

Prescription de l'impôt anticipé

Extension de 5 à 7 ans par l'art. 12 DPA

STEFAN OESTERHELT

Ce texte est une **traduction automatique révisée** de l'article *Verjährung der Verrechnungssteuer*, paru dans l'EXPERT FOCUS 2017 | 8

Conformément à l'art. 17 al. 1 LIA, les créances fiscales de l'impôt anticipé se prescrivent par cinq ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle elles ont pris naissance. Comme l'AFC a en règle générale aussi un droit à l'impôt anticipé selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA, sa créance ne se prescrit effectivement, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, qu'après sept ans.

1. Introduction

La question de la prescription des créances fiscales revêt une grande importance du point de vue de la sécurité du droit. Cela vaut en particulier pour l'évaluation des risques (*due diligence*) lors de l'achat d'entreprises. L'auteur s'est déjà penché de manière approfondie sur cette thématique dans le cadre d'une contribution parue il y a six ans aux *Archives de droit fiscal suisse (Archives)*¹. Les réactions lors du séminaire IFF de l'année dernière sur le droit en matière d'imposition des entreprises, au cours duquel l'auteur a présenté le droit au remboursement fondé sur l'art. 12 al. 1 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA), à l'aide d'un exemple², ont toutefois montré que la question n'était toujours pas largement connue, raison pour laquelle un nouveau rapport paraît opportun. En outre, dans son arrêt du 31 mars 2017, destiné à la publication officielle, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se pencher sur les détails du délai³, duquel il sera ici question.

2. Contenu de base

Pour plus de clarté, la problématique doit être étudiée à l'aide de l'exemple présenté lors du séminaire IFF de 2016 consacré au droit en matière d'imposition des entreprises:

***Exemple:** Dans le cadre d'un contrôle effectué en avril 2017, l'AFC a découvert qu'une société suisse (SA) avait régulièrement fait parvenir à la société étrangère détenant la société mère des paiements d'intérêts trop élevés entre 2006 et 2016 (échéance des intérêts au 31 mars de chaque année). Ceux-ci étaient comptabilisés comme charge d'intérêts, et les comptes annuels remis à l'AFC le 30 juin de l'année suivante ne contenaient pas de déclaration en tant que prestation appréciable en argent. Par courrier du 15 mai 2017, l'AFC fait valoir une créance fiscale de l'impôt anticipé chiffrée de manière concrète (plus intérêts moratoires).*

L'AFC se demande pour quelles années elle peut faire valoir l'impôt anticipé (et l'intérêt moratoire).

3. Prestation appréciable en argent

Le paiement d'intérêts excessifs constitue une prestation appréciable en argent au sens de l'art. 4 al. 1 let. b LIA soumise à l'impôt anticipé. Comme le paiement d'intérêts est effectué à la société étrangère détenant la société-mère, l'AFC est d'avis que la procédure de déclaration n'est pas applicable, même si tant la société-mère que la société détenant la société-mère sont autorisées à demander le remboursement intégral de l'impôt anticipé sur les prestations appréciables en argent en vertu de l'article sur les dividendes de la convention de double imposition concernée (théorie dite du «bénéficiaire direct»)⁴. La différence entre le taux d'intérêt effectivement payé et le taux d'intérêt accepté par l'AFC constitue une prestation appréciable en argent soumise à l'impôt anticipé de 35% pour les années 2006 à 2016. En outre, un intérêt moratoire annuel de 5% est dû⁵.

4. Prescription selon l'art. 17 al. 1 LIA

4.1 Paiements des intérêts des années 2006 à 2011

Conformément à l'art. 17 al. 1 LIA, la créance fiscale de l'impôt anticipé de la collectivité publique envers le contribuable se prescrit par cinq ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle elle a pris naissance⁶. Conformément à l'art. 12 al. 1 LIA, la créance fiscale de l'impôt anticipé prenait naissance au moment où le paiement des intérêts devenait exigible. La prescription n'ayant pas été interrompue par l'AFC avant le

contrôle du mois d'août 2017, la créance d'impôt anticipé est donc prescrite sur les intérêts versés avant le 1^{er} janvier 2012.

En droit de l'impôt anticipé, l'institution de la prescription entraîne l'extinction de la créance fiscale⁷. Les créances fiscales de l'impôt anticipé pour les prestations appréciables en argent de 2006 à 2011 sont donc éteintes. En raison de l'accessoriété de la créance d'intérêt moratoire, il en va de même de l'intérêt moratoire sur la créance fiscale de l'impôt anticipé pour les intérêts dus avant le 1^{er} janvier 2012.

4.2 Paiements d'intérêts pour les années 2012 à 2016

Selon l'art. 17 al. 3 LIA, la prescription de la créance fiscale est interrompue chaque fois qu'une personne tenue au paiement reconnaît la créance fiscale et chaque fois qu'un acte officiel tendant à recouvrer la créance est porté à la connaissance d'une personne tenue au paiement⁸.

Dès l'interruption, le délai de prescription (relatif) de l'art. 17 al. 1 LIA recommence à courir. Celle-ci est de nouveau de 5 ans⁹. Pour interrompre la prescription, il suffit, selon la jurisprudence, de toute communication de l'AFC au contribuable dans laquelle celle-ci exprime sans ambiguïté qu'elle considère un état de fait déterminé comme imposable, ce dernier n'ayant pas à être clarifié dans tous les sens¹⁰.

Par la lettre de l'AFC du 15 mai 2017, l'AFC a valablement interrompu la prescription pour les créances fiscales de l'impôt anticipé sur les prestations appréciables en argent des années 2012 à 2016.

Un délai de prescription absolu (c'est-à-dire un délai qui ne peut être interrompu ou suspendu) ne figure pas dans la LIA. Le Tribunal fédéral voit dans cette lacune de la loi, dans une jurisprudence désormais bien établie, un silence qualifié du législateur¹¹. Les créances d'impôt anticipé ne sont donc pas soumises à une prescription absolue¹². Ainsi, selon la conception actuelle du Tribunal fédéral, si l'AFC donne suite à sa demande au plus tard le 14 mai 2022 (et ce tous les cinq ans), les créances fiscales pour les années 2012 à 2016 ne se prescriront alors que le jour de la Saint-Glinglin.

5. Droit fondé sur l'art. 12 al. 1 let. a DPA

L'AFC peut, selon les circonstances, fonder son droit à la perception de l'impôt anticipé et de l'intérêt moratoire sur les intérêts échus avant le 1^{er} janvier 2012 sur l'art. 12 al. 1 let. a DPA.

En effet, l'art. 12 al. 1 let. a DPA prévoit que «si, à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort, qu'une contribution n'a pas été perçue, (...) la contribution, (...) ainsi que les intérêts seront perçus après coup ou restitués, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable».

Si les conditions de l'art. 12 al. 1 let. a DPA sont remplies, cette disposition constitue donc une base légale parallèle au recouvrement de l'impôt anticipé. Un droit au paiement de l'impôt anticipé fondé sur l'art. 12 al. 1 let. a DPA n'est pas soumis au régime de prescription de l'art. 17 LIA, mais à la règle de prescription de l'art. 12 al. 4 DPA. Celle-ci a la teneur suivante: «tant que l'action pénale et l'exécution de la peine ne sont pas prescrites, l'assujettissement à la prestation ou à la restitution ne se prescrit pas».

5.1 Conditions de l'art. 12 al. 1 let. a DPA

Comme l'impôt anticipé est perçu par la Confédération, la LIA fait incontestablement partie de la législation administrative fédérale. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il y a «infraction» au sens de l'art. 12 al. 1 let. a DPA lorsque l'élément constitutif objectif d'une norme pénale est réalisé. L'intention ou la négligence n'est pas non plus nécessaire pour que l'art. 12 al. 1 let. a DPA soit applicable, de même qu'une faute subjective ou l'ouverture formelle d'une procédure pénale¹³.

L'élément constitutif objectif de l'infraction de soustraction d'impôt anticipé au sens de l'art. 61 al. 1 let. a LIA est le suivant: «Celui qui (...) à son propre avantage ou à celui d'un tiers (...) soustrait des montants d'impôt anticipé à la Confédération». La seule non-déclaration d'une prestation appréciable en argent à l'AFC réalise donc l'élément constitutif objectif de l'art. 61 al. 1 let. a LIA.

Le fait que la société assujettie n'ait pas déclaré à l'AFC les prestations appréciables en argent entre 2006 et 2016 et que l'impôt anticipé n'y ait pas été prélevé réalise donc l'élément constitutif objectif de l'art. 61 al. 1 let. a LIA.

Dès lors, dans la mesure où il y a infraction à la législation administrative fédérale, l'AFC a en principe, vis-à-vis de la société assujettie, un droit au paiement après coup de l'impôt anticipé et de l'intérêt moratoire sur la base de l'art. 12 al. 1 let. a DPA pour les prestations appréciables en argent des années 2006 à 2016.

En ce qui concerne les années 2012 à 2016 pour lesquelles la créance de l'impôt anticipé n'est pas encore prescrite, l'AFC dispose donc de deux bases juridiques parallèles pour exiger de la société assujettie l'impôt anticipé et l'intérêt moratoire. En effet, la prétention de l'AFC fondée sur l'art. 12 al. 1 let. a DPA n'est pas supplantée par celle fondée sur l'art. 4 al. 1 let. a LIA.

Parallèlement, en vertu de l'art. 12 al. 1 let. a DPA, l'AFC a également droit au paiement de l'impôt anticipé à l'encontre du bénéficiaire de la prestation appréciable en argent. L'art. 12 al. 2 DPA prévoit en effet que celui qui a bénéficié de l'avantage illicite (sc. au sens de l'art. 12 al. 1 DPA) est également tenu de le payer après coup. En raison de l'obligation de répercussion de l'impôt anticipé sur le bénéficiaire prévue à l'art. 14 al. 1 LIA, il existe donc aussi une prétention de l'AFC vis-à-vis de la société détenant la société-mère qui reçoit le paiement des intérêts. Etant donné le fait que celle-ci est domiciliée à l'étranger, il est probable que la créance fiscale ne puisse pas être recouvrée par l'AFC. L'invocation d'un droit selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA ne suppose pas qu'une procédure formelle de soustraction de l'impôt anticipé au sens des art. 61 ss LIA ou d'escroquerie en matière de redevance au sens de l'art. 14 al. 2 DPA ait été ouverte.

5.2 Prescription de la créance de l'AFC

5.2.1 Délai de prescription de 10 ans selon l'art. 11 al. 2 DPA en relation avec l'art. 333 al. 6 let. b CP

Selon l'art. 12 al. 4 DPA, la créance de l'AFC selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA ne se prescrit pas tant que l'action pénale n'est pas prescrite. Selon le Tribunal fédéral, cette règle de prescription doit également s'appliquer lorsqu'une action pénale ne serait pas possible en raison de l'absence d'une commission fautive de l'acte¹⁴. S'agissant des créances nées d'une infraction objective et qui ne donnent donc pas lieu à une procédure pénale, l'art. 12 al. 4 DPA doit, selon le Tribunal fédéral, être compris en ce sens que le délai de prescription applicable à la poursuite pénale est celui qui serait applicable si l'infraction en cause à la législation administrative fédérale était réalisée également du point de vue subjectif¹⁵.

En matière d'impôt anticipé, la prescription est donc en principe régie par la règle de la prescription applicable à l'infraction réprimée par l'art. 61 let. a LIA. La LIA ne contenant aucune disposition à ce sujet, la prescription de l'action en soustraction d'impôt anticipé au sens de l'art. 61 let. a LIA s'examine donc selon les règles du code pénal (CP), respectivement de la DPA.

L'infraction réprimée par l'art. 61 let. a LIA n'est passible que d'une amende. Il s'agit donc d'une «contravention» au sens de l'art. 103 CP. Pour les contraventions, ce n'est pas la règle de la prescription des art. 97 ss CP qui est applicable, mais celle de l'art. 11 DPA.

L'art. 11 al. 2 DPA prévoit un délai de prescription de 5 ans lorsque la contravention consiste en une soustraction ou une mise en péril de contributions ou en l'obtention illicite d'un remboursement, d'une réduction ou d'une remise de contributions. Or, l'art. 333 al. 6 let. b CP prévoit que le délai de prescription de l'action pénale est prolongé de la durée ordinaire pour les contraventions de plus d'un an. Ainsi, le délai de prescription pour la soustraction de l'impôt anticipé au sens de l'art. 61 let. a LIA est de 10 ans.

5.2.2 Réduction du délai de prescription à 7 ans par application analogique de l'art. 97 al. 1 let. d CP

Le délai de prescription pour la commission qualifiée d'une soustraction d'impôt anticipé (l'escroquerie en matière de redevance au sens de l'art. 14 al. 2 DPA, laquelle est passible d'une peine privative de liberté et représente donc d'un délit au sens de l'art. 10 CP) est en revanche soumis à la règle de prescription du CP. La sanction de l'escroquerie en matière de redevance étant une peine privative de liberté d'un an au plus, le délai de prescription de l'escroquerie en matière de redevance au sens de l'art. 14 al. 2 DPA selon l'art. 97 al. 1 let. d CP n'est donc que de 7 ans.

L'application stricte du régime légal conduirait ainsi au résultat absurde que la prescription de l'infraction qualifiée (7 ans pour l'escroquerie en matière de redevances au sens de l'art. 14 DPA) est plus courte que celle de l'infraction simple (10 ans pour la soustraction simple au sens de l'art. 61 LIA)¹⁶.

Le Tribunal fédéral a également reconnu l'absurdité de cette divergence dans l'ATF 134 IV 328 du 16 octobre 2008¹⁷. Il relève, à juste titre, qu'il ne saurait être question de prévoir un délai de prescription plus long pour les contraventions que pour les délits réprimés par la même loi. Le délai de prescription de 10 ans applicable aux contraventions devrait donc être ramené au niveau du délai de 7 ans applicable aux délits.

L'ATF 134 IV 328 a certes été rendu sur la prescription des infractions à la loi sur les douanes et à la loi sur la TVA. Il s'applique toutefois également à l'impôt anticipé¹⁸. Ainsi, contrairement à la lettre de l'art. 333 al. 6 let. b CP en relation avec l'art. 11 al. 2 DPA, le droit au rappel de l'impôt anticipé se prescrit, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, non pas par 10 ans, mais déjà par 7 ans. Ainsi, le régime de prescription de l'art. 97 al. 1 let. d CP s'applique de facto également aux contraventions (telles que la soustraction d'impôts anticipé au sens de l'art. 61 LIA)¹⁹.

5.2.3 Interruption du délai de prescription

Le délai de prescription de l'art. 17 al. 1 LIA a été interrompu par le courrier du 15 mars 2017 et a donc recommencé à courir (cf. supra, IV. B). Or, une réglementation correspondante fait défaut pour la soustraction d'impôt au sens de l'art. 61 let. a LIA. Il en va ainsi de même pour le droit basé sur l'art. 12 al. 1 let. a DPA.

Certes, l'art. 11 al. 2, 2^{ème} phrase, DPA prévoit que le délai de prescription peut être reporté par interruption. En effet, les règles sur l'interruption de la prescription de l'action pénale des contraventions, dont fait partie la disposition de l'art. 11 al. 2, 2^{ème} phrase, DPA, ont été abrogées par l'art. 333 al. 6 let. c, 1^{re} phrase, CP, entré en vigueur le 1^{er} octobre 2002. Par définition, les règles sur l'interruption et la suspension du délai de prescription de l'art. 17 LIA ne s'appliquent pas non plus aux créances pénales fiscales²⁰. Partant, l'invocation de la créance d'impôt anticipé par la lettre de l'AFC du 15 mars 2017 n'a pas pour effet d'interrompre la prescription du droit au remboursement selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA.

5.2.4 Suspension de la prescription

Or, l'art. 11 al. 3 DPA prévoit que la prescription est suspendue pendant la durée d'une procédure de réclamation, de recours ou judiciaire portant sur l'assujettissement à une prestation ou à une restitution ou sur une autre question préjudicielle à trancher selon les différentes lois administratives (p. ex. la question de l'assujettissement d'une prestation à l'impôt anticipé).

Or, l'art. 333 al. 6 let. c 1^{ère} phrase, CP prévoit à nouveau que les règles sur la suspension de la prescription de l'action pénale des contraventions sont en principe également abrogées. L'art. 333 al. 6 let. c, 2^{ème} phrase, CP précise toutefois expressément que tel n'est pas le cas de l'art. 11 al. 3 DPA²¹. Dans le message du Conseil fédéral, cette exception est justifiée par le fait que, de par la loi (art. 69 al. 2, 73 al. 1, et 77 al. 4 DPA), les litiges en matière de contributions doivent être réglés par une décision entrée en force avant qu'une décision pénale ne soit rendue et que, en raison de l'épuisement de tous les moyens de droit, ils dureraient généralement plusieurs années²².

La prescription de l'escroquerie en matière de redevances au sens de l'art. 14 al. 2 DPA est régie par les règles des art. 97 ss CP. Dans la nouvelle du 1^{er} octobre 2002, l'institution de la prescription, contenue à l'art. 72 aCP, a été abolie. Or, la réglementation de l'art. 11 al. 3 DPA est explicitement applicable tant aux délits et qu'aux contraventions et vaut donc aussi bien pour la soustraction d'impôt au sens de l'art. 61 LIA que pour l'escroquerie en matière de redevances au sens de l'art. 14 al. 2 DPA. La règle de l'art. 11 al. 3 DPA l'emporte, dans ce contexte, sur les règles des art. 97 ss CP, qui ne prévoient plus la suspension de la prescription.

Ainsi, le délai de prescription de sept ans pour la prétention de l'AFC selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA est suspendu pendant la durée d'une procédure de réclamation, de recours ou judiciaire selon l'art. 11 al. 3 DPA.

Le texte de l'art. 11 al. 3 DPA ne précise pas si la suspension du délai de prescription commence à courir dès le dépôt de la réclamation par le contribuable (art. 42 LIA) ou dès le prononcé de la décision par l'AFC au sens de l'art. 41 LIA. Dans l'arrêt du 31 mars 2017, destiné à la publication officielle, le Tribunal fédéral a jugé que la procédure de réclamation (qui entraîne la suspension du délai selon l'art. 11 al. 3 DPA) ne commence pas déjà à courir dès le dépôt de l'opposition, mais dès la date de la décision de l'AFC: *«// ressort de ce qui précède que la notion de «procédure de réclamation» de l'art. 11 a. 3 DPA doit être comprise comme étant la procédure qui commence à courir dès le prononcé de la décision de l'autorité fiscale reconnaissant le contribuable débiteur de la créance litigieuse²³»*. On évite ainsi la situation paradoxale où la prescription de sept ans est acquise entre le prononcé de la décision par l'AFC et l'expiration du délai de réclamation de l'art. 42 al. 1 LIA. Si l'AFC rend au plus tard le 30 juin 2017 une décision formelle (décision au sens de l'art. 41 LIA) concernant le droit au rappel d'impôt au sens de l'art. 12 al. 1 let. a DPA pour les prestations appréciables en argent des années 2009 à 2011, la réglementation de l'art. 11 al. 3 DPA (suspension de la prescription) s'applique. Même après une longue procédure de recours, la prétention de l'AFC fondée sur l'art. 12 al. 1 let. a DPA ne peut plus, à compter de cette date, être soumise à la prescription.

5.3 Point de départ du délai de prescription de l'art. 12 al. 1 let. a DPA

5.3.1 Moment de la commission de l'infraction (art. 98 let. a CP)

Le point de départ du délai de prescription de l'art. 61 let. a LIA (et donc de la prétention de l'AFC selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA) n'est pas régi par l'art. 17 LIA (fin de l'année civile au cours de laquelle la créance a pris naissance), mais par l'art. 98 CP²⁴: c'est donc le jour où l'auteur a exercé son activité coupable qui est déterminant (art. 98 let. a CP)²⁵. C'est le moment du comportement répréhensible et non celui de la survenance du résultat éventuellement nécessaire à la consommation de l'infraction²⁶. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, le jour de l'exécution de l'acte n'est pas pris en compte²⁷. Le délai de prescription commence donc à courir le jour qui suit le jour des faits.

5.3.2 Dépôt des comptes annuels à l'AFC comme point de départ déterminant

L'impôt anticipé sur les prestations appréciables en argent au sens de l'art. 4 al. 1 let. a LIA naît au moment de l'échéance de la prestation correspondante (art. 12 al. 1 LIA) et devient exigible dans les 30 jours (art. 16 al. 1 let. c LIA). Durant ce délai, l'impôt anticipé doit être déclaré et acquitté spontanément auprès de l'AFC au moyen d'un formulaire ad hoc (art. 38 al. 2 LIA).

L'infraction de soustraction de l'impôt anticipé au sens de l'art. 61 let. a LIA est en principe l'absence de déclaration et de paiement de l'impôt anticipé. Selon une jurisprudence plus ancienne du Tribunal fédéral, l'infraction de l'art. 61 let. a LIA, initiée par la non-déclaration et l'absence de paiement du montant de l'impôt, n'est au contraire réalisée que par le dépôt à l'AFC de comptes annuels inexacts ne reflétant pas les opérations déterminantes pour l'impôt ou ne contenant aucun indice à ce sujet. Selon le Tribunal fédéral, la prescription ne commence donc à courir qu'à partir du dépôt des comptes annuels auprès de l'AFC²⁸. Cette jurisprudence a été récemment confirmée par le Tribunal fédéral dans l'arrêt du 31 mars 2017 destiné à la publication officielle²⁹.

En pratique, cela signifie que la prescription ne commence généralement pas à courir à la fin de l'exercice au cours duquel la prestation appréciable en argent a été fournie, mais à la date ultérieure du dépôt des comptes annuels (avec le formulaire déterminant) auprès de l'AFC. Ce n'est pas le jour où les comptes annuels atteignent la sphère de l'AFC qui est déterminant, mais le jour où la société dépose les comptes annuels correspondants³⁰.

Dans le cas présenté au début de l'article, le délai de prescription de 7 ans commence ainsi à courir le jour qui suit l'envoi des comptes annuels à l'AFC de l'année suivant le paiement des intérêts (soit le 1^{er} juillet). Ainsi, au 15 mai 2017, toutes les prestations appréciables en argent de périodes fiscales pour lesquelles aucun compte annuel n'a encore été déposé le 14 mai 2010 ne sont pas encore prescrites. Dès lors, comme la prescription pour le paiement d'intérêts échu le 31 mars 2009 ne commence à courir que le lendemain de l'envoi des comptes annuels le 30 juin 2010 (soit le 1^{er} juillet 2010), le droit basé sur l'art. 12 al. 1 let. a DPA n'est pas encore prescrit pour tous les paiements d'intérêts à compter du 1^{er} janvier 2009 au moment où ce droit a été exercé le 15 mai 2017. Pour que la suspension de la prescription prenne effet, l'AFC doit toutefois notifier au contribuable, au plus tard le 30 juin 2017, une décision formelle au sens de l'art. 41 LIA. Ainsi, alors que l'AFC peut en fin de compte, le 15 mai 2017, demander l'impôt anticipé pour les années 2012 à 2016 sur la base de l'art. 4 al. 1 let. a LIA, elle ne peut, pour les années 2009 à 2011, se fonder que sur le droit basé sur l'art. 12 al. 1 let. a DPA. Pour les prestations appréciables en argent des années précédentes, tant la prétention selon l'art. 4 al. 1 let. a LIA que celle selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA sont prescrites.

5.3.3 Début du délai si les comptes annuels ne sont pas déposés à l'AFC

Si les comptes annuels ne sont pas déposés par la société assujettie à l'AFC³¹, le délai de prescription de 7 ans pourrait, selon les circonstances, commencer à courir très tard (c'est-à-dire au moment où l'AFC requiert les comptes annuels correspondants).

Ce résultat n'est pas convaincant. Il n'est en effet pas admissible que l'infraction de l'art. 61 let. a LIA ne soit réalisée que si des comptes annuels inexacts sont déposés à l'AFC³². Si les comptes annuels ne sont pas remis à l'AFC au mépris de la prescription de l'art. 21 al. 1 let. c OIA, le délai de 7 ans selon l'opinion défendue ici devrait commencer à courir à l'expiration du délai de 30 jours prévu à l'art. 21 al. 1 OIA dès l'approbation des comptes annuels. Si aucune assemblée générale au cours de laquelle les comptes annuels ont été approuvés n'a eu lieu, le délai devrait commencer à courir 30 jours après la date la plus tardive de l'assemblée générale ordinaire selon l'art. 699 al. 2 CO (soit 6 mois après la fin de l'exercice annuel). Le dépôt des comptes annuels à l'administration fiscale cantonale dans le cadre de la déclaration d'impôt n'est en revanche pas pertinente au regard du délai selon l'opinion défendue ici, puisque les comptes annuels ne sont pas transmis automatiquement à l'AFC par l'administration fiscale cantonale.

5.3.4 Pas de délit continu

On relèvera toutefois que la figure juridique du délit continu, défendue précédemment par le Tribunal fédéral, a été abandonnée. Ainsi, plusieurs actes ne forment une unité du point de vue de la prescription que s'ils sont similaires et dirigés contre le même bien juridique et constituent un comportement durablement contraire à une obligation juridique, englobant expressément ou par analogie l'infraction légale en cause³³.

La prescription commence donc en principe à courir, pour chaque prestation imposable, au moment du dernier acte délictueux. Cela est évidemment primordial pour les prestations appréciables en argent récurrentes chaque année (p. ex. paiements d'intérêts excessifs).

5.4 Critique de la pratique actuelle

La prolongation de la durée de la prescription par le biais du contournement de l'art. 12 al. 1 let. a DPA a certes une longue tradition dans la pratique administrative et la jurisprudence, mais elle n'est pas sans poser problème. En effet, l'élément constitutif objectif de la soustraction d'impôt anticipé de l'art. 61 let. a LIA étant toujours réalisé avec le non-paiement de l'impôt, le délai de prescription de cinq ans de l'art. 17 LIA est resté lettre morte et est de fait prolongé à 7 ans. La situation est analogue pour d'autres types d'impôts: ainsi, le délai de prescription pour le droit de timbre (art. 30 al. 1 LT) et de douane (art. 75 al. 4 LD) est de fait prolongé de 5 à 7 ans par le mécanisme de l'art. 12 al. 1 let. a DPA.

Le droit de l'art. 12 al. 1 let. a DPA a revêtu une importance particulière en matière de droits de douane avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi du 18 mars 2005 sur les douanes, dès lors que le droit en vigueur jusqu'au 1^{er} mai 2007 prévoyait un délai de prescription relatif extrêmement court d'un an seulement. Il est à noter que la loi sur les douanes, entrée en vigueur le 1^{er} mai 2007, réserve explicitement à l'art. 75 al. 4, 2^{ème} phrase, LD «des délais de prescription plus longs selon les art. 11 et 12 DPA»³⁴.

Le législateur a choisi une autre voie pour la TVA. L'art. 105 al. 3 LTVA précise en effet que le droit fondé sur l'art. 12 al. 1 let. a DPA n'est pas soumis au régime de prescription de l'art. 11 DPA en relation avec l'art. 333 al. 6 CP. En principe, la réglementation de la prescription applicable à la créance de TVA (art. 42 LTVA) doit aussi s'appliquer à la créance en restitution basée sur l'art. 12 al. 1 let. a DPA³⁵. La réglementation de l'art. 105 al. 3 LTVA est parfaitement appropriée et devrait également être appliquée à l'impôt anticipé. Il ne peut être conforme à la volonté du législateur qu'une créance fiscale prescrite soit portée, par le mécanisme du rappel d'impôt fondé sur l'art. 12 al. 1 let. a DPA, au délai de

prescription plus long de l'art. 11 DPA en relation avec l'art. 333 al. 6 CP. La jurisprudence antérieure du Tribunal fédéral relative à l'art. 12 al. 1 let. a DPA rendait nécessaire la règle explicite de l'art. 105 al. 3 LTVA³⁶. Il devrait en aller de même pour les autres lois fiscales qui ne contiennent pas (encore) de telles restrictions. En effet, le résultat de l'art. 105 al. 3 LTVA pourrait aisément être transposé à la LIA par voie d'interprétation, celle-ci ne connaissant pas de disposition contraire au sens de l'art. 75 al. 4, 2^{ème} phrase, LD³⁷.

5.5 Incohérence de la pratique récente du Tribunal fédéral

5.5.1 Pratique antérieure constante du Tribunal fédéral

L'extension du délai de prescription par le recours à l'art. 12 al. 1 let. a DPA peut cependant se fonder non seulement sur une pratique administrative intense, mais aussi sur une base solide dans la jurisprudence du Tribunal fédéral³⁸. Les critiques émises par l'auteur³⁹ n'ont jusqu'ici été acceptées ni par le Tribunal administratif fédéral ni par le Tribunal fédéral. On trouve également dans les arrêts récents du Tribunal fédéral le mantra selon lequel le droit basé sur l'art. 12 al. 1 let. a DPA ainsi que le délai de prescription de 7 ans selon l'art. 12 al. 4 DPA s'appliqueraient chaque fois que l'élément constitutif objectif de la soustraction d'impôt anticipé est réalisé (en d'autres termes, chaque fois que l'impôt anticipé n'a pas été payé).

5.5.2 Revirement de jurisprudence du Tribunal fédéral dans son arrêt du 5 mai 2015?

Ce mantra est également repris par le Tribunal fédéral dans l'arrêt du 5 mai 2015 concernant les transactions de "dividend stripping" effectuées dans le cadre de la CDI-Danemark⁴⁰. Il est intéressant de noter que la *ratio decidendi* de cet arrêt est en contradiction flagrante avec cette affirmation. L'affaire concernait une situation dans laquelle une banque sise au Danemark avait demandé le remboursement de l'impôt anticipé alors que, d'après l'avis de l'AFC et du Tribunal fédéral, elle n'avait pas droit aux avantages de la convention faute d'être bénéficiaire effectif⁴¹. Le motif juridique de la restitution de l'impôt anticipé par la banque danoise en tant que bénéficiaire de la prestation (ainsi que la réglementation applicable en matière de prescription) a fait l'objet d'un long débat dans le cadre de la consultation publique de jugement du 5 mai 2015. A cet égard, les juges se sont prononcés en faveur d'un éventuel motif de restitution en se fondant sur des bases légales aventureuses.

Étonnamment, dans leur jugement du 5 mai 2015, les juges étaient en revanche unanimes à ce qu'un droit à la restitution ne puisse être fondé sur l'art. 12 al. 1 let. a DPA. La motivation du jugement précise à cet égard qu'il ne s'agit pas dans le cas présent d'une infraction punissable, mais uniquement de savoir si la banque danoise devait se voir refuser la désignation de bénéficiaire effectif pour ses demandes de remboursement déposées en 2006⁴². Si toutefois la banque danoise devait se voir refuser la désignation de bénéficiaire effectif et que celle-ci n'avait donc pas droit au remboursement de l'impôt anticipé, elle a alors obtenu un remboursement injustifié de l'impôt anticipé en déposant ses demandes de remboursement. Partant, l'élément constitutif objectif de l'art. 61 let. c LIA est réalisé. Dès lors, si, dans son arrêt du 5 mai 2015, le Tribunal fédéral a rejeté une prétention fondée sur l'art. 12 al. 1 let. a DPA, faute d'«infraction punissable», il faut partir du principe que des exigences supplémentaires allant au-delà de la simple restitution injustifiée de l'impôt anticipé sont posées à cet égard. De même, le seul non-paiement de l'impôt anticipé ne peut plus suffire à fonder une prétention au sens de l'art. 12 al. 1 let. a DPA. Quelles exigences supplémentaires ont été posées ici par le Tribunal fédéral reste naturellement parfaitement ouvert. Même si le verdict du Tribunal fédéral paraît très léger, il n'en revêt pas moins une certaine importance, dans la mesure où le droit à la restitution était difficilement justifiable et où, en définitive, une application par analogie des principes de l'enrichissement illégitime (mais en application de la réglementation de la prescription dans la LIA) apparaissait susceptible de réunir une majorité. Dans ce contexte, il est frappant de constater que tous les juges fédéraux ont renoncé à faire valoir une prétention fondée sur l'art. 12 al. 1 let. a DPA, qui aurait pu, d'une part, se fonder sur une jurisprudence fédérale ancienne et, d'autre part, résoudre élégamment la problématique de la prescription.

5.5.3 Confirmation de l'ancienne pratique dans l'arrêt du 31 mars 2017

Reste à savoir s'il s'agit bien d'une lueur d'espoir ou simplement d'un mirage. Ainsi, dans les arrêts rendus depuis lors (par ex. l'arrêt du Tribunal fédéral du 31 mars 2017), le Tribunal fédéral maintient malheureusement la formule utilisée jusqu'à aujourd'hui, selon laquelle le seul non-paiement de l'impôt anticipé suffit à fonder le droit au sens de l'art. 12 al. 1 let. a DPA⁴³ (ainsi que la prolongation correspondante du délai de prescription de 5 à 7 ans). Il s'agissait toutefois d'un cas, dans lequel une procédure formelle de soustraction fiscale avait été ouverte par l'AFC. La question de savoir si l'élément subjectif de l'art. 61 let. a LIA était réalisé en l'espèce n'a en revanche pas été tranchée.

Le conseiller prudent doit donc s'attendre à ce que les créances de l'AFC en matière d'impôt anticipé puissent être invoquées pendant 7 ans à compter du dépôt des comptes annuels auprès de l'AFC et que le délai ne commence à courir qu'à partir du dépôt des comptes annuels incomplets auprès de l'AFC. Dans le cas d'espèce, il faut donc s'attendre à ce que la revendication de l'impôt anticipé soit protégée par le Tribunal fédéral non seulement pour les années 2016 à 2012, mais aussi pour les années 2009 à 2011.

Révision par Margaux Stanton

Notes de bas de page

¹ Stefan Oesterhelt, Verjährung im Steuerrecht, Archives 79 (2010/2011), 817 ss. Cf aussi Oesterhelt/Fracheboud, in: Frank/Eicker/Achermann/Markwalder (éd.), Basler Kommentar, VStrR, Bâle 2020, art. 11 VStrR n° 12 ss.

² Oesterhelt/Deiss, Aktuelle Fragen zur Konzernfinanzierung, séminaire IFF «Unternehmenssteuerrecht» des 22 et 23 août 2016, diapositives 46 ss.

³ TF, 31.3.2017, 2C_1154/2015.

⁴ Dans le cadre de cette contribution, il n'est pas question de savoir si l'application de la théorie dite du bénéficiaire direct (et donc le refus de l'exonération ou de la procédure de déclaration) est matériellement correcte. Là aussi, selon l'auteur, des doutes sérieux subsistent. En l'espèce, seule la question de la prescription doit être traitée.

⁵ Art. 1 al. 1 de l'ordonnance sur l'intérêt moratoire en matière d'impôt anticipé (RS 642.212).

⁶ Si la créance d'impôt anticipé prend naissance par exemple le 1er janvier 2010, la prescription prend fin le 31 décembre 2015 à minuit. Le fait que le lendemain (1er janvier 2016) soit un jour férié légal est sans pertinence.

⁷ Cf. ATF 126 II 1 ss, 3.

⁸ Cf. Michael Beusch., in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, VStG, 2ème édition, Bâle 2012, art. 17 n° 17 ss.

⁹ TF, 23.11.1894, ATF 20, 1020 ss (concernant la prescription des prétentions civiles).

¹⁰ TAF, 21.1.2010, A-1571/2006, consid. 2.5.1; TAF, 23.11.2007, A-1427/2006, consid. 2.6; TAF, 17.7.2007, A-1402/2006, consid. 2.4; CRC, 18.10.2006, JAAC 67.17, consid. 3.

¹¹ Cf. TF, 26.11.1999, ATF 126 II 1 ss, 6; TF, 18.12.2008, 2C.502/2008, consid. 7.2; TF, 24.1.2011, 2C.188/2010 et 2C.194/2010, consid. 5.4.

¹² La jurisprudence du Tribunal fédéral a déjà fait l'objet d'une appréciation critique détaillée de la part de l'auteur (cf. Stefan Oesterhelt, Archives 79 (2011/2012), 817 ss, 821 ss), ce qu'il n'y a pas lieu de répéter ici. Jusqu'à nouvel avis, la position du Tribunal fédéral à ce sujet doit sans doute être acceptée.

¹³ TF, 31.3.2017, 2C_1154/2015, consid. 4; TF, 20.9.2016, 2C_912/2015, RDAF 2016 II 634 ss consid. 5.1; TF, 24.1.2014, 2C_201/2013, consid. 7.4; TF, 16.7.2013, 2C_185/2013, Archives 82 (2013/2014), 427 ss consid. 8; TF, 8.4.2010, 2C.747/2009, consid. 4.1; TF, 22.12.2009, 6B.746/2009, consid. 7; TF, 2.2.2007, 2A.242/2006, consid. 2.1; TF, 9.10.2006, 2A.230/2006, consid. 7.1; TF, 23.8.2005, 2A.82/2005, consid. 2.1; TF, 8.2.2005, 2A.608/2004, consid. 4.1; TF, 15.11.2004, 2A.199/2004, consid. 2.1; TF, du 10.5.2004, 2A.603/2003, consid. 3.2; TF, 10.5.2004, 2A, 580, consid. 3.3; TF, 31.3.2004, 2A.1/2004, consid. 2.1.

¹⁴ TF, 21.7.1980, ATF 106 Ib 218 ss, 222.

¹⁵ TF, 7.2.2001, Archives 70 (2001/2002), 330 ss, 333; TF, 4.5.1981, ATF 110 Ib 306 ss, 311; TF, 28.8.1981, ATF 107 Ib 198 ss, 204; TF, 21.7.1980, ATF 106 Ib 218 ss, 222.

¹⁶ Il en va de même de Jan Langlo, qui propose de lege ferenda un délai de prescription de cinq ans (Jan Langlo, Prescription des infractions fiscales: le piège de l'article 333 alinéa 6 CP, Archives 75 (2006/2007), 433 ss, 446).

¹⁷ TF, 16.10.2008, ATF 134 IV 328 ss, 332; cf. à ce sujet Riedo/Zurbrügg, PJA 2009, 372 ss; Henri Torriente, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA, in: OREF (éd.), Les procédures en droit fiscal, 3ème édition, Berne 2015, 951 ss, 1071.

¹⁸ Cf. pour plus de détails Oesterhelt, (n. 1), Archives 79 (2010/2011), 817 ss, 830 s.

¹⁹ Cf. TF, 30.9.2010, 2C.112/2010, consid. 2.1.

²⁰ Cf. AFC, 21.11.2006, Praxis der Bundessteuern, 1ère partie, tome 2: Verrechnungssteuer, art. 17 n° 17.

²¹ Commission fédérale de recours en matière de douanes (CRD) du 25.4.2006, Archives 75 (2006/2007), 503 ss, 507.

²² Message du Conseil fédéral concernant la modification du code pénal suisse du 21.9.1998, FF 1999 II 1979 ss, 2157.

²³ TF, 31.3.2017, 2C_1154/2015, consid. 5.7.

²⁴ Cf. TF, 30.11.1978, ATF 104 IV 266 ss, 267; message du Conseil fédéral du 21.4.1971 relatif au DPA, FF 1971 I 1007.

²⁵ CRS 21.4.1995, Archives 64 (1995/96), 648 ss, 656.

²⁶ TF, 24.1.1975, ATF 101 IV 20 ss, 23 ss, du 11.8.2008, ATF 134 IV 297 ss, 300 s.; TF, 16.12.2013, ATF 140 II 7 ss, 9.

²⁷ TF, 3.12.1971, ATF 97 IV 238 ss, 239; TF, 27.3.1981, ATF 107 Ib 74 ss, 75.

²⁸ TF, 26.3.1987, Archives 56 (1987/88), 203 ss, 208.

²⁹ TF, 31.3.2017, 2C_1154/2015, consid. 4.6.

³⁰ TF, arrêt du 31 mars 2017, 2C_1154/2015, c. 4.6.2.

³¹ Par exemple parce que la société considérait (à tort) qu'il n'existait aucun des motifs cités à l'art. 21 OIA.

³² Cf. Beusch/Malla, art. 61 LIA n° 11, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, VStG, 2ème édition, Bâle 2012.

³³ TF, 18.3.1994, ATF 120 IV 6 ss, 8; cf. aussi TF, 20.5.2000, ATF 126 IV 141 ss, 142 ss; TF, 20.2.1998, ATF 124 IV 59 ss, 61; TF, 7.11.1997, ATF 124 IV 5 ss, 6 ss; TF, 29.9.1998, ATF 123 IV 193 ss, 194 ss; TF, 28.5.1993, ATF 119 IV 199 ss, 200 ss; TF, 17.2.1993, ATF 327.69 ss, ATF 327.69 ss.

³⁴ Cf. à ce sujet Daniel Riedo, in: Kocher/Clavadetscher (éd.), Zollgesetz, Berne 2009, art. 75 LD n° 22.

³⁵ Cf. art. 105 al. 3 let. a LTVA.

³⁶ Cf. à ce sujet Valérie Paris, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (éd.), LTVA, Bâle 2015, art. 105 n° 13 ss.

³⁷ Cf. à ce sujet Weidmann/Oesterhelt, Nachentrichtung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 12 VstrR, RF 2007, 622 ss, 635. Invoquant les critiques de Weidmann/Oesterhelt, Hans-Peter Hochreutener demande désormais que l'art. 12 DPA ne soit applicable que si les auteurs ont adopté une «démarche particulièrement répréhensible» (cf. Hans-Peter Hochreutener, Ergänzungsband zu "Die eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer", ch. 147, Berne 2017).

³⁸ Cf. à ce sujet les justificatifs en note de bas de page 11.

³⁹ Cf. notamment Stefan Oesterhelt, Archives 79 (2010/2011), 817 ss, 837 ss; Weidmann/Oesterhelt, RF 2007, 622 ss, 635.

⁴⁰ TF, 5.5.2015, 2C_364/2012, consid. 8.4.

⁴¹ Cf. à ce sujet Beat Baumgartner, Beneficial Ownership und Dividendenarbitrage – Urteile des Bundesgerichts vom 5.5.2015, RF 2015, 924 ss; Nordin/Schudel, Finanzprodukte und Verrechnungssteuerrückerstattung – ausgewählte Aspekte, FStR 2016, 37 ss.

⁴² TF, 5.5.2015, 2C_364/2012, consid. 8.4.

⁴³ TF, 31.3.2017, 2C_1154/2015, consid. 4.