

economiesuisse
Hegibachstrasse 47
8032 Zurich

Lausanne, le 23 février 2015

U:\1p\politique_economique\consultations\2015\POL1504_
impot_anticipe\POL1504_Impot_anticipe.docx/LMA/ama

Consultation fédérale : Initiative parlementaire. Impôt anticipé – clarification de la pratique de longue durée en matière de procédure de déclaration.

Mesdames, Messieurs,

Nous avons bien reçu votre courriel du 14 décembre 2014, relatif au dossier mentionné sous rubrique, et vous remercions de nous consulter à ce propos.

Le rapport qui nous est soumis présente un avant-projet de modification de la loi fédérale sur l'impôt anticipé, à la suite d'une initiative parlementaire déposée par le Conseiller national Urs Gasche. Il concerne la procédure de déclaration en matière d'impôt anticipé, plus particulièrement et notamment lorsque les sociétés se versent des dividendes au sein d'un groupe.

Situation actuelle - problématique

Depuis quelques années, le droit suisse concernant l'impôt anticipé prévoit une procédure de déclaration des dividendes versés au sein d'un groupe, en lieu et place du paiement suivi du remboursement de l'impôt anticipé. La loi prévoit que la déclaration, qui a pour effet d'éviter le paiement de l'impôt anticipé, doit être faite dans les 30 jours suivant l'échéance des dividendes. Aucune conséquence n'est mentionnée pour les cas où la déclaration n'est effectuée qu'après ce délai de 30 jours. Dans la pratique, le délai a précédemment été considéré comme un délai d'ordre.

Le Tribunal fédéral a toutefois rendu un arrêt (2C 756/2010 du 19 janvier 2011) par lequel il a jugé que le délai de trente jours pour la déclaration des dividendes était un délai « péremptoire ». Il a considéré que la procédure de déclaration n'est pas utilisable lorsque le formulaire de déclaration n'est pas remis à temps.

Sur la base de cette jurisprudence, et contrairement aux années précédentes, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a commencé à rejeter systématiquement les formulaires en retard, que ce soit dans le contexte d'un groupe national ou international, et a exigé des sociétés assujetties qu'elles fournissent l'intégralité du montant de l'impôt anticipé, puis qu'elles en demandent ultérieurement le remboursement.

Ensuite, des intérêts moratoires prétendument dus sont facturés pour la période qui va de l'échéance du délai de trente jours jusqu'au versement effectif de l'impôt anticipé.

Cette interprétation très légaliste et restrictive du délai de 30 jours a pour effet que les entreprises doivent payer des intérêts moratoires parfois considérables (jusqu'à 5 ans) sur des montants d'impôt anticipé qui ne sont pas dus au bout du compte, puisque matériellement les conditions pour une renonciation au paiement de l'impôt anticipé sont remplies.

Modification proposée

Le présent avant-projet prévoit une nouvelle réglementation, selon laquelle il sera désormais possible de procéder à la déclaration des dividendes et de faire valoir le droit de recourir à la procédure de déclaration après l'expiration du délai de 30 jours, pour autant que les conditions matérielles soient remplies. Le délai imparti pour la déclaration constituera ainsi un délai d'ordre. Dans ces cas-là, l'impôt anticipé ne sera pas perçu et pas frappé d'intérêt moratoire. Seule une sanction sous forme d'amende d'ordre sera infligée à la société débitrice du dividende.

Une minorité de la Commission a souhaité simplement prolonger le délai pour la déclaration volontaire, sans en modifier les effets actuels sur la perception ultérieure de l'impôt anticipé avec intérêts de retard.

Concernant l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation qui dispense la perception de l'impôt anticipé lors de versements au sein d'un groupe, même si la demande est effectuée hors délai, différentes solutions sont envisagées :

- La majorité de la commission a proposé que l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation ait lieu rétroactivement aux créances nées à partir de l'année civile 2011 (Majorité)
- Une minorité propose une rétroactivité plus étendue, aux faits qui se sont produits avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, ce pour autant que la créance fiscale ou les créances d'intérêts moratoires ne soient pas prescrites ou devenues valablement exécutoires par le biais d'une décision entrée en force avant le 1^{er} janvier 2013. La consultation porte également sur ce point (Minorité I)
- Une autre minorité propose de renoncer à tout effet rétroactif de la nouvelle réglementation (Minorité II).

La consultation porte sur le principe de la nouvelle réglementation et sur cette question de l'entrée en vigueur.

Appréciation

a) Principe

Le durcissement de la pratique de l'AFC en ce qui concerne la déclaration et la perception d'un intérêt moratoire lorsque l'entreprise remet son formulaire de déclaration hors délai est actuellement aberrant.

En effet, alors qu'une entreprise remplit fondamentalement les conditions d'une déclaration ordinaire, parce qu'elle verse par exemple des dividendes au sein d'un groupe, elle doit parce qu'elle est en retard, payer un impôt anticipé qui de fait n'est pas dû. Elle doit en plus payer un fort intérêt sur une somme qui n'est pas due puisque finalement remboursée.

Les nombreuses fiduciaires et avocats qui composent notre Commission fiscale ont relevé cette incohérence à laquelle ils ont souvent été confrontés pour leurs clients. Suivant l'avis de notre Commission et l'expérience négative vécue sur ce point par les entreprises, nous soutenons fermement le projet de modification prévoyant que le délai de 30 jours pour déposer le formulaire soit un délai d'ordre.

Nous concédons, que pour contraindre tout de même les entreprises à déclarer les dividendes, il est nécessaire de prévoir une sanction administrative pour le retard. Sur ce point, la prévision d'une sanction sous forme d'amende nous paraît défendable.

b) Entrée en vigueur

Concernant l'entrée en vigueur, nous soutenons la solution de la minorité I, la plus favorable aux entreprises, soit une application des nouvelles dispositions aux faits qui se sont produits avant l'entrée en vigueur de la modification, à moins que les créances fiscales ou les créances d'intérêts moratoires ne soient prescrites ou qu'elles soient devenues valablement exécutoires par le biais d'une décision entrée en force avant le 1^{er} janvier 2013 (art. 70c de l'avant projet). C'est à notre sens le moyen le plus équitable de régler favorablement et selon la nouvelle procédure tous les cas qui sont encore en suspens sur ce point. La majorité de la commission propose également un art. 70c LIA qui introduirait une rétroactivité limitée toutefois aux créances fiscales nées à partir de l'année civile 2011. Selon la CVCI, cette solution de la majorité est une demi-mesure totalement insuffisante. En effet, la problématique des procédures de déclaration n'a, dans les faits, commencé à se poser qu'à partir de 2011, suite à la décision du Tribunal Fédéral. Dès que le changement de pratique de l'AFC a été connu, les entreprises et les mandataires ont pris conscience du problème et le nombre de cas litigieux a commencé à diminuer. Il est donc essentiel de couvrir également les années antérieures à 2011 qui ont été le plus durement frappées par le changement de pratique de l'AFC. D'autant plus que, pour ces années-là, on peut considérer que la jurisprudence et l'adaptation de la pratique de l'AFC ont eu un véritable effet rétroactif.

Considérant ces éléments, la CVCI est d'avis que les modifications légales doivent s'appliquer du point de vue temporel selon la proposition de disposition transitoire (art. 70c P-LIA) proposée par la minorité I de la Commission pour les raisons complémentaires suivantes :

1. L'impôt anticipé est prélevé selon le système de l'auto-taxation¹ : c'est au contribuable lui-même de définir le traitement fiscal applicable à sa situation et, si nécessaire, de payer spontanément l'impôt. Il doit donc se fonder sur la loi, la jurisprudence et la pratique des autorités fiscales dont il peut avoir connaissance.
2. Le rôle des autorités fiscales se limite à contrôler « par sondage »² la manière dont les contribuables s'acquittent de leurs obligations.

¹ V. le rapport explicatif, p. 5.

² V. le rapport explicatif, p. 6.

L'administration fédérale des contributions (AFC) peut à cet égard et en tout temps revenir sur les cinq dernières années non prescrites, et apporter rétroactivement les corrections qu'elle juge nécessaire sur ces années encore ouvertes.

3. En cas d'incertitudes sur les règles applicables – et notamment celles ressortant de la pratique administrative -, le contribuable souffre ainsi d'une importante insécurité juridique pour ce qui concerne les périodes non prescrites.
4. Jusqu'à la jurisprudence du Tribunal fédéral du 19 janvier 2011, le délai de 30 jours pour déposer les formulaires liés à la procédure de déclaration au sein des groupes, qu'il s'agisse de relations domestiques ou internationales, était dans les faits appliqué comme un délai d'ordre. La question du prélèvement d'intérêts moratoires dans ce contexte ne se posait donc pas.
5. A partir de 2011, et suite à la décision du Tribunal fédéral, l'AFC a changé sa pratique³ pour refuser dès lors systématiquement la procédure de déclarations pour celles annoncées après le délai de 30 jours et prélever des intérêts moratoires⁴. En outre, elle a adopté une approche particulièrement formelle, allant jusqu'à refuser des procédures de déclaration dans des cas où des formulaires postés sous pli simple s'étaient perdus.
6. Quand bien même il est intervenu en 2011, ce changement de pratique a été appliqué par l'AFC rétroactivement à toutes les périodes ouvertes à ce moment-là, soit avec effet sur les années 2006 et suivantes. Cet effet rétroactif a d'autant plus pénalisé les contribuables concernés que, conformément au système de l'auto-taxation, ils s'étaient fondés en toute bonne foi sur l'ancienne pratique des autorités fiscales.
7. La nouvelle pratique de l'AFC a par ailleurs conduit les autorités à prélever des intérêts moratoires à hauteur de 5% par année en lien avec des procédures de déclarations refusées pour les années à partir de 2006, alors même que les conditions matérielles au remboursement de l'impôt anticipé étaient remplies et que les montants concernés n'appartenaient pas à la Confédération⁵.

³ La majorité de la Commission relève également que l'AFC a changé sa pratique (cf. rapport explicatif, p. 15). De très nombreux éléments attestent du fait que, avant la décision du Tribunal fédéral, l'AFC n'avait pas comme pratique de considérer le délai de 30 jours comme un délai péremptoire et acceptait les formulaires de procédure de déclaration même lorsqu'ils étaient envoyés après ce délai ; cela ressort clairement d'un sondage effectué par la Chambre fiduciaire et de la prise de position du directeur de l'AFC en réponse à ce document. Ce n'est d'ailleurs que le 23 avril 2013 que l'AFC a publié dans la FOOSC une annonce précisant qu'elle considérait que l'inobservation du délai de 30 jours lié à la procédure de déclaration emportait la déchéance de ce droit. Avant cette date, aucun document émanant de l'AFC ne relevait l'importance du délai de 30 jours, ni *a fortiori* qu'il s'agissait d'un délai péremptoire dont l'inobservation conduirait à l'obligation de payer l'impôt et à subir des intérêts moratoires.

⁴ Comme le relève le rapport explicatif à la p. 13, le prélèvement des intérêts moratoires en matière d'impôt anticipé a soudainement augmenté de plus de 900% en 2013, quand le changement de pratique de l'AFC s'est concrétisé et a conduit au prélèvement d'intérêts de retard.

⁵ D'ailleurs, suite aux refus de la procédure de déclaration par l'AFC, les groupes concernés ont payé l'impôt anticipé qui a été remboursé dans les quelques jours, voire, dans les cas les moins rapides, dans un délai de l'ordre de deux semaines. L'intérêt moratoire est cependant calculé par l'AFC depuis le moment de la distribution du dividende.

Relevons à cet égard que, dans le cadre de procédures de déclaration au sein d'un groupe, le droit au remboursement ne fait aucun doute, puisque dans l'immense majorité des cas les dividendes sont reçus et comptabilisés par des sociétés suisses ou par des sociétés étrangères ayant déjà déposé et obtenu une autorisation préalable d'appliquer la procédure de déclaration⁶.

8. Le projet de loi corrige cette situation incohérente et réaffirme la situation qui prévalait de fait avant 2011⁷. En outre, il exonère de toute sanction les contribuables qui, en se fondant de bonne foi sur ce qui était considéré à l'époque comme la pratique de l'AFC, n'ont pas respecté le délai de 30 jours ; le projet de loi leur permet ainsi d'échapper aux pénalités, souvent exorbitantes, que constituait le paiement d'intérêts moratoires en lien avec des montants d'impôts remboursables en totalité et donc n'appartenant pas à la Confédération.
9. Dans ces circonstances, il est justifié d'appliquer les nouvelles dispositions à toutes les créances fiscales concernées, en particulier celles nées durant les années touchées par le changement de pratique initié par la jurisprudence de 2011. Compte tenu du système de l'auto-taxation et de la période de prescription de 5 ans, cela concerne toutes les années depuis 2006.
10. La proposition de la majorité de la Commission propose de limiter l'application des nouvelles règles aux seules créances fiscales nées à partir de l'année 2011. Cette solution ne tient pas compte des particularités de l'impôt anticipé, notamment du fait que, au moment du changement de pratique en 2011, les années 2006 à 2011 étaient encore ouvertes et ont donc subi le changement de pratique. La proposition de la majorité pénaliserait donc précisément ceux des contribuables qui ont le plus été touchés par le changement de pratique que l'AFC a instauré en 2011 et appliqué aux années 2006 et suivantes encore ouvertes.
11. La proposition de la minorité I est à cet égard beaucoup plus cohérente et tout à fait justifiée : elle permet en effet de corriger l'ensemble des effets négatifs du changement de pratique intervenu en 2011 qui a été appliqué par l'administration aux années 2006 et suivantes.

Elle place ainsi les contribuables dans la même situation qui aurait été la leur si l'AFC n'avait pas, en 2011, donné un effet rétroactif à sa nouvelle pratique. Relevons à cet égard que, contrairement à ce qui ressort du rapport explicatif⁸, la proposition de la minorité I ne concerne pas que les cas actuellement pendants devant les instances, mais s'applique à tous les contribuables touchés par les changements survenus en 2011.

⁶ V. à cet égard le rapport explicatif, p. 7 et p. 9.

⁷ Rapport explicatif, p. 15.

⁸ Rapport explicatif, p. 20.

En conclusion, la CVCI adhère à l'avant-projet de modification de la LIA. Elle est favorable à l'entrée en vigueur rétroactive, telle que prévue par la minorité I à l'art. 70c de l'avant-projet, soit une application des nouvelles dispositions aux faits qui se sont produits avant l'entrée en vigueur de la modification, à moins que les créances fiscales ou les créances d'intérêts moratoires ne soient prescrites ou qu'elles soient devenues valablement exécutoires par le biais d'une décision entrée en force avant le 1^{er} janvier 2013.

Nous vous remercions de l'intérêt que vous porterez à ces lignes et vous adressons, Mesdames, Messieurs, nos salutations les meilleures.

CHAMBRE VAUDOISE DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE

Guy-Philippe Bolay
Directeur adjoint

Lydia Masméjan
Responsable de projets