possèdent leur domicile ou leur siège en Suisse et qui effectuent les prestations imposables en question, et cela quel qu'en soit le bénéficiaire (l'impôt est donc perçu de façon anonyme). L'objet et non le sujet de l'impôt est ici déterminant, contrairement par exemple à l'impôt sur le revenu et la fortune, qui est calculé en fonction de la capacité financière du sujet de l'imposition²¹.

En qualité d'impôt à la source, il est perçu non pas auprès du créancier de la prestation mais auprès du débiteur de celle-ci²². La charge fiscale découlant de l'impôt anticipé est transférée par la suite au bénéficiaire. S'il remplit les conditions, celui-ci pourra de son côté en demander ultérieurement le remboursement aux autorités fiscales. Il en découle que l'impôt anticipé ne représente une véritable charge fiscale que pour ceux qui n'ont pas pu en obtenir le remboursement et qui, de ce fait, en supportent la charge²³.

1.3 Objet et fonctionnement de l'impôt

Selon l'art. 4 LIA, l'impôt anticipé de 35% est perçu sur les revenus des capitaux mobiliers, c'est-à-dire sur certains intérêts, rentes, participations aux bénéfices et autres rendements de source suisse. Sont en particulier soumis à l'impôt (i) certains intérêts, comme les intérêts des obligations et les intérêts bancaires, (ii) les distributions de bénéfice, comme les dividendes et les restitutions de capital en suite d'une liquidation ou d'une réduction de capital (iii) les autres prestations appréciables en argent et (iv) les revenus des fonds de placement. Tous les revenus tirés des actions, bons de participations et bons de jouissance émis par une société anonyme suisse sont soumis à l'impôt anticipé (art. 4 al. 1 lit. b LIA). Il en découle que les dividendes, versés par des groupes suisses et internationaux, font partie des revenus soumis à l'impôt²⁴. Un dividende peut également être distribué non seulement sous forme d'argent, mais aussi en nature, que ce soit par l'inscription d'une créance ou par des avantages matériels²⁵. En

²¹ REICH, § 28, n. 5.

²² BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 451.

²³ JAUSSE/NACHBUR/PFIRTER, p. 147.

²⁴ ATAF 4951/2012 du 20 février 2014, c. 3.1. ; voir en ce sens aussi OBERSON, §14, n. 16 ss.

²⁵ BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 451.

principe, l'impôt anticipé est également dû par la société concernée dans ces cas²⁶.

Pour les revenus de capitaux mobiliers, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA). Au sens de l'art. 16 al. 1 lit. c LIA, l'impôt anticipé échoit 30 jours après la naissance de la créance fiscale. Sur les autres revenus de capitaux mobiliers un intérêt moratoire est dû, sans sommation, sur les montants d'impôt dès que ce délai est échu²⁷. Le taux de l'intérêt est fixé par le Département fédéral des finances (DFF) et s'élève actuellement à 5% (art. 16 al. 2 LIA en relation avec l'art. 1 de l'OIA)²⁸.

L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Celui-ci est sujet fiscal et contribuable²⁹. Selon l'art. 14 al. 1 LIA, le contribuable doit déduire le montant de l'impôt anticipé au moment où il verse, vire, crédite ou impute la prestation, sans égard à la personne du créancier³⁰. Le bénéficiaire de la prestation est ainsi – compte tenu de l'obligation du débiteur de lui transférer l'impôt anticipé – le destinataire de l'impôt, c'est lui qui supporte la charge fiscale³¹. Il n'a toutefois aucune obligation de procédure à remplir dans le cadre de la perception de l'impôt ; ces obligations, incombent au débiteur de la prestation³². L'expression « domicilié en Suisse » s'applique à quiconque a, entre autres, son siège statutaire en Suisse ou y est inscrit comme entreprise au registre du commerce (art. 9 al. 1 LIA)³³. Les bénéficiaires suisses peuvent ensuite, en vertu des articles 21 et suivants de la LIA, faire valoir le remboursement de l'impôt anticipé retenu à leur charge dès lors qu'ils en remplissent les conditions. A noter que le droit au remboursement s'éteint si la demande n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue (art. 32. al. 1 LIA). Le droit au remboursement d'un bénéficiaire étranger dépend en principe de l'existence et des modalités d'une convention de double imposition passée entre la Suisse et l'Etat de son domicile fiscal, ce qui révèle les diverses finalités de l'impôt anticipé³⁴ :

²⁶ BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 452.

²⁷ Rapport explicatif 2014, p. 5.

²⁸ Ibid.

²⁹ ATAF 4951/2012 du 20 février 2014, c. 3.1.

³⁰ Voir dans ce sens GAMBONI, p. 5.

³¹ OBERSON, § 14, n. 62 ss.

³² ATAF 4951/2012 du 20 février 2014 c. 3.1. ; voir aussi ATAF 6170/2010 du 19 mars 2012, c. 5.1.1 ; ATAF 633/2010 du 25 août 2010, c. 2.1.1 ; JAUSI, ad art. 10 LIA, ch. 6.

³³ ATAF 3549/2011 du 12 janvier 2012, c. 3.1.1.

³⁴ JAUSI/NACHBUR/PFIRTER, p. 4.

pour le bénéficiaire suisse d'une prestation soumise à l'impôt anticipé qui s'acquitte honnêtement de ses obligations fiscales, l'impôt anticipé constitue en effet une sorte d'impôt « de garantie » ; il assure le paiement de l'impôt sur le revenu et la fortune ou l'impôt sur le bénéfice³⁵.

Par contre, pour le bénéficiaire étranger, l'impôt anticipé a, de par sa conception, une fin fiscale dans la mesure où il n'est pas remboursé, ou ne l'est que si une CDI le prévoit³⁶.

Dans le cas d'un bénéficiaire suisse fraudeur en revanche, l'impôt anticipé devient définitivement une « arme fiscale antifraude » du fait de la perte du droit au remboursement³⁷.

Enfin, l'art. 11 al. 1 LIA dispose que le contribuable peut exécuter son obligation fiscale soit par le paiement de l'impôt, soit par la déclaration de la prestation imposable. Cette seconde possibilité, qui constitue le mode général d'exécution de l'obligation fiscale en matière d'impôt sur les prestations d'assurances (art. 19 LIA), est exceptionnelle s'agissant des revenus de capitaux mobiliers (art. 20 LIA et 24 ss. de l'OIA³⁸).

2. La procédure de déclaration remplaçant le paiement de l'impôt anticipé

2.1 Faits et chiffres

Depuis quelques années, le droit suisse relatif à l'impôt anticipé prévoit une procédure de déclaration des dividendes au sein d'un groupe, en lieu et place du paiement suivi du remboursement de l'impôt (art. 1 et 20 LIA)³⁹. Ce sujet, extrêmement technique, concerne environ 70'000 entreprises sur les quelque 400'000 assujetties à l'impôt anticipé. Ces sociétés, en général des groupes, choisissent de déclarer spontanément les recettes soumises à l'impôt anticipé à l'aide d'une formule officielle de déclaration⁴⁰. Parmi les 70'000 déclarations spontanées remises chaque année au moyen des formules de déclaration de l'impôt anticipé,

³⁵ Sur le concept de garantie, voir la thèse de doctorat de BAUER-BALMELLI.

³⁶ OBERSON, § 28, n. 5 et n. 6.

³⁷ STOCKAR, p. 45.

³⁸ Voir OBERSON, § 14, n. 69.

³⁹ HATZ, p. 6.

⁴⁰ Bulletin officiel.

environ 18'000 concernent directement la procédure de déclaration.⁴¹ En outre, il est intéressant de relever que les 18'000 formules relatives à la procédure de déclaration remises dans l'année 2013 portaient sur un montant d'environ 83 milliards de francs d'impôt anticipé. A titre de comparaison, les recettes en espèces de l'impôt anticipé se montaient, au cours de la même période, à environ 24 milliards de francs⁴².

En ce qui concerne plus spécifiquement la procédure de déclaration internationale, environ 12'000 demandes ont été déposées depuis l'introduction en 2005 de la procédure de déclaration pour les groupes internationaux jusqu'à ce jour⁴³. Ces chiffres englobent aussi bien les premières demandes⁴⁴ que les demandes de renouvellement⁴⁵. Sur la base de ces chiffres, il en découle donc que la procédure de déclaration joue un rôle non négligeable en matière fiscale tant dans les relations nationales que dans celles internationales.

2.2 Au sein d'un groupe suisse

2.2.1 Introduction

C'est seulement depuis le 1^{er} janvier 2001 que la Suisse applique dans le cadre de l'impôt anticipé la procédure de déclaration des dividendes versés entre les sociétés d'un même groupe suisse. Cette procédure remplace donc la retenue habituelle de l'impôt et son remboursement par un dégrèvement à la source, ce qui supprime les complications liées à la perception et au remboursement de l'impôt anticipé et permet d'éviter des opérations financières inutiles entre les filiales suisses et leur société mère également domiciliée en Suisse⁴⁶.

2.2.2 Société mère suisse

La procédure de déclaration est admissible seulement s'il est établi que la société mère suisse, à qui l'impôt anticipé devrait être transféré, aurait droit au remboursement de cet impôt d'après la LIA (art. 21 ss.) ou l'OIA (art. 26a al. 3). La société mère doit être contribuable avec siège statutaire en Suisse. Elle doit être par conséquent assujettie de manière illimitée à l'impôt en raison de son rattachement personnel. Selon

⁴¹ Rapport explicatif 2014, pp. 11-12; voir aussi HATZ, p. 11.

⁴² Rapport CER-N, p. 12;

⁴³ Rapport CER-N, p. 12.

⁴⁴ Voir *infra* chapitre 2.3.4 pour davantage de développements concernant la notion de "premières demandes".

⁴⁵ Rapport CER-N, p. 11.

⁴⁶ Notice AFC, ch. 1 ss.

l'article 26a al. 1 OIA, la société mère doit être une personne morale suisse constituée en la forme juridique d'une société de capitaux (société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée) ou une société coopérative. Les fondations ne sont pas considérées comme des sociétés mères⁴⁷. La procédure de déclaration selon l'article 26a OIA se différencie de celle de l'article 24 OIA du fait qu'elle ne s'étend pas aux personnes physiques, ni aux sociétés de personnes⁴⁸.

2.2.3 Pourcentage de la participation

Pour que la procédure de déclaration puisse être appliquée, une société suisse doit détenir (sans sociétés intercalées⁴⁹) au moins 20% du capital d'une autre société suisse. Le capital social des sociétés anonymes comprend non seulement le capital-actions, mais aussi les bons de participation. Sont assimilées à des participations, les actions de sociétés en commandites par actions et les parts sociales des Sàrl⁵⁰.

2.2.4 Dividendes en espèces

En matière d'impôt anticipé, l'exécution de l'obligation fiscale par une déclaration est réservée exclusivement aux distributions de dividendes en espèces décidées lors d'une assemblée ordinaire ou extraordinaire. Ne relèvent pas du champ d'application de l'article 26a OIA, les réductions de capital, les prestations appréciables en argent, les dividendes intérimaires et les dividendes en nature, les actions gratuites, ainsi que les excédents de liquidation⁵¹.

2.2.5 Démarches à suivre par le contribuable

Concrètement, la mise en œuvre de la procédure de déclaration est initiée de la façon suivante : toute société anonyme suisse est tenue de remettre spontanément à l'AFC, dans les 30 jours après l'approbation du compte annuel, le rapport de gestion ou une copie signée du compte annuel ainsi que la formule officielle 103 « *Impôt anticipé sur le revenu d'actions, de bons de participations et de bons de jouissances suisses* » (art. 26a al. 2 OIA), qui indique le capital existant à la fin de l'exercice, la date

⁴⁷ Notice AFC, ch. 1.

⁴⁸ Notice AFC, ch. 1; rapport explicatif 2014, p. 7.

⁴⁹ Pour davantage de développements à propos de la notion de bénéficiaire effectif dans le cadre de la procédure de déclaration (dans un contexte international en particulier), voir STOYANOV/SANSONETTI, p. 1183.

⁵⁰ BAUEN/BERNET/ROUILLER, n. 1187.

⁵¹ Notice AFC, ch. 3.

de l'assemblée générale, la décision quant à la distribution des bénéfices et, enfin, le montant et l'échéance de la répartition des bénéfices. La société-mère qui détient directement au moins 20% du capital d'une autre société de capitaux peut donc ordonner à cette société de lui verser ses dividendes sans déduire l'impôt anticipé au moyen de la formule officielle 106 « *Demande de remplacer le paiement de l'impôt par une déclaration pour dividendes sur des participations d'au moins 20% (art. 26a OIA)* ». Sur cette formule, la société-mère remplit d'abord sa partie concernant le bénéficiaire des dividendes⁵². La filiale prend par conséquent les mesures pour que l'obligation fiscale soit remplie par déclaration plutôt que par paiement : la société contribuable doit alors remplir sa partie dans la formule 106 concernant le débiteur des dividendes avant de retourner cette formule spontanément à l'AFC dans les 30 jours suivant l'échéance des dividendes en joignant la formule de déclaration officielle 103 (SA) ou 110 (Sàrl) pour des décisions de l'assemblée générale ordinaire, respectivement 102 pour des décisions de l'assemblée générale extraordinaire ou encore la formule 7 pour les sociétés coopératives ainsi que le compte annuel (art. 26 al.2 OIA)⁵³. Ce faisant, l'application de l'art. 21 OIA est garantie, en vertu duquel un compte annuel doit être envoyé à l'AFC, notamment lorsque la distribution des bénéfices décidée entraîne une prestation imposable⁵⁴.

2.2.6 Examen de la demande par l'AFC

De son côté, l'AFC examine la demande, décide mais ne rend de décision formelle que lorsque la demande est rejetée. *Si la demande est acceptée*, la décision de l'AFC est néanmoins prise sous réserve d'un contrôle ultérieur. *Si la demande est rejetée*, la société contribuable devra payer après-coup l'impôt anticipé dû, majoré des intérêts moratoires éventuels⁵⁵. La présentation des formules remplace donc le paiement de l'impôt anticipé ce qui est donc équivalent au paiement de l'impôt anticipé et fait, si toutes les conditions de l'octroi de la procédure de déclaration sont réunies, que le contribuable a rempli son obligation fiscale⁵⁶. Demeurent bien évidemment réservés les cas où la procédure de déclaration est refusée ultérieurement en application de l'art. 26a al. 4 OIA.

⁵² Rapport CER-N, p. 8.

⁵³ Voir aussi HATZ, p. 7.

⁵⁴ Rapport CER-N, p. 8 ; voir en ce sens BAUMANN/KRETZ, p. 346.

⁵⁵ Notice AFC, ch. 4.

⁵⁶ Rapport explicatif 2014, p. 8.

2.2.7 Non-utilisation de la procédure de déclaration

Les sociétés qui n'utilisent pas la procédure de déclaration prévue à l'art. 26a OIA, ou qui n'ont pas droit, peuvent demander le remboursement par acomptes au moyen de la formule 21 (art. 65 OIA). Si les rendements grevés de l'impôt anticipé arrivent à échéance en majorité au cours d'un trimestre de l'année ou de l'exercice commercial, il en sera tenu compte pour le calcul des remboursements par acomptes (art. 65a al. 2 OIA). Par contre, aucun acompte n'est remboursé pour des dividendes de participations échéant notamment au cours du dernier trimestre pour lesquels la société contribuable ne paie l'impôt anticipé dû à l'AFC que l'année suivante⁵⁷.

2.2.8 Exemple

Concrètement et afin d'être exhaustifs, nous pouvons illustrer le processus de déclaration dans un contexte suisse de la façon suivante : la société X SA est une filiale contrôlée à raison de 100% par la holding Y. Ces deux sociétés ont leur siège en Suisse. Lors de l'assemblée générale ordinaire, qui s'est tenue le 20 avril 2015, X SA a décidé de distribuer un dividende ordinaire pour l'exercice 2014, la holding Y a ordonné à sa filiale X SA, au moyen de la formule officielle 106, de distribuer son dividende pour l'année 2014 sans déduire l'impôt anticipé. La société X SA était donc tenue de remplir la formule 106 et de déclarer la distribution de dividendes au moyen de la formule 103, puis d'envoyer ces deux formules, en y joignant le compte annuel approuvé pour 2014, à l'AFC jusqu'au 1^{er} juin 2015⁵⁸.

2.3 Au sein d'un groupe international

2.3.1 Introduction

Lors des négociations avec l'UE concernant l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts⁵⁹, l'AFC a proposé au DFF d'étendre la procédure de déclaration aux versements de dividendes internationaux afin de promouvoir la place financière et économique de

⁵⁷ Notice AFC, ch. 5.

⁵⁸ Rapport explicatif 2014, pp. 8-9.

⁵⁹ RS 0.641.926.81.

la Suisse⁶⁰. À partir de 2005, cette procédure a donc été étendue aussi au versement international de dividendes au sein d'un groupe. Le 22 décembre 2004, le Conseil fédéral a adopté l'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans le cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (ci-après : ordonnance sur le dégrèvement)⁶¹, ordonnance qui a eu le mérite d'unifier la procédure appliquée avec tous nos pays partenaires⁶². Le Conseil fédéral a par ailleurs aussi adopté les ordonnances existantes concernant les CDI avec l'Allemagne (ci-après : ordonnance CDI-Allemagne) et les Etats-Unis (ci-après : ordonnance CDI-USA)⁶³. Ainsi, les filiales suisses peuvent profiter de la procédure de déclaration pour les dividendes qu'elles versent à leur société mère à l'étranger pour s'acquitter de l'impôt anticipé. Jusqu'à cette date, seuls les groupes suisses bénéficiaient de cette possibilité⁶⁴.

L'entrée en vigueur, le 1^{er} juillet 2005, de l'art. 15 de l'AFisE a exigé un complément de la procédure établie ci-dessus. Cet article prévoit en effet dans les relations entre les Etats membres de l'Union européenne et la Suisse, la suppression des impôts à la source sur les paiements de dividendes, d'intérêts et de redevances entre sociétés de capitaux qui sont associées entre elles par une participation au capital d'au moins 25%. Les paiements de dividendes d'une filiale suisse à sa société-mère sise dans un Etat membre de l'Union européenne peuvent, dès lors, à certaines conditions, être effectués sans la déduction de l'impôt anticipé⁶⁵.

2.3.2 Bénéficiaire du dividende résidant à l'étranger

A l'instar de ce qui vaut dans les rapports nationaux, la procédure de déclaration n'est admise dans les rapports internationaux que s'il n'y a aucun doute quant au droit au remboursement, respectivement au dégrèvement, prévu par la CDI ou l'accord international applicable⁶⁶.

De plus, au niveau international, la procédure de déclaration est admissible seulement s'il est établi que la société étrangère à qui l'impôt anticipé devrait être transféré est une société de capitaux résidente d'un pays avec qui la Suisse a conclu une CDI ou un autre traité international,

⁶⁰ Rapport explicatif 2014, p. 7.

⁶¹ RS 672.203.

⁶² C'est-à-dire les Pays avec lesquelles la Suisse a conclu des CDI soit, environ 89 Pays à ce jour (Avis du CF, p. 7).

⁶³ Circulaire AFC N° 6, ch. 1.

⁶⁴ HULL/ STURZENEGGER, pp. 1-2.

⁶⁵ Voir à ce sujet BAUMANN/ KRETZ, p. 347.

⁶⁶ ATAF 4951/2012 du 20 février 2014, c. 3.3.4.

comme par exemple l'AFisE (art. 1 al. 1 en relation avec l'art. 3 al. 3 Ordonnance sur le dégrèvement).

2.3.3 Participation dans la société suisse

En outre, la société étrangère qui reçoit les dividendes doit disposer d'une participation importante dans la société de capitaux suisse ou dans la coopérative suisse. En pratique, une société de capitaux étrangère détient une participation importante dans la société de capitaux suisse ou dans la coopérative suisse qui verse les dividendes lorsqu'elle dispose au moins d'une participation qui lui donne droit, selon la CDI déterminante ou un autre traité international, à un dégrèvement partiel ou total de l'impôt anticipé (art. 2 al. 1 Ordonnance sur le dégrèvement). Le dégrèvement total concerne les cas dans lesquels la Suisse a conclu une CDI qui prévoit le taux 0%. Ceci vaut p. ex. actuellement pour le Danemark, le Luxembourg, la Hollande, la Suède, la France, l'Autriche et l'Allemagne⁶⁷. Si par contre la CDI ou un autre traité international ne contient pas de disposition spéciale sur un dégrèvement supplémentaire en cas de participation importante, la société de capitaux étrangère doit disposer directement d'au moins 20% du capital de la société de capitaux suisse ou de la coopérative suisse qui verse les dividendes (art. 2 al. 2 Ordonnance dégrèvement)⁶⁸.

2.3.4 Demande d'autorisation et examen par l'AFC

Contrairement à la procédure de déclaration dans un contexte national, la procédure de déclaration des dividendes versés au sein d'un groupe international ne peut être appliquée qu'avec une demande préalable d'autorisation (art. 3 al. 2 ordonnance sur le dégrèvement ; art. 4 al. 2 de l'ordonnance CDI-USA; art. 3 al. 2 de l'ordonnance CDI-Allemagne)⁶⁹ au moyen de la formule 823, si le bénéficiaire du dividende réside aux Etats-Unis, de la formule 823B, si le bénéficiaire réside dans tout autre pays ou encore de la formule 823C, si le bénéficiaire réside dans un pays qui a conclu l'AFisE avec la suisse. En particulier, la demande doit prouver que la société étrangère qui reçoit les dividendes est autorisée de se prévaloir de la convention et qu'elle dispose de la participation nécessaire selon la convention déterminante ou un autre traité international⁷⁰. *Si la demande est accordée*, cette dernière est alors valable trois ans (art. 3 al. 4 ordonnance sur le dégrèvement ; art. 4 al. 3

⁶⁷ HULL/STURZENEGGER, p. 2.

⁶⁸ Voir en ce sens également OBERSON, § 14, n. 72.

⁶⁹ HOCHREUTENER, p. 491.

⁷⁰ Circulaire AFC n° 6, ch. 3 a et b.

ordonnance CDI-USA; art. 3 al. 3 ordonnance CDI-Allemagne) . *Si la demande d'autorisation est rejetée*, la société de capitaux suisse ou la coopérative suisse peut exiger une décision (art. 3 al. 5 de l'ordonnance sur le dégrèvement; art. 4 al. 4 ordonnance CDI-USA; art. 3 al. 4 ordonnance CDI-Allemagne). Enfin, il est important de noter qu'une demande de renouvellement de l'autorisation pour trois années supplémentaires peut être présentée dans le courant de la dernière année de la validité de l'autorisation en cours⁷¹.

2.3.5 Déclaration à l'AFC

Comme on a vu auparavant, pour utiliser la procédure de déclaration, la société de capitaux ou la société coopérative suisse qui paie les dividendes doit donc adresser sa demande préalable à l'AFC avant l'échéance des dividendes, à l'aide de la formule respective. A défaut de la présence d'une telle demande, l'AFC ne peut pas examiner si les conditions matérielles d'une CDI sont réunies⁷².

Lorsque la société de capitaux suisse ou la coopérative suisse détient une autorisation, elle verse le dividende décidé à l'assemblée générale diminué de l'impôt résiduel prévu par la CDI déterminante ou par une autre traité international en cas de participations importantes. Si la CDI déterminante ou un autre traité international contient une disposition spéciale sur un dégrèvement intégral en cas de participation importante, la société de capitaux suisse ou la coopérative suisse paie le dividende intégralement à la société étrangère, que celui-ci soit versé, viré, crédité ou passé en compte⁷³. La société de capitaux ou la société coopérative suisse qui paie les dividendes doit alors déclarer, sans attendre d'y être invitée, les dividendes concernés dans un délai de 30 jours suivant l'échéance de la prestation imposable. A cet effet, elle remplira la formule 108 « *Communication au lieu de capitaux étrangère détenant une participation importante* », accompagnée de la formule 103 « *Impôt anticipé sur le revenu d'actions, de bons de participation et de bons de jouissance suisse* » pour les sociétés anonymes ou la formule 110 (pour les Sàrl) pour des décisions de l'assemblée générale, respectivement 102 pour des décisions de l'assemblée extraordinaire ou encore la formule 7 pour les sociétés coopératives (art. 5 al. 1 ordonnance sur le

⁷¹ Circulaire AFC n° 6, ch. e.

⁷² Une demande de renouvellement de l'autorisation pour trois années supplémentaires peut être présentée dans le courant de la dernière année de la validité de l'autorisation en cours.

⁷³ Circulaire AFC n° 6, ch. 4 a.

dégrèvement ; art. 4a al. 1 de l'ordonnance CDI-USA; art. 3 al. 1 de l'ordonnance CDI-Allemagne).

À l'inverse, si aucune demande d'autorisation n'a été déposée préalablement, une demande d'autorisation doit alors être présentée à l'AFC simultanément à la formule 108⁷⁴. Si l'examen de l'AFC révèle que la demande peut être acceptée, l'AFC établit une autorisation écrite indiquant que la procédure de déclaration peut être appliquée. Cette autorisation est également valable trois ans (art. 3 al. 4 ordonnance sur le dégrèvement; art. 4 al. 3 de l'ordonnance CDI-USA ; art. 3 al. 3 de l'ordonnance CDI-Allemagne). Si par contre l'AFC révèle que la procédure de déclaration a été utilisée abusivement, l'impôt anticipé et les intérêts moratoires sont perçus après coup (art. 5 al. 2 ordonnance sur le dégrèvement ; art. 4a al. 2 ordonnance CDI-USA ; art. 3a al. 2 ordonnance CDI-Allemagne).

2.3.6 Non-utilisation de la procédure de déclaration

Il est également important de préciser que les sociétés qui n'utilisent pas la procédure de déclaration ou qui n'y ont pas droit, peuvent encore demander un remboursement de l'impôt anticipé au moyen de la formule applicable selon la CDI déterminante⁷⁵.

2.3.7 Exemple

Concrètement et afin d'être exhaustifs, nous pouvons illustrer le processus de déclaration dans un contexte international de la façon suivante : la société X SA est une filiale contrôlée à raison de 100% par la holding Y SA. X SA a son siège en Suisse et Y SA en France. Lors de son assemblée générale ordinaire, qui s'est tenue le 20 avril 2015, X SA a décidé de distribuer un dividende ordinaire pour l'exercice 2014. L'échéance du dividende a été fixée au 1^{er} mai 2015. En 2014, la holding Y avait demandé, par écrit au moyen de la formule 823C, à l'AFC l'autorisation préalable d'utiliser la procédure de déclaration. Elle détient sa participation dans la société X SA depuis quatre ans déjà. Le 5 mai 2015, la holding Y a ordonné à sa filiale X SA, au moyen de la formule officielle 108, de distribuer son dividende pour l'année 2014 sans déduire l'impôt anticipé. La société X SA était donc tenue de remplir la formule 108 et de déclarer la distribution du dividende au

⁷⁴ Notamment accompagnée par: Formule 823 pour les sociétés étrangères résidentes des Etats-Unis; Formule 823B pour toutes les sociétés étrangères résidentes d'autres pays.

⁷⁵ Circulaire AFC N° 6, ch. 5.

moyen de la formule 103, puis d'envoyer ces deux formules, en y joignant le compte annuel pour 2014, à l'AFC jusqu'au 1^{er} juin 2015⁷⁶.

2.4 Evolution jusqu'en 2011

Il en découle qu'avec l'introduction de la procédure de déclaration, d'abord dans les relations intérieures suisses puis dans les relations transfrontières, il est possible de verser des dividendes au sein d'un groupe sans en déduire (totalement) l'impôt anticipé. En substance, cette procédure a apporté, les avantages suivants: (i) tout d'abord, l'impôt anticipé n'est plus immobilisé auprès de l'AFC en attendant son remboursement et donc la société peut gérer mieux son cashflow ; (ii) de plus, grâce à cette procédure, l'impôt anticipé immobilisé auprès de l'AFC porte des intérêts ; (iii) ensuite, la société payant le dividende ne supporte plus le risque de change ; (iv) enfin, il convient de mentionner que les actionnaires étrangers de sociétés suisses peuvent désormais bénéficier d'avantages similaires à ceux octroyés précédemment aux groupes suisses, américains et allemands⁷⁷. Partant, grâce aux allègements procéduraux mentionnés ci-dessus, la procédure de déclaration a contribué à renforcer, selon l'avis de plusieurs praticiens⁷⁸, de manière significative la compétitivité de la place économique suisse.

Cependant, les ordonnances correspondantes prévoient que la déclaration à cet effet doit être faite dans les trente jours suivant l'échéance des dividendes (voir en particulier art. 26a al. 2 de l'OIA, dans le contexte national, et art. 5 al. 1 ordonnance sur le dégrèvement, dans le contexte international). Dans la pratique, le délai précité a généralement été considéré comme un délai d'ordre⁷⁹. Le Tribunal fédéral, dans un arrêt de 2011⁸⁰, a, par contre, interprété le délai prévu comme délai légal et donc comme délai de péremption⁸¹. Comme nous le présenterons ci-après⁸², cet arrêt a eu des conséquences pratiques importantes pour les contribuables concernés.

⁷⁶ Rapport explicatif 2014, p. 10.

⁷⁷ HULL/STURZENEGGER, p. 2.

⁷⁸ Voir notamment GAMBONI, p. 4; HATZ, p. 7; HULL/STURZENEGGER, p. 3.

⁷⁹ Initiative n° 13.479.

⁸⁰ Voir *infra* chapitre 3.1.

⁸¹ Initiative n° 13.479, p. 2.

⁸² Voir *infra* chapitre 3.1.

3. Le changement de pratique

3.1 Procédure actuelle et conséquences

La procédure actuelle trouve son inspiration dans l'arrêt du Tribunal fédéral du 19 janvier 2011, dans lequel il a interprété, dans un contexte international, le délai prévu à l'art. 5 al. 1 de l'ordonnance sur le dégrèvement comme délai légal et donc comme délai de péremption. Il a par conséquent jugé que la procédure de déclaration n'est pas utilisable lorsque la formule officielle de déclaration n'est pas remise à temps⁸³. Passé ce délai, le droit de recourir à la procédure de déclaration devient donc caduc. La créance fiscale est alors perçue selon la procédure ordinaire. En règle générale, un intérêt moratoire fixé actuellement à 5% vient alors s'ajouter au montant dû⁸⁴.

En pratique, cette jurisprudence, a eu des conséquences importantes pour les groupes de sociétés n'ayant pas respecté le délai de 30 jours qui, se fondant sur une pratique assez souple de l'AFC, se sont vus ainsi contraints de payer l'impôt, de demander son remboursement et de verser des intérêts moratoires (à 5%)⁸⁵ et ce également pour des circonstances antécédents à 2011. A notre sens et comme le soutient la doctrine, en modifiant soudainement sa pratique, l'AFC aurait dû l'appliquer aux cas survenus après 2011 et non pas à ceux survenus avant, en respectant ainsi le principe de l'égalité de traitement des contribuables concernés⁸⁶. Notons d'ailleurs qu'avant 2011 le TF a basé son raisonnement principalement sur des considérations matérielles pour refuser la procédure de déclaration, alors que dans son arrêt de 2011 il invoque principalement des arguments de caractère formel ce qui constitue, à notre avis, un choix surprenant compte tenu de la volonté du législateur, de privilégier, au sein d'un groupe, une solution non bureaucratique et favorable à l'économie⁸⁷.

A cet égard, il est intéressant de noter qu'en 2010 l'AFC a émis des factures portant sur des créances d'intérêts moratoires pour 6,9% de l'ensemble des formules de déclaration concernant la perception de l'impôt anticipé. Les années suivantes, ces chiffres ont d'abord augmenté pour atteindre 7,5% en 2011 et 7,0% en 2012, avant de baisser à 6,8%

⁸³ ATF 2C_ 756/2010 du 19 janvier 2011 ; voir aussi BIANCHI, p. 13.

⁸⁴ Rapport explicatif 2014, p. 1.

⁸⁵ OBERSON, § 14, n. 73.

⁸⁶ Voir notamment GAMBONI, p. 5 ; MATTEOTTI, p. 469 ; SCHÄR, p. 172.

⁸⁷ Voir art. 20 LIA.

en 2013. Globalement, en 2013, l'AFC a émis des factures portant sur des créances d'intérêts moratoires pour 6,8% de l'ensemble des formules de déclaration concernant la perception de l'impôt anticipé, ce qui correspond à 4'923 factures. En 2010 l'AFC a perçu en outre au total 21 millions de francs sous forme d'amendes et d'intérêts moratoires en matière d'impôt anticipé, alors qu'en 2013 ce chiffre s'est accru à 323 millions de francs⁸⁸.

L'approche de l'AFC a été interprétée comme un changement de pratique par certains contribuables, qui ont donc choisi de faire recours contre ce qui constitue, à leur avis, un prélèvement injustifié d'intérêts⁸⁹. Six de ces cas sont actuellement devant le TAF. Ils portent sur des créances d'intérêts moratoires d'un montant total d'environ 170 milliards de francs pour 1,95 milliards de francs de créances d'impôt anticipé. Dans l'intervalle, de son côté l'AFC a suspendu les procédures restantes jusqu'à ce que le TAF rende sa décision au sujet des cas précités⁹⁰.

Dans ce contexte, notons que dans son arrêt du 28 janvier 2015⁹¹ qui portait sur une procédure de déclaration en Suisse, le TAF a établi sans équivoque le caractère péremptoire du délai et le fait que ce dernier non seulement soutient la fonction de garantie de l'impôt anticipé, mais garantit aussi l'égalité de traitement avec les contribuables pour lesquels la procédure ordinaire s'applique dès le début (c. 6.5.6). Le TAF a par ailleurs aussi confirmé la légalité de la perception d'intérêts moratoires par l'AFC (c. 6.5.6).

A notre sens, cet arrêt est discutable. Il est vrai que les prescriptions légales en vigueur sont conformes au principe général de la LIA, selon lequel, pour les revenus de capitaux mobiliers, le paiement de l'impôt anticipé est la règle et la procédure de déclaration l'exception. Toutefois, en disposant dans la loi une procédure de déclaration pour les revenus de capitaux mobiliers, le droit en vigueur aménage une exception matérielle qui se dirige vers une catégorie bien définie de contribuables (à savoir, les sociétés d'une certaine importance à l'exception, par exemple, des petites et moyenne entreprises), à l'exclusion des contribuables qui n'ont pas droit de l'utiliser et qui doivent donc payer l'impôt anticipé selon la procédure ordinaire. Partant, l'argument avancé

⁸⁸ Rapport CER-N, pp. 12-13.

⁸⁹ Rapport CER-N, p. 13, voir aussi SCHÄR, p. 172.

⁹⁰ Rapport CER-N, p. 13.

⁹¹ ATAF 1878/2014 du 28 janvier 2015.

par le TAF sur l'égalité de traitement est, à notre sens discutable puisque, en l'espèce et pour les motifs ci-dessus mentionnés, il ne se pose pas un problème d'égalité. Nous sommes d'avis que le problème essentiel, réside en l'espèce dans le changement de pratique soudain qui a été mis en oeuvre par l'AFC à la suite de l'arrêt du TF de 2011. Dans ce sens et comme nous le présenterons ci-après⁹², seulement une modification de la loi peut réparer les conséquences qui se sont vérifiées, dans l'intervalle, pour les contribuables.

3.2 Mesures à prendre lors du versement du dividende

Dans ce contexte et afin d'éviter toute conséquence préjudiciable, dans l'attente d'une modification législative sur le sujet, il convient de recommander aux contribuables concernés de bien vouloir prêter attention aux points suivants :

- Les demandes d'autorisation pour appliquer la procédure de déclaration doivent être déposées à l'avance auprès de l'AFC au moyen des formules pertinentes⁹³ ;
- La date de l'échéance du dividende devrait être inscrite dans le procès-verbal de l'assemblée générale s'il est prévu de différer la distribution⁹⁴ ;
- Le formulaire de déclaration (106 ou 108) devrait – avec le formulaire concernant le paiement de l'impôt anticipé (102, 103 ou 110) – être déposé auprès de l'AFC dans les 30 jours suivant l'échéance du dividende. Le délai sera respecté si l'enveloppe est estampillée avant l'écoulement du délai. Comme le fardeau de la preuve quant au respect du délai incombe au débiteur de l'impôt, soit la société suisse, il est conseillé d'envoyer les formulaires sous pli recommandé⁹⁵.

4. Vers un allongement des délais?

4.1 Volonté de modifier la législation actuelle

Face à ce durcissement de pratique et aux réactions, parfois virulentes, des contribuables concernés, deux initiatives parlementaires⁹⁶ ont été

⁹² Voir *infra* 4.1.

⁹³ Voir BAUMANN/KRETZ, p. 347.

⁹⁴ HULL/STURZENEGGER, p. 2.

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Initiative n° 13.471 (déposée par le conseiller aux Etats Niederberger) et initiative n° 13.479 (déposée par le conseiller national Gasche).

simultanément déposées fin 2013 avec pour but commun de clarifier la procédure actuelle. En printemps 2014, les Chambres fédérales ont donné suite à l'initiative n° 13.479 « *Impôt anticipé. Clarification de la procédure de déclaration* » déposée en décembre 2013 par le conseiller national Gasche. L'examen de l'autre initiative (n° 13.471 déposée par le conseiller aux Etats Niederberger) a été ajourné jusqu'à ce que le projet d'acte relatif à l'initiative n° 13.479 du conseiller national Gasche a été élaboré.

4.1.1 Initiative n° 13.479 du 13 décembre 2013

L'initiative n° 13.479 vise en substance à modifier la LIA de telle sorte que la remise tardive d'une formule de déclaration concernant une prestation imposable n'entraîne plus la perte du droit à cette procédure d'annonce lorsque les conditions matérielles sont réunies et ce tant dans un contexte suisse qu'international. Elle propose d'ailleurs des nouvelles dispositions qui doivent permettre d'une part de sanctionner d'une amende d'ordre le non-respect du délai légal (et non plus d'intérêts moratoires comme jusqu'à présent⁹⁷) et d'autre part que les intérêts moratoires déjà exigés par voie de décision exécutoire doivent pouvoir être annulés et remboursés⁹⁸.

Conformément à la loi sur le Parlement, la CER-N a été chargée de préparer un avant-projet comportant des options de mise en œuvre et de rédiger le rapport explicatif⁹⁹. Le 10 novembre 2014, la CER-N a décidé, d'approuver un avant-projet et d'ouvrir à cet effet une procédure de consultation.

La consultation sur l'avant-projet et le rapport explicatif a commencé le 12 décembre 2014 et s'est achevée le 6 mars 2015¹⁰⁰.

4.1.2 Rapport de la CER-N

Lors de sa séance du 13 avril 2015, la CER-N a pris acte des résultats de la consultation et a approuvé le projet de loi à l'intention du Conseil national¹⁰¹.

⁹⁷ Dans ce sens, l'initiative n° 13.479 propose notamment de modifier l'art. 2 al. 1 lit.a bis LIA.

⁹⁸ MATTEOTTI/BÜRGY/ROTH pp. 422 ss.

⁹⁹ Rapport explicatif 2014, pp. 1 ss.

¹⁰⁰ Voir pour davantage de développements rapport mars 2015, pp. 1 ss.

¹⁰¹ Rapport CER-N, p. 4.

D'après le rapport de la CER-N, publié le 13 avril 2015, il ressort en substance ce qui suit :

La *majorité* de la commission estime que les conséquences du non-respect du délai de 30 jours imparti pour la déclaration sont excessives¹⁰². Outre le paiement d'intérêts moratoires élevés, le versement ordinaire de l'impôt anticipé occasionne, pour l'entreprise concernée, une sortie temporaire de liquidités, alors qu'elle remplit les conditions matérielles lui donnant le droit de recourir à la procédure de déclaration et qu'elle ne devrait donc pas, en principe, avoir à acquitter l'impôt en question¹⁰³.

Pour ces raisons, le projet proposé par la majorité prévoit une nouvelle réglementation, selon laquelle il sera désormais possible de procéder à la déclaration des dividendes et de faire valoir le droit de recourir à la procédure de déclaration après l'expiration du délai de 30 jours, pour autant que les conditions matérielles soient remplies¹⁰⁴. Dorénavant, le délai imparti pour la déclaration constituera un délai d'ordre, avec pour conséquence que l'impôt anticipé ne sera donc ni perçu ultérieurement selon la procédure ordinaire, ni frappé d'intérêts moratoires. Au lieu de cela, une amende d'ordre¹⁰⁵ pourra être prononcée (art. 64 al. 1 LIA). Enfin, la majorité propose que l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation ait lieu rétroactivement, afin que cette modification s'applique également aux créances fiscales nées à partir de l'année civile 2011.

Une *minorité* de la commission souhaite néanmoins que l'initiative soit mise en œuvre de manière à ne pas remettre en cause le mode de fonctionnement de l'impôt anticipé, ni la nature du délai imparti pour la déclaration¹⁰⁶. Elle propose ainsi une prolongation de ce délai à 90 jours et de celui concernant le dépôt de la formule demandant l'application de la procédure de déclaration à un an, considérant que le délai actuel de 30 jours est très court. Les deux délais doivent toutefois demeurer des délais de péremption, de sorte que, à leur expiration, le droit de recourir à la procédure de déclaration s'éteint, de manière à permettre à la perception de la créance fiscale selon la procédure ordinaire qui s'accompagne d'intérêts moratoires¹⁰⁷. Enfin, la minorité estime que les

¹⁰² Rapport CER-N, p. 16.

¹⁰³ Rapport CER-N, p. 2 ; voir aussi en ce sens HATZ, p. 13.

¹⁰⁴ Rapport CER-N, p. 2.

¹⁰⁵ A cet égard, le montant de l'amende sera fixée à CHF 5'000.--.

¹⁰⁶ Rapport CER-N, p. 2 ; voir aussi MATTEOTTI/BÜRGI/ROTH, pp. 435 ss.

¹⁰⁷ Rapport CER-N, p. 2.

dispositions rétroactives posent un problème de fond par rapport au principe de la sécurité du droit et au principe de l'Etat de droit. Elle souhaite en outre empêcher que la nouvelle réglementation n'entraîne des conséquences financières pour la Confédération, évaluées à ce jour à 600 millions de francs. Pour ces différentes raisons elle propose de renoncer à la rétroactivité¹⁰⁸.

4.1.3 Avis du Conseil fédéral

Le 5 juin 2015, le Conseil fédéral a donné son avis sur le rapport de la CER-N du 13 avril 2015. En substance, le Conseil fédéral se rallie à la proposition de la minorité de la commission, étant donné que, selon son avis, le projet de loi, tel que proposé, respecte le principe de l'égalité de traitement entre les contribuables et ne remet pas en question ni le principe de l'auto-déclaration, ni le délai de prescription¹⁰⁹.

4.1.4 Délibérations au Conseil national

Le 16 juin 2015, à l'occasion des délibérations au Conseil national, la majorité des membres de cette Chambre a voté en faveur du projet dans les sens proposés par la majorité de la commission, en ne suivant donc pas en cela l'avis du Conseil fédéral¹¹⁰. En particulier, faisant fi de toutes les mises en garde sur l'Etat de droit, l'équité fiscale¹¹¹ et la proportionnalité, la majorité, a décidé que la nouvelle réglementation s'appliquerait de manière rétroactive à partir de 2011. Il en découle donc qu'à ce jour les grands groupes devraient obtenir des allègements en matière de déclaration de l'impôt facilité tels que proposés par la majorité de la commission.

Il convient enfin de rappeler que le Conseil des Etats ne s'est pas encore prononcé à ce sujet¹¹².

4.2 Prise de position

Dans la perspective de la sécurité du droit, la révision législative de la procédure de déclaration est non seulement bienvenue mais surtout nécessaire. La pratique actuelle va à l'encontre de la volonté du

¹⁰⁸ Rapport CER-N, p. 2.

¹⁰⁹ Avis du CF, p. 11.

¹¹⁰ Voir bulletin officiel.

¹¹¹ Ce terme a été utilisé par certaines parlementaires, voir pour davantage de développements à ce sujet MATTEOTTI Thèse, p. 1 ss.

¹¹² Voir bulletin officiel.

législateur, selon laquelle, au sein d'un groupe, une solution non bureaucratique et favorable à l'économie doit être mise en oeuvre¹¹³. En effet, l'interprétation et l'application du droit telles qu'elles sont faites aujourd'hui par l'AFC ont des conséquences disproportionnées et constituent un changement de pratique par rapport à celle qui avait cours avant l'arrêt du TF de 2011¹¹⁴.

Sur la base de ces considérations et limitant notre analyse aux aspects juridiques, nous sommes d'avis qu'il faudrait favoriser la proposition législative avancée par la majorité de la commission. En effet, d'après notre analyse ci-après, cette proposition respecte les principes constitutionnels de l'égalité de traitement en droit fiscal et de non-rétroactivité.

4.2.1 Principe d'égalité de traitement en droit fiscal

L'égalité de traitement, consacré à l'art. 8 Cst. et naturellement garantie tant aux personnes physiques que morales, constitue un droit fondamental qui s'impose naturellement aussi au législateur¹¹⁵. Selon la formule classique du Tribunal fédéral, « *une loi viole le principe d'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente* »¹¹⁶. Pour apprécier l'égalité de traitement, le critère décisif est donc celui du rapport entre la distinction juridique opérée par la loi et la particularité des faits que la loi se propose de réglementer au moyen de cette distinction¹¹⁷. Cela étant, le principe de l'égalité de traitement vise à atteindre une égalité de résultat, à savoir un traitement égal de personnes se trouvant dans une situation semblable¹¹⁸. Cet objectif satisfait, peu importe les moyens utilisés par le législateur pour y parvenir¹¹⁹.

En matière fiscale, l'égalité de traitement est concrétisée par les sous-principes de généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par celui

¹¹³ Rapport CER-N, p. 15.

¹¹⁴ Rapport CER-N, p. 15.

¹¹⁵ DANON, p. 32.

¹¹⁶ ATF 129 I 346 du 24 juin 2006, c. 6.

¹¹⁷ DANON, p. 32.

¹¹⁸ Ibid.

¹¹⁹ Ibid.

de l'imposition selon la capacité économique, comme l'exprime désormais l'art. 127 al. 2 Cst.

Le principe de *généralité de l'imposition*, qui concerne la composante subjective du rapport fiscal, exige que toute personne ou groupes de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique¹²⁰. Les exceptions qui ne reposent sur aucun objectif sont inadmissibles. Ce faisant, il interdit qu'un groupe de personnes soit privilégié par rapport à d'autres contribuables, notamment en accordant à certains personnes ou à certains groupes de personnes une exonération fiscale qui ne soit pas objectivement fondée. S'agissant du sujet qui nous occupe ici, il sied enfin d'observer que le principe de généralité tend à assurer la neutralité de l'imposition des entreprises (de même forme juridique en principe)¹²¹. En effet, celles-ci ne doivent pas faire l'objet de traitements fiscaux différents qui n'obéiraient qu'à des motifs politique économique¹²².

Le principe *d'égalité de l'imposition*, quant à lui, se concentre sur l'aspect objectif du rapport fiscal¹²³. Par conséquent, selon ce principe, les personnes qui se trouvent dans des situations semblables doivent être imposées de façon semblable, tandis que des différences de situation doivent conduire à une charge fiscale différente¹²⁴. En substance, le critère déterminant pour appliquer ce principe est de savoir s'il existe un motif objectif permettant de justifier une différence de traitement sous l'angle fiscal¹²⁵.

En droit fiscal, il est toutefois reconnu que la portée de l'égalité de traitement peut être, dans une certaine mesure, limitée par des considérations de praticabilité. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, le législateur est en effet autorisé à choisir des solutions schématiques visant à simplifier l'imposition, même si celles-ci n'assurent pas un traitement égal de tous les contribuables dans la mesure souhaitée¹²⁶, à condition qu'elles n'aboutissent pas à des résultats insoutenables et créant des différences ne reposant pas sur des motifs raisonnables¹²⁷.

¹²⁰ DANON, p. 32.

¹²¹ DANON, p. 34.

¹²² Ibid.

¹²³ Ibid.

¹²⁴ ATF 122 I 305 du 18 octobre 1996, c. 6 ; ATF 122 I 101 du 26 mai 1996, c. 2b.

¹²⁵ OBERSON, § 3, n. 21.

¹²⁶ DANON, pp. 37-38.

¹²⁷ Ibid. p. 38.

Sous l'angle de droit constitutionnel, le principe de faire valoir le droit de recourir à la procédure de déclaration après l'expiration du délai de 30 jours, pour autant que les conditions matérielles soient remplies peut, à notre sens, être parfaitement justifié au titre de mesure de systématique fiscale. Pour cela, le nouveau dispositif devrait toutefois respecter les principes généraux régissant l'imposition, à savoir la généralité et l'imposition sur la capacité économique.

En ce qui concerne les principes de généralité et égalité d'imposition, il nous paraît que le modèle envisagé, soit dans son principe conforme au droit constitutionnel. En effet, la nouvelle réglementation serait généralement applicable à toutes les personnes morales et à tous les états de faits (nationaux et internationaux) permettant d'utiliser la procédure de déclaration. Par ailleurs, parmi les 70'000 contribuables bénéficiant de la procédure de déclaration la quasi-totalité de ceux-ci est composée par des groupes de sociétés d'une certaine dimension¹²⁸. Il en découle qu'en principe, les petites et moyennes entreprises sont donc exclues par cette procédure, faute de remplir les exigences légales des arts. 26a OIA et 5 de l'ordonnance sur le dégrèvement¹²⁹. Ainsi, en cas de non-respect des délais, elles doivent se conformer à la procédure ordinaire et payer les intérêts moratoires. Vu cette démarcation assez claire, entre les contribuables ayant droit et ceux n'en ayant pas, à la procédure de déclaration, on comprend difficilement en quoi la nouvelle réglementation, pourrait créer objectivement une différence de traitement sous l'angle fiscal et donc être contraire aux principes de la généralité et égalité d'imposition. Au contraire, à notre avis une différence de traitement, entre grandes et petites entreprises, est ici non seulement justifiée, mais aussi nécessaire compte tenu du fait que ces deux types de contribuables sont dissemblables. Partant, nous sommes d'avis que le projet proposé par la majorité, respecterait les principes de généralité et d'égalité d'imposition selon la capacité économique.

4.2.2 Principe de non-rétroactivité

L'interdiction de la rétroactivité résulte de l'exigence constitutionnelle de la sécurité de droit, laquelle découle du principe de l'Etat de droit (art. 5 Cst.). Ainsi une loi fiscale ne peut en principe déployer ses effets qu'à partir de son entrée en vigueur. Toutefois, selon le Tribunal fédéral une exception à cette règle est possible, notamment lorsque cinq conditions cumulatives sont réalisées : i) la rétroactivité est prévue dans

¹²⁸ Bulletin officiel.

¹²⁹ Ibid.

la loi ; ii) elle est limitée dans le temps ; iii) elle n'entraîne pas d'inégalités choquantes ; iv) elle est motivée par un intérêt public pertinent ; et v) elle ne porte pas atteinte à des droits acquis¹³⁰. Il convient d'ailleurs de rappeler qu'une loi fiscale nouvelle qui s'applique à des états de fait qui, certes, sont nés dans le passé mais qui continuent à déployer des effets dans le futur ne heurte pas le principe de non-rétroactivité¹³¹.

Sous l'angle de droit constitutionnel, la proposition de faire entrer en vigueur la nouvelle réglementation rétroactivement, afin que cette modification s'applique également aux créances fiscales nées à partir de l'année civile 2011, peut à notre sens être justifiée. En effet, la rétroactivité est en l'occurrence prévue dans la loi. De plus, elle est limitée dans le temps étant donné qu'elle s'appliquerait aux créances fiscales nées après 2011. En outre, la rétroactivité proposée ne va pas créer d'inégalités choquantes et ne porte pas atteinte à des droits acquis, vu qu'on se trouve ici dans une situation où la loi fiscale nouvelle s'appliquerait à des états de fait qui sont nés dans le passé mais qui pourront déployer des effets aussi sous le nouveau droit. En outre, cette proposition législative a aussi un intérêt public pertinent, vu le nombre d'entreprises concernées par cette procédure¹³² et, surtout, des montants impliqués¹³³. Il en découle que la mise en oeuvre d'une rétroactivité permettrait de venir à l'encontre de toutes les sociétés qui ont dû s'acquitter, dans l'intervalle, d'intérêts moratoires injustifiés. Enfin, pour ce qui est des conséquences financières –estimées à 600 millions de francs par l'AFC¹³⁴ – pour la Confédération, nous sommes d'avis, qu'il faudrait, à ce stade de la procédure, rester prudents et attendre des chiffres ou des études qui confirment l'exactitude de cette estimation¹³⁵.

Partant, nous sommes d'avis que la proposition de la majorité de la commission et celle qui permette, d'un point de vue juridique, de mieux respecter les principes constitutionnels de l'égalité de traitement en droit fiscal et de non-rétroactivité tout en allant à l'encontre des intérêts des entreprises concernées. Dans ce sens, le vote de la majorité du Conseil national à l'occasion des délibérations du 16 juin 2015 est à saluer positivement.

¹³⁰ OBERSON, § 3, n. 14.

¹³¹ OBERSON, § 3, n. 14.

¹³² Voir *supra* chapitre 2.1.

¹³³ Voir *supra* chapitre 3.1.

¹³⁴ Voir à ce sujet bulletin officiel, position du parlementaire MEIER Thomas.

¹³⁵ *Ibid.*

5. La procédure de déclaration dans le contexte des autres modifications législatives

Il nous paraît important de mentionner, avant de conclure, qu'en cas du passage au principe de l'agent payeur pour l'impôt anticipé et en cas d'introduction de l'échange automatique de renseignements avec l'étranger, le processus de déclaration en matière de droit de l'impôt anticipé pourrait changer radicalement et, dans certains domaines au moins, devenir considérablement simplifié¹³⁶.

A cet égard, il convient de noter que le 24 juin 2015, compte tenu des critiques émises lors de la consultation, le Conseil fédéral a décidé de renoncer pour le moment à passer du principe du débiteur à celui de l'agent payeur. La discussion sera reprise d'ici 2022. Il en découle qu'en principe il ne devrait pas y avoir de bouleversements imminents pour ce processus en ce qui concerne le principe d'agent payeur. La porte reste par contre toujours ouverte pour des éventuels changements en cas d'introduction de l'échange automatique de renseignements¹³⁷. Il nous est toutefois difficile, à ce stade, de développer une analyse plus détaillée sur le sujet.

Conclusion

Depuis quelques années, le droit suisse relatif à l'impôt anticipé prévoit une procédure de déclaration des dividendes au sein d'un groupe, en lieu et place du paiement suivi du remboursement de l'impôt (art. 1 et 20 LIA). Ce sujet technique concerne environ 70'000 entreprises sur les quelque 400'000 assujetties à l'impôt anticipé.

Actuellement, les ordonnances correspondantes prévoient que la déclaration à cet effet doit être faite dans les 30 jours suivant l'échéance des dividendes. Aucune conséquence n'est mentionnée pour les cas où la déclaration n'est effectuée qu'après ce délai de 30 jours. Dans la pratique, le délai précité a généralement été considéré comme un délai d'ordre¹³⁸. L'arrêt du 19 janvier 2011, a eu des conséquences importantes pour les groupes de sociétés n'ayant pas respecté le délai de 30 jours qui, se fondant sur une pratique assez souple de l'AFC, se

¹³⁶ Rapport explicatif 2014, p. 14.

¹³⁷ Voir aussi pour davantage de développements OBERSON Refonte, pp. 5 ss.

¹³⁸ Initiative n° 13.479.

sont vus ainsi contraints de payer l'impôt, de demander son remboursement et de verser des intérêts moratoires (à 5%).

Dans la perspective de la sécurité de droit, le lancement des deux initiatives parlementaires et la volonté de notre Parlement de modifier la loi actuelle sont à saluer positivement.

Dans l'attente des délibérations du Conseil des Etats et à ce stade de la procédure législative, la proposition de la majorité de la commission, nous paraît, dans son principe, conforme aux principes constitutionnels analysés et représente un très bon compromis pour garder compétitive la procédure de déclaration à l'échelle nationale et internationale.

Enfin, indépendamment du choix législatif qui sera fait par nos Chambres, nous sommes néanmoins convaincus que cette nouvelle réglementation était nécessaire, vu les conséquences, parfois importantes, de la procédure actuelle sur les bilans des sociétés concernées. Il ne reste donc qu'à espérer de son entrée en vigueur.
