



P.P. CH-3003 Bern, BJ

Commission de l'économie et
des redevances du Conseil des États
3003 Berne

Références : COO.2180.109.7.173959 / 665.1/2014/01006

Votre sigle :

Notre sigle :

Berne, 8 février 2016

Initiative parlementaire 13.479 Gasche « Clarification de la procédure de déclaration »

Mesdames, Messieurs,

Par courrier du 10 décembre 2015, dans le cadre de l'initiative parlementaire précitée, votre commission nous a demandé de prendre position sur la question de la constitutionnalité de la rétroactivité proposée à l'art. 70c du projet (P-LIA) de révision de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA ; RS 642.21). Elle nous a en particulier demandé d'examiner cette question en partant de l'idée que l'Administration fédérale des contributions (AFC) a, en 2011, changé sa pratique s'agissant de la nature du délai de déclaration.

Nous répondons à vos questions de la manière suivante :

Résumé des réponses

1. La rétroactivité prévue à l'art. 70c P-LIA n'est pas conforme au droit. Elle est disproportionnée temporellement, n'est pas motivée par des intérêts publics pertinents et entraînerait des inégalités qui ne sauraient être justifiées objectivement.
2. Même si on admettait que l'AFC a changé sa pratique, cela n'aurait aucune incidence sur la question. La rétroactivité prévue dans le projet resterait non conforme au droit.

Inhaltsverzeichnis

1	Bases juridiques de la rétroactivité	4
1.1	Définitions	4
1.1.1	Rétroactivité proprement dite	4
1.1.2	Rétroactivité improprement dite.....	4
1.2	Principe de l'interdiction de la rétroactivité proprement dite.....	4
1.2.1	Conditions de validité des cas de rétroactivité proprement dite ayant des effets <i>défavorables</i>	5
1.2.2	Conditions de validité des cas de rétroactivité proprement dite ayant des effets <i>favorables</i>	6
2	Teneur des dispositions proposées	6
3	Examen de la rétroactivité proposée dans le projet	7
3.1	Rétroactivité favorable.....	7
3.2	Non-conformité au droit de la rétroactivité à effets favorables	8
3.3	Bilan.....	9
4	Examen de la rétroactivité proposée à la lumière du présumé changement de pratique de l'AFC	9
4.1	Bases juridiques pour un changement de pratique.....	10
4.1.1	Conditions	10
4.1.2	Pas de changement de pratique d'après l'arrêt du Tribunal fédéral.....	10
4.1.3	Conformité au droit d'un changement de pratique	10
4.2	Non-conformité au droit de la rétroactivité proposée dans le projet	11
4.3	Lien entre délais d'ordre et intérêts moratoires dans le droit en vigueur	11
4.4	Bilan.....	12

1 Bases juridiques de la rétroactivité

1.1 Définitions

La jurisprudence et la doctrine comprennent la rétroactivité comme l'*application d'un nouveau droit, en vigueur, à des faits s'étant réalisés sous un ancien droit, entretemps abrogé*. On distingue habituellement la rétroactivité *proprement dite* et la rétroactivité *improprement dite*¹. En outre la rétroactivité peut avoir des effets *favorables* ou *défavorables* pour les sujets de droit concernés.

1.1.1 Rétroactivité proprement dite

Par rétroactivité *proprement dite*, on entend l'*application d'un nouveau droit à des faits s'étant réalisés et achevés sous un ancien droit*². Des faits sont considérés comme réalisés et achevés lorsque les éléments constitutifs d'un fait juridique donné ont été accomplis, autrement dit lorsque les sujets de droit concernés ne peuvent plus influencer sur le déroulement des faits³. Dans le cas de la rétroactivité proprement dite, des faits réalisés entièrement dans le passé sont donc, après coup, soumis à de nouvelles règles.

1.1.2 Rétroactivité improprement dite

Par rétroactivité *improprement dite*, on entend l'*application d'un nouveau droit à des faits non limités dans le temps*. Les faits ont commencé sous l'ancien droit et sont encore en cours de réalisation au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit⁴. Or, il est autorisé de soumettre à nouvelles règles des faits non limités dans le temps, pour autant que cela ne porte pas atteinte à des droits acquis⁵. Il y a rétroactivité improprement dite par exemple lorsque de nouvelles règles de sécurité pour la circulation ferroviaire s'appliquent aux lignes déjà existantes.

1.2 Principe de l'interdiction de la rétroactivité proprement dite

La rétroactivité entraîne des conséquences juridiques qui n'auraient pas pu être prévues au moment où les faits déterminants se sont réalisés. Or, personne ne devrait se voir imposer des obligations ou accorder des droits qu'il ne pouvait pas prévoir et dont il n'avait pas à tenir compte au moment de la réalisation des faits. Par conséquent, la rétroactivité, qu'elle soit favorable ou défavorable aux sujets concernés, est par principe *interdite*⁶. Elle est en effet contraire à la sécurité du droit, laquelle découle de l'état de droit garanti par l'art. 5 Cst. L'interdiction de la rétroactivité résulte aussi des principes de l'égalité devant le droit (art. 8 Cst.) et de la protection de la bonne foi (art. 9 Cst.)⁷.

¹ PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 4^e éd., Berne 2014, par. 24 n° 21; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6^e éd., Zurich/St-Gall 2010, n° 342 ; RENÉ WIEDERKEHR/PAUL RICHLI, *Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts*, Band I, Berne 2012, n° 842. Chaque ouvrage avec renvois à la jurisprudence.

² Voir notamment ATF 138 I 189 consid. 3.4. Voir aussi TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, op. cit., par. 24 n° 23.

³ TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, op. cit., par. 24 n° 23.

⁴ ATF 133 II 97 consid. 4.1, 122 II 113 consid. 3b/dd. Voir aussi TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, op. cit., par. 24 n° 28.

⁵ ATF 126 V 134 consid. 4a, 124 III 266 consid. 4e, 122 II 113 consid. 3b/dd. Voir aussi TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, op. cit., par. 24 n° 28; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n° 342; WIEDERKEHR/RICHLI, op. cit., n° 867 ss.

⁶ ATF 119 Ib 103 consid. 3.

⁷ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n° 330.

1.2.1 Conditions de validité des cas de rétroactivité proprement dite ayant des effets défavorables

Des cas de rétroactivité défavorable aux sujets de droit peuvent être exceptionnellement autorisés s'ils remplissent *cumulativement* les cinq conditions suivantes⁸ :

1) *La rétroactivité est explicitement prévue par une loi (base légale)*

De par son caractère exceptionnel, la rétroactivité fait partie des dispositions importantes au sens de l'art. 164, al. 1, Cst. Elle doit donc s'appuyer sur une loi formelle. Si elle n'est pas prévue explicitement, elle doit découler clairement de l'esprit de la loi ou d'une volonté exprimée par le législateur dans les travaux préparatoires⁹.

2) *La rétroactivité est motivée par des intérêts publics pertinents*

Les motifs invoqués doivent être convaincants. On ne saurait compromettre la sécurité du droit pour le simple motif que l'existence d'un intérêt public est plausible¹⁰. Il ne serait par exemple pas suffisant de vouloir simplement empêcher les citoyens de prendre des dispositions avantageuses à leur égard avant l'entrée en vigueur d'une nouvelle loi¹¹. De même, il est en principe insuffisant de se prévaloir de raisons fiscales, à moins que les finances publiques ne soient en danger¹².

3) *La rétroactivité ne porte pas sur des faits trop éloignés dans le temps (proportionnalité)*

Le contexte de la réglementation est déterminant. La prévisibilité de la modification de la loi joue notamment un rôle important¹³. La jurisprudence¹⁴ et la pratique¹⁵ considèrent que la portée de la rétroactivité ne doit pas dépasser *un an*, sauf cas particuliers.

4) *La rétroactivité ne mène pas à des inégalités choquantes*

Le législateur est tenu de respecter le principe d'égalité devant le droit (art. 8 Cst.). Une inégalité serait choquante par exemple si la rétroactivité ne devait avoir des effets que sur une petite partie, et non sur la majorité, des faits survenus sous l'ancien droit.

5) *La rétroactivité ne porte pas atteinte à des droits acquis*

Les droits acquis sont des droits patrimoniaux que des personnes ont vis-à-vis de l'État sur la base d'un statut juridique particulier que celui-ci leur a accordé. L'essence de ces droits jouit d'une garantie particulière au nom de la protection de la bonne foi et de la protection de la propriété (indemnisation obligatoire en cas de retrait). Une expropriation à titre rétroactif serait donc impossible¹⁶.

⁸ Voir notamment ATF 138 I 189 consid. 3.4, 125 I 182 consid. 2b/cc ; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, op. cit., par. 24 n° 26; WIEDERKEHR/RICHLI, op. cit., n° 843, n° 850 ss.

⁹ Voir notamment ATF 125 I 182 consid. 2b/cc, ATF 122 V 405 consid. 3b/aa ; décision du TAF 2009/3 consid. 3.4. Voir aussi WIEDERKEHR/RICHLI, op. cit., n° 850.

¹⁰ TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, op. cit., par. 24 n° 26.

¹¹ ATF 102 Ia 69 consid. 3c.

¹² ATF 119 Ia 254 consid. 3b, 102 Ia 69 consid. 3 ; arrêt du TF 2A.228/2005 du 23 novembre 2005 consid. 3.1. Voir aussi WIEDERKEHR/RICHLI, op. cit., n° 856 s.

¹³ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n° 332.

¹⁴ ATF 102 Ia 69 consid. 3b. Voir aussi WIEDERKEHR/RICHLI, op. cit., n° 852, avec renvois à la jurisprudence.

¹⁵ Guide de législation – guide pour l'élaboration de la législation fédérale, 3^e éd., Berne 2007, n° 7261, p. 277.

¹⁶ JAAC (Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération 1926-1963) 11 (1937) n° 208, p. 211 s. Voir aussi WIEDERKEHR/RICHLI, op. cit., n° 861. Autre avis : TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, op. cit., par. 24 n°

1.2.2 Conditions de validité des cas de rétroactivité proprement dite ayant des effets favorables

La rétroactivité est en premier lieu interdite pour éviter que des citoyens se voient imposer des obligations ou retirer des droits, alors qu'ils ne pouvaient pas s'y attendre au moment de la réalisation des faits. Cet argument n'a toutefois pas lieu d'être si le nouveau droit ne leur apporte que des avantages¹⁷. Une rétroactivité favorable est donc moins problématique. Par principe, *elle est toutefois aussi soumise aux conditions développées au point 1.2.1* : elle doit être prévue par la loi, doit être motivée par des intérêts publics pertinents, ne pas porter sur des faits trop éloignés dans le temps et ne pas porter atteinte à l'égalité devant le droit, notamment en défavorisant des tiers se trouvant dans une situation similaire¹⁸.

2 Teneur des dispositions proposées

Les dispositions proposées sont les suivantes¹⁹ :

Art. 16, al. 2^{bis}

^{2bis} Aucun intérêt moratoire n'est dû si les conditions matérielles d'exécution de l'obligation fiscale par déclaration de la prestation imposable sont remplies conformément à :

- a. l'art. 20 et ses dispositions d'exécution, ou à
- b. la convention internationale applicable dans le cas d'espèce et les dispositions d'exécution relatives à cette convention.

Art. 20

2. Pour les revenus de capitaux mobiliers

- ¹ S'il apparaît que le paiement de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes, le contribuable peut être autorisé à exécuter son obligation fiscale par déclaration de la prestation imposable.
- ² Le Conseil fédéral définit les cas dans lesquels la procédure de déclaration est admise. La procédure de déclaration doit être admise en particulier pour les dividendes et les prestations appréciables en argent versés au sein d'un groupe suisse ou international.
- ³ Lorsque, dans les cas visés à l'art. 16, al. 2bis, la déclaration de la prestation imposable, la demande d'autorisation du recours à la procédure de déclaration ou la déclaration ne sont pas déposées dans le délai imparti, la procédure de déclaration est admise sous réserve de la perception d'une amende d'ordre en vertu de l'art. 64.

Art. 70c

V. Dispositions transitoires de la modification du ...

- ¹ L'art. 16, al. 2bis, et l'art. 20 sont aussi applicables aux faits qui se sont produits avant l'entrée en vigueur de la modification du ..., à moins que les créances fiscales ou les créances d'intérêts moratoires ne soient prescrites ou qu'elles ne soient entrées en force avant le 1er janvier 2011.

26. Ces auteurs estiment que cette condition est quasiment impossible à remplir et qu'il est possible de porter atteinte aux droits acquis si des intérêts publics prépondérants le justifient et à condition d'indemniser entièrement les personnes concernées.

¹⁷ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n° 334.

¹⁸ ATF 119 Ib 103 consid. 5, 105 la 36 consid. 3 ; décision de l'ATF 2007/25 consid. 3.1 ; TSCHAN-NEN/ZIMMERLI/MÜLLER, op. cit., par. 24 n° 27. Voir aussi WIEDERKEHR/RICHLI, op. cit., n° 845, 863, avec renvois à la jurisprudence.

¹⁹ Conformément au dépliant de la session d'hiver 2015 du Conseil national.

- ² Si le contribuable remplit les conditions visées à l'art. 16, al. 2bis, les intérêts moratoires qu'il a déjà payés lui sont remboursés sans intérêt rémunérateur sur présentation d'une demande.
- ³ La demande doit être déposée dans l'année qui suit l'entrée en vigueur de la présente modification.

3 Examen de la rétroactivité proposée dans le projet

3.1 Rétroactivité favorable

Pour les revenus de capitaux, lorsque le paiement de l'impôt anticipé (art. 12 ss LIA) entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes, le droit en vigueur autorise le contribuable à remplir son obligation fiscale en déclarant simplement la prestation imposable (art. 20 LIA). L'ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (OIA ; RS 642.211) décrit aux art. 24 ss les conditions pour bénéficier la procédure de déclaration. Le contribuable doit déclarer la prestation imposable à l'AFC dans les 30 jours suivant la naissance de l'obligation fiscale (art. 26, al. 2, et 26a, al. 2, OIA en relation avec art. 21 OIA). Ce délai vaut aussi pour la procédure de déclaration par laquelle le dégrèvement de l'impôt sur les dividendes prévu par une convention de double imposition ou par un autre traité international dans les cas de participations importantes est opéré à la source (art. 5, al. 1, de l'ordonnance du 22 décembre 2004 sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères ; RS 672.203). Passé ce délai, le contribuable perd le droit de recourir à la procédure de déclaration. Le Tribunal fédéral a confirmé que ces 30 jours correspondaient à un délai péremptoire (et non à un délai d'ordre), qui ne peut être prolongé par un acte interruptif et qui, une fois échu, règle définitivement la relation juridique²⁰. L'obligation fiscale doit alors être exécutée par le biais de la procédure ordinaire : le débiteur de la prestation doit déclarer l'impôt anticipé, le payer et le récupérer auprès du bénéficiaire. Il doit aussi s'acquitter d'un intérêt moratoire qui est de 5 % depuis le 1^{er} janvier 1997 et était de 6 % auparavant (art. 16, al. 2, OIA en relation avec art. 1, al. 1, de l'ordonnance du DFF du 29 novembre 1996 sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé ; RS 642.212).

Le *projet* étudié ici prévoit que la déclaration de la prestation imposable et la demande d'autorisation du recours à la procédure de déclaration soient encore possibles après le délai de 30 jours (art. 20, al. 3, P-LIA). Le délai péremptoire deviendrait ainsi un délai d'ordre. Les délais d'ordre garantissent le bon déroulement de la procédure. Ils sont certes inextensibles, mais l'acte visé peut encore être réalisé après l'échéance, sauf si cela est contraire au bon déroulement de la procédure²¹. Le dépassement du délai de déclaration ne devrait donc pas donner lieu à des intérêts moratoires (art. 16, al. 2^{bis}, P-LIA).

L'art. 70c, al. 1, P-LIA est clair : les art. 16, al. 2^{bis}, et 20 P-LIA devraient s'appliquer aussi aux faits qui se sont produits avant l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation, à moins que les créances fiscales ou les créances d'intérêts moratoires ne soient prescrites ou qu'elles ne soient entrées en force avant le 1^{er} janvier 2011. Le contribuable ayant déjà payé

²⁰ Arrêt du TF 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 consid. 3.2 en lien avec art. 5, al. 1, de l'ordonnance sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères. Avis confirmé dans ATF 138 II 536 consid. 5.2, avec renvois à l'art. 26a OIA. Sur l'art. 26a OIA, voir aussi arrêts de l'ATF A-1405/2014 du 31 juillet 2015 e A-1878/2014 du 28 janvier 2015 consid. 5.3.5.

²¹ Voir notamment ATAF 2014/6 consid. 3, avec renvois. Voir aussi THOMAS MERKLI/ARTHUR AESCHLIMANN/RUTH HERZOG, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Bern, Berne 1997, n° 2 ad art. 43; ATTILIO R. GADOLA, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht, in : Pratique juridique actuelle 1995, p. 47 ss et p. 56.

des intérêts moratoires pourrait exiger sur demande, dans l'année qui suit l'entrée en vigueur de la modification, que ceux-ci lui soient remboursés (art. 70c, al. 2, P-LIA). En cas d'adoption du projet, la situation serait la suivante : un contribuable qui aurait manqué le délai sous l'ancien droit pourrait invoquer le nouveau droit pour demander à bénéficier de la procédure de déclaration et à se faire rembourser les intérêts moratoires déjà versés, à condition qu'il remplisse les critères pour la procédure de déclaration et que les créances fiscales ou les créances d'intérêts moratoires ne soient pas prescrites ni entrées en force avant le 1^{er} janvier 2011.

Des faits qui se sont réalisés et achevés sous l'ancien droit seraient soumis au nouveau droit. Il s'agirait dès lors d'une rétroactivité *proprement dite* (voir point 1.1.1) à effets *favorables*, puisque le contribuable pourrait recouvrer un droit qu'il avait perdu et qu'il pourrait demander le remboursement d'intérêts payés.

3.2 Non-conformité au droit de la rétroactivité à effets favorables

Une rétroactivité *proprement dite*, à effets favorables ou défavorables, n'est possible que si les conditions suivantes sont remplies cumulativement (voir point 1.2.1 et 1.2.2) :

1) Base légale

Cette condition est remplie puisque la rétroactivité serait prévue dans une loi au sens formel.

2) Intérêts publics

Les partisans de la clause de rétroactivité avancent les arguments suivants : la rétroactivité permettrait « d'annuler la jurisprudence du Tribunal fédéral du 19 janvier 2011 »²². Elle éviterait aux entreprises concernées la sortie temporaire de liquidités et la perte d'intérêts qu'elles subiraient en payant l'impôt selon la procédure ordinaire (après avoir dépassé le délai)²³. Dans les Chambres fédérales, on a aussi évoqué l'importance des conséquences financières pour les grandes entreprises et estimé qu'il s'agit là d'un désavantage pour la place économique suisse. Il a été avancé que de nombreuses entreprises ont été surprises par la rigidité de l'AFC et du Tribunal fédéral et qu'elles étaient persuadées jusqu'à ce que le Tribunal fédéral rende son arrêt que le délai imparti pour la déclaration était un délai d'ordre²⁴.

Les principaux intérêts en jeu sont les intérêts financiers des contribuables. Aucun intérêt public pertinent susceptible de justifier la rétroactivité du projet n'a été identifié. Étant donné le faible nombre de contribuables concernés (voir point 4), on ne saurait invoquer l'argument des conséquences négatives pour la place économique suisse. De plus, la majeure partie des contribuables ont compris qu'il s'agissait d'un délai péremptoire et ont agi en conséquence. L'argument de la bonne foi n'est dès lors pas non plus défendable. Par ailleurs, en raison de la séparation des pouvoirs, il serait contraire à l'état de droit que de corriger rétroactivement la jurisprudence du Tribunal fédéral.

²² Initiative parlementaire « Impôt anticipé – Clarification de la pratique de longue date en matière de procédure de déclaration », rapport de la commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 13 avril 2015 (FF 2015 4913, commentaire de l'art. 70c). Voir aussi intervention Aeschi BO 2015 N 1106.

²³ FF 2015 4913, point 2.5.1, arguments de la majorité (nécessité d'agir).

²⁴ Voir notamment intervention Maier BO 2015 N 1100, intervention Caroni BO 2015 N 1102 et intervention Schmid BO 2015 E 1024.

3) *Proportionnalité*

La portée de la rétroactivité dans le temps n'est pas précisée. Seule restriction : les créances fiscales ou les créances d'intérêts moratoires ne doivent pas être prescrites ni entrées en force avant le 1^{er} janvier 2011.

La rétroactivité prévue dépasse ainsi de loin le délai d'un an que la jurisprudence et la pratique considèrent comme proportionné. Il n'existe aucun motif qui permettrait de considérer une extension de ce délai à plusieurs années comme proportionnée. On a entendu l'argument que la rétroactivité prévue dans le projet permettrait rétroactivement de revenir sur le changement de pratique de l'AFC qui était lui-même rétroactif et de soumettre à la nouvelle réglementation tous les cas en cours de traitement concernés par ce changement de pratique présumé²⁵. Néanmoins, on ne saurait parler ici de changement de pratique de la part de l'AFC (voir point 4). L'argument n'est donc pas valable.

4) *Pas d'inégalités choquantes*

D'après les informations fournies par la conseillère fédérale Eveline Widmer-Schlumpf lors des délibérations parlementaires, seuls 5 % des contribuables remplissant les critères pour bénéficier de la procédure de déclaration ont manqué le délai²⁶. Dès lors, seule une extrême minorité des contribuables concernés profiteraient de cette mesure, ce qui équivaldrait à une inégalité choquante.

Le fait que les contribuables dont la dette fiscale est entrée en force avant le 1^{er} janvier 2011 ne puissent pas profiter de la nouvelle réglementation représenterait aussi une inégalité. Il se pourrait par exemple que deux créances fiscales, ainsi que les créances d'intérêts moratoires qui leur sont liées, se soient formées la même année mais que, n'ayant pas été traitées avec la même célérité, les unes soient entrées en force avant le 1^{er} janvier 2011 et les autres après cette date. Or, rien ne justifierait objectivement de traiter de manière différente ces deux créances, ainsi que les intérêts moratoires qui leur sont liés.

5) *Pas d'atteintes aux droits acquis*

Cette condition est ici sans pertinence, puisque les sujets n'ont pas de droits acquis.

3.3 Bilan

Pour les raisons évoquées ci-dessus, l'OFJ estime que la rétroactivité prévue à l'art. 70c P-LIA n'est pas conforme au droit. Les conditions posées par la jurisprudence et la doctrine ne sont pas remplies : la rétroactivité prévue par le projet n'est pas proportionnée temporellement, n'est pas motivée par des intérêts publics pertinents et entraînerait en outre des inégalités injustifiables objectivement.

4 Examen de la rétroactivité proposée à la lumière du changement de pratique présumé de l'AFC

La commission aimerait en particulier savoir ce que pense l'OFJ de la rétroactivité prévue dans le projet si on admet que l'AFC a changé sa pratique en matière de délai en 2011.

Il convient d'abord de préciser que le Tribunal administratif fédéral, dans son arrêt A-1878/2014 du 28 janvier 2015, n'a pas constaté de changement de pratique de la part de

²⁵ Voir intervention Aeschi BO 2015 N 1106.

²⁶ Voir intervention CF Widmer-Schlumpf BO 2015 N 2061, BO 2015 E 1028.

l'AFC (consid. 6.5 ss ; voir aussi A-6777/2013 du 9 juillet 2015, A-1438/2014 du 17 août 2015, A-1507/2014 du 27 octobre 2015 consid. 6.2 et A-1541/2014 du 27 octobre 2015). Il a été fait recours contre ces arrêts auprès du Tribunal fédéral. Comme celui-ci ne s'est pas encore prononcé, les considérations ci-dessous se fondent sur des suppositions.

4.1 Considérations juridiques sur le changement de pratique

4.1.1 Conditions d'un changement de pratique

Une autorité (administrative ou judiciaire) peut changer de pratique²⁷. Néanmoins, une pratique durablement établie n'est à remettre en question qu'avec prudence. Les principes constitutionnels d'égalité et de sécurité du droit exigent en règle générale de ne pas modifier les pratiques en place, sauf si les motifs invoqués sont sérieux et objectifs et si le changement est appliqué de manière générale (autrement dit qu'il vise à l'avenir toutes les personnes concernées). L'interdiction de la rétroactivité vaut en principe également pour les changements de pratique²⁸. Pour qu'un changement puisse avoir lieu, il faut que l'intérêt de mieux appliquer le droit soit plus important que celui de veiller à la sécurité du droit. Un changement ne doit en outre pas porter atteinte à la bonne foi. Pour garantir celle-ci, les autorités doivent annoncer un changement de pratique si, faute d'être informées, les personnes concernées devaient subir des désavantages qu'elles auraient pu éviter si elles avaient été au courant²⁹.

On ne parle *pas de changement de pratique* quand une question qui n'avait jamais été tranchée par la jurisprudence est clarifiée ou lorsqu'un vide juridique qui n'avait pas encore été constaté est comblé³⁰.

4.1.2 Pas de changement de pratique d'après l'arrêt du Tribunal fédéral

Même si on admettait que l'AFC a considéré le délai visé comme un délai d'ordre avant l'arrêt 2C_756/2010 du 19 janvier 2011 (or rien de l'indiquait à l'époque dans la jurisprudence) et que depuis elle le considère comme un délai péremptoire, il ne s'agirait quand même *pas* d'un changement de pratique au sens des explications fournies au point 4.1.1. Le fait que l'AFC ait dû adapter sa pratique suite à l'arrêt du Tribunal fédéral et qu'elle ne l'ait pas changée de sa propre initiative n'est pas déterminant. L'argument premier est que le Tribunal fédéral a tranché une question qui n'avait pas encore été clarifiée. Le fait que l'interprétation retenue comme correcte ait été appliquée à tous les cas en cours de traitement ne représente pas à une manœuvre rétroactive non conforme au droit³¹.

4.1.3 Conformité au droit d'un changement de pratique

Une autorité a en principe le droit de changer sa pratique si les conditions exposées au point 4.1.1 sont remplies. Si on admettait que l'AFC a changé de pratique avant l'arrêt du Tribunal fédéral, ce changement s'appuyerait sur des motifs sérieux et objectifs, car le Tribunal fédéral a constaté que le délai de déclaration, tel qu'il est réglé par le droit en vigueur, était un délai péremptoire et non un délai d'ordre. Dès lors, si le changement de pratique

²⁷ TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, op. cit., par. 23 n° 12.

²⁸ WIEDERKEHR/RICHLI, op. cit., n° 846, avec renvois à la jurisprudence.

²⁹ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n° 509 ss; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, op. cit., par. 23 n° 14 ss.

³⁰ Arrêt du TF 2C_509/2013 du 8 juin 2014 consid. 2.4.4 s. Voir aussi arrêts du TAF A-1507/2014 du 27 octobre 2015 consid. 2.4, A-1878/2014 du 28 janvier 2015 consid. 3.4.3 ; ainsi que WIEDERKEHR/RICHLI, op. cit., n° 1666, avec renvois à la jurisprudence.

³¹ Voir arrêt du TAF A-1878/2014 du 28 janvier 2015 consid. 6.3.

avait été annoncé et qu'il avait été appliqué de manière générale, il aurait été conforme au droit. En l'occurrence, l'AFC n'a pas annoncé de changement de pratique, puisqu'elle conteste elle-même qu'il s'en agisse d'un. Le Tribunal fédéral doit encore déterminer s'il y a eu ou non un changement de pratique (voir introduction du point 4).

4.2 Non-conformité au droit de la rétroactivité proposée dans le projet

Même si on admettait que l'AFC a changé de pratique et que les conditions sont remplies, la rétroactivité serait évaluée selon les mêmes critères qu'au point 3.2 et ne serait pas conforme au droit.

La rétroactivité ne serait pas non plus conforme au droit dans le cas de figure où l'AFC considérerait le délai comme péremptoire pour se conformer à l'arrêt du Tribunal fédéral, situation que certaines personnes estiment à tort être un changement de pratique (voir point 4.1.2).

4.3 Lien entre délais d'ordre et intérêts moratoires dans le droit en vigueur

Apparemment, certains estiment que si l'AFC considérait, sous le *droit actuel*, les 30 jours comme un délai d'ordre, et non comme un délai péremptoire, il n'y aurait pas lieu d'exiger des intérêts moratoires. Les explications ci-dessous visent à lever ce malentendu.

Pour les revenus de capitaux, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (art. 12, al. 1, LIA)³². La créance résulte ainsi directement de la loi. Elle ne dépend pas d'une notification de taxation³³. L'impôt échoit 30 jours après la naissance de la créance (art. 16, al. 1, let. c, LIA)³⁴. L'obligation de payer un intérêt moratoire naît donc à l'échéance (art. 16, al. 2, LIA). Cette obligation est un principe de droit général : un intérêt est dû, même s'il n'est pas prévu par une loi ou une ordonnance ; ou n'est pas dû uniquement si une loi le prévoit expressément³⁵. Précisons encore que l'art. 16, al. 2, LIA a été modifié lors de la réforme de l'imposition des sociétés de 1997 (FF 1997 II 1058)³⁶.

La modalité d'exécution de l'obligation fiscale, à savoir par paiement ou par déclaration, ne dépend donc pas de la naissance ou de l'échéance de la créance. *En vertu de la loi*,

³² La notion d'échéance correspond ici à celle utilisée en droit civil : le créancier de la prestation imposable (paiement, note de crédit) peut exiger celle-ci du débiteur et ce dernier est tenu de la lui fournir aussitôt. Les parties peuvent en principe convenir librement du moment de l'échéance. Si elles ne le font pas, l'échéance est déterminée par la nature du rapport juridique ou (subsidièrement) par les dispositions légales particulières applicables aux parties, ou encore par l'art. 75 CO. Voir MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (éd.), *Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, 2^e éd., Bâle 2012, n° 20 ss ad art. 12.

³³ Voir BEUSCH, op. cit., n° 1 ad art. 12. L'auteur y explique que la prétention pécuniaire de l'État (créance fiscale) doit être définie dans la loi fiscale comme étant une obligation légale.

³⁴ L'*échéance* de l'art. 16 LIA ne doit pas être confondue avec celle de l'art. 12 LIA. Cette première s'entend comme le moment où le créancier (ici l'AFC agissant pour le compte de la Confédération) peut exiger l'exécution de l'obligation fiscale et où le contribuable doit s'exécuter. Voir BEUSCH, op. cit., n° 1 ad art. 16.

³⁵ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n° 756 s.

³⁶ L'ancien article prévoyait que l'intérêt moratoire n'était dû qu'à partir du moment où l'autorité envoyait un rappel. Comme cette règle n'était pas adaptée à un système d'autotaxation et qu'elle entraînait des inégalités (le contribuable négligent était favorisé par rapport au contribuable régulier, car il pouvait percevoir des intérêts bancaires), il a été jugé bon de la modifier. Voir BEUSCH, op. cit., n° 21 ad art. 16.

l'échéance tombe le 31^e jour et entraîne l'obligation de payer un intérêt moratoire. C'est pour cela que le projet prévoit expressément une libération de cette obligation (art. 16, al. 2^{bis}, P-LIA).

4.4 Conclusion

Un changement de pratique, même s'il avait eu lieu, n'aurait aucune incidence sur la question traitée ici : la rétroactivité prévue par le projet resterait non conforme au droit.

Veuillez agréer, Mesdames, Messieurs, nos salutations distinguées.

Office fédéral de la justice OFJ

Domaine de direction Droit public



Luzius Mader

Directeur suppléant

Responsable du dossier :

Iris Widmer