



Date Berne, septembre 2000
Notre référence AP/KA
Rappel 031 / 322 73 22 ou
031 / 322 71 63

Remboursement de l'impôt anticipé en relation avec les capitaux placés, pendant la procédure de poursuite et de faillite et dans d'autres cas particuliers (concordats, avance des frais de procédure et des honoraires, successions répudiées)

Mesdames, Messieurs

L'AFC applique depuis longtemps la même pratique pour le remboursement de l'impôt anticipé retenu sur le rendement des capitaux que les offices des poursuites et des faillites, les tribunaux, les bureaux de perception judiciaire, les études d'avocats, etc. ont déposés dans des caisses de dépôt et de consignation ou d'autres instituts bancaires.

Depuis quelque temps, nous constatons, sur la base des demandes en remboursement que nous recevons, que certains requérants ignorent cette pratique et n'adressent pas toujours leurs demandes aux autorités compétentes. Le tableau en annexe vous indique les autorités compétentes.

Les explications ci-dessous ont pour but d'éliminer les incertitudes et de rétablir l'unité de la pratique du remboursement.

1. Dispositions légales / conditions du droit au remboursement

Les art. 21 s. de la loi du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA) font dépendre le remboursement de l'impôt anticipé retenu sur le rendement des capitaux notamment du fait que l'ayant droit avait le droit de jouissance au moment de l'échéance de la prestation imposable (art. 21, al. 1, let. a LIA), qu'il avait régulièrement déclaré (art. 23 LIA) ou comptabilisé (art. 25, al. 1 LIA) les valeurs ou les revenus soumis à l'impôt anticipé et qu'il était domicilié (art. 22, al. 1 LIA) ou avait son siège (art. 24 LIA) en Suisse.

La Confédération, les cantons et les communes, ainsi que leurs établissements, leurs entreprises et les fonds spéciaux placés sous leur administration ont droit au remboursement de l'impôt anticipé si les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt apparaissent dans les comptes (art. 24, al. 1 LIA). L'impôt anticipé déduit du rendement de valeurs confiées à un fiduciaire n'est remboursé que si le fiduciaire satisfait aux conditions du remboursement (art. 61, al. 1 de l'ordonnance d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt anticipé, du 19 décembre 1966 (OIA).

L'ayant droit qui n'a pas son domicile ou son siège en Suisse n'a pas droit au remboursement ou n'a droit au remboursement qu'aux conditions fixées dans la convention de double imposition (CDI) conclue entre la Suisse et l'État concerné.

En tout cas, l'AFC n'a pas à rembourser lorsque le détenteur du droit de jouissance n'est pas déterminé avec suffisamment de précision (cf. C. Stockar / H.P. Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern, II^e partie: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, vol. 2, [Praxis], n° 15 à l'art. 21, al. 1, let. a LIA).

2. *Présentation de la demande*

Les personnes physiques domiciliées en Suisse doivent adresser leur demande en remboursement aux autorités fiscales de leur canton de domicile (art. 30, al. 1 LIA). Par conséquent, l'office qui agit au nom d'une personne physique doit adresser la demande aux autorités fiscales cantonales compétentes pour cette personne physique.

Les personnes morales, les sociétés commerciales sans personnalité juridique qui ont leur siège en Suisse et tous les autres ayants droit qui ne sont pas mentionnés à l'art. 30, al. 1 LIA doivent adresser leur demande à l'AFC (art. 30, al. 2 LIA).

Les ayants droit qui n'ont pas leur domicile ou leur siège en Suisse peuvent présenter une demande auprès de l'AFC uniquement dans le cadre d'une CDI sur la formule correspondante.

3. *Droit au remboursement de l'impôt anticipé dans les cas de poursuite ou de faillite, et procédure de demande correspondante*

a) Il faut observer que toutes les valeurs encaissées ou saisies par l'office des poursuites ne passent pas immédiatement et définitivement dans la propriété de l'office (donc de l'État). **En dépit de la saisie, du séquestre ou de la rétention, le débiteur garde la propriété de ses biens** (p. ex. intérêts provenant locations immobilières placées par l'office des poursuites ou par son mandataire), de leurs accessoires et reste titulaire de ses créances en tout cas **jusqu'au moment de la distribution du produit de la réalisation**. En l'occurrence, le droit de jouissance et le droit au remboursement de l'impôt anticipé appartiennent toujours au débiteur.

L'office des poursuites présentera la demande en remboursement au nom du débiteur auprès de l'autorité fiscale cantonale compétente pour le débiteur. Il en va de même pour les revenus soumis à l'impôt anticipé d'un éventuel **excédent du produit de la réalisation**, qui appartient également au débiteur.

b) Si la propriété d'un bien n'est pas établie pendant la procédure **d'exécution forcée** (p. ex. en cas de saisie, de séquestre ou de rétention), c'est-à-dire lorsqu'un jugement clôturant la procédure doit encore intervenir quant à l'utilisation du bien séquestré, ce bien doit toujours être attribué au débiteur. Le créancier n'a pas droit au remboursement, car son droit n'est pas établi. Une éventuelle **demande est considérée comme déposée à titre conservatoire** et le remboursement ne pourra avoir lieu avant que le jugement concernant la propriété des biens séquestrés soit exécutoire.

c) Pour les sommes d'argent que les offices des poursuites encaissent dans le cadre de l'**ouverture de la procédure (commandements de payer)** et des **saisies de salaires** et qu'ils déposent, conformément à l'art. 9 LP, dans une caisse de dépôt et de consignation, l'AFC admet en revanche que ces sommes passent, dès leur paiement, dans la propriété économique de l'office et admet par conséquent son droit au remboursement. Dans ces cas, l'AFC est compétente pour rembourser l'impôt anticipé.

d) La même réglementation s'applique au droit au remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les revenus de capitaux provenant de l'encaissement des **frais de poursuite (émoluments, frais)** et **autres frais (dépens, frais de la procédure de recours, amendes, frais de gestion, frais de réalisation et de distribution)**. Sur demande de l'office, l'AFC lui rembourse l'impôt anticipé.

e) Dans la **faillite**, la masse en faillite ne constitue pas une masse de biens ayant droit au remboursement au sens de l'art. 55, let. c OIA. En effet, la pratique attribue depuis longtemps le droit de jouissance et, par conséquent, le droit au remboursement au failli (débiteur en faillite). L'ouverture de la faillite ne modifie en rien les rapports de propriété du failli. Elle lui retire seulement la faculté de disposer de ses biens. Le failli reste notamment propriétaire des biens faisant partie de la masse en faillite et titulaire de ses créances, ceci

non seulement jusqu'à la réalisation, mais aussi jusqu'à la **distribution** du produit de la réalisation. Les droits de propriété et de jouissance du failli ne passent donc aux créanciers qu'au moment de la distribution (sous réserve de la révocation de la faillite) (Stockar / Hochreutener, Praxis, no 22 et 60 à l'art. 21, al. 1, let. a LIA).

f) Le remboursement ne peut se faire à la masse en faillite en cas de **"fuite du débiteur"**, si le débiteur s'est établi à l'étranger. Un remboursement au nom du débiteur n'entrerait en ligne de compte qu'à la condition que l'administration de la faillite puisse rendre vraisemblable,

- que le débiteur se trouve toujours en Suisse;
- qu'il soit toujours inscrit dans le registre des contribuables du canton compétent comme personne assujettie d'une manière illimitée à l'impôt (et que, d'après ce canton, il ait conservé son domicile en Suisse).

g) En principe, l'office des poursuites et faillites doit présenter la demande en remboursement de l'impôt anticipé, sur formule officielle (art. 64, al. 1 et 68, al. 1 OIA), au nom du débiteur (et non pas au nom de l'office) à l'autorité fiscale compétente dont relève le débiteur (cf. ch. 2 ci-dessus). Si la demande est adressée à l'AFC, une demande distincte doit en principe être établie pour chaque débiteur. Dans certains cas (p. ex. pour les placement collectifs et pour un grand nombre de procédures ouvertes), l'AFC accepte les demandes collectives, dans la mesure où une liste des faillis précisant leur nom et leur adresse ainsi que leur part au capital et aux intérêts est jointe à la demande. Toutefois, l'AFC ne rembourse l'impôt que sur la part des intérêts des personnes morales qui ont leur siège en Suisse ou aux personnes qui leur sont assimilées pour le remboursement de l'impôt anticipé.

4. Cas particuliers

4.1 Droit au remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les revenus de capitaux en cas de concordat par abandon d'actif

Tant en cas de sursis concordataire et de concordat-dividende, où il n'y a pas de cession de biens, qu'en cas de concordat par abandon d'actif, le remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les revenus des biens du débiteur doit être demandé, au nom du débiteur, par le liquidateur ou l'administration de la faillite, auprès de l'autorité fiscale compétente en raison de la condition personnelle du débiteur ayant droit au remboursement (comme en cas de faillite) (cf. à ce sujet Stockar / Hochreutener, Praxis, n° 12 à l'art. 21; al. 1, let. a LIA).

4.2 Droit au remboursement de l'impôt anticipé retenu sur le revenu d'avances des frais de procédure et des honoraires dans une procédure arbitrale

Si les parties à une procédure arbitrale avancent les frais de procédure et les déposent avec intérêts dans une banque (afin de diminuer les frais), le droit de jouissance sur le dépôt n'appartient pas à l'office, au tribunal ou aux avocats, mais aux parties (Stockar / Hochreutener, Praxis, n° 10 à l'art. 21, al. 1, let. a LIA).

Contrairement aux avances des frais de procédure à un tribunal ordinaire, le remboursement des avances sur honoraires à un tribunal arbitral extrajudiciaire est possible sur la base de l'art. 55, let. a OIA, dans l'hypothèse suivante:

Un tribunal arbitral qui accepte d'un tiers un mandat dont la durée est limitée jusqu'à sa réalisation peut être considéré comme une entreprise commune pour les avances d'honoraires versées sur le compte commun des arbitres. Dans ce cas, il faut envoyer à l'AFC les documents nécessaires au remboursement (en particulier une liste des arbitres avec leur nom, leur domicile et leur part aux honoraires). Un remboursement collectif par l'AFC ne dispense pas les arbitres de déclarer correctement leur gain à l'autorité de taxation de leur ressort. Le versement d'intérêts sur les avances en faveur des parties doit être exclu.

4.3 Droit au remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les revenus provenant de biens (en particulier de créances) séquestrés en procédure pénale

a) Aussi longtemps que dure le séquestre (c.-à-d. aussi longtemps qu'il ne fait pas l'objet d'un jugement exécutoire), ni l'accusé ni l'État ne peuvent demander le remboursement: en effet, pendant le séquestre, l'accusé n'a plus le droit de disposition et l'État ne possède pas un droit de jouissance définitif, car il devra peut être transférer la somme à la fin de la procédure (cf. à ce sujet Stockar / Hochreutener, Praxis, n° 35 à l'art. 21, al. 1, let. a LIA). En d'autres termes, le remboursement ne peut avoir lieu avant que le jugement établissant les droits sur les biens séquestrés (capital et intérêts) ne soit exécutoire.

Toutefois, d'après l'art. 32, al. 1 LIA, le droit au remboursement de l'impôt anticipé 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. Pour éviter que le droit au remboursement ne soit perdu pendant la durée du séquestre, il faut impérativement exercer ce droit à temps ; la **demande** correspondante étant dès lors considérée comme **déposée à titre conservatoire**. Le remboursement n'aura ainsi pas lieu avant que le jugement établissant les droits sur les biens séquestrés soit exécutoire.

b) Pour ce qui est du remboursement concernant les **amendes et les frais** (cf. art. 58, al.1, art. 59, al. 1, art. 380 et 381 CP), on se référera au ch. 3, let. d ci-dessus.

4.4 Successions répudiées

La succession répudiée par tous les héritiers légaux du rang le plus proche est liquidée par l'office des faillites (art. 573, al. 1 CCS). Si la succession est répudiée par tous les héritiers légaux, il n'y a en fait pas de failli, car la faillite n'a été ouverte ni contre le de cujus, ni contre les héritiers. Toutefois, étant donné que la succession n'est pas considérée en Suisse comme une masse de biens sans personnalité juridique au sens de l'art. 24, al. 5 LIA en relation avec l'art. 55, let. c OIA (avis contraire: Stockar / Hochreutener, Praxis, n° 51 à l'art. 21, al. 1, let. a LIA), le remboursement est accordé par analogie comme si le de cujus avait fait faillite de son vivant (cf. Stockar / Hochreutener, Praxis, n° 17 à l'art. 21, al. 1, let. a LIA). La demande sera donc adressée à l'autorité fiscale cantonale compétente pour le de cujus.

L'AFC s'efforce de maintenir l'unité de la pratique précitée.

Par conséquent, pour les revenus échus à partir du 1^{er} janvier 2001, seules pourront être acceptées les demandes qui respectent les critères de la pratique rappelés ci-dessus.

Veuillez agréer, Mesdames, Messieurs, nos salutations distinguées.

DIVISION REMBOURSEMENT

Le chef



P. Bill

Annexe:

- Aperçu des situations particulières et des autorités compétentes pour rembourser l'impôt anticipé

Ch.	Situations particulières	Ayant droit	Remarques – Qui doit présenter la demande et en quel nom ?	Autorité compétente pour rembourser l'IA : À qui adresser la demande ?		
2	<i>Demande en remboursement de l'impôt anticipé, La compétence pour rembourser se détermine ordinairement en fonction du genre d'ayant droit (voir ci-contre ⇒)</i>	<i>Personnes physiques domiciliées en Suisse Personnes morales et qui leur sont assimilées avec siège en Suisse Ni domicile ni siège en Suisse</i>	<i>Art. 30, al. 1 LIA Art. 30, al. 2 LIA CDI</i>	Canton	AFC	AFC via CDI
3a	Revenus de biens saisis, séquestrés ou retenus Revenus de l'excédent de la réalisation	Débiteur (cf. ch. 2) Débiteur (cf. ch. 2)	Demande de l'office au nom de l'ayant droit jusqu'à la répartition du produit de la réalisation Demande du débiteur, en son nom	x x	x x	x x
3b	Revenus des biens qui font l'objet d'une procédure d'exécution forcée en cours	Encore indéterminé	Demande conservatoire de l'office pour éviter la perte du droit (délai péremptoire de 3 ans)		x	
3c	Revenus des dépôts (commandements de payer, saisies sur salaire) consignés selon l'art. 9 LP	Office des poursuites	Demande de l'office des poursuites, en son nom		x	
3d	Revenus des frais de poursuite et autres frais	Office	Demande de l'office, en son nom		x	
3e	Revenus de la masse en faillite	failli (cf. ch. 2)	Demande de l'office des faillites, au nom du failli	x	x	x
3f	Revenus de la masse en faillite en cas de fuite du débiteur	(en principe le failli)	Demande recevable uniquement à certaines conditions (cf. explications)	(x)		
3g	Revenus des placements collectifs de l'office des poursuites et faillites (capitaux et intérêts de différents faillis)	Débiteur (cf. ch. 2)	Demande de l'office, individuelle pour chacun des débiteurs. A certaines conditions, l'AFC accepte les demandes collectives		(x)	
4.1	Revenus en relation avec un concordat par abandon d'actif	Débiteur (cf. ch. 2)	Demande du liquidateur ou de l'administration de la faillite au nom du débiteur	x	x	x
4.2	Revenus de l'avance des frais de procédure dans les procédures arbitrales Revenus des avances d'honoraires pour les tribunaux arbitraux	Parties (cf. ch. 2) Tribunal arbitral (cf. ch. 2)	Demande individuelle des parties, en leur nom Demande du tribunal arbitral, en son nom	x x	x x	x x
4.3a	Revenus des biens confisqués en procédure pénale	Encore indéterminé	Demande conservatoire de l'autorité pour éviter la perte du droit (délai péremptoire de 3 ans)		x	
4.3b	Revenus des amendes et frais de la procédure pénale	Autorité	Demande de l'autorité, en son nom		x	
4.4	Revenus des succession répudiées	De cujus	Demande de l'office, au nom du de cujus	x		