

Monsieur le Conseiller fédéral
Ueli Maurer
Chef du Département fédéral des finances
Bundesgasse 3
3003 Berne

*Courrier envoyé sous forme électronique à
vernehmlassungen@estv.admin.ch*

Réf. : MFP/15026398

Lausanne, le 25 mars 2020

Révision des articles 52 et 59 de l'ordonnance sur l'impôt anticipé (OIA) - Procédure de consultation

Monsieur le Conseiller fédéral,

Le Conseil d'Etat a pris connaissance du présent projet auquel il adhère, dans son principe, sur le fond mais non sur la forme.

Le but de la révision entreprise représente indéniablement une amélioration pour les collectivités publiques dans la mesure où les problèmes de mise en œuvre de la procédure de remboursement de l'impôt anticipé aux héritiers en indivision sont connus depuis longtemps. En particulier parce que l'effet de garantie est principalement assuré lorsque le remboursement de l'impôt anticipé survient de manière cohérente avec le processus de la taxation des revenus grevés de l'impôt anticipé, ce qui n'est pas le cas lorsque l'autorité qui effectue le remboursement n'est pas l'autorité de taxation des impôts directs.

Ainsi, s'agissant de la modification de l'art. 52 OIA, le Canton de Vaud n'a aucune remarque à formuler, si ce n'est pour approuver cette mesure en totale adéquation avec le système de taxation des impôts directs des personnes physiques. Toutefois, il sied de relever, dans ce contexte, que la loi sur l'impôt anticipé prévoit l'imputation de cet impôt sur les impôts cantonaux et communaux (art. 31 LIA) et non pas sur l'impôt fédéral direct¹. La modification est néanmoins utile puisque les éléments soumis à l'impôt anticipé le sont en principe également à l'impôt fédéral direct.

En ce qui concerne le projet de modification de l'art. 59 OIA, à titre liminaire, nous relevons que les principaux problèmes posés par le régime actuel sont certes ceux, mis en évidence par les auteurs du rapport, du risque de double remboursement et de la difficulté du contrôle du droit des héritiers domiciliés dans d'autres cantons. Mais également ceux non mentionnés mais bien moins acceptables, telle que l'incohérence d'un remboursement unique à l'adresse d'un seul bénéficiaire mais parfois partiel car réduit proportionnellement à l'absence de droit d'un ou plusieurs héritiers. Dans ces

¹ Cette limitation s'explique notamment par l'antériorité de la LIA sur la LIFD : en 1965, en effet, l'impôt sur la défense nationale de l'époque était prélevé sur la base d'un arrêté fédéral reconduit tous les 4 ans.

conditions, le remboursement total se trouve le plus souvent porté au compte de la succession et ainsi ventilé à parts égales entre héritiers, sans égard au droit respectif de chacun au remboursement, avec pour résultat qu'au prorata de leur part successorale, les héritiers se répartissent entre eux - y compris ceux dont le droit a été nié - la charge définitive de ceux qui n'ont pas de droit au remboursement. Sous cet angle, **du fait d'un remboursement global au représentant de la succession** (chiffre II de la formule S-167), de la **détermination d'une part des personnes domiciliées en Suisse déterminante pour le droit à l'imputation** et de la **détermination d'un droit au remboursement global** (chiffres IV et VIII de la formule S-167), l'examen du droit au remboursement des héritiers respectifs n'a surtout pas de sens. Il est donc évident que la pratique actuelle mérite d'être adaptée, dans un souci de meilleure cohérence avec la taxation des revenus, certes, mais aussi avec la systématique de l'impôt anticipé lui-même.

Pour cette raison, le Canton de Vaud salue principalement l'attribution explicite de la compétence pour le remboursement au canton compétent pour la taxation de l'ayant-droit, dont le principal corollaire est que l'impôt anticipé constituera d'une part une charge définitive pleine et entière pour l'héritier qui n'a pas droit au remboursement et qu'il sera d'autre part aussi remboursé en plein à l'héritier qui y a droit. Cette rectification aura également le mérite de ne pas dévoiler aux héritiers la situation fiscale – du moins quant au droit au remboursement – de leurs co-héritiers.

La disparition de l'alinéa 2 actuel de l'art. 59 OIA entraîne la suppression de la réception par un seul et même canton des demandes en remboursement des héritiers de successions indivises ainsi que la communication de ces demandes aux autres cantons, autrement dit, la communication détaillée des éléments de la fortune du défunt soumis à l'impôt anticipé. Cette modification a pour effet que les héritiers devront, pour chacun d'eux, établir une demande en remboursement de l'impôt anticipé. Le projet rendra nécessaires des précisions sur la procédure et des instructions détaillées pour la déclaration, notamment s'agissant de la manière d'annoncer les éléments soumis à l'impôt anticipé. En effet, pour cela, les membres de l'indivision doivent détenir tous les éléments nécessaires relevant de l'état des titres lui-même, mais aussi des parts successorales respectives. Les héritiers devront ainsi extraire des comptes de l'indivision – pour autant qu'il y en ait - non seulement les immeubles, mais encore les titres soumis à l'impôt anticipé, pour ne déclarer dans la rubrique correspondant au montant de la participation à une succession non partagée que les valeurs mobilières et les rendements non soumis à l'impôt anticipé. Cette complication sera certainement une source d'erreurs de déclaration, nécessitant une attention accrue de la part des taxateurs.

On rappellera également qu'avec le système de la S-167, l'indivision pouvait sauvegarder le droit au remboursement des héritiers qui n'étaient pas connus. Avec l'individualisation de la demande en remboursement de l'héritier, les héritiers, qui s'ignorent, pourraient être définitivement déchés de leur droit au remboursement en vertu de l'art. 32 LIA, avant même de savoir qu'ils avaient un droit à faire valoir. D'autres questions se posent encore, notamment pour des participations qui seraient majoritaires dans la succession, (lorsque ce caractère a une incidence sur la détermination de la valeur fiscale [abattement pour participation minoritaire] ou le mode d'imposition dans la succession [participations qualifiées]) mais plus une fois individualisées dans l'état des titres de chaque héritier au prorata de sa part successorale.

La non-coordination entre les héritiers pour la déclaration des éléments de l'état des titres du défunt risque enfin de générer des remboursements à double, surtout si le contribuable n'a pas la possibilité d'indiquer clairement, en particulier au moyen des logiciels de déclaration, que certains éléments qu'il déclare dans son état des titres se trouvent dans une succession indivise (p. ex, s'il annonce (1/4) 25% déclare-t-il 25% ou 7.5% ?). On devra aussi compter avec l'éventualité que les héritiers omettent simplement de déclarer leur quote-part en copiant un relevé des titres et avoirs de la succession. Il n'est d'ailleurs pas certain que les logiciels actuels de déclaration électronique soient suffisamment flexibles pour annoncer de manière explicite une « part de participation ». Enfin, il faudra clarifier si les héritiers doivent faire figurer dans leur propre état des titres seules les valeurs de la succession productives de rendement soumis à l'impôt anticipé ou également les valeurs productives de rendements non soumis.

Pour le canton de domicile du défunt, rien ne change s'agissant du traitement de l'impôt anticipé relatif aux échéances antérieures au décès. Cela découle déjà du principe de la dévolution successorale repris à l'art. 57, al. 1 OIA : le droit au remboursement acquis par le défunt passe au conjoint et aux héritiers. On notera ici que la dernière taxation du défunt concerne le couple et qu'en règle générale, le remboursement profite aux héritiers dans la mesure où il est imputé sur des impôts dont ils devraient répondre avec le conjoint.

Pour les échéances entre le décès et le partage, la transmission entre OCIA cantonaux de la formule S-167 complète, avec remarques, est remplacée par une communication portant sur le nom, l'adresse et la part successorale de chaque héritier domicilié dans un autre canton. Cette formule spécifique d'annonce permettait aussi au niveau cantonal la prise en compte uniforme des parts respectives de la fortune et des rendements soumis à l'impôt anticipé de chaque héritier. La disparition de la formule S-167 entraîne avec elle la disparition d'une compétence de l'OCIA : ainsi, après modification de l'art. 59 OIA les informations à transmettre ne sont en principe ni collectées, ni utilisées par les secteurs chargés spécifiquement de l'application de la LIA. Cette communication devra donc être organisée de manière spécifique, en toute logique, par le secteur de taxation qui gère les successions.

Du point de vue du canton de domicile de l'héritier, on remplace une communication spécifique par une communication globale, inutile, qui plus est, pour le contrôle de l'état des titres. Il en résulte un examen multiple d'un même état de fait présenté de différentes manières par les membres d'une même hoirie. On peine dès lors à comprendre comment l'absence de toute coordination intra- et supracantonale du contrôle de l'état des titres peut pallier les défauts du système actuel de la formule remplie une seule fois et transmise en copie aux autorités compétentes pour la taxation.

La demande particulière et directe des héritiers, sans coordination et sans formule ad hoc préétablie pose aussi problème pour la demande déposée au cours de l'année du partage, car si la date du partage n'est pas connue des autorités de contrôle de l'état des titres, il peut survenir des doubles remboursements de l'impôt anticipé grevant des rendements antérieurs au partage et figurant sur la déclaration ordinaire d'un héritier – voire plusieurs - au 31.12., sans qu'aucun indice ne laisse supposer au taxateur que cette circonstance a changé. Avec le formulaire S-167 qui prévoit cette indication, l'information relative à la date du partage arrive en effet spontanément, le cas échéant.

Pour l'essentiel, on comprend que la modification de l'ordonnance vise surtout à supprimer le remboursement par un autre canton que le canton de domicile des héritiers, ce qui est indéniablement une amélioration. Mais, pour y aboutir, la modification proposée ne paraît pas nécessaire : le texte actuel de l'ordonnance n'exclut en effet pas le traitement de la demande par le canton qui en reçoit un double, avec les remarques du canton auquel elle a été adressée. Les manques imputables à la formule S-167 résultent de la formule elle-même plutôt que de l'ordonnance et **il suffirait de supprimer l'adresse de paiement unique et la fixation d'un droit au remboursement global à la communauté héréditaire** sur cette formule pour aboutir au même résultat : en effet, les héritiers **déposent la demande en remboursement** en transmettant comme jusqu'ici le détail de l'état des titres à **l'autorité de taxation du défunt qui en transmet un double à l'autorité cantonale compétente** pour la taxation des autres héritiers, **afin qu'elle-même procède au remboursement**. Pour une telle procédure, l'alinéa 2 de l'art. 59 OIA pourrait être complété comme suit : *L'autorité transmettra les doubles de la demande, avec ses remarques éventuelles, aux autorités cantonales compétentes pour le remboursement aux héritiers*. Mais cela ne serait même pas nécessaire, car la formulation actuelle n'empêche pas de procéder ainsi.

Par rapport à la mise en œuvre, le Canton de Vaud s'étonne d'une part que le formulaire CH Meldewesen – théoriquement fondé sur l'OIA – comporte plus d'éléments que ceux énumérés par le nouvel art. 59, al. 3 OIA (au sens duquel la communication porte sur l'identité de l'héritier et sa part d'héritage), mais surtout, d'autre part, que **ce formulaire ne comprend aucune indication utile pour le contrôle du droit au remboursement d'impôt anticipé**. Dépassant largement le cadre du remboursement de l'impôt anticipé, cette communication – qui permet certes d'expliquer et de contrôler l'évolution de fortune de l'héritier – est ainsi abusivement liée à l'ordonnance sur l'impôt anticipé, puisqu'elle vise à transmettre des informations globales sur les actifs et passifs de la succession, sans aucun lien avec l'application de la LIA, soit, le contrôle de la taxation des revenus soumis à l'impôt des titres et non de l'ensemble de la fortune du défunt. L'utilité d'une telle communication est certes reconnue par le Canton de Vaud, mais **son fondement dans l'OIA n'est pas acceptable** dans le cadre de la compétence déléguée à l'art. 73 LIA.

S'agissant encore du modèle d'annonce CH Meldewesen, l'Administration cantonale des impôts relève que le nombre de cas traités annuellement est minime, sans proportion avec le coût que cette annonce représente pour l'implémentation dans les logiciels actuels.

La demande individuelle – qu'on imagine a priori dans la déclaration ordinaire individuelle – pose également un problème de justificatifs. D'autre part, elle nécessitera un complément d'explications pour les contribuables, notamment par rapport aux conditions de moment et de forme de la déclaration, qui se compliquent encore pour les héritiers.

A notre avis, le statu quo du mode de transmission des informations par courrier papier ou électronique se révèle donc plus raisonnable.

En conclusion, le Conseil d'Etat adhère sans restriction à la modification de l'art. 52 OIA et approuve la modification de procédure régie à l'art. 59 OIA, sur le fond mais non pas sur la forme, estimant que l'art. 59 OIA ne doit pas nécessairement être changé, d'une part, parce que la modification proposée apporte plus de complications sans résoudre le principal problème du contrôle incomplet du droit au remboursement et d'autre part, parce qu'une adaptation de la formule S-167 et des habitudes de communication suffisent pour arriver à un résultat plus satisfaisant par rapport au système de l'impôt anticipé.

Nous vous remercions d'avoir consulté le Canton de Vaud sur ce projet et vous prions d'agréer, Monsieur le Conseiller fédéral, l'expression de notre haute considération.

AU NOM DU CONSEIL D'ETAT

LA PRESIDENTE



Nuria Gorrite

LE CHANCELIER



Vincent Grandjean

Copies

- OAE
- ACI