

13.479

Initiative parlementaire

**Impôt anticipé - Clarification de la pratique de longue date
en matière de procédure de déclaration**

**Rapport explicatif de la Commission de l'économie et des redevances
du Conseil national**

du 10 novembre 2014

Condensé

En matière de dividendes versés au sein d'un groupe, le contribuable peut être autorisé à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable lorsque le paiement de l'impôt anticipé risquerait d'entraîner des complications inutiles ou des rigueurs manifestes. Si le contribuable remplit les conditions matérielles lui permettant de recourir à cette procédure, visée aux art. 24 ss. de l'ordonnance sur l'impôt anticipé (OIA)¹, il doit, dans les 30 jours qui suivent la naissance de la créance fiscale, déclarer le rendement imposable et l'annoncer à l'Administration fédérale des contributions (AFC). Passé ce délai, le droit de recourir à la procédure de déclaration devient caduc. La créance fiscale est alors perçue selon la procédure ordinaire, le débiteur de la prestation devant déclarer et acquitter l'impôt anticipé après coup, puis le reporter sur le bénéficiaire de la prestation. En règle générale, un intérêt moratoire, fixé actuellement à 5 %, vient alors s'ajouter au montant dû.

La majorité de la commission estime que les conséquences du non-respect du délai de 30 jours imparti pour la déclaration sont excessives. 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 question.

Pour ces raisons, le présent avant-projet 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 remplies. Dorénavant, le délai imparti pour la déclaration constituera ainsi un délai d'ordre. Dans ces cas-là, l'impôt anticipé ne sera par conséquent ni perçu ultérieurement selon la procédure ordinaire, ni frappé d'intérêts moratoires. Au lieu de cela, une amende d'ordre pourra être prononcée.

Une minorité de la commission souhaite que l'initiative soit mise en œuvre d'une manière différente, qui ne remette pas en cause le mode de fonctionnement de l'impôt anticipé, ni la nature du délai imparti pour la déclaration. Elle propose ainsi une prolongation de ce délai à 90 jours et de celui qui concerne 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 et la créance fiscale sera donc perçue suivant la procédure ordinaire et pourra s'accompagner d'intérêts moratoires.

Par ailleurs, la majorité de la commission 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 propose une rétroactivité plus étendue, de telle sorte que la modification soit appliquée aussi aux faits qui se sont produits avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, ce pour autant que la créance fiscale ou les créances

¹ RS 642.211

d'intérêts moratoires ne soient pas prescrites ou devenues valablement exécutoires par le biais d'une décision entrée en force avant le 1er janvier 2013. Une autre minorité propose de renoncer à la rétroactivité.

Rapport

1 Genèse du projet

L'initiative parlementaire 13.479 « Impôt anticipé. Clarification de la procédure de déclaration » a été déposée le 13 décembre 2013 par le conseiller national Gasche. Elle vise à modifier la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA)² de telle sorte que la remise tardive d'une formule d'annonce concernant une prestation impossible 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 présent. Par ailleurs, les intérêts moratoires déjà exigés par voie de décision exécutoire doivent pouvoir être annulés et remboursés.

Simultanément, une initiative parlementaire de teneur analogue a été déposée au Conseil des Etats (conseiller aux Etats Niederberger, 13.471 « Procédure de déclaration. Modifier la loi sur l'impôt anticipé afin d'éliminer les entraves administratives »).

Au mois de mai 2014, la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N) a donné suite, par 15 voix contre 7 et 2 abstentions, à l'initiative du conseiller national Gasche. Le 1^{er} juillet 2014, la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats (CER-E) a approuvé la décision de son homologue du Conseil national par 8 voix contre 3 et 1 abstention. Le même jour, elle a donné suite, par 9 voix contre 3 et 1 abstention, à l'initiative déposée par le conseiller aux Etats Niederberger. En conséquence, la CER-N a été chargée, conformément à l'art. 111, al. 1, de la loi sur le Parlement (LParl) du 13 décembre 2002³, d'élaborer un projet. A cette fin, elle a demandé à l'administration de préparer un avant-projet comportant des options de mise en œuvre et de rédiger le rapport explicatif. Le 10 novembre 2014, la CER-N a décidé, par 17 voix contre 7, d'approuver un avant-projet et d'ouvrir une procédure de consultation.

L'examen de l'initiative du conseiller aux Etats Niederberger a été lui ajourné jusqu'à ce que le projet d'acte relatif à l'initiative du conseiller national Gasche ait été élaboré.

2 Grandes lignes du projet

2.1 Droit actuel

2.1.1 Grandes lignes de l'impôt anticipé

La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers, les gains faits dans les loteries et les prestations d'assurances (cf. art. 132, al. 2, de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, [Cst.]⁴ et art. 1, al. 1, LIA). Il permet de garantir, dans le cadre des impôts directs perçus en Suisse, la déclaration correcte des revenus et de la fortune (fonction dite de garantie de

² RS 642.21

³ RS 171.10

⁴ RS 101

l'impôt anticipé). Lorsqu'il existe une convention contre les doubles impositions (CDI) entre les pays concernés, l'impôt anticipé remplit également une fonction de garantie par rapport aux bénéficiaires étrangers. En l'absence d'une CDI, il constitue une charge définitive.

Ci-après, il est renoncé à traiter des gains de loterie et des prestations d'assurances pour se limiter à la procédure de déclaration concernant les dividendes versés entre sociétés d'un même groupe.

L'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a pour objet les intérêts, rentes, participations aux bénéfices et tous autres rendements: des obligations émises par une personne domiciliée en Suisse, des cédules hypothécaires et lettres de rentes émises en série, ainsi que des avoirs figurant au livre de la dette; des actions, parts sociales sur des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés coopératives, des bons de participation ou des bons de jouissance, émis par une personne domiciliée en Suisse; des parts d'un placement collectif de capitaux émises par une personne domiciliée en Suisse ou par une personne domiciliée à l'étranger conjointement avec une personne domiciliée en Suisse; des avoirs de clients auprès de banques et de caisses d'épargne suisses (cf. art. 4, al. 1, LIA).

Est un rendement imposable d'actions, parts de sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives, toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée. Cette notion englobe notamment les dividendes, les bonis, les actions gratuites, les bons de participation gratuits et les excédents de liquidation (cf. art. 20, al. 1, OIA).

Pour les revenus de capitaux mobiliers, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (cf. art. 12, al. 1, LIA). Au sens de l'art. 16, al. 1, let. 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 échu. Le taux de l'intérêt est fixé par le Département fédéral des finances (DFF) et s'élève actuellement à 5 % (cf. art. 16, al. 2, LIA en relation avec l'art. 1 de l'ordonnance du 29 novembre 1996 sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé⁵).

L'impôt anticipé est fondé sur le principe dit de l'auto-taxation. Le contribuable de la prestation imposable soumise à l'impôt anticipé en application des art. 4 s. LIA a l'obligation de s'annoncer auprès de l'AFC sans attendre d'y être invité et, à l'échéance de l'impôt, de remettre spontanément à l'AFC le relevé prescrit accompagné des pièces justificatives, et en même temps de payer l'impôt ou de faire la déclaration remplaçant le paiement (cf. art. 38 LIA). Le contribuable doit donc constater lui-même la créance fiscale et payer dans les délais le montant de l'impôt qu'il aura calculé en joignant un relevé.

En vertu de l'art. 10, al. 1, LIA, l'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable. Sur cette dernière, le montant de l'impôt anticipé doit être déduit lors du paiement, de l'inscription au crédit ou de l'imputation sans avoir égard à la personne du créancier. En ce qui concerne les revenus en capital, l'impôt anticipé s'élève à 35 % (cf. art. 13, al. 1, let. a en relation avec l'art. 14, al. 1, LIA). 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 (cf. art. 9, al. 1, OIA).

Le système actuel de l'impôt anticipé se caractérise par le fait que la perception de l'impôt anticipé se fait sur une base anonyme et que l'identité du contribuable n'est dévoilée aux autorités fiscales qu'au moment où la demande de remboursement de l'impôt anticipé est déposée par le requérant. L'autorité fiscale n'a donc la possibilité de contrôler si le requérant a bien le droit au remboursement de l'impôt anticipé qu'après avoir connaissance de son identité. S'il a droit au remboursement, il a notamment le droit d'utiliser le revenu de la fortune préalablement déclaré. S'il n'a pas droit au remboursement, l'impôt anticipé déjà perçu sur une base anonyme revêt un caractère définitif. Si l'identité de la personne physique ou morale demandant le remboursement n'était pas connue dans le cadre de la procédure de déclaration, l'AFC courrait le risque de rembourser un impôt anticipé qu'elle n'a jamais encaissé. La demande de remboursement exige par ailleurs que soit déclarée correctement la prestation à l'origine de l'impôt anticipé sur lequel porte la demande, faute de quoi les autorités fiscales ne peuvent pas effectuer les vérifications nécessaires. 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 (cf. art. 32, al. 1, LIA).

2.1.2 Rôle de l'Administration fédérale des contributions

Selon l'art. 40 LIA, l'AFC a notamment, le devoir de vérifier si la substance fiscale déclarée dans le cadre de la procédure d'auto-taxation est correcte. Comme le démontrent les chiffres sous chiffre 2.2.3, la perception de l'impôt anticipé est une procédure de masse. Au vu de ce qui précède, l'AFC ne peut pas, en pratique, effectuer un contrôle systématique et général de tous les potentiels contribuables, mais uniquement un contrôle par sondage. Cela démontre l'importance que revêt l'obligation de l'auto-déclaration en matière d'impôt anticipé. Si des intérêts moratoires sont facturés à la suite d'un contrôle de l'impôt anticipé, c'est en raison du fait que la substance fiscale n'a pas été déclarée correctement. D'ailleurs, les intérêts moratoires ne représentent en moyenne que 0,15 % des recettes en espèces.

2.1.3 Grandes lignes de la procédure de déclaration remplaçant le paiement de l'impôt anticipé

Depuis l'introduction de l'impôt anticipé, en 1944, le Conseil fédéral a introduit une procédure de déclaration remplaçant le paiement de l'impôt anticipé aux art. 24 à 26 de l'OIA. Lorsque le paiement de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes, le contribuable peut être autorisé à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable. La procédure de déclaration se fonde sur les art. 11 (forme de l'exécution), 19, 20 (déclaration remplaçant le paiement de l'impôt pour les prestations d'assurances et les revenus de capitaux mobiliers) et 38 (inscription comme contribuable; taxation par le contribuable lui-même) de la loi sur l'impôt anticipé.

Lors des négociations avec l'UE concernant l'Accord sur la fiscalité de l'épargne (AFisE)⁶, l'AFC a proposé au DFF d'étendre la procédure de déclaration aux versements de dividendes internationaux afin de promouvoir la place financière et la place économique de la Suisse. Par conséquent, les dégrèvements prévus dans les CDI et l'art. 15 AFisE devraient pouvoir être exécutés dans le cadre des versements de dividendes par une filiale à sa société-mère lorsqu'une procédure de déclaration est demandée. L'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (ordonnance sur le dégrèvement des dividendes)⁷, d'une part, et les modifications des accords avec l'Allemagne⁸ et avec les Etats-Unis⁹, d'autre part, sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2005.

Pour le débiteur de la prestation imposable, la procédure de déclaration constitue un moyen de régler ses obligations en matière d'impôt anticipé. Le lancement d'une procédure de déclaration présuppose une demande de la société assujettie et l'accord de l'AFC. Le contribuable n'a donc pas le droit de décider lui-même de remplacer le paiement de l'impôt par une procédure de déclaration.

Afin de remplir ses obligations fiscales découlant des revenus de capitaux mobiliers, le contribuable doit toujours agir de manière consciente. Dès lors que la procédure de déclaration n'est recevable sur le plan matériel que s'il est certain que le bénéficiaire de la prestation a le droit au remboursement (cf. art. 20 LIA et art. 24 al. 2 LIA), le contribuable doit dans un premier temps déclarer par le biais de la formule officielle de déclaration le revenu imposable. Dans un deuxième temps il doit retourner la formule de demande d'application de la procédure de déclaration. Ainsi, les autorités fiscales ont connaissance du bénéficiaire de la prestation et peuvent vérifier si le droit au remboursement est acquis.

Les deux formules doivent être envoyées spontanément à l'AFC dans les 30 jours suivant la naissance de la créance fiscale. Le délai pour le dépôt de ces formules constitue, selon l'interprétation et l'application du droit faites par l'AFC (cf. ch. 2.3), un délai légal qui, une fois passé, fait perdre son droit au contribuable. Ce délai légal constitue un délai de péremption. Après l'échéance de ce délai, un intérêt moratoire de 5 % par an est dû. Celui-ci sert à traiter de manière égale les contribuables qui ont rempli correctement leurs obligations dans les délais par rapport à ceux qui ont essayé de bénéficier d'intérêts en ne réglant pas à temps des créances d'impôt anticipé échues.

2.2 Procédure de déclaration dans la pratique

2.2.1 Au sein d'un groupe suisse

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

⁶ RS 0.641.926.81

⁷ RS 672.203

⁸ Ordonnance du 30 avril 2003 relative à la convention germano-suisse de double imposition, RS 672.913.610

⁹ Ordonnance du 15 juin 1998 concernant la convention de double imposition américano-suisse, 672.933.61

revenu d'actions, de bons de participations et de bons de jouissances suisses», qui indique le capital existant à la fin de l'exercice, la date de l'assemblée générale, la décision quant à la distribution des bénéfices et, enfin, le montant et l'échéance de la répartition des bénéfices.¹⁰ La société-mère qui détient directement au moins 20 % du capital d'une autre société de capitaux peut 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 anticipé 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 dividendes. La filiale prend alors 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 ainsi que le compte annuel. Ce faisant, on applique l'art. 21 OIA, en vertu duquel un compte annuel doit être envoyé à l'AFC, notamment lorsque la distribution des bénéfices décidée entraîne une prestation imposable.

La présentation des formules remplace 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 (débiteur de la prestation ou du dividende) a rempli son obligation fiscale. Demeurent réservés les cas où la procédure de déclaration est refusée ultérieurement en application de l'art. 26a, al. 4, OIA.

Le fait de ne pas respecter le délai de 30 jours entraîne, selon l'interprétation et l'application du droit faites par l'AFC (cf. ch. 2.3), la perte de la possibilité d'utiliser la procédure de déclaration. Si le délai expire sans avoir été utilisé, l'impôt anticipé doit alors impérativement être perçu selon la «procédure ordinaire», ce qui entraîne en règle générale des intérêts moratoires supplémentaires (cf. art 16, al. 2, LIA). Une demande de remboursement de l'impôt anticipé demeure possible.

Afin de pouvoir verser des dividendes au sein d'un groupe suisse sans déduction de l'impôt anticipé, l'approbation formelle de l'AFC n'est pas requise. L'AFC n'intervient que si elle constate, dans le cadre d'un contrôle ultérieur, que la procédure de déclaration a été utilisée à tort (art. 26a, al. 4, OIA).

Exemple

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 son assemblée générale ordinaire, qui s'est tenue le 20 avril 2014, X SA a décidé de distribuer un dividende ordinaire pour l'exercice 2013. L'échéance du dividende a été fixée au 1^{er} mai 2014. Le 5 mai 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 2013 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

¹⁰ En ce qui concerne les s.à.r.l., on applique de façon analogue la formule 110 «Impôt anticipé sur le rendement de parts sociales, de bons de participation et de bons de jouissance à des s.à.r.l. suisses».

formules, en y joignant le compte annuel approuvé pour 2013, à l'AFC jusqu'au 1^{er} juin 2014.

2.2.2 Au sein d'un groupe international

Contrairement à la procédure de déclaration dans un contexte national, la procédure de déclaration des dividendes versés au sein d'un groupe international est tributaire d'une demande *préalable* d'autorisation. Si elle est accordée, cette dernière est alors valable trois ans (art. 4, al. 2, ordonnance concernant la convention de double imposition américano-suisse; art. 3, al. 2, ordonnance relative à la convention germano-suisse de double imposition; art. 3, al. 1, ordonnance sur le dégrèvement des dividendes). Pour utiliser la procédure de déclaration, la société de capitaux ou la société coopérative suisse qui paie les dividendes doit adresser sa demande préalable à l'AFC, *avant* l'échéance des dividendes, à l'aide de la formule respective.¹¹ A défaut de la présence d'une telle demande, l'AFC ne peut pas examiner si les conditions matérielles de l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne ou d'une CDI sont réunies. On rappellera qu'il existe encore des CDI prévoyant des impôts résiduels, dont l'AFC doit tenir compte, tout comme elle doit contrôler si les conditions prévues par une CDI ou l'accord sur la fiscalité de l'épargne se révéleraient plus avantageuses. Dans la mesure où l'AFC a donné son autorisation (par écrit), une nouvelle autorisation n'est plus requise pour une durée de 3 ans. Pendant cette période, la demande d'application de la procédure de déclaration peut être faite au moyen de la formule 108 «Communication au lieu du paiement de l'impôt anticipé suisse sur les dividendes versés à une société de capitaux étrangère détenant une participation importante» (cf. art. 3 de l'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes).

Même si l'AFC lui a donné l'autorisation préalable d'utiliser la procédure de déclaration, la société de capitaux ou la société coopérative suisse qui paie les dividendes doit néanmoins 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 du paiement de l'impôt anticipé suisse sur les dividendes versés à une société 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 anonymes¹² (art. 5, al. 1, ordonnance sur le dégrèvement des dividendes; art. 4a, al. 1, ordonnance concernant la convention de double imposition américano-suisse; art. 3, al. 1, ordonnance relative à la convention germano-suisse de double imposition). Ce faisant, on applique l'art. 21 OIA, en vertu duquel un compte annuel doit être envoyé à l'AFC, notamment lorsque la distribution des bénéfices décidée entraîne une prestation imposable.

L'obligation d'acquitter l'impôt anticipé sur les dividendes versés par une filiale suisse à la société-mère étrangère est remplie par la procédure de déclaration. Cette

¹¹ Formule 823 pour les cas concernant la Suisse et les Etats-Unis; formule 823B pour les cas concernant la Suisse et un Etat avec lequel elle a conclu une CDI; formule 823C pour les cas concernant la Suisse et un Etat avec lequel elle a conclu l'accord sur la fiscalité de l'épargne

¹² Ou de la formule 110 pour les sociétés à responsabilité limitée en ce qui concerne les décisions prises lors de l'assemblée générale ordinaire, ou de la formule 102 pour les paiements de dividendes et autres distributions qui ont été décidés lors d'une assemblée générale extraordinaire.

dernière constitue donc un moyen de remplir l'obligation fiscale et le fait de déposer les formules équivaut à remplir l'obligation liée à l'impôt anticipé. Si le délai pour déposer ces formules n'est pas tenu, l'impôt anticipé et les éventuels intérêts moratoires doivent être perçus.

La société suisse qui verse les dividendes doit aviser immédiatement l'AFC dès que les conditions à remplir pour avoir droit à la procédure de déclaration ne sont plus réunies (cf. art. 4 de l'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes). Après expiration du délai de trois ans, la société a le droit de déposer auprès de l'AFC une demande de renouvellement de l'autorisation pour une nouvelle période de 3 ans.

Exemple

La société X SA est une filiale contrôlée à raison de 100 % par la holding Y. 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 2014, X SA a décidé de distribuer un dividende ordinaire pour l'exercice 2013. L'échéance du dividende a été fixée au 1^{er} mai 2014. En 2012, 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 2014, la holding Y a ordonné à sa filiale X SA, au moyen de la formule officielle 108, de distribuer son dividende pour l'année 2013 sans déduire l'impôt anticipé. La société X SA était donc tenue de remplir la formule 108 et de déclarer la distribution de dividende au moyen de la formule 103, puis d'envoyer ces deux formules, en y joignant le compte annuel approuvé pour 2013, à l'AFC jusqu'au 1^{er} juin 2014.

2.2.3 Faits et chiffres

2.2.3.1 Généralités

Sur les quelques 400 000 potentiels sujets concernés par l'impôt anticipé, environ 60 000 à 70 000 (cf. tableau ci-dessous) déclarent chaque année spontanément des recettes soumises à l'impôt anticipé à l'aide d'une formule officielle de déclaration. Le tableau ci-dessous indique le nombre total des déclarations spontanées ou des formules de déclaration de l'impôt anticipé reçues par l'AFC:

2010 :	56 764
2011 :	62 622
2012 :	65 524
2013 :	72 669

2.2.3.2 Formules concernant la procédure de déclaration

Les quelques 60 000 à 70 000 déclarations spontanées remises chaque année au moyen de formules de déclaration de l'impôt anticipé englobent aussi les formules concernant la procédure de déclaration. L'administration ne connaît pas - du fait du le principe de l'auto-taxation en vigueur dans la législation sur l'impôt anticipé - les raisons pour lesquelles les 330 000 à 340 000 sujets fiscaux potentiels restants ne remettent pas de déclaration spontanée (par exemple, parce qu'aucun dividende n'est

versé). Le tableau ci-dessous indique le nombre de formules concernant la procédure de déclaration figurant parmi les 60 000 à 70 000 déclarations spontanées remises chaque année au moyen des formules de déclaration de l'impôt anticipé:

2010 :	13 430
2011 :	14 921
2012 :	15 827
2013 :	18 017

L'AFC ne tient aucune statistique au sujet du nombre de formules concernant la procédure de déclaration remises dans les délais. Dans ce contexte, il n'est donc pas possible de se déterminer sur la répartition entre les formules remises dans les délais et les formules remises en retard. Toutefois, en se fondant sur l'expérience faite en 2014, l'AFC estime que le nombre de formules concernant la procédure de déclaration remises en retard n'atteint pas 5 %.

Les formules citées ci-dessus concernant la procédure de déclaration remises à l'AFC peuvent encore être réparties entre les formules concernant des procédures de déclaration nationales et les formules concernant des procédures de déclaration internationales.

2.2.3.3 Chiffres concernant la procédure internationale de déclaration

En ce qui concerne la procédure de déclaration internationale, on peut relever que 12 100 demandes (formules 823, 823B, 823C) ont été déposées depuis l'introduction en 2005 de la procédure de déclaration pour les sociétés des groupes internationaux jusqu'à ce jour. Il s'agit aussi bien de premières demandes que de demandes de renouvellement. De 2010 à 2013, les formules 823, 823B et 823C (nouvelles demandes, aucune demande de renouvellement) se répartissent de la manière suivante:

	Formule 823 (CDI avec les USA)	Formule 823B (CDI avec d'autres pays, excepté les USA)	Formule 823C (AFisE)
2010 :	76	558	486
2011 :	49	853	491
2012 :	46	827	553
2013 :	68	782	698

Ce qui donne un total de 1120 demandes étrangères relatives à la procédure de déclaration pour 2010, 1393 pour 2011, 1426 pour 2012 et 1548 pour 2013. Concernant ces chiffres, il sied de relever que chaque demande approuvée a une validité de trois ans. Le nombre de demandes approuvées chaque année et encore valables aujourd'hui ne peut être établi qu'au prix d'efforts plus que raisonnables.

L'AFC ne peut donc faire aucune déclaration à ce propos dès lors qu'elle ne tient pas de statistiques.

En effet, étant donné que l'autorisation initiale de l'AFC suite au dépôt d'une formule 823, 823B ou 823C déclenche le délai de trois ans, délai qui peut toujours être prolongé avec le dépôt d'une demande de renouvellement - dont la validité est également de trois ans - il y a une divergence entre le nombre de formules de demande concernant l'autorisation initiale et le nombre de formules de demande d'application de la procédure de déclaration 108 remises par la suite. C'est la raison pour laquelle les chiffres concernant le nombre de formules 108 effectivement remises sont nettement plus élevés que ceux concernant les demandes déposées au moyen des formules 823, 823B et 823C:

	Formule 108
2010 :	2594
2011 :	2808
2012 :	2870
2013 :	3176

2.2.3.4 Relation entre la procédure de déclaration et les recettes en espèces

Les 18 017 formules relatives à la procédure de déclaration remises en 2013 portaient sur un montant de 83,8 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 23,5 milliards de francs, 15,8 milliards de francs provenant de distributions basées sur des droits de participation. La situation est la suivante pour les années 2010 à 2013:

	Formules relatives à la procédure de déclaration	Impôt anticipé à l'origine de procédures de déclaration	Recettes en espèces provenant de l'impôt anticipé
2010 :	13 430	84,8 milliards	26,7 milliards
2011 :	14 921	104,5 milliards	24,3 milliards
2012 :	15 827	121,7 milliards	23,1 milliards
2013 :	18 017	83,8 milliards	23,5 milliards

2.2.3.5 Créances d'intérêts moratoires

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 (pas uniquement pour les formules concernant la procédure de déclaration). 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 % 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 4923 factures. En 2010, l'AFC a perçu au total 21 millions de francs sous forme d'amendes et d'intérêts moratoires en matière d'impôt anticipé. En 2011, ce montant s'est accru jusqu'à 39 millions de francs, pour diminuer en 2012 à 32 millions de francs. En 2013, les amendes et intérêts moratoires facturés se sont élevés à 323 millions de francs. Sur ces 4923 factures émises en 2013, 36 factures ont permis d'encaisser à elles-seules 266,4 millions de francs. Cela équivaut à tout juste 2 % des procédures de déclaration (36 factures pour 18 017 formulaires concernant la procédure de déclaration en 2013). Ces 36 factures reposent sur des créances d'impôt anticipé d'un montant total de 3,1 milliards de francs qui n'ont pas été déclarées ou qui ont été déclarées trop tard.

2.3 Arrêt du Tribunal fédéral du 19 janvier 2011 et arrêts pendants auprès du Tribunal administratif fédéral

La problématique de la présente initiative parlementaire se base sur un arrêt du Tribunal fédéral du 19 janvier 2011¹³. Le Tribunal fédéral a dû clarifier la question relative aux conséquences du non-respect des délais applicables pour la procédure de déclaration. Dans son arrêt du 19 janvier 2011, il a confirmé que le délai de déclaration de 30 jours à compter de l'échéance des dividendes constitue un délai légal et que le délai pour la remise de la formule officielle de déclaration, qui est également fixé à 30 jours, constitue un délai légal de péremption. Le Tribunal fédéral, à l'instar du Tribunal administratif fédéral auparavant, conclut que la procédure de déclaration n'est d'une manière générale admissible que lorsqu'il est établi que le bénéficiaire de la prestation a droit au remboursement de l'impôt. Cependant, un droit à la procédure de déclaration est donné uniquement si les autres conditions sont remplies cumulativement.

Après la publication de l'arrêt du Tribunal fédéral, un grand nombre de contribuables ont déclaré a posteriori des dividendes qui, parfois, portaient sur plusieurs années en même temps. Dès lors que toutes ces déclarations ont été faites après le délai de 30 jours, les contribuables ont été déchus du droit d'exécuter leur obligation fiscale par le biais de la procédure de déclaration. Par conséquent, l'obligation fiscale a été effectuée par le biais de la procédure ordinaire, à savoir le prélèvement de l'impôt anticipé et, de ce fait, des intérêts moratoires ont été calculés. L'approche de l'AFC a été interprétée comme un changement de pratique par certains contribuables. Quelques contribuables ont donc choisi de faire recours contre ce qui constitue, à leur avis, un prélèvement injustifié d'intérêts. Six de ces cas sont en ce moment pendants devant le Tribunal administratif fédéral. Ils portent sur des créances d'intérêts moratoires d'un montant total d'environ 170 millions de francs pour 1,95 milliards de francs de créances d'impôt anticipé. L'AFC a suspendu la majorité des procédures restantes jusqu'à ce que le Tribunal administratif fédéral rende sa décision au sujet des cas précités.

¹³ Arrêt 2C_756/2010

2.4 Le principe de l'agent payeur et l'échange automatique de renseignements international

En cas d'application (rapide) 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 changera radicalement et, dans certains domaines au moins, sera considérablement simplifié. En Suisse, le principe de la perception d'un impôt de garantie sera maintenu.

2.4.1 Principe de l'agent payeur

Le 2 juillet 2014, le Conseil fédéral a décidé de renforcer le marché suisse des capitaux par une réforme de l'impôt anticipé. Actuellement, l'impôt anticipé est perçu conformément au principe du débiteur, c'est-à-dire auprès du débiteur de la prestation imposable. Peut par exemple être débitrice de la prestation imposable une société émettant une obligation suisse. Si cette dernière porte intérêts, la société verse 65 % du montant brut de ces intérêts à l'ayant droit et 35 % à l'AFC. En cas d'application du principe de l'agent payeur, le débiteur de la prestation imposable verse dans sa totalité le montant brut des intérêts à l'agent payeur. C'est alors à ce dernier qu'il incombe de décider, en fonction des caractéristiques de l'investisseur, s'il convient de retenir l'impôt anticipé. L'impôt est surtout perçu si le créancier est une personne physique domiciliée en Suisse, afin de garantir la perception des impôts sur le revenu et sur la fortune.

Dans sa décision du 2 juillet 2014, le Conseil fédéral a expressément laissé ouverte la question de savoir si le passage du principe du débiteur au principe de l'agent payeur s'appliquera aussi aux revenus de participations suisses. Si le principe du débiteur en vigueur devait être maintenu pour les revenus de participations suisses, alors rien ne changerait en ce qui concerne le droit en matière de procédure de déclaration.

2.4.2 Echange automatique de renseignements international

Les renseignements bancaires de personnes physiques sont au cœur de l'échange automatique de renseignements international. Si, par exemple, une personne physique domiciliée en Allemagne détient un compte ou un dépôt auprès d'une banque en Suisse, le fisc allemand reçoit des communications sur les revenus déposés sur ce compte et sur l'état de la fortune.

Les dividendes versés entre des sociétés d'un même groupe ne sont en principe pas compris dans le champ d'application de l'échange automatique de renseignements, lequel ne nécessite donc pas de modifier la procédure de déclaration en la matière pour l'impôt anticipé.

2.4.3 Autres accords

L'AFisE entre la Suisse et l'UE et les accords internationaux sur l'imposition à la source conclus avec le Royaume-Uni et avec l'Autriche sont fondés sur le modèle dit de la coexistence, selon lequel l'agent payeur retient l'impôt et ne procède à une

déclaration au lieu de la retenue de l'impôt qu'en cas d'autorisation expresse des clients de la banque. Les versements de dividendes entre des sociétés d'un même groupe effectués par le biais de la procédure de déclaration ne font en principe pas l'objet de la déclaration précitée et, ce, même dans le cadre des trois traités qui viennent d'être indiqués.

2.5 Avant-projet de la commission

2.5.1 Nouvelle réglementation pour la procédure de déclaration

2.5.1.1 Proposition de la majorité

La majorité de la commission est de l'avis que l'interprétation et l'application du droit qui sont celles de l'AFC ont des conséquences disproportionnées et constituent un changement de pratique par rapport à celle qui avait cours avant l'arrêt du Tribunal fédéral (cf. ch. 2.3). Le versement ordinaire de l'impôt anticipé occasionne, pour l'entreprise concernée, une sortie temporaire de liquidités et une perte d'intérêts sur le montant versé, 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 anticipé. Le fait en plus que des intérêts moratoires considérables soient perçus sur des montants d'impôt anticipé en réalité non dus est, du point de vue de la majorité de la commission, dommageable pour la compétitivité de la place économique suisse. A ses yeux, la pratique actuelle va à l'encontre de la volonté du législateur, selon laquelle, au sein d'un groupe, une solution non bureaucratique et favorable à l'économie doit être mise en œuvre. Enfin, la majorité relève que les conséquences juridiques du non-respect du délai des 30 jours pour la déclaration ne sont explicitement mentionnées ni dans la LIA ni dans l'OIA et renvoie à ce sujet à la littérature spécialisée.¹⁴

Dans la perspective de la sécurité du droit et d'un renforcement de la place économique suisse, la majorité de la commission estime que la pratique de la procédure de déclaration doit être clarifiée. Elle veut que les liquidités restent à l'avenir dans les entreprises et que celles-ci n'aient pas à supporter inutilement davantage de travail administratif ; ainsi, elle propose que le non-respect du délai imparti pour la déclaration n'entraîne plus désormais un changement de procédure (de la procédure de déclaration à la procédure ordinaire). Les entreprises qui ont droit à la procédure de déclaration, mais qui laissent passer le délai de déclaration ou le délai pour le dépôt de la formule demandant l'application de la procédure de déclaration, doivent toujours pouvoir exécuter leur obligation fiscale par déclaration plutôt que par paiement, pour autant que les conditions matérielles soient remplies. Le non-respect du délai en question doit toutefois entraîner une sanction, mais au moyen d'une amende d'ordre, et non plus au moyen d'intérêts moratoires et d'une éventuelle amende d'ordre comme jusqu'à présent.

¹⁴ cf. Daniel Schär (2012), Verrechnungssteuer – Meldefrist bei inländischen Konzerndividenden, Kein Verzugszins mangels Fälligkeit der Steuer, in: Der Schweizer Treuhänder, Ausgabe 3, p 171 ss.

Dans le détail, la proposition de la majorité¹⁵ de la commission est la suivante :

La formule officielle de déclaration doit continuer d'être rendue dans un délai de 30 jours à compter de la naissance de la créance fiscale. Le délai pour le dépôt de la formule officielle relative à la demande d'application de la procédure de déclaration reste lui aussi fixé à 30 jours. Toutefois, il y a lieu de vérifier si les conditions du recours à la procédure de déclaration au lieu du paiement de l'impôt (même si une demande est déposée tardivement) sont remplies.

Si les conditions du recours à la procédure de déclaration au lieu du paiement de l'impôt ne sont pas remplies, la réglementation reste identique à celle du droit actuel, ce qui signifie que, si la déclaration n'est pas rendue à temps, l'impôt anticipé est prélevé suivant la procédure ordinaire et un intérêt moratoire est dû à partir du 31^e jour (délai de péremption). Demander le remboursement de l'impôt anticipé reste possible.

En revanche, si les conditions du recours à la procédure de déclaration au lieu du paiement de l'impôt sont remplies, la déclaration de l'impôt anticipé et l'autorisation de recourir à la procédure de déclaration doivent rester possibles même après l'expiration du délai de 30 jours (délai d'ordre). Dans ces cas, l'impôt anticipé n'est pas prélevé après coup suivant la procédure ordinaire et aucun intérêt moratoire n'est dû. Lors d'une déclaration tardive, une amende d'ordre peut toutefois être prononcée pour sanctionner le contribuable.

Exemples

Non-déclaration sans droit, en principe, à la procédure de déclaration

Le prélèvement de l'impôt anticipé, qui suit le principe de l'auto-taxation, est une procédure de masse. Dans ce domaine, l'AFC effectue des contrôles périodiques par sondage. Lorsqu'elle découvre qu'une entreprise a manifestement distribué des dividendes qu'elle n'a toutefois pas déclarés à l'aide de la formule officielle et que, en plus, le délai de 30 jours pour déposer la déclaration est échu, elle ouvre une procédure sur la base du chapitre 4 de la LIA (Dispositions pénales). En conséquence, le débiteur de la prestation doit déclarer et acquitter l'impôt anticipé après coup, puis le reporter obligatoirement sur le bénéficiaire de la prestation. Un intérêt moratoire est dû, une amende peut être prononcée et, dans certaines conditions, une procédure pénale est ouverte.

Non-déclaration lorsque le droit à la procédure de déclaration est en principe donné

Lorsque l'AFC découvre qu'une entreprise a manifestement distribué des dividendes qu'elle n'a toutefois pas déclarés à l'aide de la formule officielle dans les 30 jours, elle indique à l'entreprise, par écrit, que le débiteur de la prestation doit déclarer et acquitter l'impôt anticipé après coup, puis le reporter obligatoirement sur le bénéficiaire de la prestation. Cependant, étant donné que le droit à la procédure de déclaration serait en principe donné, la déclaration et le recours à la procédure de déclaration doivent désormais rester possibles même après l'expiration du délai de

¹⁵ Au sein de la commission, la proposition de la majorité l'a emporté, par 17 voix contre 7, sur la proposition de la minorité.

30 jours, sans que le contribuable doive acquitter l'impôt anticipé après coup ou payer un intérêt moratoire. Néanmoins, une amende d'ordre peut être prononcée.

Déclaration tardive sans droit, en principe, à la procédure de déclaration

Si la formule officielle de déclaration est déposée après le délai de 30 jours (que ce soit le 31^e jour suivant la naissance de la créance fiscale ou encore plus tard), l'impôt anticipé frappant les dividendes déclarés trop tard doit être payé, puis reporté obligatoirement sur le bénéficiaire de la prestation. Un intérêt moratoire est dû à compter du 31^e jour suivant la naissance de la créance fiscale et une amende d'ordre peut être prononcée.

Déclaration tardive lorsque le droit à la procédure de déclaration est en principe donné

Si la formule officielle de déclaration est déposée après le délai de 30 jours, le droit de recourir à la procédure de déclaration au lieu d'acquitter l'impôt anticipé devrait normalement s'éteindre. Cependant, puisque le droit à la procédure de déclaration est en principe donné, la déclaration et l'autorisation de recourir à la procédure de déclaration restent désormais possibles même après l'expiration du délai de 30 jours, sans que le contribuable doive acquitter l'impôt anticipé après coup ou payer un intérêt moratoire. La possibilité de prononcer une amende d'ordre subsiste néanmoins.

Déclaration remise dans les temps, mais demande tardive lorsque le droit à la procédure de déclaration est en principe donné

La formule officielle de déclaration doit être rendue dans un délai de 30 jours à compter de la naissance de la créance fiscale. Un délai identique est prévu pour demander l'autorisation de recourir à la procédure de déclaration. Vu que le droit à la procédure de déclaration est en principe donné, il est possible de demander l'autorisation de recourir à la procédure de déclaration même après l'expiration du délai de 30 jours imparti pour la déclaration, sans qu'une péremption s'applique à la procédure de déclaration et sans que l'impôt anticipé doive être acquitté après coup ou qu'un intérêt moratoire soit perçu. Si certaines conditions sont remplies, le paiement de l'impôt est remplacé par une procédure de déclaration. La possibilité de prononcer une amende d'ordre subsiste néanmoins.

2.5.1.2 Proposition de la minorité

Une minorité de la commission (Leutenegger Oberholzer, Birrer-Heimo, Jans, Maire, Marra, Schelbert, Wermuth) estime que le délai de 30 jours imparti pour la déclaration a toujours été un délai de péremption et que, par conséquent, il n'y a pas eu de changement de pratique. Il conviendrait de continuer à agir de la sorte afin de ne pas remettre en cause le mode de fonctionnement de l'impôt anticipé. D'après la nouvelle réglementation proposée par la majorité de la commission, le délai de 30 jours imparti pour la déclaration serait extensible à volonté lorsque la procédure de déclaration pourrait en principe être appliquée. L'obligation de déclarer serait ainsi remise en cause, puisque la déclaration ultérieure et l'autorisation de recourir à la procédure de déclaration resteraient possibles sans limite de temps. Dans ce cas, il faudrait en somme supprimer la notion de non-déclaration et parler uniquement de

déclaration tardive. L'AFC serait donc dans l'impossibilité de savoir ou de prévoir, et ce, pendant des années, si une entreprise va déposer ou non une demande de déclaration.

La minorité de la commission critique en outre l'inégalité de traitement entre les entreprises qui ont droit et celles qui n'ont pas droit, en principe, à la procédure de déclaration. Selon la proposition de la majorité, le délai imparti pour la déclaration représenterait un délai d'ordre seulement pour les entreprises pouvant bénéficier de la procédure de déclaration ; par contre, pour les entreprises devant s'acquitter du paiement de l'impôt anticipé, le délai imparti pour la déclaration devrait toujours être interprété comme un délai de péremption.

Pour toutes ces raisons, la minorité de la commission propose une nouvelle réglementation qui ne remet pas en cause la nature du délai. Elle admet toutefois que le délai actuel de 30 jours est court et que les entreprises risquent de ne pas toujours être en mesure de le respecter. C'est pourquoi la minorité propose de prolonger les délais impartis respectivement pour la déclaration et le dépôt de la formule demandant l'application de la procédure de déclaration. Par souci d'égalité de traitement, la nouvelle réglementation ne doit pas s'appliquer uniquement aux entreprises qui ont droit, en principe, à la procédure de déclaration, mais aussi à celles qui paient l'impôt.

Dans le détail, la proposition de la minorité de la commission est la suivante :

Le délai de péremption pour déposer la formule officielle de déclaration est désormais de 90 jours à compter de la naissance de la créance fiscale. Elle donne ainsi au contribuable plus de temps que ne le fait la loi actuelle, qui fixe ce délai à 30 jours. Pour des questions d'égalité de traitement des contribuables, cette prolongation de l'échéance de la créance fiscale doit être accordée tant en ce qui concerne la procédure de déclaration qu'en ce qui concerne le paiement de l'impôt, c'est-à-dire lorsque le contribuable n'a pas le droit de recourir à la procédure de déclaration.

En plus de fixer une nouvelle réglementation concernant l'échéance de la créance fiscale, la proposition étend le délai de péremption pour le dépôt de la formule officielle demandant l'application de la procédure de déclaration de 30 jours à un an.

Ainsi, l'entreprise concernée dispose, d'une part, de davantage de temps pour remettre la formule officielle de déclaration et, d'autre part, d'un an (auparavant 30 jours) pour déposer la formule officielle concernant la procédure de déclaration.

Aucun intérêt moratoire n'est perçu sur les montants d'impôt non encore payés si la formule officielle de déclaration est remise dans les 90 jours impartis, à la différence de ce que prévoit la législation actuelle (intérêt moratoire à partir du 31^e jour suivant la naissance de la créance fiscale).

Le délai de 90 jours fixé dans la loi pour le dépôt de la déclaration doit être respecté, faute de quoi le droit de demander le recours à la procédure de déclaration au lieu de payer l'impôt anticipé s'éteint. Si la prestation imposable n'est pas déclarée dans ces 90 jours, le débiteur de la prestation doit déclarer et payer l'impôt anticipé après coup, puis le reporter obligatoirement sur le bénéficiaire de la prestation. Un intérêt moratoire est dû à partir du 91^e jour suivant la naissance de la créance fiscale, comme le prévoyait l'ancienne législation (mais à partir du 31^e jour).

Exemples

Non-déclaration

Lorsque l'AFC découvre qu'une entreprise a manifestement distribué des dividendes qu'elle n'a toutefois pas déclarés dans les 90 jours à l'aide de la formule officielle, elle ouvre une procédure sur la base du chapitre 4 de la LIA (Dispositions pénales). En conséquence, le débiteur de la prestation doit déclarer et acquitter l'impôt anticipé après coup, puis le reporter obligatoirement sur le bénéficiaire de la prestation. A partir du 91^e jour, un intérêt moratoire est dû, une amende peut être prononcée et, dans certaines conditions, une procédure pénale est ouverte. Le droit de recourir à la procédure de déclaration au lieu de payer l'impôt anticipé s'éteint un an après l'échéance de la prestation imposable.

Déclaration tardive

La formule officielle de déclaration doit être rendue dans un délai de péremption de 90 jours à compter de la naissance de la créance fiscale. Si elle est déposée après ce délai, le droit à la procédure de déclaration s'éteint. En conséquence, l'impôt anticipé déclaré trop tard doit être acquitté, puis reporté obligatoirement sur le bénéficiaire de la prestation. A partir du 91^e jour, un intérêt moratoire est dû, une amende peut être prononcée et, dans certaines conditions, une procédure pénale est ouverte. Le droit de recourir à la procédure de déclaration au lieu de payer l'impôt anticipé s'éteint un an après l'échéance de la prestation imposable.

Déclaration remise dans les temps, mais demande tardive

Lorsque l'entreprise a certes déclaré la prestation imposable dans les 90 jours impartis par la loi, mais n'a pas encore demandé l'autorisation de recourir à la procédure de déclaration au lieu de payer l'impôt anticipé, elle peut encore déposer cette demande jusqu'à un an après l'échéance de la prestation imposable. Si la procédure de déclaration peut être accordée, aucun intérêt moratoire n'est perçu. Si elle ne peut pas être accordée, l'impôt anticipé doit être acquitté et reporté obligatoirement sur le bénéficiaire de la prestation. A partir du 91^e jour, un intérêt moratoire est dû, une amende peut être prononcée et, dans certaines conditions, une procédure pénale est ouverte. Le droit de recourir à la procédure de déclaration au lieu de payer l'impôt anticipé s'éteint un an après l'échéance de la prestation imposable.

2.5.2 Entrée en vigueur rétroactive

2.5.2.1 Proposition de la majorité

La majorité de la commission propose¹⁶ que la nouvelle réglementation, telle qu'elle est proposée par la majorité, s'applique aussi aux créances fiscales qui sont nées à partir de l'année civile 2011. La date d'échéance de la prestation imposable serait ainsi déterminante.

¹⁶ Au sein de la commission, la proposition de la majorité l'a emporté, par 10 voix contre 7 et 7 abstentions, sur la minorité I et, par 17 voix contre 7, sur la minorité II.

Cet effet rétroactif permettrait de tenir compte de la critique selon laquelle l'AFC aurait modifié sa pratique en 2011, à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral. Les entreprises qui ont en principe le droit de recourir à la procédure de déclaration devraient ainsi pouvoir demander le remboursement des intérêts moratoires qu'elles ont payés depuis ce moment-là.

2.5.2.2 Proposition de la minorité I

Les affaires qui sont actuellement pendantes au Tribunal administratif fédéral (cf. ch. 2.3) pourraient profiter de l'effet rétroactif proposé par la majorité uniquement si l'échéance des prestations imposables qui s'y rapportent est tombée le 1^{er} janvier 2011 ou plus tard. Dans ces cas exclusivement, les créances d'intérêts moratoires seraient complètement éliminées.

C'est la raison pour laquelle la minorité I (Aeschi, Amstutz, Flückiger, Matter, Müri, Rime, Walter) veut aller encore plus loin. Elle souhaite que la nouvelle réglementation, telle qu'elle est proposée par la majorité, s'applique aussi aux faits pour lesquels l'échéance de la prestation imposable est tombée avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, à moins que les créances fiscales ou les créances d'intérêts moratoires ne soient prescrites ou qu'elles ne soient devenues valablement exécutoires par le biais d'une décision entrée en force avant le 1^{er} janvier 2013.

De cette manière, toutes les affaires encore en suspens devraient pouvoir profiter d'une correction a posteriori de leur imposition (avec élimination complète des créances d'intérêts moratoires), dans la mesure où le droit de recourir à la procédure de déclaration est en principe donné. Ainsi, les créances fiscales et les créances d'intérêts moratoires qui sont antérieures à 2011 seraient également prises en considération, à moins qu'elles ne soient prescrites ou qu'elles ne soient entrées en force avant le 1^{er} janvier 2013.

2.5.2.3 Proposition de la minorité II

Une minorité II (Leutenegger Oberholzer, Birrer-Heimo, Jans, Maire, Marra, Schelbert, Wermuth) estime que les 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 est en outre convaincue qu'il n'y a pas eu de changement de pratique de la part de l'AFC et qu'il n'est donc pas nécessaire d'attribuer un effet rétroactif à la disposition concernée.

La minorité II souhaite également empêcher que la nouvelle réglementation n'entraîne des pertes fiscales pour la Confédération (cf. ch. 4.1) et un surcroît de travail administratif pour l'AFC. Pour ces différentes raisons, elle propose de renoncer à la rétroactivité.

La minorité II constate par ailleurs que la rétroactivité, telle qu'elle est proposée par la minorité I, présente de graves lacunes sur le plan de l'égalité du droit, en ce sens que les créances fiscales entrées en force seraient traitées différemment de celles qui sont contestées.

2.6 **Recommandation de la commission concernant la mise en œuvre de la procédure de déclaration**

Actuellement, il incombe uniquement au contribuable de prouver qu'il a bien déposé les formules de déclaration et de demande d'application de la procédure de déclaration. Comme ce principe est une source de difficultés pour les entreprises, la commission recommande que l'AFC délivre dorénavant un accusé de réception.

3 **Commentaire des dispositions légales**

Article 16 selon la proposition de la majorité

Art. 16, al. 2^{bis}

Ce nouvel alinéa complète les dispositions de l'al. 2 en précisant explicitement qu'aucun intérêt moratoire n'est dû lorsque l'obligation fiscale est remplie par voie de déclaration en lieu et place d'un paiement dans la mesure où les conditions matérielles sont réunies et la formule officielle «Communication au lieu du paiement de l'impôt anticipé» a été envoyée à l'AFC.

Art. 16, al. 2^{ter}

Ce nouvel alinéa renvoie explicitement à l'art. 64 LIA, dont la teneur actuelle ne sera pas modifiée. La perception d'une amende d'ordre demeure réservée lorsque la déclaration, en cas d'application de la procédure de déclaration, n'a pas été faite dans le délai de 30 jours fixé par l'art. 16, al. 1, let. c, LIA. L'art. 16 al. 2^{ter} constitue un alinéa indépendant et n'a pas été intégrée dans l'art. 16 al. 2^{bis} parce qu'il règle les amendes et non pas les intérêts moratoires.

Article 16 selon la proposition de la minorité (Leutenegger Oberholzer, Birrer-Heimo, Jans, Maire, Marra, Schelbert, Wermuth)

Art. 16, al. 1, let. c

La let. c a été adaptée dans la mesure où l'actuel délai de 30 jours a été étendu à 90 jours. Les 60 jours supplémentaires ainsi accordés concerneront non seulement les cas de paiement de l'impôt, mais aussi les cas de déclaration en lieu et place du paiement.

Article 20 selon la proposition de la majorité

L'al. 1 n'a pas subi de modification matérielle. Il a été clarifié par l'ajout de la proposition «remplaçant le paiement de l'impôt» et il a été rendu conforme, dans sa version allemande, aux règles de la formulation non sexiste.

L'al. 2 est nouveau. Il se réfère aux conditions proposées par la majorité de la commission dans les nouveaux alinéas 2^{bis} et 2^{ter} de l'art. 16. L'al. 2 réserve l'amende d'ordre en vertu de l'art. 64 (non modifié) de la LIA lorsque, dans les cas autorisés, l'obligation fiscale effectuée sous la forme d'une déclaration en lieu et place du paiement n'est pas remplie dans les délais impartis par la loi.

Article 20 selon la proposition de la minorité (Leutenegger Oberholzer, Birrer-Heimo, Jans, Maire, Marra, Schelbert, Wermuth)

Dans sa forme révisée selon la proposition de la minorité, l'art. 20 dispose que, lorsque la prestation imposable a été déclarée dans les 90 jours (en lieu et place des 30 jours prévus jusqu'à présent) en application de l'art. 16, al. 1, let. c, LIA proposé par la minorité, la demande de remplir l'obligation fiscale par la déclaration plutôt que par le paiement de l'impôt anticipé peut être déposée dans un délai d'une année (et non plus de 30 jours) suivant l'échéance de la prestation imposable. Le renvoi à l'ordonnance a été maintenu.

Article 70c selon la proposition de la majorité

La nouvelle réglementation prévue par l'art. 16, al. 2^{bis} et 2^{ter} ainsi que par l'art. 20, LIA, s'applique à tous les faits pour lesquels l'échéance de la prestation imposable est tombée le 1^{er} janvier 2011 ou après cette date. Sont seules concernées par cette modification législative les prestations impossibles dont l'échéance tombe à partir du 1^{er} janvier 2011 et qui remplissent les conditions fondamentales donnant droit à la procédure de déclaration. Lorsque les conditions donnant droit à la procédure de déclaration en application de l'art. 16, al. 2^{bis}, LIA, sont réunies, les intérêts moratoires sont à nouveau calculés si le contribuable en fait la demande. Dans la mesure où la demande est adressée à l'AFC dans le délai d'une année qui suit l'entrée en vigueur de la modification proposée, les intérêts moratoires déjà perçus peuvent, dans ce cas, être remboursés sans intérêt rémunérateur.

Article 70c selon la proposition de la minorité I (Aeschi, Amstutz, Flückiger, Matter, Müri, Rime, Walter)

La nouvelle réglementation prévue par l'art. 16, al. 2^{bis} et 2^{ter} ainsi que par l'art. 20, LIA, s'applique à tous les faits pour lesquels l'échéance de la prestation imposable est tombée avant l'entrée en vigueur de la présente disposition, à moins que les créances fiscales ou les créances d'intérêts moratoires ne soient prescrites ou qu'elles soient devenues valablement exécutoires par le biais d'une décision entrée en force avant le 1^{er} janvier 2013. Lorsque les conditions donnant droit à la procédure de déclaration en application de l'art. 16, al. 2^{bis}, LIA, sont réunies, les intérêts moratoires sont à nouveau calculés si le contribuable en fait la demande. Dans la mesure où la demande est adressée à l'AFC dans le délai d'une année qui suit l'entrée en vigueur de la modification proposée, les intérêts moratoires déjà perçus peuvent, dans ce cas, être remboursés sans intérêt rémunérateur.

Article 70c selon la proposition de la minorité II (Leutenegger Oberholzer, Birrer-Heimo, Jans, Maire, Marra, Schelbert, Wermuth)

On renonce à appliquer rétroactivement la nouvelle réglementation de l'art. 16, al. 1, let. c et de l'art. 20, LIA. La fixation d'une réglementation explicite dans un nouvel art. 70c LIA est donc superflue. La nouvelle réglementation ne s'applique qu'à des faits à venir survenus après l'entrée en vigueur des modifications législatives.

4 Conséquences

4.1 Conséquences financières

4.1.1 Remarques préliminaires

Il convient de retenir en préambule que toute la discussion concernant la clarification de la pratique de longue date relative à la procédure de déclaration de l'impôt anticipé se résume finalement aux développements concernant l'évolution des intérêts moratoires. En d'autres termes, en ce qui concerne le montant des recettes de l'impôt anticipé lui-même, il ne faut pas s'attendre à un changement, étant donné que les propositions de la commission ne concernent pas principalement l'avenir et par voie de conséquence ni le montant des recettes, ni la substance de l'impôt anticipé futurs, mais plutôt l'effet rétroactif des intérêts moratoires. Indépendamment de la solution retenue, l'impôt anticipé sera perçu lorsqu'aucune procédure de déclaration n'aura été effectuée. Les opérations de contrôle de l'AFC visent en premier lieu la substance fiscale, les intérêts moratoires ne constituant qu'un aspect secondaire.

Les estimations ci-après doivent être prises avec la plus grande prudence, étant donné que même le versement de dividendes ne peut pas être considéré comme un paramètre sûr. Les seuls paramètres connus sont le taux d'intérêt, les périodes fiscales concernées et le capital existant aujourd'hui. En outre, d'après les variantes proposées, l'on peut toujours s'attendre à une déclaration ultérieure effectuée avec quelque retard. Le fait même qu'un cas jusqu'alors inconnu puisse survenir ou qu'un cas d'envergure puisse voir le jour rend plus incertaines encore les estimations faites, qui seraient alors à corriger. Si l'AFC devait faire des calculs précis pour remplacer les estimations exposées ci-après, ces travaux exigeraient l'engagement de 4 ou 5 employés durant plusieurs semaines. En effet, quelque 20 000 calculs de créances d'intérêts moratoires concernant l'impôt anticipé devraient être vérifiés manuellement.

4.1.2 Conséquences financières de la proposition de la majorité

Nouvelle réglementation selon la proposition de la majorité avec effet rétroactif selon la proposition de la majorité

D'après les estimations de l'AFC ; les conséquences financières d'une mise en vigueur assortie d'un effet rétroactif telle que le propose la majorité s'élèveront à environ 104 millions de francs. Il s'agit en l'occurrence d'intérêts moratoires de cet ordre de grandeur qui devraient vraisemblablement être remboursés. Cette estimation se fonde sur l'hypothèse, basée sur un échantillonnage de dividendes d'un montant de l'ordre de 10 milliards de francs qui n'ont pas été déclarés ou ont été déclarés tardivement entre 2007 et 2014. Ce montant correspond à des créances d'impôt anticipé d'environ 3,5 milliards de francs et à des créances d'intérêts moratoires de l'ordre de 368 millions de francs. Sur la base de cet échantillonnage, il a été procédé à une ventilation de l'échéance des dividendes en fonction des intérêts moratoires qui sont actuellement comptabilisés (500 millions). Les 104 millions mentionnés ci-dessus sont le résultat de cette ventilation. Il s'agit en l'occurrence d'intérêts moratoires qui devraient être remboursés.

Nouvelle réglementation selon la proposition de la majorité avec effet rétroactif selon la proposition de la minorité I

D'après les estimations de l'AFC, les conséquences financières de la mise en œuvre selon la proposition de la majorité avec rétroactivité selon la proposition de la minorité I s'élèveront à environ 500 millions de francs. Cette estimation se fonde sur l'hypothèse, basée sur un échantillonnage de dividendes d'un montant de l'ordre de 10 milliards de francs qui n'ont pas été déclarés ou ont été déclarés tardivement entre 2007 et 2014. Ce montant correspond à des créances d'impôt anticipé d'environ 3,5 milliards de francs et à des créances d'intérêts moratoires de l'ordre de 368 millions de francs. Sur la base de cet échantillonnage, il a été procédé à une ventilation de l'échéance des dividendes en fonction des intérêts moratoires qui sont actuellement comptabilisés (500 millions). Etant donné que seules 45 décisions relatives à la procédure de déclaration et portant sur des créances d'intérêts moratoires de l'ordre de 3 millions de francs sont entrées en force durant la période entre le 1^{er} janvier 2013 et le 1^{er} décembre 2014, les conséquences financières indiquées ci-dessus peuvent être estimées à 500 millions de francs ou, plus précisément, à 497 millions. Il s'agit en l'occurrence d'intérêts moratoires qui devraient être remboursés.

Nouvelle réglementation selon la proposition de la majorité avec effet rétroactif selon la proposition de la minorité II

Une mise en œuvre selon la proposition de la majorité avec effet rétroactif selon la proposition de la minorité II n'entraînerait pas de conséquences fiscales, car la proposition de la minorité II ne concerne que l'avenir et exclut expressément tout effet rétroactif dans le domaine des intérêts moratoires. Aucune conséquence relative au montant des recettes de l'impôt anticipé n'est non plus attendue.

4.1.3 Conséquences financières de la proposition de la minorité

Nouvelle réglementation selon la proposition de la minorité avec effet rétroactif selon la proposition de la majorité

Les conséquences financières pour les finances publiques d'une mise en œuvre selon la proposition de la minorité avec effet rétroactif selon la proposition de la majorité s'élèveraient environ à 35 millions de francs. Il s'agit d'un ordre de grandeur du montant des intérêts moratoires qui devraient alors être remboursés. Les intérêts moratoires déjà perçus du fait d'un retard de 1 à 60 jours (par rapport à l'échéance en vertu de l'ancien droit) et concernant des prestations imposables échues après le 1^{er} janvier 2011 devraient être remboursés sans intérêt rémunérateur. Quant aux intérêts moratoires déjà perçus du fait d'un retard de plus de 60 jours (par rapport à l'échéance en vertu de l'ancien droit), ils pourraient bénéficier dorénavant d'une correction, sans intérêt rémunérateur, de 60 jours (différence entre les 30 jours d'après l'ancien droit et les 90 jours d'après la réforme).

Nouvelle réglementation selon la proposition de la minorité avec effet rétroactif selon la proposition de la minorité I

D'après les estimations de l'AFC, les conséquences financières pour l'Etat en cas de mise en œuvre selon la proposition de la minorité avec rétroactivité selon la proposition de la minorité I s'élèveraient à environ 101 Millions de francs. Les intérêts moratoires déjà perçus du fait d'un retard de 1 à 60 jours (par rapport à l'échéance en vertu de l'ancien droit) et concernant des prestations imposables qui ne sont ni prescrites ni entrées en force avant le 1^{er} janvier 2013 devraient être remboursés sans intérêt rémunérateur. Quant aux intérêts moratoires déjà perçus du fait d'un retard de plus de 60 jours (par rapport à l'échéance en vertu de l'ancien droit), ils pourraient bénéficier dorénavant d'une correction, sans intérêt rémunérateur, de 60 jours (différence entre les 30 jours d'après l'ancien droit et les 90 jours d'après la réforme). Cette estimation se fonde sur un échantillonnage de dividendes d'un montant de l'ordre de 10 milliards de francs qui n'ont pas été déclarés ou ont été déclarés tardivement entre 2007 et 2014. Ce montant correspond à des créances d'impôt anticipé d'environ 3,5 milliards de francs et à des créances d'intérêts moratoires de l'ordre de 368 millions de francs. Sur la base de cet échantillonnage, il a été procédé à une ventilation de l'échéance des dividendes en fonction des intérêts moratoires qui sont actuellement comptabilisés (500 millions). Les 101 millions mentionnés ci-dessus sont le résultat de cette ventilation. Il s'agit en l'occurrence d'intérêts moratoires qui devraient être remboursés.

Nouvelle réglementation selon la proposition de la minorité avec effet rétroactif selon la proposition de la minorité II

Une mise en œuvre selon la proposition de la minorité avec effet rétroactif selon la proposition de la minorité II n'entraînerait pas de conséquences fiscales, car la proposition de la minorité II ne concerne que l'avenir et exclut expressément tout effet rétroactif dans le domaine des intérêts moratoires. Aucune conséquence relative au montant des recettes de l'impôt anticipé n'est non plus attendue.

4.1.4 Vue synoptique

Le tableau qui suit donne un aperçu de l'impact financier de la proposition de la majorité, de la proposition de la minorité ainsi que de leurs effets rétroactifs.

	Mise en oeuvre selon la proposition de	
Rétroactivité	<i>la majorité</i>	<i>la minorité</i>
<i>majorité</i>	CHF 104 Mio.	CHF 35 Mio.
<i>minorité I</i>	CHF 500 Mio.	CHF 101 Mio.
<i>minorité II</i>	aucune conséquence	aucune conséquence

4.2 Effet sur l'état du personnel

Si on exige de l'AFC qu'elle délivre – indépendamment du moment de la mise en œuvre ou de la disponibilité des processus d'automatisation – des accusés de réception lorsqu'elle reçoit les formules relatives à la procédure de déclaration, les conséquences sur l'état du personnel seront les suivantes:

Chaque année, l'AFC devrait rédiger manuellement entre 20 000 et 22 000 accusés de réception. Il s'agirait d'une pure confirmation de la réception de la formule qui n'allégerait pas ni ne remplacerait l'examen formel ultérieur de la recevabilité de la demande. Il faudrait compter au moins deux postes complets supplémentaires uniquement pour assurer la rédaction des accusés de réception. Si l'on considère le financement de ces deux postes ainsi que de l'envoi des quelque 20 000 à 22 000 lettres, on peut s'attendre à une augmentation des charges de l'ordre de 750 000 francs par an. Il resterait toutefois à examiner si l'administration pourrait percevoir des frais pour l'envoi des accusés de réception.

4.3 Conséquences pour les cantons

Quel que soit le choix de variante parmi celles présentées, il n'y aurait pas de conséquences notables pour les cantons. Dans toutes les variantes proposées, l'application de la procédure de déclaration continuera de concerner surtout les groupes de sociétés. En ce qui concerne les personnes morales, l'AFC demeure l'autorité compétente en matière de perception et de remboursement. Les effets des changements ne se feront donc pas sentir sur les cantons mais surtout sur l'AFC.

4.4 Mise en œuvre

Les difficultés d'exécution attendues seront particulièrement importantes pour la proposition de la majorité dans laquelle, pendant des années, il ne sera pas possible de prévoir si une demande d'application de la procédure de déclaration se réalisera au lieu du versement de l'impôt anticipé. A l'inverse, dans le cadre de la proposition de la minorité, si la période pendant laquelle l'échéance d'un dividende et le délai pour soumettre le formulaire officiel de déclaration est considérablement plus longue, elle reste clairement prévisible. Après 90 jours ou un an, les conditions de l'exécution seront en principe claires pour l'administration.

5 Rapport avec le droit européen

Tant l'art. 15 de l'AFisE entre la Suisse et l'UE que les dispositions de certaines CDI prévoient l'extension de la procédure de déclaration interne applicable pour les sociétés d'un groupe aux cas internationaux. Ainsi, sous certaines conditions, non seulement les sociétés mères en Suisse mais aussi celles qui ont leur siège dans tous les États membres de l'UE pourront bénéficier de la procédure de déclaration. L'art. 15 de l'AFisE prévoit les dispositions suivantes en ce qui concerne le versement de dividendes: sans préjudice de l'application des dispositions de la législation nationale ou de conventions visant à prévenir la fraude ou les abus en Suisse et dans les États membres, les dividendes payés par des sociétés filiales à leurs sociétés mères ne sont pas imposés dans l'État de la source lorsque la société mère détient directement au moins 25 % du capital de la filiale pendant au moins

deux ans; et que une société a sa résidence fiscale dans un Etat membre et l'autre a sa résidence fiscale en Suisse; et que aux termes d'une convention en vue d'éviter les doubles impositions conclue avec un Etat tiers, aucune de ces sociétés n'a sa résidence fiscale dans cet Etat tiers; et que les deux sociétés sont assujetties à l'impôt sur les sociétés sans bénéficier d'une exonération et toutes deux revêtent la forme d'une société de capitaux. La plupart des CDI négociées par la Suisse prévoient en général une participation minimale de 20 % au capital de la filiale. L'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes régit la procédure de déclaration au moyen de laquelle le dégrèvement à la source des dividendes pour les participations déterminantes s'opère sur le fondement des CDI ou de l'AFisE. La proposition de compléter la loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions¹⁷ par un art. 2, al. 1, let. a^{bis}, d'après lequel, en cas d'application de la procédure de déclaration auprès de l'AFC, les délais prévus par l'ordonnance pour soumettre une déclaration de versement de dividendes constituent des délais d'ordre, n'est pas un moyen approprié. Premièrement, cette loi règle la compétence du Conseil fédéral et n'est donc pas appropriée pour définir des délais de procédure spécifiques dans divers domaines. Deuxièmement, non seulement l'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes mais aussi les ordonnances sur les CDI conclues avec l'Allemagne et les Etats-Unis reprennent les délais légaux prévus par la LIA. C'est pourquoi, il n'est pas possible de prévoir des délais qui dérogent à la loi dans ces ordonnances.

6 Constitutionnalité

L'art. 132, al. 2, Cst. attribue à la Confédération la compétence de percevoir un impôt anticipé entre autres sur les revenus des capitaux mobiliers. La Confédération fait usage de cette compétence au moyen de la loi fédérale sur l'impôt anticipé. En vertu de l'art. 8, Cst., la Confédération est tenue au respect du principe de l'égalité de traitement. Les opinions de la commission à ce sujet divergent (voir le ch. 2.5).

¹⁷ RS 672.2