



STEUERINFORMATIONEN

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

INFORMATIONS FISCALES

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI
Union des autorités fiscales suisses

INFORMAZIONI FISCALI

edite della Conferenza fiscale svizzera CFS
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS

edidas da la Conferenza fiscala svizra CFS
Associaziun da las autoritads fiscalas svizras

D Impôts divers

Impôt anticipé
Octobre 2010

L'impôt fédéral anticipé

(Etat de la législation : 1^{er} janvier 2010)

Autor:

Team Dokumentation
und Steuerinformation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team documentation
et information fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team documentazione
e informazione fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autor:

Team documentaziun
e informaziun fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

Tel. ++41 (0)31 322 70 68

Fax ++41 (0)31 324 92 50

e-mail: ist@estv.admin.ch

Internet: www.estv.admin.ch

© Division Etudes et supports / AFC
Berne, 2010

TABLES DES MATIÈRES

	<u>Page</u>
1 INTRODUCTION	1
2 GÉNÉRALITÉS	4
21 La nature de l'impôt anticipé	4
22 Le système de perception et de remboursement de l'impôt anticipé en particulier	6
23 Aperçu historique de l'impôt anticipé	8
231 Disposition constitutionnelle	8
232 Loi d'exécution	8
24 Part des cantons	10
3 OBJET DE L'IMPÔT	11
31 Les revenus de capitaux mobiliers	11
311 Règle	11
312 Exceptions	12
313 Déclaration remplaçant le paiement de l'impôt anticipé	13
32 Les gains faits dans les loteries	13
33 Les prestations d'assurances	14
331 Règle	14
332 Exceptions	15
333 Déclaration remplaçant le paiement de l'impôt	15
4 DÉBITEUR DE L'IMPÔT	16
41 Principe	16
42 Exécution de l'obligation fiscale	16
43 Transfert de l'impôt	17
5 TAUX	18
6 LA CRÉANCE FISCALE DE L'IMPÔT ANTICIPÉ	19
61 Intérêts moratoires	20
62 Remise	20
63 Prescription de la créance fiscale	20

	<u>Page</u>
7 REMBOURSEMENT DE L'IMPÔT	21
71 Personnes ayant droit au remboursement	21
711 Cas normal	22
712 Communautés de copropriétaires par étages	23
713 Autres ayants droit	24
714 Personnes domiciliées à l'étranger, qui sont au bénéfice de conventions internationales en vue d'éviter la double imposition	25
72 Objet du droit au remboursement	26
721 Droit au remboursement envers le canton	26
722 Droit au remboursement envers la Confédération	26
73 Exercice du droit	27
731 Remboursement ou imputation par le canton	27
731.1 Procédure ordinaire	27
731.2 Procédure extraordinaire	28
732 Remboursement par la Confédération	28
8 PROCÉDURE	30
81 Relevés et contrôles	30
82 Décisions des autorités fiscales	31
821 Administration fédérale des contributions	31
822 Autorités cantonales	31
83 Voies de droit	31
831 Décisions de l'Administration fédérale des contributions	31
832 Décisions des autorités cantonales	32
84 Frais	32
85 Exécution forcée et sûretés	32
9 DISPOSITIONS PÉNALES	33
91 Dispositions contenues dans la loi sur l'impôt anticipé	33
92 Dispositions contenues dans la loi sur le droit pénal administratif	34
10 Formulaires de déclaration remplaçant le paiement de l'impôt anticipé	35

ABRÉVIATIONS

ACF	=	Arrêté du Conseil fédéral
AFC	=	Administration fédérale des contributions
AI	=	assurance-invalidité
AVS	=	assurance-vieillesse et survivants
CC	=	Code civil suisse
CP	=	Code pénal suisse, du 21 décembre 1937
CDI	=	Convention en vue d'éviter les doubles impositions
Cst.	=	Constitution fédérale
DPA	=	Loi fédérale sur le droit pénal administratif, du 22 mars 1974
LIA	=	Loi fédérale sur l'impôt anticipé, du 13 octobre 1965
LPCC	=	Loi fédérale sur les placements collectifs, du 23 juin 2006
LTF	=	Loi fédérale sur le Tribunal fédéral, du 17 juin 2005
OIA	=	Ordonnance d'exécution de la Loi fédérale sur l'impôt anticipé, du 19 décembre 1966
S.A.	=	Société anonyme
S.à r.l.	=	Société à responsabilité limitée

CANTONS

AG	=	Argovie	TG	=	Thurgovie
GR	=	Grisons	UR	=	Uri
SZ	=	Schwyz			

* * * * *

1 INTRODUCTION

Qu'est-ce que l'impôt anticipé ? Est-ce vraiment un impôt ? Comme nous le verrons par la suite, on pourrait effectivement en douter. Une chose est cependant certaine : celui à qui incombe le devoir de s'acquitter de cet impôt auprès du fisc ne supporte pas lui-même la charge fiscale puisqu'il doit la transférer à d'autres personnes (*cf. chapitre 4 ci-après*).

L'exemple qui suit permet de mieux comprendre son mécanisme :

- La plupart des **détenteurs** de comptes auront sans doute constaté que les intérêts en découlant – par exemple 300 francs – ne leur sont pas crédités ou bonifiés en totalité, mais uniquement en partie, plus exactement dans la mesure de 65 %.
La banque verse les 35 % restants (dans ce cas : 105 francs) à l'Administration fédérale des contributions (AFC). En d'autres termes, les 35 % ont été retenus à la source sur ces intérêts par la banque débitrice et transmis par elle au fisc.
- Les **35 % retenus** ne sont toutefois pas perdus pour le détenteur du compte-, si celui-ci mentionne ledit compte ainsi que les intérêts qu'il a produits dans sa déclaration d'impôt cantonale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Si tel est le cas, l'autorité fiscale cantonale lui restituera en effet ces 105 francs, soit par imputation, en les déduisant du montant d'impôt dû au titre des impôts cantonaux et communaux sur le revenu et la fortune, soit en les lui remboursant directement en espèces. Normalement, l'impôt anticipé est donc un impôt que l'Etat rembourse après l'avoir perçu.

Pourquoi donc cette opération compliquée qui semble ne rien rapporter à personne, du moins à première vue ?

La réponse devient claire lorsqu'on sait que l'impôt anticipé n'est pas remboursé à tout le monde. Dans notre exemple en particulier, l'impôt anticipé ne sera pas restitué à celui qui ne mentionne pas dans sa déclaration d'impôt la valeur du compte et les intérêts qu'il a rapporté. Comment pourrait-il l'être d'ailleurs, puisque d'une part la banque verse à l'AFC la totalité des montants retenus par elle au titre de l'impôt anticipé, sans indiquer le détail de tous les clients concernés, et que d'autre part l'AFC ne peut pas – en raison du secret bancaire – s'adresser tout simplement à la banque pour obtenir des renseignements. C'est donc uniquement par le truchement d'une requête personnelle que l'autorité fiscale peut établir l'identité des ayants droit au remboursement ainsi que des montants à rembourser.

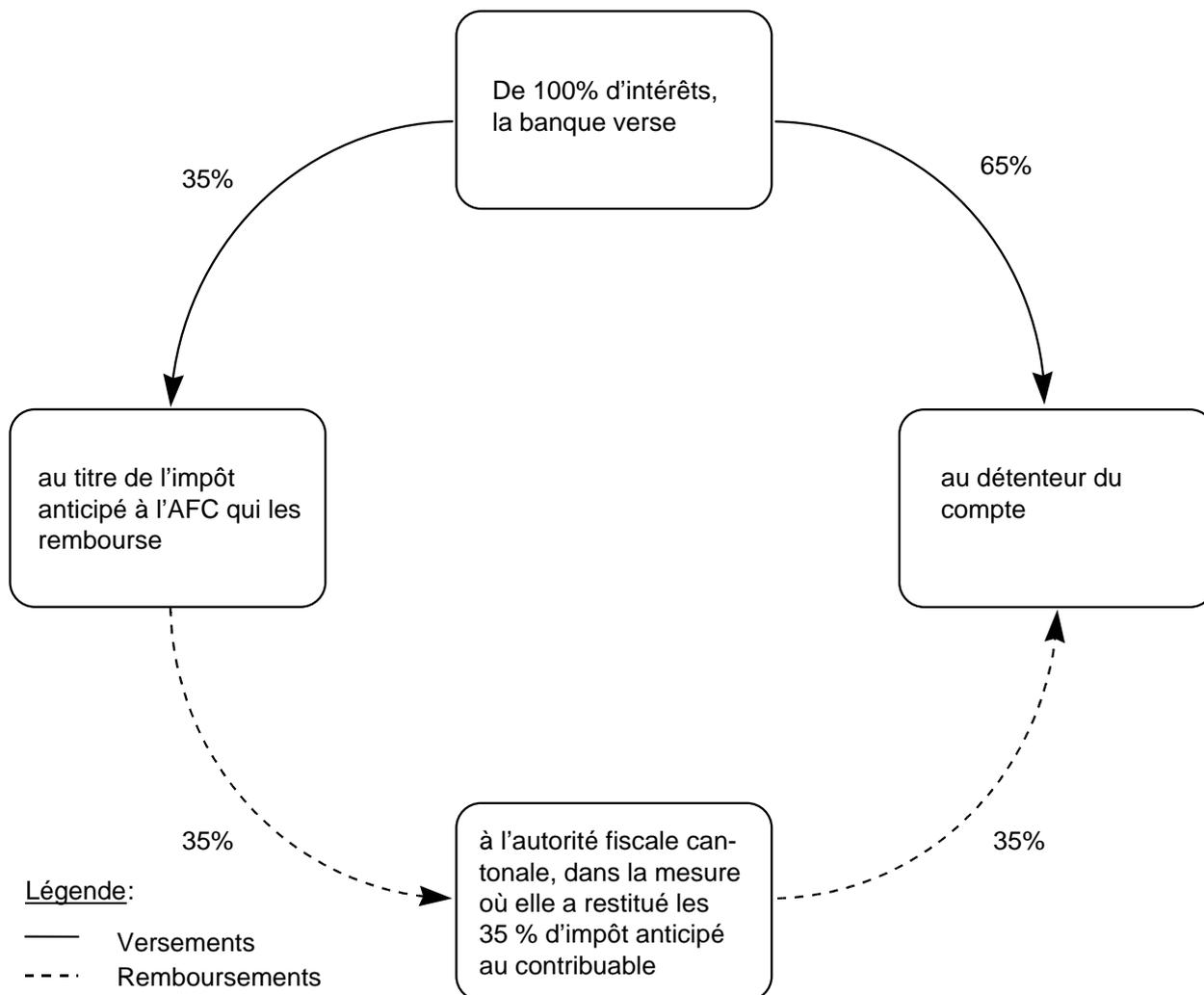
De cette façon, l'impôt anticipé est remboursé uniquement à ceux qui sont domiciliés en Suisse et qui déclarent régulièrement leurs revenus et leur fortune.¹⁾ Quant aux autres, ils supportent définitivement la charge de l'impôt. C'est pourquoi il peut être considéré comme étant avant tout un **moyen de lutte contre la fraude fiscale**.

Remarque :

Le présent exposé n'a pas la prétention d'avoir traité de manière exhaustive le thème de l'impôt anticipé. Pour de plus amples détails, veuillez consulter entre autres l'ouvrage de M. Conrad STOCKAR, dr. en droit : «Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé», 4e édition entièrement remaniée, Lausanne 2002.

1) *En ce qui concerne le remboursement à des personnes domiciliées à l'étranger, cf. le chiffre 714 ci-après.*

Graphiquement, le mécanisme de l'impôt anticipé peut être représenté de la manière suivante :



Si le détenteur du compte est une personne morale (par exemple une société anonyme [S.A.]), elle devra demander le remboursement de l'impôt anticipé directement à l'AFC et non pas à l'autorité cantonale.

En réalité, l'impôt anticipé n'est pas perçu uniquement sur les intérêts provenant de carnets d'épargne, mais également sur bien d'autres **rendements de capitaux** (dividendes, intérêts d'obligations, etc.) dus par des personnes morales suisses ainsi que sur les **gains faits dans les loteries** (cf. chiffres 31 et 32 ci-après). Pour tous ces revenus, la procédure de perception et de remboursement est identique à celle qui vient d'être expliquée pour les carnets d'épargne.

L'impôt anticipé est aussi perçu sur certaines **prestations d'assurances**. Les modalités de perception et de remboursement sont alors quelque peu différentes, sans pour autant modifier le caractère de cet impôt (cf. chiffre 33 ci-après).

En ce qui concerne l'importance de l'impôt fédéral anticipé par rapport au total des recettes fiscales de la Confédération (55'890 millions de francs en 2009), la quote-part était d'environ 7,81 %.

Par rapport à l'ensemble des recettes fiscales des pouvoirs publics (Confédération, communes et cantons), qui se montaient à 156'621 millions en 2007, la part de l'impôt fédéral anticipé était de 2,8 %.

PRODUIT DE L'IMPÔT FÉDÉRAL ANTICIPÉ

en millions de francs

Rentrées Remboursements	1990	1995	2000	2005	2009
Rentrées					
Obligations	3'798	5'560	4'143	3'492	3'381
Actions	7'334	10'733	25'871	13'509	15'634
Parts de S.à.r.l.	107	67	929	408	293
Parts de sociétés coopératives	65	38	34	41	54
Avoirs clients auprès des banques	5'491	4'750	2'785	1'453	2'337
Certificats de fonds de placement	559	774	1'337	1'673	1'861
Loteries et paris	72	74	107	189	133
Prestations d'assurances en capital	4	6	8	11	7
Rentes viagères et pensions	1	2	3	3	2
Du croire et pertes					-22
Total des rentrées	17'432	22'005	35'217	20'778	23'680
Remboursements					
Aux personnes morales en Suisse	8'222	11'212	20'118	10'051	11'249
Aux requérants étrangers selon CDI	1'688	2'748	5'362	3'686	3'397
Aux personnes physiques en Suisse	3'482	6'001	3'548	3'074	4'683
Total des remboursements	13'392	19'961	29'028	16'811	19'329
En % des rentrées	76,83 %	90,71 %	82,43 %	80,91%	81,63%
Excédent des rentrées	4'040	2'045	6'189	3'967	4'350
Amendes et intérêts moratoires	5	3	13	13	17
Rendement brut	4'044	2'048	6'202	3'979	4'367

Source : Recettes fiscales de la Confédération 2009, Administration fédérale des contributions, Division Etudes et supports :
www.estv.admin.ch/dokumentation/00075/00076/00698/01082/index.html?lang=fr

2 GÉNÉRALITÉS

21 La nature de l'impôt anticipé

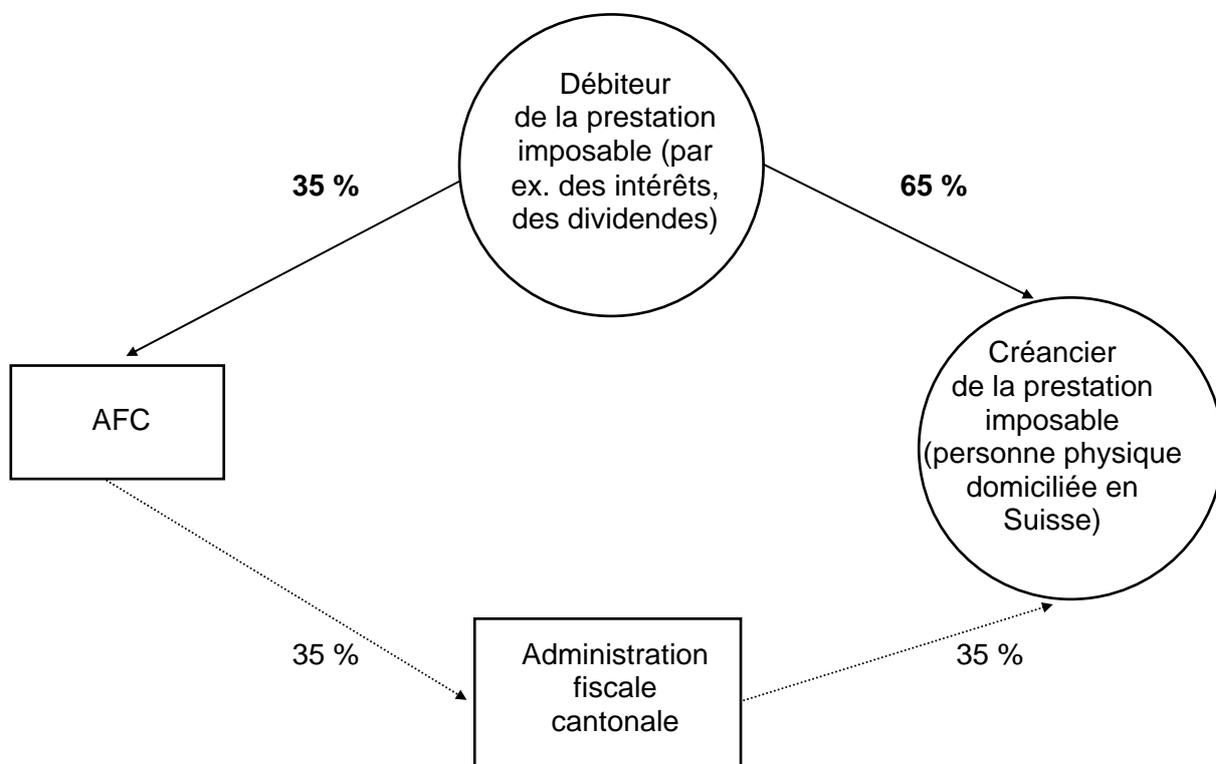
L'impôt anticipé frappe certains rendements de capitaux et prestations, déterminés de façon précise par la loi. Il est dû par les personnes (physiques ou morales) qui possèdent leur domicile ou leur siège en Suisse et qui effectuent les prestations imposables en question, et cela quel qu'en soit le bénéficiaire. C'est donc l'objet et non le sujet **de l'impôt qui est ici déterminant**, cela contrairement à l'impôt général sur le revenu qui est, quant à lui, calculé en fonction de la capacité financière du contribuable (sujet de l'imposition).

Le débiteur de l'impôt a ensuite l'obligation de le déduire du montant de la prestation qu'il doit verser au bénéficiaire. De cette façon, la charge fiscale découlant de l'impôt anticipé est transférée au bénéficiaire. S'il remplit certaines conditions, celui-ci pourra de son côté en demander ultérieurement le remboursement aux autorités fiscales (*cf. chiffre 22 ci-après*).

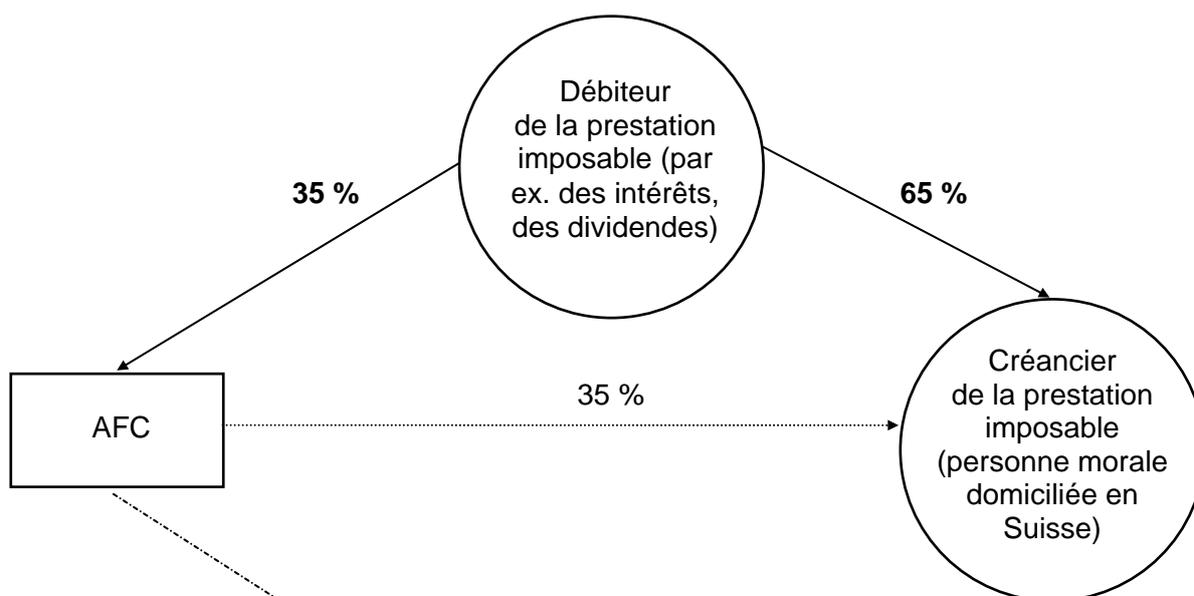
Par conséquent, l'impôt anticipé ne représente un véritable impôt que pour ceux qui n'ont pas pu en obtenir le remboursement et qui, de ce fait, en supportent effectivement la charge.

PERCEPTION ET REMBOURSEMENT

Personnes physiques

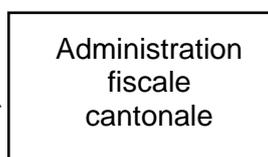


Personnes morales



Légende :

- > Versements
-> Remboursements
- > Avis



22 Le système de perception et de remboursement de l'impôt anticipé en particulier

Ainsi que nous l'avons déjà laissé entrevoir, l'impôt anticipé est **perçu à la source** sur certains rendements et prestations (*cf. chapitre 3 : objet de l'impôt*).

Perçu à la source, cela signifie que l'impôt n'est pas dû par le bénéficiaire de la somme imposable, mais par son débiteur. Ainsi, par exemple, l'impôt anticipé prélevé sur les intérêts des carnets d'épargne ne doit pas être versé au fisc par le détenteur du carnet mais par la banque, ou encore, l'impôt retenu sur les dividendes n'est pas payé par les actionnaires eux-mêmes mais par la S.A.) qui distribue ces dividendes.

L'impôt doit être acquitté en espèces auprès de l'AFC, sur la base d'une déclaration que le contribuable (le débiteur de l'impôt) doit en principe remettre de son propre chef (système dit de l'auto-taxation), et cela dès l'échéance de la prestation imposable.

Le débiteur de l'impôt anticipé – en l'occurrence la banque ou la S.A. – doit bien le verser à l'AFC, mais il va ensuite déduire le montant en question des intérêts ou des dividendes qu'il est lui-même tenu de payer. Le destinataire de cette prestation ne la recevra dès lors que réduite, diminuée du montant d'impôt anticipé qui a été acquitté. En d'autres termes, le débiteur de l'impôt transfère donc en règle générale la charge fiscale au créancier de la prestation imposable (le bénéficiaire) en déduisant l'impôt versé au fisc du montant dont il lui est redevable (*cf. les graphiques de la page précédente ainsi que le chiffre 43 ci-après : transfert de l'impôt*).

Cependant le bénéficiaire de la prestation imposable, maintenant réduite de l'impôt anticipé, pourra ultérieurement demander à l'administration fiscale le **remboursement de l'impôt anticipé** qui lui a été retenu, à condition cependant qu'il déclare régulièrement pour les impôts directs cantonaux et communaux les revenus grevés de l'impôt anticipé ainsi que les capitaux qui les ont produits; s'il s'agit d'une personne morale, c'est leur comptabilisation qui est exigée (*cf. à ce propos le chapitre 7 : remboursement de l'impôt*).

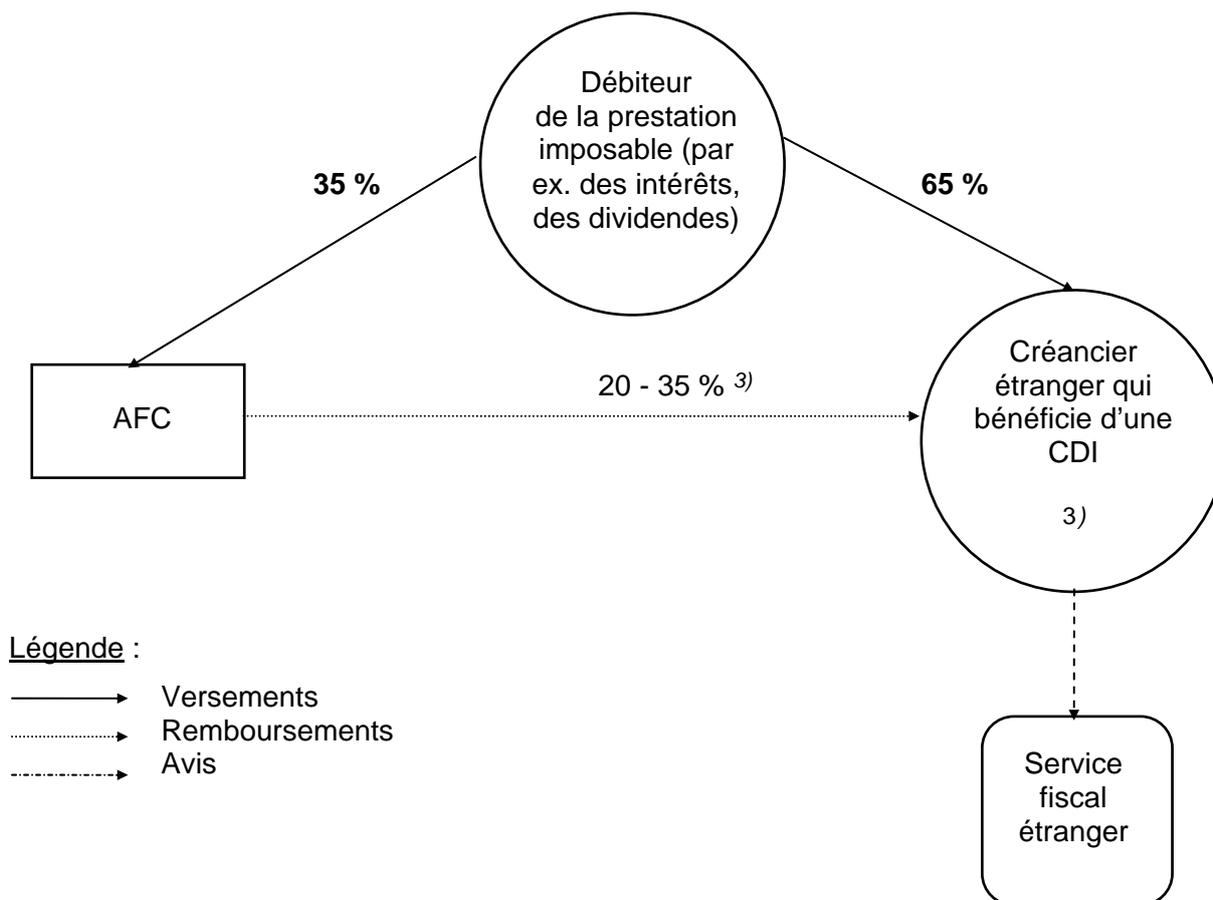
En revanche, l'impôt anticipé constitue une **charge définitive** pour certains contribuables qui ne peuvent en obtenir le remboursement. Il s'agit donc de

- contribuables domiciliés en Suisse qui n'ont **pas déclaré** leurs revenus grevés de l'impôt et les capitaux qui les ont produits (personnes physiques) ou qui n'ont **pas comptabilisé** comme rendement leurs revenus grevés de l'impôt (personnes morales). Les fraudeurs perdent donc leur droit au remboursement. C'est d'ailleurs bien ce que le législateur a voulu, à savoir défavoriser le fraudeur par rapport au contribuable honnête, et par ce biais, lutter contre la fraude fiscale et faire au moins supporter aux fraudeurs une certaine charge fiscale minimum.
- personnes qui sont **domiciliées** ou ont leur **siège à l'étranger** et qui n'ont en principe pas droit au remboursement. La charge qui grève ainsi les personnes domiciliées à l'étranger peut constituer en quelque sorte une contre-prestation pour les avantages offerts par la Suisse aux placements de capitaux du fait de sa stabilité politique et économique.

Toutefois les **conventions internationales en vue d'éviter les doubles impositions** (CDI) prévoient, en règle générale, que les contribuables résidant à l'étranger peuvent demander le remboursement total ou partiel – selon ce que prévoit la convention – sur les revenus de

capitaux mobiliers (cf. chiffre 714 ci-après).²⁾ Dans de pareils cas, l'impôt anticipé, outre sa fonction de lutte contre la fraude fiscale tant sur le plan suisse qu'international, représente aussi un élément important dans les négociations de telles conventions avec l'étranger.

Perception et remboursement à des personnes domiciliées à l'étranger



2) L'impôt anticipé perçu sur les gains de loteries n'est jamais remboursé aux personnes domiciliées à l'étranger. Quant à l'impôt sur les prestations d'assurances, il ne frappe pas les étrangers, car seules les assurances faisant partie du portefeuille suisse et dont le preneur d'assurance ou l'ayant droit est domicilié en Suisse sont soumises à l'impôt.

3) Les pourcentages indiqués se réfèrent à la CDI avec l'Allemagne; pour les autres pays, voir chiffre 714 ci-après.

23 Aperçu historique de l'impôt anticipé

L'impôt anticipé est perçu depuis le 1^{er} janvier 1944 (ACF du 1^{er} septembre 1943 instituant un impôt anticipé).

Au début, cet impôt ne frappait que les **revenus de capitaux mobiliers** et les **gains faits dans les loteries**, au taux de 15 %. Celui-ci fut porté à 25 % déjà dès 1945, à 27 % en 1959, à 30 % en 1967 et enfin à **35 % à partir du 1^{er} janvier 1976**.

L'impôt anticipé est également perçu depuis 1945 sur **certaines prestations d'assurances** (cf. *chiffre 33 ci-après*). A l'origine, il s'agissait d'un impôt séparé, appelé impôt de garantie (ACF du 13 février 1945 tendant à garantir les droits du fisc en matière d'assurance). Les taux sont cependant demeurés inchangés depuis lors, à savoir **8 % sur les prestations en capital et 15 % sur les rentes viagères et pensions**.

231 Disposition constitutionnelle

A leur origine, tant l'impôt anticipé que l'impôt de garantie étaient perçus sur la base d'arrêtés pris par le Conseil fédéral en se fondant sur les pouvoirs extraordinaires qui lui avaient été conférés à l'époque par l'Arrêté fédéral du 20 août 1939 sur les mesures propres à assurer la sécurité du pays et le maintien de sa neutralité, donc sur le droit d'exception. Ce n'est qu'en 1958 qu'ils ont reçu une base constitutionnelle durable, lors du nouveau régime financier de la Confédération (Arrêté fédéral du 31 janvier 1958 instituant de nouvelles dispositions constitutionnelles sur le régime financier de la Confédération), entré en vigueur le 1^{er} janvier 1959.

L'art. 132, al. 2 de la Constitution fédérale (Cst.) prévoit en effet que la Confédération «peut percevoir un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers, sur les gains de loteries et sur les prestations d'assurances».

232 Loi d'exécution

Cet ancrage constitutionnel de l'impôt anticipé a notamment permis de remplacer les deux ACF mentionnés ci-avant par une loi d'exécution opérant entre autres la fusion des deux impôts, au moyen de l'incorporation de l'impôt de garantie à l'impôt anticipé. Ce fut la loi fédérale sur l'impôt anticipé (abrégée ci-après LIA), adoptée par les Chambres fédérales le 13 octobre 1965 et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1967.

La LIA s'est bornée pour l'essentiel à une nouvelle codification du droit en vigueur et n'a pas apporté de modification matérielle fondamentale. Les deux principales innovations sont d'une part la suppression de l'ancien droit de timbre sur les coupons, qui frappait pratiquement les mêmes rendements de capitaux mobiliers que l'impôt anticipé, et d'autre part une nouvelle réglementation de l'imposition des parts de fonds de placement qui ne donnait pas satisfaction, tant par les complications que par les lacunes qu'elle présentait.

Le taux d'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries a été en outre majoré et a passé de 27 à 30 %, cela notamment en raison de l'abolition du droit sur les coupons qui était alors de 3 %.

Quant aux taux frappant les prestations de certaines assurances, ils sont restés – nous l'avons vu – inchangés par rapport à leur niveau dans l'ancien impôt de garantie, soit 15 et 8 %.

A partir de 1976, le taux frappant les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries a été porté de 30 à 35 %, afin de procurer des recettes supplémentaires à la Confédération ainsi qu'en vue de combattre plus efficacement la fraude fiscale.⁴⁾

Depuis lors, la LIA a encore subi à plusieurs reprises des modifications. Les dernières révisions partielles d'une certaine importance remontent au

- 10 octobre 1997 : nouvelles dispositions relatives au rachat par une société de ses propres actions et nouvelle réglementation concernant les intérêts moratoires, dans le cadre des mesures concernant la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1998 (*cf. chiffres 311 et 61 ci-après*) ;
- 23 juin 2000 : nouvelle procédure de remboursement de l'impôt anticipé aux communautés de propriétaires par étages, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (*cf. chiffre 712 ci-après*) ;
- 22 novembre 2000 : modification de l'ordonnance d'exécution permettant à une filiale suisse qui verse des dividendes en espèces à sa société mère suisse de déclarer ce versement au lieu de retenir l'impôt anticipé, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (*cf. chiffre 313 ci-après*) ;
- 15 décembre 2000 : nouvelle méthode de détermination du canton compétent pour la procédure de remboursement, dans le cadre de la Loi fédérale sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (*cf. chiffre 731 ci-après*) ;
- 22 décembre 2004 : extension de la procédure de déclaration au versement international de dividendes au sein d'un groupe à partir de 2005. Le Conseil fédéral a édicté une nouvelle ordonnance qui unifie la procédure appliquée avec tous nos pays partenaires. Il a également adapté les ordonnances concernant les CDI avec l'Allemagne et les Etats-Unis. Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2005 (*cf. chiffre 313 ci-après*) ;
- 23 juin 2006 : nouvelles dispositions suite à l'entrée en vigueur de loi fédérale sur les placements collectifs (LPCC). Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007 (*cf. chiffre 311 ci-après*) ;
- 23 mars 2007 : nouvelles disposition dans le cadre de la réforme de l'imposition des entreprises II. Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009 ainsi que 1^{er} janvier 2010.

4) Afin de pouvoir tenir compte d'une éventuelle modification de la situation, le Conseil fédéral a cependant conservé la compétence de ramener à la fin d'une année le taux de l'impôt à 30 %, si la situation monétaire ou le marché des capitaux l'exige.

24 Part des cantons

La **part des cantons au produit net** de l'impôt anticipé est actuellement de **10 %** (art. 132, al. 2 Cst.).

A l'origine, les cantons ne participaient pas aux recettes découlant de l'impôt anticipé, et cela jusqu'à fin 1966. Dès 1967, les cantons se virent cependant accorder une commission de 6 % sur le produit net de l'impôt anticipé, en compensation de la perte que la suppression du droit sur les coupons (au produit duquel ils participaient pour 20 %) entraînait pour eux.

A la suite de la prorogation du régime financier de la Confédération, que le peuple et les cantons ont acceptée en 1971, cette commission avait été transformée en une participation cantonale et portée à 12 %.

3 OBJET DE L'IMPÔT

L'impôt anticipé a pour objet divers **rendements de capitaux mobiliers** placés auprès de débiteurs suisses⁵⁾, les **gains en espèces faits dans les loteries** organisées en Suisse ainsi que **certaines prestations d'assurances**.

31 Les revenus de capitaux mobiliers (art. 4 et 4a LIA)

Entrent notamment dans cette catégorie les intérêts sur titres et avoirs en banque ou auprès de La Poste, les dividendes, certaines participations aux bénéfiques, etc. (*pour les détails, voir les chiffres 311 et 312 ci-après*).

311 Règle

L'impôt frappe les **intérêts, dividendes, participations aux bénéfiques et tous autres rendements** provenant des :

- a) Obligations émises par une personne domiciliée en Suisse, cédules hypothécaires et lettres de rentes émises en série, avoirs figurant au livre de la dette.
- b) Actions, parts sociales sur des S.à r.l. ou sociétés coopératives, bons de participation et bons de jouissance, émis par une personne domiciliée en Suisse (*Exceptions : voir chiffre 312 ci-après*).
- c) Parts d'un placement collectif de capitaux au sens de la LPCC, émises par une personne domiciliée en Suisse ou par une personne domiciliée à l'étranger conjointement avec une personne domiciliée en Suisse (*Exceptions : voir chiffre 312 ci-après*).
- d) Avoirs de clients auprès de banques, de caisses d'épargne suisses ou de La Poste (*Exceptions : voir chiffre 312 ci-après*).

La remise d'actions gratuites, le paiement d'excédents de liquidation ainsi que toute autre prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, sont considérés comme étant un rendement imposable d'actions, parts de S.à r.l. et de sociétés coopératives (*pour de plus amples détails, voir les art. 14 et 28 OIA*).

Le transfert à l'étranger du siège d'une S.A., d'une S.à r.l. ou d'une société coopérative est assimilé à une liquidation ; cela est applicable par analogie aux placements collectifs de capitaux au sens de la LPCC.

5) L'art. 9, al. 1 LIA précise que l'expression «domicilié en Suisse» s'applique à quiconque possède son domicile en Suisse, y réside d'une manière durable, y a son siège statutaire ou y est inscrit comme entreprise au registre du commerce. Sont également considérées comme domiciliées en Suisse au sens de l'art. 4 LIA les personnes morales ou sociétés commerciales sans personnalité juridique dont le siège statutaire se trouve à l'étranger, mais qui sont effectivement dirigées en Suisse et y exercent une activité.

Un élément relativement important qu'il convient de relever est celui du **rachat de ses propres droits de participations** par une société de capitaux ou une coopérative. Si l'acquisition a lieu en vertu d'une décision déjà prise ou envisagée réduisant son capital ou dans l'intention de le réduire, la différence entre le prix d'acquisition et la valeur nominale libérée de ces droits est soumise à l'impôt anticipé. Il en va de même lorsque la valeur nominale de l'ensemble de ces actions rachetée excède 10 % du capital-actions.

Lorsqu'une société de capitaux ou coopérative rachète ses propres droits de participation sans procéder à une réduction de son capital, cette opération sera considérée comme une liquidation partielle, et imposée comme telle si la société ne les revend pas dans un délai de six ans. Dans ce cas, l'impôt anticipé sera prélevé à l'expiration de ce délai.

Si une société a racheté ses propres droits de participation en vertu d'engagements découlant d'un emprunt convertible ou à option ou d'un plan de participation du personnel, le délai de revente de six ans est suspendu jusqu'à l'extinction de ces engagements, mais au plus pendant six ans pour les plans de participation du personnel (il peut donc ainsi se monter au maximum à 12 ans).

312 Exceptions (art. 5, al. 1 LIA)

Certains revenus ne sont toutefois pas soumis à l'impôt (les lettres ci-dessous se réfèrent à celles mentionnées à la page précédente, *chiffre 311*) :

- ad b) les réserves et les bénéfices d'une S.A., d'une S.à r.l. ou d'une société coopérative qui, lors d'une restructuration au sens de l'art. 61 de la loi 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct, passent dans les réserves d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse reprenante ou nouvelle ; il en va de même des réserves de crise bénéficiant d'allégements fiscaux d'une entreprise transférée à une autre S.A., S.à r.l. ou société coopérative suisse relevant de la même direction ;
- ad c) les bénéfices en capital réalisés dans un placement collectif de capitaux au sens de la LPCC, le rendement de ses immeubles détenus en propriété directe, ainsi que les montants provenant de versements en capital des investisseurs, si la distribution est faite au moyen d'un coupon distinct;
- ad d) les intérêts des avoirs de clients, si le montant d'intérêt n'excède pas 200 francs pour une année civile.⁶⁾

Sont également exonérés les intérêts des dépôts destinés à constituer et alimenter un avoir en cas de survie ou de décès auprès d'établissements, caisses et autres institutions servant à l'assurance vieillesse, invalidité ou survivants, ou à la prévoyance sociale.

6) Afin de lutter contre des abus auxquels ce privilège pourrait donner lieu, l'AFC se réserve le droit d'ajouter les intérêts de plusieurs carnets d'épargne, carnets de dépôt ou dépôts d'épargne qu'un seul et même créancier, ou une seule et même personne ayant droit d'en disposer, possède dans la même banque ou caisse d'épargne.

313 Déclaration remplaçant le paiement de l'impôt (art. 26a OIA)

S'agissant des **dividendes versés au sein d'un groupe**, la retenue à la source pour les prestations d'assurances constitue une exception.

Depuis le 1^{er} janvier 2001, la Suisse applique dans le cadre de l'impôt anticipé la procédure de déclaration des dividendes en espèces versés entre les sociétés d'un même groupe suisse.

Lorsqu'une société suisse détient au moins 20 % du capital d'une autre société suisse, le prélèvement à la source est généralement remplacé par une simple déclaration et elle peut, au moyen d'un formulaire officiel, recevoir de cette société ses dividendes sans qu'ils soient grevés de l'impôt anticipé (art. 26a OIA).

Cette procédure remplace donc la retenue habituelle de l'impôt et son remboursement par un dégrèvement à la source, ce qui supprime les complications liées à la perception et au remboursement de l'impôt anticipé et permet d'éviter des opérations financières inutiles entre les filiales suisses et leur société mère également domiciliée en Suisse.

A partir du 1^{er} janvier 2005, cette procédure de déclaration a été étendue au **versement international de dividendes au sein d'un groupe**. Le 22 décembre 2004, le Conseil fédéral a en effet adopté l'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans le cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères, ordonnance qui a unifié la procédure appliquée avec tous nos pays partenaires. Le Conseil fédéral a également apporté les modifications correspondantes aux ordonnances concernant les CDI avec l'Allemagne et les Etats-Unis. Ainsi, les filiales suisses peuvent profiter de la procédure de déclaration pour les dividendes qu'elles versent à leur société mère à l'étranger pour s'acquitter de l'impôt anticipé. Jusqu'à cette date, seuls les groupes suisses bénéficiaient de cette possibilité.

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

32 Les gains faits dans les loteries (art. 6 LIA)

Sont également soumis à l'impôt anticipé les gains en espèces supérieurs à 50 francs et provenant de loteries organisées en Suisse, auxquelles sont assimilés les paris professionnels et autres opérations analogues aux loteries (loteries à numéros, Sport-Toto, Toto X, paris sur les courses de chevaux etc.).

33 Les prestations d'assurances

Il s'agit avant tout des prestations d'assurances sur la vie, des rentes viagères et des pensions.

331 Règle (art. 7 LIA)

L'impôt anticipé a pour objet :

- les **prestations en capital faites en vertu d'assurances sur la vie**, ainsi que les **rentes viagères** et les **pensions**, si l'assurance appartient au portefeuille suisse de l'assureur et si, au moment où se produit l'événement assuré, le preneur d'assurance ou un ayant droit est domicilié en Suisse⁷⁾ et
- le **transfert d'une assurance** d'un portefeuille suisse dans un portefeuille étranger, ainsi que la **cession de prestations d'assurances** d'une personne domiciliée en Suisse à une personne domiciliée à l'étranger, lesquels sont assimilés au versement de la prestation d'assurance.

332 Exceptions (art. 8 LIA)

Sont en revanche **exonérées** de l'impôt anticipé :

- Les prestations en capital, si le total des prestations découlant de la même assurance n'excède pas 5'000 francs ;
- Les rentes et pensions, si leur montant, y compris les allocations supplémentaires, n'excède pas 500 francs par an ;
- Les prestations prévues par les lois fédérales du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants et du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité (c'est-à-dire les **rentes AVS et AI** ainsi que les éventuelles **prestations complémentaires**).

7) *Tout versement d'avoir en cas de survie ou de décès effectué par un établissement, caisse ou autre institution servant à l'assurance-vieillesse, invalidité ou survivant ou encore à la prévoyance sociale, qui est également considéré comme prestation en capital faite en vertu d'une assurance sur la vie, quelle que soit la cause de ce versement.*

333 Déclaration remplaçant le paiement de l'impôt (art. 19 LIA)

Contrairement aux autres rendements et prestations, **la retenue à la source pour les prestations d'assurances constitue une exception**. En effet, le prélèvement à la source est généralement remplacé par une simple déclaration faite par l'assureur à l'AFC, déclaration qui a pour but d'assurer l'imposition de la prestation pour les impôts directs.

Celles-ci concernent en particulier

- Les prestations en capital du pilier 3b (formulaire 562) ;
- Les prestations en capital en général (formulaire 563) ;
- Les rentes viagères du pilier 3b (formulaire 564) ;
- Les rentes viagères et pensions (formulaire 565).

La perception de l'impôt n'aura donc lieu que dans les cas où le bénéficiaire de la prestation d'assurance s'oppose par écrit à ce que l'assurance déclare à l'AFC.

Des spécimens de ces divers formulaires sont reproduits en chiffre 10.

4 DÉBITEUR DE L'IMPÔT

En règle générale, celui qui est tenu de verser la prestation imposable (intérêts, dividendes, etc.) doit calculer lui-même l'impôt anticipé dû et le payer à l'AFC.⁸⁾ Il déduira ensuite le montant en question de sa prestation, de sorte que ce n'est donc pas lui, mais son créancier qui supporte en définitive la charge fiscale. Ce transfert de la charge fiscale au bénéficiaire de la prestation soumise à l'impôt est obligatoire.

41 Principe (art. 10 LIA)

Le sujet de l'impôt – à qui incombe l'obligation – est le **débiteur de la prestation imposable** (par ex. la S.A. pour les dividendes, la banque pour les intérêts d'épargne, la société d'assurance pour les prestations d'assurances, etc.).⁹⁾

42 Exécution de l'obligation fiscale (art. 11 LIA)

Le débiteur de l'impôt (le contribuable) exécute son obligation soit par le paiement à l'AFC du montant d'impôt dû, soit par la déclaration à l'AFC de la prestation imposable (*cf. chiffre 333 ci-devant*).

Le débiteur de l'impôt ne doit en outre pas attendre une invitation de l'autorité fiscale, mais il est responsable de sa propre taxation (système dit de l'auto-taxation, selon le principe de la déclaration spontanée). Le débiteur de l'impôt doit d'abord s'annoncer comme contribuable et ensuite déclarer et payer spontanément l'impôt anticipé dû.

8) *En accord avec la convention-type de l'OCDE, la Suisse donne sa préférence au système dit du débiteur, alors que d'autres pays appliquent le principe de l'agent payeur, où l'impôt à la source doit être acquitté par l'organisme qui verse (par ex. la banque) la prestation imposable (par ex. le dividende).*

Remarque :

La Loi fédérale sur la fiscalité de l'épargne prévoit notamment une retenue d'impôt EU sur les intérêts de source étrangère qu'un agent payeur sis en Suisse (par ex. banques ou gérants de fortune suisses) crédite ou verse à une personne physique qui a son domicile fiscal dans un Etat membre de l'UE.

Cette retenue d'impôt ne s'applique donc pas aux intérêts versés par des débiteurs suisses, qui sont, en principe, déjà soumis à l'impôt anticipé suisse.

9) *Lorsqu'il s'agit de placements collectifs de capitaux au sens de la LPCC, c'est la direction du fonds, la société d'investissement à capital variable ou fixe ou la société en commandite de placements collectifs qui est considérée comme sujet de l'impôt et à qui incombe l'obligation fiscale. Si une majorité des associés indéfiniment responsables d'une société en commandite de placements collectifs ont leur domicile à l'étranger ou si les associés indéfiniment responsables sont des personnes morales dans lesquelles participent une majorité de personnes dont le domicile ou le siège se trouvent à l'étranger, la banque dépositaire de la société en commandite de placements collectifs est solidairement responsable pour l'impôt sur les rendements versés.*

43 Transfert de l'impôt (art. 14 LIA)

L'impôt anticipé ayant en définitive pour but de frapper non pas le débiteur de la prestation imposable mais bien son bénéficiaire, le transfert de la charge fiscale n'est pas laissé au gré des parties mais est obligatoire. La LIA stipule en effet que lorsqu'il verse, vire, crédite ou impute la prestation au créancier, le débiteur de l'impôt doit lui transférer la charge fiscale en déduisant – sans avoir égard à sa personne – le montant d'impôt anticipé versé de la somme dont il est redevable. La loi précise en outre que toute convention contraire est nulle.

Le débiteur de l'impôt doit toutefois donner au bénéficiaire de la prestation imposable les indications lui permettant de faire valoir son droit au remboursement (*cf. chapitre 7 ci-après*) et lui délivrer à sa demande les attestations nécessaires.

Remarque :

Si, pour une raison quelconque, le transfert n'a pas eu lieu et que le débiteur de la prestation imposable a versé le 100 % de celle-ci au bénéficiaire (par ex. en cas de remise d'actions gratuites), l'AFC estimera en général que l'intégralité de la somme représente en fait le montant net de la prestation, c'est-à-dire après déduction de l'impôt anticipé. Celui-ci sera donc calculé sur une somme majorée en proportion, et le débiteur de l'impôt devra en supporter lui-même la charge.

Exemple de calcul (avec un taux de 35 %) :

Une prestation nette de 100 francs correspond au 65 % du montant de la prestation brute :

$$\begin{aligned} \text{montant brut} &= \frac{\text{montant net} \times 100}{65} \\ \text{en l'occurrence : } x &= \frac{100 \text{ francs} \times 100}{65} = 153.85 \text{ francs} \\ 35 \% \text{ d'impôt sur } 153.85 \text{ francs} &= 53.85 \text{ francs} \end{aligned}$$

Ainsi, l'impôt anticipé à payer à l'AFC se monte donc à 53.85 francs et non pas à 35 francs seulement.

5 TAUX

Selon l'art. 13 LIA, l'impôt anticipé s'élève à :

- **35 %** pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries ;
- **15 %** pour les rentes viagères et les pensions ;
- **8 %** pour les autres prestations d'assurances.

Les pourcentages ci-dessus sont exprimés en pour-cent de la prestation imposable.

Remarques :

Avec un taux normal de 35 %, il faut bien admettre que la Suisse possède – en regard des autres pays industrialisés – une charge relativement lourde découlant de l'imposition à la source des revenus de capitaux mobiliers.

Il convient toutefois de relever que les impôts à la source prélevés à l'étranger ont souvent un caractère définitif et libératoire, c.-à-d. que l'impôt ainsi perçu à la source n'est pas remboursé, et que les rendements ainsi grevés ne sont plus imposés dans le cadre de l'impôt sur le revenu.

La Suisse, en revanche, tient à ce que les revenus d'intérêts soient imposés de la même manière que les autres revenus, particulièrement ceux provenant du produit du travail. Elle est en outre de l'avis que le taux de l'impôt à la source doit s'orienter vers le taux maximum du tarif de l'impôt sur le revenu, sinon il existe le risque d'une imposition privilégiée des revenus d'intérêts.

6 LA CRÉANCE FISCALE DE L'IMPÔT ANTICIPÉ

En principe, les montants d'impôt anticipé dus doivent être versés dans les 30 jours à l'AFC. S'ils ne sont pas payés dans les délais prescrits, les montants échus occasionnent des intérêts de retard. Le délai de prescription de la créance fiscale est de cinq ans.

Tant le moment de la naissance de la créance fiscale que celui de son échéance diffèrent selon l'objet de l'impôt anticipé, ainsi que le démontre le tableau ci-dessous (art. 12 et 16 LIA).

Objet de l'impôt	Naissance de la créance fiscale ¹⁾	Echéance de la créance fiscale
<p>Impôt sur les revenus de capitaux mobiliers :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Intérêts des obligations de caisse et intérêts d'avoires de clients auprès de banques, de caisses d'épargne suisses ou de La Poste (par ex. intérêts d'épargne) - Dividendes, actions gratuites, intérêts d'obligations d'emprunts et autres revenus de capitaux mobiliers - Cas spécial : rachat de ses propres droits de participation (sans réduction du capital) - Cas spécial : fonds de thésaurisation 	<p>au moment où échoient les intérêts ²⁾</p> <p>au moment où échoit la prestation imposable ²⁾</p> <p>après l'écoulement d'un délai de six ans</p> <p>au moment où le rendement imposable est crédité</p>	<p>30 jours après l'expiration de chaque trimestre commercial, pour les intérêts échus pendant ce trimestre</p> <p>30 jours après la naissance de la créance fiscale</p> <p>30 jours après la naissance de la créance fiscale</p> <p>30 jours après la naissance de la créance fiscale</p>
<p>Impôt sur les gains faits dans les loteries</p>	<p>au moment où échoit la prestation imposable ²⁾</p>	<p>30 jours après la naissance de la créance fiscale</p>
<p>Impôt sur les prestations d'assurances</p>	<p>au moment du versement de la prestation</p>	<p>30 jours après l'expiration de chaque mois, pour les prestations exécutées pendant ce mois</p>

- 1) Si, pour une raison dépendant de sa personne, le débiteur n'est pas en mesure d'exécuter la prestation imposable à l'échéance, la créance fiscale prend naissance seulement à la date à laquelle est reporté le versement de cette prestation ou de toute autre prestation la remplaçant, mais en tout cas au moment de l'exécution effective.
- 2) Par échéance d'une prestation imposable, on entend le moment où la société débitrice est obligée de la verser, ou la date à partir de laquelle le bénéficiaire (créancier) peut en exiger le paiement.

61 Intérêts moratoires (art. 16, al. 2 LIA)

Les contribuables qui ne respectent pas les délais de paiement fixés par la loi doivent payer un intérêt moratoire, et cela **sans sommation préalable** de la part de l'AFC. Le taux de l'intérêt est fixé par le Département fédéral des finances. Il se monte actuellement à 5 %.

62 Remise (art. 18 LIA)

La LIA ne prévoit cette possibilité que dans le cadre de **l'assainissement de la situation d'une entreprise**. L'impôt perçu lors d'une revalorisation de droits de participation amortis aux fins d'assainissement ou lors du rachat de bons de jouissance émis à l'occasion d'un assainissement, peut en effet faire dans ces cas l'objet d'une remise, dans la mesure où le recouvrement de l'impôt aurait des conséquences manifestement rigoureuses pour le bénéficiaire de la prestation imposable.

63 Prescription de la créance fiscale (art. 17 LIA)

La créance fiscale se prescrit par **cinq ans** dès la fin de l'année civile au cours de laquelle elle a pris naissance. (Cela signifie par exemple qu'à partir du début de 2006, l'AFC ne pourra plus faire valoir une créance qui a pris naissance dans le courant de l'année 2000).

La prescription **ne court pas, ou elle est suspendue**, tant que la créance fiscale est l'objet d'une garantie ou tant qu'aucune des personnes tenues au paiement n'est domiciliée (ou a son siège) en Suisse.

La prescription peut en outre être **interrompue**, chaque fois qu'une personne tenue au paiement reconnaît la créance et chaque fois qu'un acte officiel tendant à recouvrer la créance est porté à la connaissance d'une personne tenue au paiement. A chaque interruption, un nouveau délai de prescription commence à courir.

7 REMBOURSEMENT DE L'IMPÔT

L'impôt anticipé est remboursé aux contribuables suisses qui remplissent leurs obligations fiscales.

- Les **personnes physiques domiciliées en Suisse** se voient en principe restituer l'impôt anticipé sous forme d'**imputation** sur les impôts cantonaux et communaux qu'elles doivent payer, le surplus éventuel étant remboursé en espèces.
- En ce qui concerne les **personnes morales** et les **autres ayants droit** (*cf. chiffre 712*), le **remboursement** est en revanche effectué **en espèces** par l'AFC.
- Quant à l'impôt anticipé retenu sur les **prestations d'assurances**, le **remboursement** est également effectué **en espèces par l'AFC**.

Il est à noter que les montants d'impôt anticipé sont remboursés **sans intérêt**.

71 Personnes ayant droit au remboursement

(art. 21 ss LIA et art. 51 ss OIA)

Le droit au remboursement de l'impôt anticipé est subordonné à des conditions précises posées par la loi. En règle générale, l'impôt anticipé est remboursé :

- Aux **personnes physiques domiciliées en Suisse**, à condition toutefois qu'elles déclarent, pour les impôts cantonaux et communaux, les revenus et rendements grevés de l'impôt anticipé ainsi que les capitaux qui les ont produits.
- Aux **personnes morales qui ont leur siège en Suisse**, à condition qu'elles comptabilisent comme rendement les revenus grevés de l'impôt anticipé et que les valeurs qui les ont produits apparaissent dans leurs comptes.
- A certaines personnes physiques ou morales **domiciliées ou ayant leur siège à l'étranger** (*cf. chiffre 713 ci-après*).

Il est à noter que les contribuables qui n'exercent pas leur droit au remboursement ou qui sont déchus de ce droit pour cause de non-respect des obligations susmentionnées, ne sont pas pour autant dispensés de payer les impôts directs (y compris les amendes éventuelles) qui sont dus sur leur revenu et leur fortune non déclarés. **L'impôt anticipé ne remplace donc pas les autres impôts**, et un contribuable ne peut pas choisir à sa guise de renoncer à demander le remboursement de l'impôt anticipé et, par conséquent, ne pas déclarer aux impôts directs ses revenus grevés de l'impôt anticipé ainsi que les capitaux qui les ont produits.

Enfin, il convient de souligner que même si toutes les conditions requises sont remplies, le remboursement de l'impôt anticipé est refusé dans tous les cas où il pourrait permettre d'éviter l'impôt.

711 Cas normal

Ont tout d'abord droit au remboursement de l'impôt retenu à leur charge les personnes physiques ou morales qui, à l'échéance de la prestation imposable, avaient le **droit de jouissance** sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt ou, pour les gains de loterie, les personnes qui étaient **propriétaires du billet de loterie** au moment du tirage (et non pas à l'échéance, c'est-à-dire à la mise en paiement du lot). Les héritiers peuvent exiger le remboursement au lieu du défunt.

Le **placement collectif** qui acquitte l'impôt anticipé sur les rendements de parts d'un placement collectif au sens de la LPCC a droit, pour son compte, au remboursement de l'impôt anticipé retenu à la charge de ce placement.

Ce droit est ensuite en principe limité aux personnes physiques domiciliées ou en séjour en Suisse¹⁰⁾ à l'échéance de la prestation imposable ainsi qu'aux personnes morales¹¹⁾ et sociétés commerciales sans personnalité juridique ayant leur siège en Suisse au moment de l'échéance de la prestation imposable (exceptions : cf. chiffres 713 et 714 ci-après).

Les personnes physiques qui n'indiquent pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou la fortune d'où provient ce revenu perdent le droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu, tout comme les personnes morales et autres ayants droit qui ne comptabilisent pas régulièrement comme rendement un revenu grevé de l'impôt anticipé.

En ce qui concerne les prestations d'assurances lorsque l'impôt a été retenu à la source en lieu et place de la déclaration à l'AFC, il suffit, pour obtenir le droit au remboursement, de fournir toutes les indications permettant de faire valoir les prétentions fiscales de la Confédération et des cantons relatives à l'assurance en question.

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 ou a été exécutée (art. 32 LIA).

10) *Le domicile en Suisse doit exister au moment de l'échéance de la prestation imposable. La situation au moment de l'exercice du droit au remboursement est sans importance. Celui qui est donc nouvellement arrivé de l'étranger n'a donc pas le droit de demander le remboursement des montants d'impôts qui lui ont été déduits avant son établissement ou son séjour en Suisse. Au contraire, rien ne s'oppose à ce qu'une personne ayant renoncé à son domicile en Suisse après l'échéance de l'impôt exerce de l'étranger le droit qu'elle a acquis lorsqu'elle était domiciliée en Suisse. Toutefois, dans de tels cas, il sera sans doute indiqué de demander le remboursement avant terme (cf. chiffre 731.2 ci-après).*

11) *Le terme «personnes morales» englobe toutes les personnes morales du droit fédéral et cantonal, à savoir :*

- *Les S.A., sociétés en commandite par actions, S.à r.l. ainsi que les sociétés coopératives du droit fédéral des obligations;*
- *Les associations au sens des art. 60 ss CC qui ont acquis la personnalité juridique, les fondations au sens des art. 80 ss CC ainsi que les collectivités du droit civil cantonal;*
- *La Confédération et les cantons, leurs établissements et leurs entreprises, ainsi que les fonds spéciaux placés sous leur administration, les communes ainsi que les autres collectivités et établissements de droit public ou ecclésiastique.*

712 Communautés de copropriétaires par étages

Depuis le 1^{er} janvier 2001, l'art. 24, al. 5, LIA, prévoit que les communautés de propriétaires par étages peuvent dorénavant présenter en tant que telles leur demande en remboursement de l'impôt à l'AFC, et non plus individuellement par chacun des copropriétaires.

Seules les véritables communautés de copropriétaires par étages au sens des articles 712a ss CC (et non pas les autres groupements de personnes avec propriété foncière commune) peuvent récupérer l'impôt anticipé auprès de l'AFC. Le droit au remboursement de la communauté est limité à la part afférente aux copropriétaires domiciliés en Suisse. La communauté doit présenter sa demande sur formulaire 25 à l'AFC, au plus tôt après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle les revenus soumis à l'impôt anticipé sont échus.

Le remboursement de l'impôt anticipé à des copropriétaires par étages domiciliés à l'étranger est exclu, à moins que, à l'échéance des revenus, ces personnes n'aient été domiciliées dans un Etat avec qui la Suisse a conclu une CDI (*cf. chiffre 714 ci-après*). Le cas échéant et dans la mesure de la CDI applicable, les copropriétaires par étages étrangers peuvent requérir individuellement le remboursement de l'impôt anticipé (total ou partiel) déduit de leur part de revenu aux fonds communs.

La demande en remboursement doit être accompagnée en outre d'une liste indiquant le nom, le domicile et la part (en pour-cent ou en pour-mille) de chacun des participants à la communauté.

Remarque concernant l'obligation de déclarer des copropriétaires par étages :

Le fait que l'AFC autorise la communauté en tant que telle à demander le remboursement de l'impôt anticipé ne dispense pas les copropriétaires domiciliés en Suisse de leur obligation de déclarer. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF du 27 janvier 2000), les copropriétaires par étages doivent donc continuer d'indiquer dans leur déclaration d'impôt personnelle leur part de valeur et de revenus des fonds communautaires. Concernant l'impôt anticipé déduit après le 31 décembre 2000, ils ne doivent cependant plus en requérir le remboursement individuellement, mais en commun exclusivement à l'AFC.

713 Autres ayants droit

Il y a en outre des personnes physiques et morales qui, bien qu'**étant domiciliées ou ayant leur siège à l'étranger**, ont également droit au remboursement de l'impôt. Il s'agit ici de distinguer entre les personnes qui ont un droit illimité au remboursement et celles qui n'ont qu'un droit limité.

Ont notamment un **droit illimité au remboursement** :

- Les personnes qui, étant au service de la Confédération, ont leur domicile ou séjournent à l'étranger et y sont exemptées des impôts directs en vertu d'un traité ou de l'usage international (c'est-à-dire les personnes assimilées, du point de vue de l'impôt fédéral direct, aux personnes domiciliées en Suisse, soit par exemple le personnel de nos représentations diplomatiques et consulaires à l'étranger, le personnel fédéral des CFF et de La Poste à Domodossola, Varzo et Luino, etc.) ;
- Les organisations internationales et leurs fonctionnaires établis en Suisse, les membres de missions diplomatiques accrédités auprès de la Confédération ainsi que les consuls de carrière et les fonctionnaires consulaires de carrière.

Ont notamment un **droit limité au remboursement** :

- Les porteurs domiciliés à l'étranger de parts d'un placement collectif de capitaux au sens de la LPCC: pour l'impôt anticipé déduit du rendement de ces parts, à condition qu'au moins 80 % de ce rendement proviennent de sources étrangères
- Les personnes qui ne sont pas assujetties aux impôts de façon illimitée d'après la législation cantonale, mais qui, en vertu des prescriptions légales, doivent payer des impôts fédéraux, cantonaux ou communaux sur les revenus grevés de l'impôt anticipé ou sur la fortune d'où ils proviennent : pour l'impôt anticipé déduit de ces revenus, mais seulement jusqu'à concurrence de ces impôts, si la prestation imposable est échue pendant la période de leur assujettissement
- Les entreprises étrangères qui exploitent en Suisse un établissement stable et y sont tenues de payer des impôts cantonaux ou communaux sur leurs revenus en découlant ou sur la fortune d'exploitation de cet établissement : pour l'impôt anticipé déduit du rendement de cette fortune
- Les collectivités et institutions établies à l'étranger qui n'ont pas d'activité lucrative : pour l'impôt déduit du revenu de la fortune exclusivement affecté au culte, à l'instruction ou à d'autres œuvres d'utilité publique en faveur des Suisses résidant à l'étranger
- Les Etats étrangers : pour l'impôt anticipé déduit des intérêts d'avoirs placés par eux dans des banques suisses à l'usage exclusif de leurs représentants diplomatiques et consulaires. Le remboursement est toutefois refusé si l'Etat étranger n'accorde pas la réciprocité.

714 **Personnes domiciliées à l'étranger, qui sont au bénéfice de conventions internationales en vue d'éviter la double imposition**

A part les exceptions énumérées au *chiffre 713 ci-devant*, l'impôt anticipé est en principe perdu et constitue une **charge définitive** pour les personnes physiques et morales domiciliées ou ayant leur siège à l'étranger.

Cependant, la plupart des **conventions internationales en vue d'éviter les doubles impositions** prévoient, entre autres clauses, le dégrèvement total ou partiel des impôts retenus à la source sur les revenus de capitaux.

Par conséquent, les résidents étrangers bénéficiaires de ces conventions, c'est-à-dire ceux qui sont domiciliés ou ont leur siège dans des pays avec lesquels la Suisse a conclu de telles conventions, ont également droit au remboursement (total ou partiel, suivant les cas) de l'impôt anticipé retenu sur leurs revenus de capitaux mobiliers.¹²⁾

Une liste des pays avec lesquels la Suisse a conclu une convention concernant le dégrèvement des impôts suisses sur les dividendes et intérêts pour les personnes qui ne résident pas en Suisse, peut être consultée sous : www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/themen/00170/00789/index.html?lang=fr (ouvrir le document pdf «Impôt anticipé suisse»).

12) Voir note deux.

72 Objet du droit au remboursement

L'objet du droit est le **remboursement de l'impôt anticipé déduit par le débiteur** à l'ayant droit. Le remboursement s'effectue soit en espèces soit par imputation sur les impôts cantonaux et/ou communaux à payer par le contribuable qui supporte l'impôt.

Il convient d'abord de distinguer entre le droit au remboursement exercé

- **envers la Confédération**
 - = par les personnes morales et les sociétés sans personnalité juridique, ainsi que
 - = par les personnes physiques uniquement en ce qui concerne l'impôt déduit des prestations d'assurances ;
- **vis-à-vis du canton de domicile** par les personnes physiques (pour l'impôt retenu sur leurs revenus de capitaux mobiliers ainsi que sur les gains faits dans les loteries).

721 Droit au remboursement envers le canton (art. 30, al. 1, LIA)

En règle générale, **pour les personnes physiques**, le remboursement de l'impôt par les cantons s'effectue **sous forme d'imputation sur les impôts cantonaux et/ou communaux** que doit payer le requérant dans l'année fiscale qui suit celle au cours de laquelle l'impôt a été déduit. Exceptionnellement, l'imputation ou le remboursement peut avoir lieu avant terme sur les impôts à payer pendant l'année de déduction (*cf. le chiffre 731.2 ci-après*).

Si le montant imputable excède les impôts cantonaux et communaux à payer pendant la période entrant en considération, le surplus est alors remboursé **en espèces**.

En dérogation à cette règle générale, les cantons ont cependant la faculté de prévoir le remboursement total de l'impôt en espèces. Cette solution est appliquée par les cantons de UR, SZ, GR¹³⁾, AG et TG .

722 Droit au remboursement envers la Confédération (art. 30, al. 2, LIA)

Les **personnes morales**, les sociétés commerciales sans personnalité juridique et tous les autres ayants droit doivent présenter leur demande de remboursement à l'AFC.

Le droit exercé envers la Confédération consiste uniquement dans le **remboursement en espèces** de l'impôt.

13) Canton des GR: Lorsque des circonstances particulières le justifient une imputation est possible.

73 Exercice du droit

En règle générale, le remboursement de l'impôt anticipé n'a pas lieu d'office: la demande en remboursement doit être présentée par écrit à l'autorité compétente, en principe au plus tôt après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue.

La demande peut toutefois être présentée prématurément lorsqu'il existe de justes motifs (cessation prématurée de l'assujettissement par suite de départ à l'étranger, mariage, décès, dissolution d'une personne morale, faillite, etc.) ou que des conséquences particulièrement rigoureuses le justifient.

731 Remboursement ou imputation par le canton (art. 67 à 69 OIA)

L'imputation ou le remboursement aux **personnes physiques** incombe aux offices cantonaux désignés dans les ordonnances cantonales d'exécution.¹⁴⁾

L'ayant droit n'est pas autorisé à imputer lui-même, sur les impôts cantonaux et/ou communaux qu'il doit payer, l'impôt anticipé qui a été perçu à sa charge. Il doit faire valoir son droit à l'imputation ou au remboursement selon la procédure prescrite. Celle-ci est conçue de manière qu'elle puisse se dérouler en même temps que la taxation des impôts cantonaux.

A côté de la procédure ordinaire, les cantons peuvent également prévoir l'imputation ou le remboursement avant terme (art. 29, al. 3 LIA).

731.1 Procédure ordinaire

La demande d'imputation ou de remboursement doit être présentée conjointement à la déclaration d'impôt cantonale dans le canton où le requérant a son domicile à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue. L'office compétent est celui à qui doit être remise en même temps la déclaration d'impôt.

En ce qui concerne la forme et le contenu de la demande, l'intéressé doit faire valoir son droit à l'imputation ou au remboursement en se servant d'une formule spéciale : **«Etat des titres / Demande d'imputation ou de remboursement de l'impôt anticipé»**, délivrée en même temps que la déclaration d'impôt par les cantons. Il devra y porter la totalité des montants d'impôt anticipé dont il a été grevé à leur échéance pendant une année civile.

La formule en question est établie de telle façon qu'elle sert en même temps d'état de titres, sur lequel se base la taxation pour l'impôt sur le revenu et pour l'impôt sur la fortune.

14) Les cantons doivent cependant soumettre à l'approbation de l'AFC leurs dispositions de procédure (y compris les formulaires) concernant le remboursement.

Cette demande d'imputation ou de remboursement doit notamment contenir le montant de la créance ou la valeur nominale, la valeur imposable – avant la déduction de l'impôt anticipé, des frais, etc. Les valeurs seront indiquées séparément. Mais le montant à imputer ou à rembourser sera calculé sur le total du rendement brut frappé de l'impôt.

Une fois la demande admise, l'imputation interviendra sur les impôts cantonaux et communaux à acquitter pendant l'année, l'excédent éventuel étant restitué en espèces.

Les cantons de UR, SZ, GR ¹⁵⁾, AG et TG prévoient d'ailleurs dans tous les cas le remboursement total de l'impôt en espèces. Il n'y a donc là pas d'imputation.

731.2 Procédure extraordinaire (art. 29 LIA)

Celui qui veut obtenir le remboursement de l'impôt anticipé doit présenter une demande écrite à l'autorité compétente.

La demande peut être présentée au plus tôt après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue.

La demande peut être présentée auparavant lorsqu'il existe de justes motifs (cessation prématurée de l'assujettissement par suite de départ pour l'étranger, mariage, décès, dissolution d'une personne morale, faillite, etc.) ou que des conséquences particulièrement rigoureuses le justifient.

Les cantons peuvent prévoir un remboursement provisoire sans demande préalable, aux conditions que fixera le Conseil fédéral.

732 Remboursement par la Confédération (art. 64 et 65 OIA)

Le remboursement par la Confédération n'a pas lieu d'office. Il doit au contraire être demandé, en observant les formes prescrites; le cas échéant, une demande doit être présentée chaque année.

En ce qui concerne les **personnes morales** et les autres ayants droit mentionnés aux *chiffres 712 à et 714 ci-devant*, la demande en remboursement doit être adressée à l'AFC sur un formulaire officielle (pour les personnes morales, le formulaire 25), délivrée par cette même administration.

- *Adresse postale : Administration fédérale des contributions, Eigerstrasse 65, 3003 Berne*
- www.estv.admin.ch/verrechnungssteuer/dienstleistungen/00253/00625/index.html?lang=fr

La demande de remboursement peut être présentée en principe au plus tôt après l'expiration de l'année civile en laquelle l'impôt anticipé, objet de la demande, est échu.

Les divers rendements de capitaux, sur lesquels le requérant a subi la déduction de l'impôt anticipé constituant l'objet de sa demande, doivent figurer pour leurs montants bruts (c'est-à-dire avant la déduction d'impôts, de frais de toutes sortes, etc.) et être indiqués séparément.

Si l'ayant droit établit de façon plausible que son droit au remboursement calculé pour l'année entière porte sur 4000 francs au moins, l'AFC lui accorde, à sa demande, des remboursements par acomptes. Celui qui a obtenu des remboursements par acomptes est tenu, dans les trois mois

15) *Canton des GR: Lorsque des circonstances particulières le justifient une imputation est possible.*

suivant l'expiration de l'année en cause, de présenter une demande pour la totalité de l'impôt anticipé, en indiquant les acomptes reçus

Les dispositions légales (art. 29, al. 3, LIA) prévoyant que la demande peut être présentée avant terme lorsqu'il existe de justes motifs ou que des conditions particulièrement rigoureuses le justifient, s'appliquent également aux remboursements par la Confédération.

Quant à l'impôt anticipé retenu sur les **prestations d'assurances**, il suffit que la demande en remboursement soit présentée dans les trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation d'assurance a été exécutée, et que le requérant produise l'attestation de l'assureur concernant la déduction et fournisse toutes les indications permettant de faire valoir les prétentions fiscales de la Confédération et des cantons relatives à l'assurance en question (art. 33, al. 1, LIA).

8 PROCÉDURE

La LIA contient également un certain nombre de dispositions de procédure qui traitent des obligations et des droits des personnes assujetties à l'impôt anticipé, ainsi que de la compétence des autorités fiscales, fédérales et cantonales, en matière de décisions.

Ces décisions peuvent d'ailleurs être attaquées par les voies de recours ordinaires, à savoir la réclamation (gratuite), le recours à l'instance cantonale de recours (uniquement pour les décisions rendues par des offices cantonaux) ou au Tribunal administratif fédéral (contre les décisions rendues par l'AFC) et enfin le recours en matière de droit public au Tribunal fédéral.

Enfin, si l'impôt n'est pas payé, les autorités fiscales pourront engager une poursuite contre le débiteur.

81 Relevés et contrôles (art. 38 et 40 LIA)

Celui qui, conformément à la LIA, est assujetti à l'impôt anticipé, est tenu de s'inscrire auprès de l'AFC sans attendre d'y être invité, et cela dès qu'il remplit les conditions d'assujettissement.

Par la suite, à l'échéance du droit (*voir le chapitre 6 ci-devant*), le contribuable doit remettre spontanément à l'AFC le relevé prescrit accompagné des pièces justificatives et payer en même temps l'impôt (**auto-taxation**) ou faire la déclaration remplaçant le paiement pour les prestations d'assurances (*voir à ce sujet le chiffre 333 ci-devant*).

L'AFC contrôle l'accomplissement de l'obligation de s'inscrire comme contribuable. Elle contrôle également les relevés et paiements d'impôt, ainsi que la remise des déclarations.

82 Décisions des autorités fiscales

821 Administration fédérale des contributions (art. 41 LIA)

L'AFC rend toutes les décisions qui sont nécessaires pour la perception de l'impôt anticipé. Elle rend une décision, en particulier:

- lorsque la créance fiscale, la responsabilité solidaire ou l'obligation de transfert est contestée ;
- lorsque, dans un cas déterminé, il lui est demandé, à titre provisoire, de fixer officiellement l'assujettissement, les bases de calcul de l'impôt, la responsabilité solidaire ou l'obligation de transfert ;
- lorsque le contribuable ou la personne solidairement responsable¹⁶⁾ ne paie pas l'impôt dû selon le relevé.

822 Autorités cantonales (art. 52 LIA)

Lorsque la procédure de remboursement leur échoit, les offices cantonaux de l'impôt anticipé rendent toutes les décisions concernant le droit au remboursement.

83 Voies de droit

831 Décisions de l'Administration fédérale des contributions (art. 42 LIA)

Les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une **réclamation** dans les 30 jours suivant leur notification. La réclamation doit être **adressée par écrit à l'AFC** et doit contenir des conclusions précises et indiquer les faits qui la motivent.

Si la réclamation a été valablement formée, l'AFC revoit sa décision sans être liée par les conclusions présentées. La décision sur réclamation doit être motivée et indiquer la voie et le délai de recours.

Les décisions sur réclamation de l'AFC peuvent être attaquées dans les 30 jours suivant leur notification auprès du **Tribunal administratif fédéral**.

Même les décisions de l'AFC concernant des demandes de sûreté peuvent être contestées au moyen d'un recours adressé au Tribunal administratif fédéral. Le recours ne suspend toutefois pas l'exécution de la demande (art. 47, al. 3 LIA).

16) Selon l'art. 15, al. 1 et 2, LIA, sont tenus responsables solidairement avec le contribuable :

- pour l'impôt anticipé dû par une personne morale ou une société commerciale sans personnalité juridique qui est dissoute ou un placement collectif de capitaux en liquidation : les personnes chargées de la liquidation, jusqu'à concurrence du produit de la liquidation ;
- pour l'impôt anticipé dû par une personne morale ou un placement collectif de capitaux qui transfère son siège à l'étranger : les organes de cette personne ou, dans le cas de la société en commandite de placements collectifs, la banque dépositaire jusqu'à concurrence de la fortune nette de la personne morale et du placement collectif.

Quant aux décisions du **Tribunal administratif fédéral**, elles peuvent à leur tour être attaquées, dans les 30 jours suivant leur notification, par la voie du **recours en matière de droit public** devant le **Tribunal fédéral** (art. 82 ss de la Loi fédérale sur le Tribunal fédéral LTF).

832 Décisions des autorités cantonales (art. 53 à 56 LIA)

Les décisions de l'office cantonal de l'impôt anticipé peuvent, dans les 30 jours suivant leur notification, faire l'objet d'une **réclamation** écrite à **cet office**. Les dispositions concernant la réclamation adressée à l'AFC, à savoir sa forme, son contenu, son examen ainsi que sur le contenu de la décision, sont applicables par analogie (*cf. chiffre 831 ci-dessus*).

Les décisions rendues sur réclamation par l'office cantonal de l'impôt anticipé peuvent, dans les 30 jours suivant leur notification, être attaquées par voie de **recours** écrit à l'instance cantonale de recours compétente (suivant les cantons, il peut s'agir de la «**Commission cantonale de recours en matière fiscale**» ou du «**Tribunal cantonal administratif**»). Le recours doit contenir des conclusions précises et indiquer les faits qui le motivent. L'instance cantonale de recours rend la décision sur recours en se fondant sur le résultat de son enquête, sans être liée par les conclusions déposées.

Les décisions de la dernière instance cantonale de recours peuvent elles aussi être attaquées, dans les 30 jours suivant leur notification, par la voie du **recours en matière de droit public** au **Tribunal fédéral** (art. 82 ss LTF).

84 Frais (art. 44 LIA)

En règle générale, la procédure de perception et de réclamation est gratuite. Il est néanmoins possible de mettre les frais des enquêtes à la charge de celui qui les a occasionnés par sa faute.

85 Exécution forcée et sûretés (art. 45 et 47 LIA)

Si, après sommation, le débiteur ne paie toujours pas les impôts, intérêts et frais, la poursuite est ouverte.

L'AFC peut en outre demander des sûretés pour les impôts, intérêts et frais, même s'ils ne sont pas encore fixés par une décision passée en force ou ne sont pas encore échus lorsque :

- le recouvrement de la créance paraît menacé ;
- le débiteur de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse, ou qu'il prend des dispositions pour abandonner son domicile en Suisse ou se faire radier du registre du commerce ;
- le débiteur du droit est en demeure ou qu'il a été en demeure à plusieurs reprises pour le paiement.

9 DISPOSITIONS PÉNALES

Dès lors, la LIA ne contient plus que des dispositions concernant des infractions que l'on peut considérer comme «mineures». A moins qu'il ne s'agisse de faits particuliers expressément prévus par les lois fiscales en cause, les délits fiscaux les plus graves sur le plan fédéral sont poursuivis par la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA). Cette loi, qui contient en outre des principes généraux du droit pénal administratif et en règle toute la procédure, est également applicable à l'impôt anticipé.

91 Dispositions contenues dans la loi sur l'impôt anticipé (art. 61 à 64 LIA)

Les dispositions pénales de la LIA se limitent à la mise à l'amende du contrevenant et visent les infractions suivantes :

- **L'inobservation de prescriptions d'ordre**

l'inobservation d'une condition de laquelle dépend une autorisation particulière; le fait de contrevenir à une prescription de la LIA ou d'une ordonnance d'exécution, aux instructions générales arrêtées sur la base de telles prescriptions, etc., qui peut donner lieu à une **amende pouvant aller jusqu'à 5'000 francs**. Pour les mêmes infractions, l'autorité cantonale a la faculté, quant à elle, d'infliger une amende pouvant aller jusqu'à 500 francs.

- **La violation de l'obligation de transfert**

le fait, de ne pas transférer – intentionnellement ou par négligence – la charge de l'impôt anticipé (ou du moins de promettre d'omettre ce transfert) est sanctionnée d'une **amende pouvant aller jusqu'à 10'000 francs**.

- **La mise en péril de l'impôt**

le fait de ne pas s'annoncer comme contribuable, ne pas remettre de déclaration, états et relevés, ne pas produire ses livres et pièces justificatives, remettre des attestations inexactes ou celer des faits importants, faire valoir un droit inexistant au remboursement ou qui a déjà été satisfait, rendre difficile ou empêcher l'examen des livres, ne pas tenir régulièrement ni conserver sa comptabilité, etc., qui est punie d'une **amende pouvant aller jusqu'à 20'000 francs**, à moins que l'une des dispositions pénales de la DPA ne soit applicable (*cf. chiffre 92 ci-après*).

- **La soustraction d'impôt, appelée également fraude fiscale simple**

le cas où le débiteur de l'impôt ne paie pas le montant d'impôt dû à la Confédération, ne satisfait pas à l'obligation de déclarer une prestation imposable ou fait une fausse déclaration, ainsi que le cas où une personne obtient un remboursement injustifié de l'impôt anticipé ou quelque autre avantage illicite, tout cela sans pour autant utiliser des moyens astucieux en vue de tromper le fisc (escroquerie), et que l'infraction ait été commise intentionnellement ou par négligence, qui est réprimée d'une **amende pouvant aller jusqu'à 30'000 francs** ou, s'il en résulte un montant supérieur, jusqu'au **triple de l'impôt soustrait** ou de l'avantage ainsi obtenu, à moins que l'art. 14 DPA concernant l'escroquerie fiscale ne soit applicable (*cf. chiffre 92 ci-après*).

92 Dispositions contenues dans la loi sur le droit pénal administratif (art. 2 à 17 DPA)

La LDPA prévoit notamment des sanctions pouvant même aller jusqu'à une peine privative de liberté pour les délits les plus graves. Il s'agit en particulier de :

- **L'escroquerie fiscale**, appelée aussi **fraude fiscale qualifiée**,
la soustraction d'un montant important d'impôt grâce à des manœuvres astucieuses telles que des affirmations fallacieuses ou la dissimulation de faits qui peut donner lieu à une **peine privative de liberté de trois ans au plus ou une peine pécuniaire** (cf. art. 333 al. 2 lit. b du code pénal suisse CP).
- **L'entrave à l'action pénale**
d'une part le fait de soustraire, dans le cadre d'une procédure pénale administrative, une personne à la poursuite pénale ou à l'exécution d'une peine, ainsi que le fait de contribuer à assurer à l'auteur ou à un participant les avantages d'une infraction à la législation administrative fédérale qui peut donner lieu à une **peine privative de liberté de trois ans au plus ou une peine pécuniaire** (cf. art. 333 al. 2 lit. b CP);
d'autre part notamment le fait d'avoir illicitement contribué à empêcher l'exécution d'une mesure de droit pénal administratif qui est alors sanctionnée d'une **peine privative de liberté de un an au plus ou d'une peine pécuniaire** (cf. art. 333 al. 2 lit. b CP et art. 17 al. 2 DPA).
- **La suppression de titres** ¹⁷⁾
le fait d'endommager, de détruire ou de faire disparaître des titres que l'on avait l'obligation de conserver, dans le but d'éviter de payer l'impôt qui est punie **par une peine privative de liberté de trois ans au plus ou par une peine pécuniaire** (cf. art. 333 al. 2 lit. b CP).
- **Le «faux» dans les titres**
la création d'un titre faux, la falsification d'un titre, l'abus de la signature d'autrui pour fabriquer un titre supposé, encoure **une peine privative de liberté de trois ans au plus ou une peine pécuniaire** (cf. art. 333 al. 2 lit. b du CP).
- **L'usage de «faux» dans le but de tromper autrui**
qui encoure **une peine privative de liberté de trois ans au plus ou une peine pécuniaire** (cf. art. 333 al. 2 lit. b du CP).
- **L'obtention frauduleuse d'une constatation fausse**
qui encoure **une peine privative de liberté de trois ans au plus ou une peine pécuniaire** (cf. art. 333 al. 2 lit. b du CP).

La DPA contient également des dispositions concernant entre autres la participation (instigation et complicité), les infractions commises dans une entreprise par un mandataire (infractions commises dans la gestion d'une personne morale, d'une société en nom collectif ou en commandite, d'une entreprise individuelle etc.), le concours d'infraction ou de lois pénales, et la dénonciation spontanée.

17) Au sens de l'art. 110, chiffre 5 CP, il faut entendre par «titre» tout écrit qui est destiné au propre à prouver un fait ayant une portée juridique ainsi que tout signe destiné à prouver un tel fait.

10 FORMULAIRES DE DÉCLARATION REMPLAÇANT LE PAIEMENT DE L'IMPÔT ANTICIPÉ

En application des art. 19 et 20 LIA, le contribuable peut être autorisé à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable (*cf. chiffre 333*).

La plupart des formulaires relatifs à l'impôt anticipé peuvent être téléchargés et commandés sur le site Internet de l'AFC dont l'adresse URL est :

<http://www.estv.admin.ch/verrechnungssteuer/dienstleistungen/00253/00625/index.html?lang=fr>

* * * * *