

Reste valable *mutatis mutandis* pour les paiements de dividendes entre sociétés de capitaux associées selon l'article 9, paragraphe 1 de l'Accord entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international.

Administration fédérale des contributions

Directives relatives à la suppression de l'impôt anticipé suisse sur les paiements de dividendes entre sociétés de capitaux associées dans les relations entre la Suisse et les Etats membres de l'Union européenne

Base légale:

Article 15, paragraphe 1, de 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 paiements d'intérêts (RS 0.642.926.81; RO 2005 page 2571; abrégé « AFisE »).

Remarques préalables:

A. Dans les relations entre la Suisse et les Etats membres de l'UE, les sociétés de capitaux associées ont le choix de faire valoir le dégrèvement de l'impôt anticipé sur les paiements de dividendes sur la base d'une disposition de la CDI applicable ou sur la base de l'article 15, paragraphe 1, AFisE.

B. Ces directives traitent exclusivement de l'article 15, paragraphe 1, AFisE sous l'angle du dégrèvement de l'impôt anticipé suisse sur les paiements de dividendes. En ce qui concerne le dégrèvement des impôts à la source dans les différents Etats membres de l'UE, les dispositions d'exécution et de procédure applicables dans ces Etats sont déterminantes. L'Administration fédérale des contributions a l'intention de publier sur son site internet et dans ses publications les informations importantes relatives aux procédures de dégrèvement dans les Etats membres de l'UE dès qu'elle en aura eu connaissance.

15 juillet 2005

Éléments de la réglementation

1. Champ d'application territorial

Sous ce titre, l'article 20 AFisE fixe ce qui suit:

« Le présent accord s'applique, d'une part, aux territoires où le traité instituant la Communauté européenne est d'application et dans les conditions prévues par ledit traité et, d'autre part, au territoire de la Suisse. »

Se fondant sur les indications que lui ont fournies les services de la Commission de l'UE, l'Administration fédérale des contributions a dressé une liste des Etats et des territoires concernés par l'article 20 AFisE (voir chiffre 33 des directives relatives à la fiscalité de l'épargne de l'UE (retenue d'impôt et déclaration volontaire) du 24 juin 2005 éditées par l'Administration fédérale des contributions).

Il faut souligner que, selon cette liste, l'article 15, paragraphe 1, AFisE s'applique notamment à Malte et Chypre, Etats membres de l'UE avec lesquels la Suisse n'a pas conclu de CDI. Cet article s'applique également aux territoires suivants séparés géographiquement de l'Etat membre de l'UE auquel ils appartiennent:

- Guadeloupe, Guyane française, Martinique et Réunion (départements français d'outre-mer);
- Gibraltar (Grande-Bretagne; ce territoire n'est par contre pas couvert par la CDI entre la Suisse et la Grande-Bretagne);
- Madère et Açores (Portugal);
- Iles Canaries (Espagne).

L'article 20 AFisE est conçu d'une manière dynamique en ce sens que l'AFisE et son article 15, paragraphe 1 seront directement applicables aux nouveaux Etats qui entreront dans l'UE dans le futur.

2. Dispositions transitoires concernant l'Espagne et l'Estonie

a) Espagne

Dans leurs relations bilatérales, l'Espagne et la Suisse appliqueront l'article 15, paragraphe 1, AFisE seulement en même temps qu'un accord commun sur l'échange de

renseignements sur demande au sens du chiffre 2 du Mémorandum d'entente du 26 octobre 2004 entre la Communauté européenne et les Etats membres, d'une part, et la Suisse, d'autre part (RS 0.642.926.81; RO 2005 pages 2589 ss., voir article 18, paragraphe 3, AFisE). Cet accord sera conclu dans le cadre d'une révision partielle de la Convention bilatérale du 26 avril 1966 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.933.21). Un protocole de révision avec l'Espagne allant dans ce sens a été paraphé le 27 avril 2005.

La date du début d'application des dispositions révisées de la CDI et par la même occasion de l'article 15, paragraphe 1, AFisE dans les relations avec l'Espagne ressortira des publications officielles et sera communiquée sur le site internet de l'Administration fédérale des contributions.

b) Estonie

La disposition transitoire contenue à l'article 15, paragraphe 1, in fine, AFisE ne vaut que pour les paiements de dividendes de l'Estonie vers la Suisse. Pour les dividendes qu'une filiale suisse distribue à sa société mère estonienne, on applique à partir du 1^{er} juillet 2005 un taux zéro d'impôt à la source en vertu de l'article 15, paragraphe 1, AFisE. En d'autres termes, la société mère estonienne a droit au dégrèvement total de l'impôt anticipé suisse.

3. Paiement de dividendes

La notion de «dividendes» s'interprète par analogie à celle contenue à l'article 10 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune et son commentaire et aux dispositions pertinentes des CDI bilatérales conclues par la Suisse.

L'article 10, paragraphe 3, du modèle suisse de CDI a la teneur suivante:

«Le terme «dividendes» employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'Etat dont la société distributrice est un résident.»

On peut constater ce qui suit:

- Les distributions ouvertes ou cachées de bénéfices (prestations appréciables en argent) incluant les excédents de liquidation en matière d'actions, de bons de participation et de bons de jouissance dans le cadre des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions ainsi qu'en matière de parts sociales au capital social dans le cadre des sociétés à responsabilité limitée sont considérées comme des dividendes.
- La question des « anciennes réserves » ne se pose par principe pas par rapport à l'article 15, paragraphe 1, AFisE. Avec le début d'application de cette disposition, les conditions légales subissent une simple modification de caractère général dans le sens d'une suppression limitée de l'impôt à la source; ceci s'est produit d'une manière analogue avec la révision de CDI conclues par la Suisse, par

exemple avec la France ou l'Allemagne, sans soulever de problèmes au titre des anciennes réserves.

En cas de transfert d'une participation effectué dans le cadre d'une restructuration, on considère comme «anciennes réserves dont le montant a déjà été fixé» (anciennes réserves fixées) des réserves qui, en cas de distribution, sont imposées au taux de l'impôt à la source prévu dans le cadre de la précédente CDI applicable. Si la distribution de ces anciennes réserves fixées a lieu après l'entrée en vigueur de l'article 15, paragraphe 1, AFisE et que la précédente CDI applicable concerne un Etat membre de l'UE, la société de capitaux concernée peut, conformément au droit d'option (voir chiffre 13), demander l'application de l'article 15, paragraphe 1, AFisE pour les anciennes réserves fixées, dans la mesure où les conditions d'application de cet article sont remplies. Procéder autrement reviendrait à traiter cette société de capitaux différemment sans aucune raison, c'est-à-dire à la désavantager par rapport à une autre société de capitaux dont les droits de participation n'auraient pas été transférés. Dans les deux cas, il faut, pour conserver une certaine équité de traitement, donner à la société la possibilité de choisir entre l'application des dispositions de la CDI bilatérale applicable conclue avec un Etat membre de l'UE ou celle de l'article 15, paragraphe 1, AFisE.

4. Participation directe de 25 % au moins au capital d'une société

Il y a participation directe lorsque les droits de participation sont détenus directement sans l'intercalation d'une personne morale ou d'une société de personnes traitée comme un sujet de droit indépendant.

Si une société de personnes, qui n'est pas traitée fiscalement dans l'Etat de son siège comme un sujet de droit indépendant, est intercalée, la portion des droits de participation détenus par le biais de cette société de personnes est considérée comme une participation directe.

Les participations au capital-actions, au capital social et au capital de participation ainsi que les bons de participations (ces derniers uniquement sur la base d'une preuve expresse de la société concernée) sont additionnés pour déterminer le pourcentage de la participation. On peut également tenir compte des fonds étrangers qualifiés fiscalement de capital propre dissimulé. Pour déterminer le pourcentage de la participation, on peut se référer par analogie aux règles applicables à la réduction pour participations (voir également chiffre 8).

5. Exigence d'une durée de détention de deux ans

a) En général

Ce critère ne pose pas de problème lorsque la participation a été détenue pendant plus de deux ans au moment de l'échéance du dividende (voir chiffre 11).

La date de l'acquisition est déterminée sur la base des dispositions correspondantes du code des obligations. En cas de fondation d'une société, d'augmentation du capital, de vente ou d'échange, la date de l'acquisition du droit par l'actionnaire ou par l'associé de la Srl est déterminante, soit le moment auquel l'acquéreur dispose du droit que lui

donne l'action ou la part sociale qu'il détient. Si le transfert des actions d'une société anonyme suisse distributrice est soumis à des restrictions, le moment de l'acquisition du droit est déterminé différemment selon qu'il s'agit d'actions cotées en bourse ou d'actions non cotées (en cas de restriction de transfert, voir articles 685c et 685f CO).

b) Avant que la durée de détention de deux ans ne soit atteinte

Dans le cadre de la directive du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (90/435/CEE, «directive mère-filiale», JO L 225 du 20.8.1990, p. 6), les Etats membres ont, selon l'article 3, paragraphe 2, 2^e tiret, la faculté d'exiger une durée de détention minimale, de deux ans au maximum, également pour les sociétés mères sises sur leur territoire, dans le cadre de l'obligation alternative qui leur est faite soit de ne pas imposer la société mère soit d'accorder à la société mère l'imputation de la part d'impôt sur le bénéficiaire et des éventuels impôts à la source payés par la filiale, conformément à l'article 4, paragraphe 1, de la directive mère-filiale.

Pour ce qui est de l'article 3, paragraphe 2, 2^e tiret, de la directive mère-filiale, la Cour de justice des Communautés européennes a statué en substance que les dispositions de la directive mère-filiale pouvaient également s'appliquer lorsqu'une société mère respecte l'obligation de garder sa participation pendant la période fixée par l'Etat membre concerné (arrêt «Denkavit» du 17 octobre 1996 dans les causes jointes C-283/94, C-291/94 et C-292/94).

À la demande de l'Administration fédérale des contributions, les services compétents de la Commission de l'UE ont soumis aux représentants des Etats membres de l'UE la proposition suisse d'appliquer la jurisprudence «Denkavit», de manière analogue, à l'article 15 AFisE. Ceci signifierait que l'exonération conventionnelle de l'impôt à la source pourrait, à certaines conditions, être également accordée lorsque la durée de détention de la participation de deux ans n'est pas encore atteinte, pour autant que ce critère de durée soit rempli ultérieurement.

Par lettre du 11 mai 2005, les services de la Commission de l'UE ont fait savoir à l'Administration fédérale des contributions que, manifestement, tous les Etats membres, à l'exception du Portugal, peuvent se rallier à cette proposition suisse. La Suisse appliquera par conséquent également l'AFisE de cette manière en ce qui concerne le dégrèvement de l'impôt anticipé.

Dans ce contexte, l'Administration fédérale des contributions limite la procédure de déclaration (voir chiffre 12) au dégrèvement découlant de la disposition applicable d'une CDI; la société distributrice livre alors un montant d'impôt anticipé correspondant au taux résiduel d'impôt à la source prévu dans la CDI pour les participations importantes. Si aucune disposition de CDI ne s'applique, la société doit verser l'impôt anticipé à l'Administration fédérale des contributions au taux de 35 %. Le remboursement du montant d'impôt anticipé versé se fait sur demande, une fois que le délai de détention de deux ans est atteint.

Pour ce qui est de l'exigence du délai de détention de deux ans prévu par l'article 10, paragraphe 2, lettre b de la Convention du 21 janvier 1993 entre la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (« CDI-L »; RS 0.672.951.81), il est entendu que l'article 15, paragraphe 1, AFisE constitue la solution la plus favorable lorsque le délai de deux ans n'est pas écoulé et que, par conséquent, le contribuable concerné peut se prévaloir de cet article au lieu de la CDI-L (voir également chiffre 13).

6. Résidence d'une société de capitaux dans un Etat membre de l'UE et de l'autre société de capitaux en Suisse

La notion de résidence s'interprète par analogie à celle qui est contenue à l'article 4, paragraphes 1 et 3 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune et son commentaire et aux dispositions pertinentes des CDI bilatérales conclues par la Suisse.

7. Pas de résidence des sociétés de capitaux dans un Etat tiers selon les CDI bilatérales

Cette exigence garantit que, dans les cas concernant deux sociétés de capitaux associées, dont l'une verse à l'autre des dividendes donnant droit aux avantages prévus par l'article 15, paragraphe 1, AFisE, l'Etat de résidence est le même dans le cadre de cette disposition que dans le cadre des dispositions des CDI conclues par cet Etat de résidence.

Il est donc exclu, par exemple, qu'une société mère d'un Etat membre X de l'UE puisse faire valoir l'article 15, paragraphe 1, AFisE pour des dividendes que lui verse sa filiale suisse, si cette société mère est, selon la CDI conclue entre l'Etat membre X de l'UE et un Etat tiers Y, un résident de cet Etat tiers Y.

Ce critère d'exclusion concernant la résidence dans un Etat tiers selon les CDI bilatérales est pris en compte dans la procédure de dégrèvement (voir chiffre 12).

8. Soumission des deux sociétés de capitaux aux impôts sur les sociétés sans exonération

a) Sociétés suisses de capitaux

i) Impôts sur les sociétés

La notion d'impôt sur les sociétés de l'article 15 AFisE doit être comprise comme la notion générale couvrant les impôts directs prélevés sur le bénéfice net déterminant fiscalement que doivent payer les personnes morales organisées sous la forme de sociétés ou de coopératives. Elle comprend les impôts sur le bénéfice perçus sur les sociétés suisses de capitaux en vertu de la LIFD et des législations fiscales cantonales.

ii) Exonération de l'impôt

Les personnes morales exonérées de l'impôt sont énumérées à l'article 56 LIFD, à l'article 23 LHID et dans les dispositions des législations cantonales édictées sur leur modèle. Ces personnes morales sont en principe soumises aux lois fiscales suisses mentionnées, mais sont exonérées de l'assujettissement subjectif en vertu d'une disposition expresse de la loi.

Il s'agit de collectivités territoriales et d'établissements de droit public suisse, d'entreprises de transport d'intérêt public, d'institutions de prévoyance et d'assurances sociales,

de personnes morales dont les biens sont affectés irrévocablement à un but d'intérêt ou d'utilité publique, de personnes morales dont les biens sont affectés irrévocablement au culte ainsi que, sous réserve de la réciprocité, de représentations d'Etats étrangers qui possèdent des immeubles en Suisse.

Les personnes morales exonérées de l'assujettissement subjectif en vertu des dispositions précitées revêtent rarement la forme de sociétés de capitaux (voir chiffre 9), qui a été développée pour les entreprises qui cherchent à faire des bénéfices. Il arrive toutefois que des entreprises de transport d'intérêt public ou des personnes morales poursuivant des buts d'intérêt ou de service public revêtent la forme d'une société de capitaux de droit privé ou de droit public.

L'Administration fédérale des contributions n'accorde par principe pas les avantages de l'article 15, paragraphe 1, AFisE aux sociétés de capitaux exonérées de l'assujettissement subjectif au sens des dispositions précitées de droit interne suisse, en raison de la teneur de cette disposition.

Les autorités fiscales cantonales compétentes ne doivent pas délivrer à de telles sociétés de capitaux des attestations de résidence et des attestations de leur assujettissement à l'impôt sans exonération en application de l'article 15, paragraphe 1, AFisE.

iii) Réduction pour participations

Les sociétés de capitaux imposées selon le régime ordinaire sont assujetties de manière illimitée aux impôts suisses en vertu de leur rattachement personnel, à l'exception des entreprises, des établissements stables et des immeubles situés à l'étranger (article 52, alinéa 1, LIFD et les normes correspondantes des législations fiscales cantonales). Une réduction pour participations est accordée sur les dividendes provenant de participations importantes.

La réduction pour participations est une mesure légale objective, générale et abstraite pour éviter une imposition multiple en Suisse, applicable de la même manière aux relations nationales et internationales; elle ne constitue pas une exonération de l'assujettissement subjectif et ne porte, par conséquent, pas préjudice à l'application de l'article 15, paragraphe 1, AFisE.

De même, les systèmes usuels existant dans les Etats membres de l'UE pour éliminer les impositions multiples au niveau de la société participante (systèmes d'exonération, systèmes d'imputation et autres sous toutes leurs formes) ne sont pas préjudiciables à l'application de l'article 15, paragraphe 1, AFisE.

iv) Statut cantonal de holding

À côté de la réduction pour participations, le statut cantonal de holding (voir article 28, alinéa 2, LHID en relation avec l'alinéa 5 du même article, et les normes correspondantes des législations cantonales) est une méthode courante en Suisse pour éviter l'imposition multiple des bénéfices des entreprises; elle remplit les mêmes fonctions que la réduction pour participations. Les sociétés qui bénéficient de ce statut holding ne sont pas exonérées de l'impôt sur le bénéfice et de l'impôt sur le capital: au niveau cantonal, elles acquittent les impôts sur le rendement de leurs immeubles en Suisse ainsi que l'impôt sur le capital selon les règles générales applicables à ces impôts; au niveau fé-

déral, elles sont imposées selon le régime ordinaire comme les autres sociétés. Les sociétés qui possèdent le statut cantonal de holding sont également soumises à des règles de droit fiscal objectives, générales, abstraites, applicables, par principe, de la même manière aussi bien aux relations nationales qu'internationales. C'est pourquoi, le statut cantonal de holding ne s'oppose en rien à l'application de l'article 15, paragraphe 1, AFisE; il s'agit d'une imposition ordinaire en Suisse au sens de l'AFisE.

Les autorités fiscales cantonales compétentes doivent délivrer aux sociétés qui possèdent le statut cantonal de holding des attestations de résidence et des attestations de leur assujettissement à l'impôt sans exonération au sens de l'article 15, paragraphe 1, AFisE.

v) Statut cantonal de société d'administration

Le statut cantonal de société d'administration (voir article 28, alinéas 3 et 4, LHID en relation avec l'alinéa 5 du même article, et les normes correspondantes des législations cantonales) ne s'oppose pas à l'application de l'article 15, paragraphe 1, AFisE pour des raisons analogues à celles développées sous le point iv) ci-dessus concernant le statut cantonal de holding.

Pour ce qui est des dividendes de participations, les sociétés d'administration sont également soumises à des règles de droit fiscal objectives, générales, abstraites, applicables, par principe, de la même manière aux relations nationales et internationales. Aucune différence de calcul fiscal du rendement n'est faite entre les relations nationales et internationales en ce qui concerne les dividendes. C'est pourquoi, le statut cantonal de société d'administration ne s'oppose en rien à l'application de l'article 15, paragraphe 1, AFisE; il s'agit d'une imposition ordinaire en Suisse au sens de ce paragraphe de l'AFisE.

Les autorités fiscales cantonales compétentes doivent délivrer aux sociétés qui possèdent le statut cantonal de société d'administration des attestations de résidence et des attestations de leur assujettissement à l'impôt sans exonération au sens de l'article 15, paragraphe 1, AFisE.

vi) Allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées

«Les cantons peuvent prévoir, par voie législative, des allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton, pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes. Une modification importante de l'activité de l'entreprise peut être assimilée à une fondation» (article 23, alinéa 3, LHID; voir à cet égard les législations cantonales). Les cantons disposent d'une grande liberté législative en ce domaine et l'ampleur des allègements fiscaux accordés en cas d'implantation d'une nouvelle entreprise peut pratiquement équivaloir à une exonération totale.

La LIFD ne contient pas de norme correspondante. Au niveau de l'impôt fédéral, on peut cependant, sur la base de l'article 6 de l'arrêté fédéral du 6 octobre 1995 en faveur des zones économiques en redéploiement (RS 951.93), accorder des allègements fiscaux dans la mesure où des allègements sont également accordés au niveau cantonal sur la base d'une réglementation cantonale. Ces allègements fiscaux de la Confédération sont toutefois limités car ils ne sont accordés «qu'en proportion de l'importance du

projet pour l'économie régionale, même si le canton accorde des allègements fiscaux plus importants » (article 6, alinéa 3 de cet arrêté fédéral).

L'Administration fédérale des contributions qualifie «d'exonération» au sens du 4^e tiret de l'article 15, paragraphe 1, AFisE les allègements fiscaux qui reviennent à une exonération d'impôt totale ou pratiquement totale. Les attestations de résidence qui doivent permettre de se prévaloir de l'article 15, paragraphe 1, AFisE, ne doivent par principe être délivrées aux sociétés bénéficiant d'un allègement fiscal que si un examen soigneux du cas d'espèce montre que l'allègement accordé ne revient pas à une exonération d'impôt au sens défini ici. Dans tous les autres cas, l'application de l'article 15, paragraphe 1, AFisE est exclue. A cet égard, les cantons sont priés de consulter l'Administration fédérale des contributions.

b) Sociétés de capitaux dans les Etats membres de l'UE

Les exonérations d'impôt applicables aux sociétés de capitaux dans les Etats membres de l'UE doivent être examinées par l'Administration fédérale des contributions à l'occasion d'une demande concrète d'application de l'article 15, paragraphe 1, AFisE.

Les constatations se rapportant aux Etats faites au sein de l'UE dans le « code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises » ainsi que, au sein de l'OCDE, dans le cadre du forum sur les pratiques fiscales dommageables et, en particulier des analyses comparatives des normes légales d'exonération d'impôt des Etats membres de l'UE avec les normes suisses, peuvent fournir des points de repère.

9. Les deux sociétés doivent revêtir la forme juridique d'une société de capitaux

a) En Suisse

Il est précisé dans une note de bas de page au paragraphe 1 de l'article 15 AFisE qu'en ce qui concerne la Suisse, l'expression «sociétés de capitaux» couvre les sociétés anonymes (voir articles 620 ss. CO), les sociétés à responsabilité limitée (voir articles 772 ss. CO) ainsi que les sociétés en commandite par actions (voir articles 764 ss. CO). En principe, elle couvre également les sociétés anonymes suisses de droit spécial du droit public (l'article 15, paragraphe 1, AFisE et la note de bas de page précitée ne l'excluent pas). En revanche, elle ne couvre pas les sociétés coopératives (voir articles 828 ss. CO).

b) Dans les Etats membres de l'UE

L'AFisE ne contient pas de liste des sociétés couvertes par la notion de «sociétés de capitaux» dans les Etats membres de l'UE. Les services de la Commission de l'UE ont expliqué, suite à une demande suisse, qu'une telle liste n'était pas disponible.

Pour les Etats membres de l'UE, on prendra pour hypothèse de travail jusqu'à nouvel avis la liste (annexe) des sociétés visées à l'article 2, paragraphe 1, point a), de la directive

mère-filiale (voir chiffre 5 b), telle que complétée après l'élargissement de l'UE. On part de l'idée que les sociétés qui y sont classées en fonction des Etats membres, à

l'exception des sociétés coopératives, des collectivités et des établissements de droit public ainsi que des sociétés de personnes qui y figurent également, doivent être considérées comme des sociétés de capitaux aux fins d'appliquer l'article 15, paragraphe 1, AFisE. En cas de doute, il convient de consulter la Division des affaires de droit fiscal international et de double imposition de l'Administration fédérale des contributions.

10. Réserve des dispositions de la législation nationale ou de conventions visant à prévenir la fraude ou les abus en Suisse

- a) Le droit de jouissance (qualité de bénéficiaire effectif) est une condition générale pour pouvoir bénéficier des dégrèvements d'impôts sur la base des accords fiscaux internationaux. Cela vaut également dans le cadre de l'application de l'article 15, paragraphe 1, AFisE.
- b) Entrent en considération comme «dispositions visant à prévenir la fraude ou les abus» au sens de l'article 15, paragraphe 1, AFisE, en ce qui concerne l'impôt anticipé suisse:
 - L'escroquerie fiscale (article 14, alinéa 2, DPA) et la soustraction de montants d'impôt anticipé (article 61 LIA);
 - L'interdiction générale de l'abus de droit (le principe mentionné à l'article 2, alinéa 2, CCS est également applicable en droit public) et l'interdiction de l'évasion fiscale fondée sur un abus de droit, qui en découle.

11. Droit transitoire au 1^{er} juillet 2005: moment déterminant du paiement des dividendes (échéance, date de paiement)

La date d'échéance est déterminante en ce qui concerne l'impôt anticipé (article 12, alinéa 1, LIA). En cas de révision d'une CDI modifiant le taux de l'imposition à la source, la pratique de l'Administration fédérale des contributions en matière de remboursement se base également sur l'échéance des paiements concernés.

Dans le cadre de l'article 15, paragraphe 1, AFisE, l'échéance de l'obligation de paiement est déterminante pour ce qui est des distributions de dividendes. En règle générale, la date d'échéance coïncide avec la date de la décision de la société fixant le montant des dividendes; pour se prévaloir d'une échéance s'écartant de la date de la décision, il faut apporter la preuve écrite de l'échéance à prendre en compte.

On se base également sur la date d'échéance du paiement du dividende afin de déterminer si l'exigence de la période de détention de deux ans est remplie (voir chiffre 5).

12. Procédure et formules

a) Procédure de déclaration

Si une filiale suisse en fait la demande dans le cadre de la procédure de déclaration, le dégrèvement de l'impôt anticipé sur les dividendes qu'elle paie à sa société mère résidant dans un Etat membre de l'UE a lieu à la source.

Cette possibilité est fondée sur l'ordonnance du 22 décembre 2004 sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (RS 672.203) en relation avec l'article 15, paragraphe 1, AFisE ou avec la CDI bilatérale applicable (voir chiffre 13). Les circulaires n°10 du 15 juillet 2005 et n°6 du 22 décembre 2004 de la DP DAT de l'Administration fédérale des contributions contiennent les instructions sur le fonctionnement pratique de la procédure de déclaration.

L'Administration fédérale des contributions donne l'autorisation d'utiliser la procédure de déclaration sur la base d'une demande faite au moyen de la formule 823C (en cas d'application de l'article 15, paragraphe 1, AFisE) ou de la formule 823B (en cas d'application d'une CDI conclue par la Suisse) pour une durée de trois ans, à condition que l'autorité fiscale étrangère compétente atteste la résidence et l'exactitude des indications données dans la formule.

Si des sociétés de capitaux associées demandent l'application du taux zéro pour des dividendes provenant de source suisse sur la base de l'article 15, paragraphe 1, AFisE, l'Administration fédérale des contributions exige que la demande d'autorisation d'utiliser la procédure de déclaration soit effectuée au moyen de la formule 823C, que les distributions de dividendes soient communiquées au moyen de la formule 108 et que soient remises les autres preuves et formules citées dans cette formule 108.

Si une société de capitaux demande l'application de la procédure de déclaration au moyen de la formule 823C et si la durée minimale de détention fixée à l'article 15, paragraphe 1, AFisE n'a pas encore été atteinte (voir chiffre 5 b), l'Administration fédérale des contributions accorde l'autorisation sous réserve que la durée de détention prescrite soit atteinte à l'échéance de la distribution des dividendes. Si la société de capitaux distribue des dividendes avant le moment où la durée minimale de détention est atteinte, elle devra livrer un montant d'impôt anticipé correspondant au taux résiduel d'impôt à la source prévu dans la CDI applicable pour les participations importantes. Si aucune disposition de CDI n'est applicable, il y a lieu de prélever et livrer 35 % d'impôt anticipé. Le remboursement ultérieur de l'impôt anticipé livré a lieu, sur demande écrite au moyen de la formule 70, une fois que la durée de détention de deux ans a été atteinte.

b) Procédure de remboursement

Si la procédure de déclaration n'a pas été demandée ou si la demande d'autorisation d'utiliser la procédure de déclaration a été refusée [sous réserve de la réglementation spéciale selon la lettre a) ci-dessus pour les cas dans lesquels la durée de détention n'a pas encore été atteinte], le dégrèvement de l'impôt anticipé suisse prélevé au taux de 35 % peut être demandé, à certaines conditions, par la voie du remboursement.

Si la société étrangère ayant droit au remboursement de l'impôt anticipé demande ce remboursement en se fondant sur l'article 15, paragraphe 1, AFisE, il y a lieu d'utiliser la formule 70.

13. Relations avec les dispositions des CDI bilatérales conclues par la Suisse

La teneur de l'article 15, paragraphe 3, AFisE est la suivante:

«Les conventions de double imposition entre la Suisse et les Etats membres qui, à la date d'adoption du présent accord, prévoient un traitement fiscal plus favorable des paiements de dividendes, d'intérêts et de redevances ne sont pas affectées.»

Les dispositions en matière d'imposition à la source des CDI bilatérales avec les Etats membres de l'UE qui ont été conclues après l'entrée en vigueur de l'AFisE et introduites dans le droit en vigueur ont également la priorité sur l'article 15, paragraphe 1, AFisE, en vertu des principes généraux de droit «lex posterior derogat priori» et, le cas échéant, «lex specialis derogat generali».

La tournure «traitement fiscal plus favorable» s'interprète en fonction du but de la norme. En d'autres termes, il s'agit d'éliminer l'imposition à la source entre entreprises associées en cas de participations importantes dans un contexte transfrontalier avec les Etats membres de l'UE. Par conséquent, toute règle prévoyant des conditions plus faciles à remplir pour bénéficier du dégrèvement total des impôts à la source est considérée comme «plus favorable» au sens de cette disposition.

Par «règles plus favorables» dans le cadre des CDI bilatérales, on entend par exemple:

- l'exigence d'un taux de participation inférieur à 25 %;
- l'absence d'une exigence quant à la durée de détention;
- d'éventuelles différences en ce qui concerne le critère déterminant la résidence en relation avec la notion «d'assujettissement» (voir article 4, paragraphes 1 et 3 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune) ou en ce qui concerne la notion d'assujettissement des sociétés «sans exonération» (article 15, paragraphe 1, AFisE);
- l'intégration de toutes les personnes morales et pas seulement des sociétés de capitaux; et, enfin
- d'éventuelles différences en ce qui concerne les règles applicables en matière de dégrèvement des impôts à la source dans un Etat membre de l'UE.

En définitive, dans les rapports entre la Suisse et les Etats membres de l'UE, les sociétés de capitaux associées ont le choix de faire valoir le dégrèvement des impôts à la source sur la base d'une disposition de la CDI applicable ou sur la base de l'article 15, paragraphe 1, AFisE.

Abréviations

AFisE	Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (RS 0.641.926.81, RO 2005 page 2571)
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1907 (RS 210)
CDI	Convention en vue d'éviter les doubles impositions
CE	Communauté européenne
CEE	Communauté économique européenne
CO	Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations) (RS 220)
DPA	Loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (RS 313.0)
DP DAT	Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre ss. et suivant(e)s
JO	Journal officiel de l'Union européenne
LHID	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) (RS 642.14)
LIA	Loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (RS 642.21)
LIFD	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11)
N°	Numéro
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques, Paris
RO	Recueil officiel du droit fédéral
RS	Recueil systématique du droit fédéral
Sàrl	Société à responsabilité limitée
UE	Union européenne

Annexe

Liste des formes juridiques de sociétés concernées dans les Etats membres de l'UE par la directive du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (annexe à la directive concernant l'article 2, paragraphe 1, point a)

ANNEXE

LISTE DES SOCIÉTÉS VISÉES À L'ARTICLE 2, PARAGRAPHE 1, POINT a)

- a) les sociétés de droit belge dénommées «société anonyme» / «naamloze vennootschap», «société en commandite par actions» / «commanditaire vennootschap op aandelen», «société privée à responsabilité limitée» / «besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», «société coopérative à responsabilité limitée»/«coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», «société coopérative à responsabilité illimitée»/«coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid», «société en nom collectif»/«vennootschap onder firma», «société en commandite simple»/ «gewone commanditaire vennootschap», les entreprises publiques qui ont adopté l'une des formes juridiques susmentionnées, ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit belge et assujetties à l'impôt sur les sociétés en Belgique;
- b) les sociétés de droit danois dénommées «aktieselskab» et «anpartsselskab»; les autres sociétés soumises à l'impôt conformément à la loi sur l'impôt des sociétés, dans la mesure où leur revenu imposable est calculé et imposé selon les règles générales de la législation fiscale applicable aux «aktieselskaber»;
- c) les sociétés de droit allemand dénommées «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung», «Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit», «Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft», «Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts», ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit allemand et assujetties à l'impôt sur les sociétés en Allemagne;
- d) les sociétés de droit hellénique dénommées «ανώνυμη εταιρεία», «εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)», ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit grec et assujetties à l'impôt sur les sociétés en Grèce;
- e) les sociétés de droit espagnol dénommées «sociedad anónima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada», ainsi que les entités de droit public qui opèrent sous le régime du droit privé. Autres entités constituées conformément au droit espagnol et assujetties à l'impôt sur les sociétés en Espagne («Impuesto sobre sociedades»);
- f) les sociétés de droit français dénommées «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», «société par actions simplifiée», «société d'assurance mutuelle», les «caisses d'épargne et de prévoyance», les «sociétés civiles» assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés, les «coopératives» et «unions de coopératives», les établissements et entreprises publics à caractère industriel et commercial, ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit français et assujetties à l'impôt sur les sociétés en France;
- g) les sociétés constituées ou existant conformément au droit irlandais, les établissements enregistrés sous le régime des «Industrial and Provident Societies Acts», les «building societies» enregistrées sous le régime des «Building Societies Acts» et les «trustee savings banks» au sens du «Trustee Savings Banks Act, 1989»;
- h) les sociétés de droit italien dénommées «società per azioni», «società in accomandita per azioni», «società a responsabilità limitata», «società cooperativa », «società di mutua assicurazione», ainsi que les entités publiques et privées qui ont pour objet exclusif ou principal l'exercice d'activités commerciales;
- i) les sociétés de droit luxembourgeois dénommées «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», «société coopérative», «société coopérative organisée comme une société anonyme», «association d'assurances mutuelles», «association d'épargnepension », «entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'État, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes mo-

rales de droit public», ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit luxembourgeois et assujetties à l'impôt sur les sociétés au Luxembourg;

- j) les sociétés de droit néerlandais dénommées «naamloze vennootschap», «besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», «Open commanditaire vennootschap», «Coöperatie», «onderlinge waarborgmaatschappij», «Fonds voor gemene rekening», «vereniging op coöperatieve grondslag» et «vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of keredienstinstelling optreedt», ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit néerlandais et assujetties à l'impôt sur les sociétés aux Pays-Bas;

▼M1

1990L0435 – FR – 01.05.2004 – 003.001 - 7

- k) les sociétés de droit autrichien dénommées «Aktiengesellschaft», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung», «Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit», «Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften», «Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts», «Sparkassen », ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit autrichien et assujetties à l'impôt sur les sociétés en Autriche; l) les sociétés commerciales ou sociétés civiles de forme commerciale et les coopératives et entreprises publiques qui sont constituées conformément au droit portugais;
- m) les sociétés de droit finlandais dénommées «osakeyhtiö/aktiebolag», «osuuskunta/ andelslag», «säästöpankki/sparbank» et «vakuutusyhtiö/försäkringsbolag»;
- n) les sociétés de droit suédois dénommées «aktiebolag», «försäkringsaktiebolag », «ekonomiska föreningar», «sparbanker», «ömsesidiga försäkringsbolag»;
- o) les sociétés constituées conformément au droit du Royaume-Uni;
- p) les sociétés constituées conformément au règlement (CE) no 2157/2001 du Conseil du 8 octobre 2001 relatif au statut de la société européenne (SE), et à la directive 2001/86/CE du Conseil du 8 octobre 2001 complétant le statut de la société européenne pour ce qui concerne l'implication des travailleurs et les sociétés coopératives constituées conformément au règlement (CE) no 1435/2003 du Conseil du 22 juillet 2003 relatif au statut de la société coopérative européenne (SEC) et à la directive 2003/72/CE du Conseil du 22 juillet 2003 complétant le statut de la société coopérative européenne pour ce qui concerne l'implication des travailleurs;

▼ A2

- q) les sociétés de droit tchèque, dénommées: «akciová společnost», «společnost s ručením omezeným»;
- r) les sociétés de droit estonien, dénommées: «täisühing», «usaldusühing», «osauhing», «aktsiaselts», «tulundusühistu»;
- s) en vertu du droit chypriote: «εταιρείες» telles que définies dans la loi concernant l'impôt sur le revenu;
- t) les sociétés de droit letton, dénommées: «akciju sabiedrība», «sabiedrība ar ierobežotu atbildību»;
- u) les sociétés constituées selon le droit lituanien;
- v) les sociétés de droit hongrois dénommées: «közkereseti társaság», «betéti társaság», «közös vállalat», «korlátolt felelősségű társaság», «részvénytársaság», «egyesülés», «szövetkezet»;
- w) les sociétés de droit maltais, dénommées: «Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata», «Soċjetajiet en commandite li l-kapital tagħhom maqsum f'azzjonijiet »;
- x) les sociétés de droit polonais, dénommées: «spółka akcyjna», «spółka z odpowiedzialnością»;
- y) les sociétés de droit slovène, dénommées: «delniška družba», «komanditna družba», «družba z omejeno odgovornostjo»;
- z) les sociétés de droit slovaque, dénommées: «akciová spoločnosť», «spoločnosť s ručením obmedzeným», «komanditná spoločnosť».