

ad 98.407

**Initiative parlementaire Widrig
Remboursement de l'impôt anticipé aux communautés
de propriétaires par étages**

**Rapport et propositions de la Commission de l'économie et
des redevances du Conseil national du 26 octobre 1999**

Avis du Conseil fédéral

du 1^{er} mars 2000

Monsieur le Président,
Mesdames et Messieurs,

Conformément à l'art. 21^{quater}, al. 4, de la loi sur les rapports entre les conseils, nous nous prononçons ci-après sur le rapport et les propositions du 26 octobre 1999 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national concernant la modification de la loi sur l'impôt anticipé.

Nous vous prions d'agréer, Monsieur le Président, Mesdames et Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

1^{er} mars 2000

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Adolf Ogi
La chancelière de la Confédération, Annemarie Huber-Hotz

Condensé

En 1995, l'Administration fédérale des contributions a adressé une lettre-circulaire aux offices cantonaux de l'impôt anticipé pour unifier la pratique du remboursement de l'impôt anticipé retenu sur le rendement des fonds de rénovation. En accord avec la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, la compétence de rembourser l'impôt anticipé fut alors déléguée aux cantons, dans la mesure où les propriétaires par étages étaient des personnes physiques.

Jusqu'à-là, la Confédération remboursait l'impôt anticipé aux communautés de propriétaires par étages. Certains cantons remboursaient aussi l'impôt anticipé aux membres résidents des communautés de propriétaires par étages proportionnellement à leur part. La communauté pouvait donc choisir entre le remboursement global effectué par la Confédération et le remboursement individuel à ses membres (personnes physiques) effectué par le canton. Ces deux procédures conduisaient à une insécurité juridique et parfois à des doubles remboursements de l'impôt anticipé. C'est pour ces raisons que la pratique introduite en 1995 ne prévoyait plus que le remboursement, par les cantons, dudit impôt aux membres (personnes physiques) de la communauté de propriétaires par étages.

Etant d'accord avec l'initiative parlementaire rédigée en termes généraux et déposée le 17 mars 1998 par le conseiller national Widrig, la Commission de l'économie et des redevances entend modifier l'art. 24, al. 5, de la loi sur l'impôt anticipé afin d'instituer le droit exclusif des communautés de propriétaires par étages au remboursement de l'impôt anticipé retenu sur le rendement des fonds de rénovation. Le Conseil fédéral s'oppose à ce projet, car ce n'est pas la communauté des propriétaires par étages, mais les propriétaires par étages, qui doivent déclarer leur part au rendement du fonds de rénovation. Le remboursement de l'impôt anticipé qui se réfère à la déclaration des propriétaires par étage correspond en effet parfaitement à la fonction de garantie de l'impôt anticipé.

Avis

1 Droit en vigueur

Les dispositions des art. 21 à 33 de la loi du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA ; RS 642.21) régissent le remboursement de l'impôt anticipé. D'après ces articles, les personnes physiques doivent demander le remboursement de l'impôt anticipé – à l'exception de celui qui est retenu sur les prestations d'assurance (art. 33, al. 2, LIA) – au canton de leur domicile (art. 30, al. 1, LIA). Leur droit au remboursement suppose qu'elles aient leur domicile en Suisse à l'échéance de la prestation imposable (art. 22 LIA), qu'elles possèdent la jouissance des valeurs produisant le rendement imposable (art. 21, al. 1, let. a, LIA) et qu'elles aient déclaré, conformément aux prescriptions légales, les valeurs et les rendements soumis à l'impôt anticipé aux autorités fiscales compétentes (art. 23 LIA). Les personnes morales et les sociétés commerciales sans personnalité juridique doivent demander le remboursement de l'impôt anticipé à l'Administration fédérale des contributions (art. 30, al. 2, LIA). Elles ne possèdent ce droit que si elles ont leur siège en Suisse au moment de l'échéance de la prestation imposable (art. 24, al. 2, LIA), si elles ont le droit de jouissance sur les valeurs produisant le rendement imposable (art. 21, al. 1, let. a, LIA) et si elles ont comptabilisé régulièrement les rendements soumis à l'impôt anticipé dans leurs revenus (art. 25, al. 1, LIA). Conformément à l'art. 24, al. 5, LIA, l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi sur l'impôt anticipé (OIA ; RS 642.211) règle le droit au remboursement des groupements de personnes ou des masses de biens qui ne possèdent pas la personnalité juridique, mais qui possèdent leur propre organisation et qui sont actives ou gérées en Suisse.

Se fondant sur la délégation de l'art. 24, al. 5, LIA, le Conseil fédéral a édicté l'art. 55 OIA qui a la teneur suivante:

«Ont droit au remboursement de l'impôt anticipé comme les personnes morales:

- a. Les entreprises communes (consortiums de construction, etc.), si l'impôt anticipé a été déduit des intérêts d'avoirs constitués exclusivement pour des buts de l'entreprise commune et si une liste de tous les participants est jointe à la demande en remboursement;
- b. Les groupements de personnes qui n'ont pas la personnalité juridique, mais possèdent une organisation en propre et exercent leur activité exclusivement ou principalement en Suisse, si les membres ne sont pas assujettis à l'impôt sur leur part aux revenus et à la fortune du groupement et s'ils ne font pas valoir personnellement un droit au remboursement pour leur part aux revenus du groupement;
- c. Les masses de biens administrées en Suisse, affectées à un but spécial, sans avoir pourtant la personnalité juridique, si les valeurs et leur rendement ne peuvent pas être attribués, du point de vue fiscal, à une personne déterminée.»

Pour ce qui est du droit au remboursement de la communauté de propriétaires par étages, on peut donc en conclure, en accord avec la jurisprudence du Tribunal fédéral¹, que les communautés de propriétaires par étages n'ont aucun droit au remboursement selon l'art. 24, al. 2, LIA, car ce ne sont pas des personnes morales ni des

¹ Cf. arrêt du Tribunal fédéral du 26.3.1999 en la cause Communauté de propriétaires par étages K. concernant le remboursement de l'impôt anticipé.

sociétés commerciales sans personnalité juridique. Elles ne remplissent pas non plus les conditions du droit au remboursement de l'art. 55, let. a à c, OIA: par entreprise commune du genre du consortium de construction selon l'art. 55, let. a, OIA, il faut comprendre la réunion contractuelle d'un petit nombre de personnes visant un but économique déterminé (en général l'exécution d'un contrat d'ouvrage ou d'un mandat) pendant une durée limitée (jusqu'au moment où le but est atteint) et organisée uniquement aussi longtemps que le but l'exige². Cette définition ne peut pas être interprétée d'une manière extensive et ne convient pas aux communautés de propriétaires par étages. On ne peut pas affirmer non plus que les propriétaires par étages sont des membres d'un groupement de personnes non assujetties à l'impôt pour leur part au revenu et à la fortune du groupement (art. 55, let. b, OIA) ni que cette part ne peut, du point de vue fiscal, être attribuée à une personne déterminée (art. 55, let. c, OIA). Au contraire, les propriétaires par étages sont assujettis à l'impôt et leur part (aux actifs communs) peut leur être attribuée sans difficulté.

L'impôt anticipé sert en premier lieu, si ce n'est exclusivement, à garantir les impôts cantonaux et communaux et doit empêcher les soustractions d'impôt des contribuables domiciliés en Suisse. Du moment que les propriétaires par étages (et non pas la communauté) doivent déclarer leur part au rendement et à la fortune du fonds de rénovation, il est normal que le remboursement de l'impôt anticipé s'appuie sur leur déclaration, ce qui est d'ailleurs conforme au but de garantie de l'impôt anticipé.

En conclusion, on relèvera que ni la loi ni l'ordonnance ne contiennent de base légale permettant le remboursement aux communautés de propriétaires par étages.

2 Réexamen des bases légales

Dans le cadre des travaux de la commission, l'AFC a été chargée de présenter un rapport sur les bases légales à modifier pour accorder un droit au remboursement aux communautés de propriétaires par étages et sur les conséquences de ces modifications. Les trois variantes qui ont été examinées sont: la modification de la loi du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (variante 1)³, la modification de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) (variante 2)⁴ et la modification de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi sur l'impôt anticipé (variante 3)⁵. Par la suite, la commission a rejeté l'accord du statut de sujet fiscal à ces communautés en modifiant la LIFD et la LHID (variante 2). Par la même occasion, elle a demandé au Département fédéral des finances (DFF) d'étudier la possibilité d'introduire, dans l'art. 55 OIA, le remboursement aux communautés de propriétaires par étages de l'impôt anticipé retenu sur le rendement du fonds de rénovation. Etant donné que,

² Pour l'essentiel, une entreprise commune peut demander le remboursement de l'impôt anticipé sur les intérêts de comptes bancaires gérés par le biais des paiements communs pour remplir un contrat d'ouvrage ou un mandat, à condition que les intérêts bruts soumis à l'impôt anticipé soient comptabilisés dans les comptes de l'entreprise commune.

³ Réglementation expresse du droit au remboursement dans la loi sur l'impôt anticipé.

⁴ Les communautés de propriétaires par étages seraient assimilées à des personnes morales pour leur fortune et son rendement et seraient considérées comme des sujets fiscaux pour les impôts directs de la Confédération et des cantons. En outre, la LIA leur accorderait un droit au remboursement de l'impôt anticipé.

⁵ Inscription du droit au remboursement des communautés de propriétaires par étages à l'art. 55 OIA.

pour les personnes physiques, le remboursement de l'impôt anticipé est étroitement lié à la déclaration d'impôt et à la procédure de taxation cantonales, le DFF a demandé aux directeurs cantonaux des finances de répondre aux trois questions suivantes dans le cadre d'une brève consultation:

1. Préférez-vous la nouvelle réglementation en vigueur depuis 1995?
2. Préférez-vous un remboursement exclusivement par la Confédération (variantes 1 [modification de la LIA] et 3 [modification de l'OIA uniquement] du rapport de l'AFC)?
3. En cas de remboursement par la Confédération, les communautés de propriétaires par étages doivent-elles être déclarées comme des sujets fiscaux distincts (variante 2 du rapport de l'AFC)?

3 Résultats et appréciation de la consultation

3.1 Résultats

Le résultat de la consultation des directeurs cantonaux des finances montre que quatorze cantons⁶, dont l'ensemble de la Suisse romande et le Tessin, veulent s'en tenir à la pratique instituée par la lettre-circulaire de l'AFC du 16 janvier 1995 et donc au remboursement individuel aux propriétaires par étages. Presque tous ces cantons relèvent expressément que la nouvelle pratique s'est bien établie auprès de tous les participants. Les avis montrent que cette pratique fonctionne bien et sans surcroît notable de travail pour les propriétaires d'étages, les administrateurs d'immeubles, les gérants des communautés de propriétaires par étages ainsi que pour les administrations fiscales. Plusieurs de ces cantons relèvent que les règles en vigueur depuis 1995 garantissent que l'impôt anticipé n'est remboursé que sur des rendements qui ont effectivement été imposés. En cas de modification de la LIFD et de la LHID, cette fonction de garantie ne serait plus assurée.

En revanche, douze cantons⁷ se prononcent en faveur du remboursement de l'impôt anticipé aux communautés de propriétaires par étages. Ils considèrent que la pratique actuelle est trop compliquée pour tous les intéressés et que la charge administrative pour les propriétaires par étages est disproportionnée par rapport à la modestie des montants qui leur reviennent. Enfin, huit de ces cantons estiment parfaitement non fondée la crainte de l'AFC que l'imposition régulière des copropriétaires ne soit plus garantie si la Confédération remboursait l'impôt anticipé. En effet, d'après eux, les copropriétaires ne seraient alors pas tenus de payer l'impôt sur le rendement du fonds de rénovation, car ils n'ont pas de droit de jouissance sur ce fonds. Pour cette raison, l'argument de la fonction de garantie serait sans fondement.

Les cantons rejettent l'assujettissement des communautés de propriétaires par étages à l'impôt fédéral direct, les uns sans autre justification, les autres parce que cet assujettissement leur paraît injustifié ou inacceptable en raison du surcroît de travail disproportionné qu'il entraîne pour les autorités fiscales.

⁶ BE, FR, GE, JU, LU, NE, NW, OW, SO, TI, UR, VD, VS, ZG.
⁷ AG, AI, AR, BL, BS, GL, GR, SG, SH, SZ, TG, ZH.

3.2 Appréciation

3.2.1 Généralités

Régler le droit au remboursement des communautés de propriétaires par étages en complétant l'art. 24, al. 5, LIA reviendrait en fin de compte à la pratique antérieure, telle qu'elle a été appliquée pour la dernière fois aux rendements échus en 1994 et d'après laquelle les communautés de propriétaires par étages pouvaient adresser leurs demandes en remboursement à l'AFC. Dans ce cas, le remboursement de l'impôt anticipé par l'AFC aux communautés de propriétaires par étages aurait donc une base légale. Il s'agirait également de la seule procédure de remboursement admise et les cantons n'auraient plus le droit de rembourser. En revanche, l'imposition régulière des copropriétaires ne serait pas assurée. Pour les copropriétaires, il n'y aurait pas de simplification puisqu'ils devraient toujours déclarer le rendement du fonds de rénovation dans leur état des titres, mais cette fois dans la colonne B (rendements non soumis à l'impôt anticipé) et non plus dans la colonne A (rendements soumis à l'impôt anticipé).

3.2.2 Travail pour les contribuables et les autorités fiscales

En général, un décompte détaillé pour la communauté des propriétaires indiquant la part des copropriétaires au fonds de rénovation et au rendement de ce fonds⁸ est joint en annexe à l'état des titres. C'est pourquoi, les autorités fiscales n'ont pratiquement jamais besoin de demander des précisions ni de réclamer des justificatifs. Elles n'ont qu'une position de plus à contrôler dans l'état des titres. Par contre, le remboursement par la Confédération uniquement occasionnerait un travail supplémentaire qui ne serait pas contrebalancé par une simplification au niveau des contribuables. Le problème du contrôle des déclarations ne serait pas résolu. Même de simples pointages nécessiteraient beaucoup de travail, sans compter le recouvrement des impôts anticipés remboursés à tort.

3.2.3 Fonction d'impôt de garantie de l'impôt anticipé

La réglementation actuelle du remboursement garantit le remboursement de l'impôt uniquement sur les rendements qui ont effectivement été imposés. En revanche, le problème de la non-imposition par les copropriétaires par étages ne serait pas résolu non plus en cas de remboursement par la Confédération.

⁸ Pour ce qui est des difficultés soi-disant insurmontables souvent évoquées en l'occurrence, il faut relever ce qui suit: il n'est pas exact que tous les propriétaires par étages doivent joindre en annexe les comptes et les justificatifs bancaires de la communauté. En outre, il faut rappeler que la gestion des fonds à disposition (et donc aussi du fonds de rénovation) fait partie des tâches du gérant (art. 712s CCS) et que la communauté des propriétaires par étages est compétente pour approuver les comptes (art. 712m CCS). On ne peut donc pas affirmer que les règles de remboursement en vigueur entravent le développement de la propriété par étages, comme on ne peut pas prétendre non plus que le remboursement des communautés de propriétaires par étages contribuerait au développement de la propriété par étages.

3.2.4 Assujettissement des communautés de propriétaires par étages

L'assujettissement des communautés de propriétaires par étages occasionnerait, pour imposer ces nouveaux contribuables, une charge de travail sans commune mesure avec le produit de l'impôt.

3.2.5 Droit de jouissance des copropriétaires par étages

Quelques cantons font valoir que la fortune de la communauté découlant de la gestion de la communauté des propriétaires par étages appartient à la communauté. Sur ce point, il faut remarquer ce qui suit⁹:

- a. Ce sont les copropriétaires par étages qui possèdent le droit de jouissance sur la valeur qui produit le rendement imposable, pas la communauté des propriétaires par étages. Certes, l'art. 712*h*, al. 2, ch. 3, CCS dispose que les impôts peuvent également être mis à la charge de la communauté des propriétaires par étages, mais c'est le droit cantonal qui détermine s'il faut imposer l'ensemble de l'immeuble ou la part commune en tant que telle. Les parts de copropriété à un immeuble et leur rendement sont régulièrement imposables chez le propriétaire par étages. Celui-ci a donc le droit de jouissance d'après l'art. 21, al. 1, let. a, LIA.
- b. Ce fait n'est pas en contradiction avec les règles de droit civil régissant la propriété par étages. L'art. 712*l*, al. 1, CCS autorise la communauté des propriétaires par étages à acquérir, en son nom, la fortune et, en particulier, l'actif du fonds de rénovation dans le cadre de la gestion commune. Cela signifie que les prestations soumises à l'impôt anticipé, comme le rendement du fonds de rénovation, appartiennent en propre à la communauté des propriétaires. En adoptant cette réglementation, le législateur a donné à la communauté des propriétaires par étages une capacité limitée d'agir et de disposer des fonds pour lui permettre de prendre part aux transactions juridiques en tant qu'unité fermée. Attribuer le droit au remboursement de l'impôt anticipé aux propriétaires par étages plutôt qu'à la communauté de ces propriétaires ne remet pas cette réglementation en question.

L'avis selon laquelle le droit de jouissance appartient à la communauté de propriétaires par étages n'est pas compatible avec ces remarques.

3.2.6 Conséquences financières

Pour la Confédération et les cantons, les conséquences financières de l'attribution du droit au remboursement aux communautés de propriétaires par étages sont difficiles à évaluer. En effet, on ne peut prédire le comportement qu'adopteront les intéressés et par ailleurs, l'estimation des conséquences possibles se fonde sur des hypothèses peu sûres et sur des données du passé. Ces données montrent que, dans le cadre de sa pratique antérieure, l'AFC a remboursé directement aux communautés

⁹ Cf. sur ce point: arrêt du Tribunal fédéral du 26.3.1999 en la cause Communauté de propriétaires par étages K concernant le remboursement de l'impôt anticipé.

de propriétaires par étages 14,5 millions de francs en moyenne en 1994 et en 1995, ce qui correspond au rendement annuel d'une fortune d'environ 40 millions de francs. En 1995 et en 1996, l'AFC a contrôlé près de 20 000 dossiers. En d'autres termes, la pratique unifiée mise en place à partir du 1^{er} janvier 1996 (pour les échéances à partir de 1995) lui a permis de faire l'économie du travail administratif nécessaire au traitement de ces dossiers, sans pour autant alourdir notablement la charge des communautés de propriétaires par étages qui doivent établir les décomptes et celle des cantons qui doivent les contrôler.

4 Conclusions

Ce n'est pas la communauté des propriétaires par étages, mais les propriétaires par étages qui doivent déclarer et payer l'impôt sur leur part à la fortune et au rendement du fonds de rénovation. Il est donc judicieux et conforme au système de subordonner le remboursement de l'impôt anticipé au dépôt de cette déclaration. En décider autrement serait s'accommoder du fait de ne pas imposer la fortune et le rendement des fonds de rénovation. Les expériences effectuées depuis le 1^{er} janvier 1996 avec la pratique unifiée de remboursement sont dans l'ensemble positives: d'une part, le risque de double remboursement a été supprimé; d'autre part, les propriétaires par étages sont capables de réclamer sans difficultés le remboursement de leur part à l'impôt anticipé dans leur état des titres personnel. Le Conseil fédéral n'approuve donc pas les propositions de la commission ni une solution qui ne tient aucun compte de la fonction de garantie de l'impôt anticipé.