



---

28.06.2017

---

**Procédure de consultation  
concernant la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA)**

**Rapport explicatif**

---

---

## Condensé

***Le contribuable qui n'a pas déclaré un revenu soumis à l'impôt anticipé ou la fortune d'où provient ce revenu ne devrait plus voir son droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteindre s'il effectue une déclaration ultérieure ou si l'autorité fiscale prend en compte les prestations concernées. Il y a cependant deux conditions sine qua non: le délai de réclamation relatif à la taxation ne doit pas être écoulé et la cause de l'omission de déclarer doit être la négligence.***

### Contexte

*Les personnes domiciliées en Suisse ont en principe droit au remboursement de l'impôt anticipé. Ce droit s'éteint cependant lorsqu'elles ne déclarent pas dûment les revenus concernés: le remboursement de l'impôt a en effet toujours été exclu lorsque c'est dans l'intention de se soustraire à l'imposition que le contribuable a omis de déclarer des éléments de revenu. Jusqu'en 2014, les contribuables pouvaient également prétendre au remboursement de l'impôt anticipé dans les cas où ils avaient déclaré leurs revenus après coup, suite à une intervention de l'autorité fiscale. Il en allait de même lorsque l'autorité fiscale prenait en compte de son propre chef des revenus non déclarés. Conformément à plusieurs arrêts du Tribunal fédéral précisant les exigences en matière de déclaration, les contribuables n'ont, depuis 2014, plus droit au remboursement de l'impôt anticipé dans les deux situations décrites ci-dessus. Depuis lors, l'impôt anticipé n'est en effet plus remboursé que lorsque la déclaration ultérieure est spontanée, c'est-à-dire avant que l'autorité fiscale ait pu constater l'absence de déclaration.*

*Conjuguée avec l'impôt sur le revenu, l'absence de remboursement de l'impôt anticipé entraîne une charge fiscale très élevée sur les revenus concernés, charge qui peut être considérée comme une punition. En appliquant le droit en vigueur, les autorités fiscales se heurtent de plus en plus souvent à des critiques. Par ailleurs, plusieurs interventions parlementaires exigent, grosso modo, le rétablissement de l'ancienne pratique.*

### Contenu du projet

*Désireux de préserver l'effet de garantie de l'impôt anticipé, le Conseil fédéral entend maintenir le principe selon lequel le droit au remboursement s'éteint dans certains cas. En revanche, il est disposé à modifier la loi dans le sens proposé dans les interventions parlementaires susmentionnées.*

*Conformément au présent projet, le droit au remboursement de l'impôt anticipé ne devrait plus s'éteindre dans les cas où le contribuable déclare ultérieurement les prestations concernées, soit spontanément, soit en réponse à une intervention de l'autorité fiscale. Il en irait de même dans les cas où l'autorité fiscale prendrait en compte les prestations non déclarées de son propre chef. Toutefois, la déclaration ultérieure, aussi correcte soit elle, n'est recevable que si elle a lieu avant l'expiration du délai de réclamation relatif à la taxation des impôts sur le revenu et la fortune.*

*Afin d'éviter toute incitation inopportune, la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé doit être maintenue dans les cas où le bénéficiaire de la prestation*

---

*grevée de l'impôt anticipé a omis de déclarer les revenus et le patrimoine concernés dans l'intention de les soustraire au fisc. Le but de la déchéance du droit au remboursement reste en effet de dissuader tout fraudeur potentiel de commettre une soustraction d'impôt. En revanche, les contribuables qui n'ont pas l'intention de soustraire de l'argent au fisc doivent avoir la possibilité de rectifier leur déclaration sans que leur droit au remboursement de l'impôt anticipé ne s'éteigne. Cela permet de préserver le but de l'impôt anticipé, qui est de garantir une taxation correcte sur la base d'une déclaration correcte. La déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé au motif que le contribuable avait l'intention de commettre une soustraction d'impôt doit impérativement reposer sur un jugement pénal.*

*Quant aux autres conditions du remboursement de l'impôt anticipé, elles seront maintenues telles quelles.*

*La modification proposée entraînera une diminution du produit de l'impôt anticipé, puisque les conditions du remboursement de celui-ci seront plus généreuses.*

---

# **1 Grandes lignes du projet**

## **1.1 Contexte**

Le 29 septembre 2016, la conseillère nationale Daniela Schneeberger a déposé la motion «Non à la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé» (16.3797). Elle demande au Conseil fédéral «d'adapter la loi fédérale sur l'impôt anticipé de telle sorte que les personnes physiques domiciliées en Suisse ne perdent pas le droit au remboursement de l'impôt anticipé du fait d'une non-déclaration ou d'une déclaration non conforme, par erreur ou par négligence, des revenus de capitaux soumis à l'impôt anticipé, pourvu que ces revenus soient imposés».

Le Conseil fédéral comprend cette demande. Il estime cependant qu'il est nécessaire de limiter expressément le droit au remboursement de l'impôt anticipé aux déclarations ultérieures pour lesquelles la taxation ordinaire n'est pas encore entrée en force. C'est pourquoi le Conseil fédéral a proposé, par décision du 23 novembre 2016, de rejeter la motion. Dans le même temps, il a chargé le DFF d'élaborer, d'ici à juin 2017, un projet destiné à la consultation. Ce projet doit respecter les principes suivants:

L'art. 23 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA)<sup>1</sup> doit préciser que le contribuable peut encore déclarer, avant l'entrée en force de la taxation ordinaire, les prestations soumises à l'impôt anticipé qu'il a omis de déclarer par négligence sans voir s'éteindre son droit au remboursement de l'impôt anticipé. Cette règle s'appliquera aussi bien aux déclarations ultérieures spontanées qu'à celles effectuées en réponse à une intervention de l'autorité fiscale. Le présent projet se limite ainsi à la question du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques en Suisse.

En substance, la demande de l'initiative parlementaire déposée le 30 septembre 2016 par le conseiller national Luzi Stamm intitulée «Loi fédérale sur l'impôt anticipé. Procédure mixte.» (16.474) est la même que celle de la motion Schneeberger susmentionnée. Cette initiative est actuellement soumise à la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national, pour un examen préalable.

## **1.2 Droit en vigueur**

### **1.2.1 Principe de l'impôt anticipé**

L'impôt anticipé est un impôt fédéral perçu à la source (par ex. auprès d'une banque ou d'une société anonyme) sur le rendement de capitaux mobiliers (en particulier sur les intérêts et les dividendes), sur des gains de loterie suisses et sur certaines prestations d'assurances. L'impôt anticipé est retenu par le débiteur de la prestation, transféré à l'Administration fédérale des contributions (AFC) et répercuté sur le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé. Le bénéficiaire (par exemple le détenteur d'un compte bancaire ou un actionnaire) ne se voit plus verser que le montant net (déduction faite de l'impôt anticipé).

Le but premier de l'impôt anticipé est, en ce qui concerne les contribuables suisses, de garantir la perception de l'impôt sur le revenu et sur la fortune. Il s'agit d'inciter les

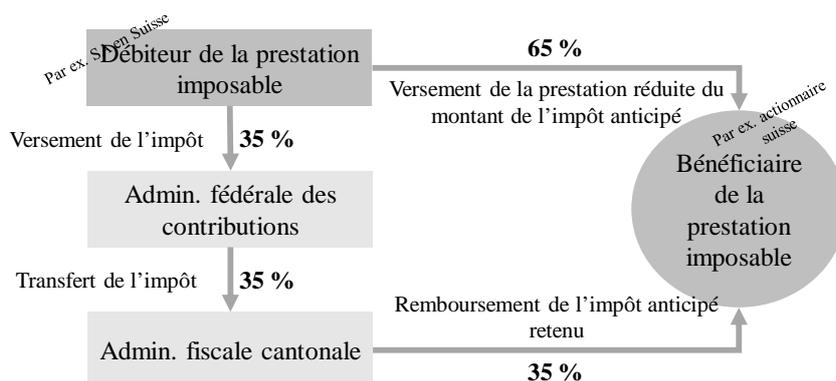
<sup>1</sup> RS 642.21

contribuables à déclarer aux autorités compétentes leurs revenus et leurs éléments patrimoniaux grevés de l'impôt anticipé (par ex. un compte bancaire et les intérêts qu'il génère), de sorte à garantir une taxation correcte de l'impôt sur le revenu et la fortune (fonction de garantie de l'impôt anticipé).

Le taux de l'impôt s'élève à 35 % sur les revenus de capitaux (dividendes, intérêts bancaires, etc.) et les gains de loterie, à 15 % sur les rentes viagères et les pensions et, enfin, à 8 % sur les autres prestations d'assurances.

Le bénéficiaire d'une prestation grevée de l'impôt anticipé résidant en Suisse qui déclare dûment ses revenus et sa fortune (personnes physiques) ou qui comptabilise correctement ses rendements (personnes morales) peut prétendre au remboursement de l'impôt anticipé dans sa totalité (fonction de garantie). La personne qui ne remplit pas correctement sa déclaration ou ne comptabilise pas correctement ses rendements n'a pas droit au remboursement de l'impôt anticipé. La fonction de garantie de l'impôt anticipé se mue alors en fonction «anti-fraude»; le montant retenu au titre de l'impôt anticipé constitue alors la charge fiscale définitive. Ces deux fonctions de l'impôt anticipé revêtent une importance identique.

**Représentation simplifiée** de la perception et du remboursement de l'impôt anticipé en Suisse



En ce qui concerne les bénéficiaires d'une prestation grevée de l'impôt anticipé résidant à l'étranger, l'impôt anticipé constitue en principe une charge définitive. Cependant, les personnes dont l'État de résidence a conclu une convention contre les doubles impositions avec la Suisse peuvent, suivant les termes de la convention, prétendre au remboursement total ou partiel de l'impôt anticipé.

### 1.2.2 Remboursement de l'impôt anticipé

En vertu de l'art. 21, al. 1, let. a et de l'art. 22, al. 1, LIA, le bénéficiaire domicilié en Suisse de la prestation imposable a en principe droit au remboursement de l'impôt anticipé que le débiteur de la prestation a retenu à la source. La condition est que l'ayant droit, au moment de l'échéance de la prestation soumise à l'impôt anticipé, avait le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement imposable, d'une part, et était domicilié en Suisse, d'autre part. Le droit au remboursement s'éteint si la demande n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation grevée de l'impôt anticipé est échue (art. 32, al. 1, LIA).

---

En vertu de l'art. 23 LIA, le droit au remboursement de l'impôt anticipé présuppose en outre que le revenu grevé de l'impôt anticipé ou la fortune d'où provient ce revenu aient été dûment déclarés (obligation de déclarer). Selon un arrêt du Tribunal fédéral<sup>2</sup>, les obligations en matière de déclaration se fondent sur les art. 124, al. 2, et 125 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)<sup>3</sup>.

Le législateur n'a pas clairement défini dans la LIA ce qu'il faut entendre par «déclaration correcte des revenus et de la fortune». Depuis l'entrée en vigueur de la LIA, cette notion a donc fait l'objet d'interprétations, dans la pratique et par le Tribunal fédéral. Au fil des ans, l'interprétation de cette notion a été précisée plusieurs fois. Les dernières précisions du Tribunal fédéral concernant la déclaration correcte remontent à 2011 et à 2013<sup>4</sup>. Conformément à ces arrêts, la déclaration ultérieure ne permet plus, depuis 2014, d'éviter dans tous les cas les conséquences d'une inexécution de l'obligation de déclarer lors de la procédure de taxation ordinaire<sup>5</sup>.

D'après l'interprétation actuelle, on considère que la **déclaration est correcte** lorsque le bénéficiaire indique, dans la déclaration d'impôt suivant l'échéance de la prestation, les revenus grevés de l'impôt anticipé et la fortune ayant généré ces revenus de manière complète, conforme à la vérité et dans les délais.

La déclaration doit être faite au moyen du formulaire prévu à cet effet. D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, on peut accepter dans certains cas que les prestations grevées de l'impôt anticipé ne soient mentionnées clairement que dans les annexes à la déclaration d'impôt<sup>6</sup>.

Si le bénéficiaire n'a pas indiqué les revenus grevés de l'impôt anticipé et la fortune dont ils découlent dans sa déclaration d'impôt ordinaire, il a la possibilité de se rattraper sans perdre son droit au remboursement en remplissant une déclaration ultérieure, à condition

- que la taxation *ne soit pas encore entrée en force* et
- que l'autorité fiscale *n'ait pas encore constaté l'omission* et ne soit pas encore intervenue<sup>7</sup>.

Toutefois, ces règles ne s'appliquent pas dans les cas où le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé a omis de déclarer des éléments de revenu ou de fortune

<sup>2</sup> Arrêt du Tribunal fédéral du 16 septembre 2015, 2C\_85/2015, considérants 2.3 s.

<sup>3</sup> RS 642.11

<sup>4</sup> Arrêts du Tribunal fédéral du 11 octobre 2011, 2C\_95/2011, et du 16 janvier 2013, 2C\_80/2012.

<sup>5</sup> L'AFC a remplacé l'ancienne circulaire en publiant, le 11 mars 2014, la circulaire n° 40 intitulée «Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques selon l'article 23 LIA» (ci-après: Circulaire n° 40). La nouvelle circulaire est conforme à l'interprétation actuelle du Tribunal fédéral, qui est plus précise.

<sup>6</sup> Arrêt du Tribunal fédéral du 17 mars 2017, 2C\_637/2016.

<sup>7</sup> D'après l'arrêt du Tribunal fédéral du 23 mai 2016, 2C\_322/2016, considérant 3.2.1. s., il est admis qu'il y a déclaration correcte si le contribuable déclare spontanément les revenus grevés de l'impôt anticipé dans la déclaration d'impôt suivant l'échéance de la prestation ou du moins s'il complète de lui-même sa déclaration spontanément et suffisamment tôt pour que l'autorité de taxation puisse en tenir compte dans la taxation définitive. Selon le Tribunal fédéral, il faut donc une annonce initiale spontanée (dans le cadre de la déclaration d'impôt) ou au moins une annonce spontanée ultérieure qui a lieu suffisamment tôt pour que les revenus soumis à l'impôt anticipé jusque-là non déclarés puissent effectivement être pris en compte dans la décision de taxation.

---

dans l'intention de commettre une soustraction d'impôt (c.-à-d. de soustraire ces éléments de revenu ou de fortune à l'impôt sur le revenu, respectivement à l'impôt sur la fortune)<sup>8</sup>.

Au regard du droit de l'impôt anticipé en vigueur<sup>9</sup>, la déclaration n'est donc pas correcte dans les cas où la prestation grevée de l'impôt anticipé n'a pas été mentionnée et où:

1. la déclaration ultérieure est faite *après l'entrée en force* de la taxation;
2. c'est dans *l'intention de commettre une soustraction d'impôt* que les éléments de revenu et de fortune grevés de l'impôt anticipé n'ont pas été déclarés;
3. le contribuable ne procède à la déclaration ultérieure qu'*après l'intervention de l'autorité fiscale* (demande, injonction ou autre intervention). Tel peut être le cas lorsqu'il a déclaré la fortune, mais pas les revenus qui en découlent, ou lorsque
4. l'autorité fiscale *reprend* d'elle-même les éléments de revenu et de fortune non déclarés sur la base d'informations dont elle dispose. Ces informations peuvent se fonder sur une déclaration d'impôt antérieure, sur des états de fait qu'elle connaît ou sur un contrôle de la comptabilité qu'elle a mené auprès de la société. Cela concerne en particulier les *prestations appréciables en argent*, que la société (par ex. une raison individuelle) verse au détenteur de parts (par ex. un actionnaire unique). On est notamment en présence d'une prestation appréciable en argent lorsque la société verse une prestation sans toucher de contre-prestation appropriée. Le bénéficiaire est le détenteur de la participation ou une personne qui lui est proche. La comparaison avec des tiers met en lumière une nette disproportion entre la prestation et la contre-prestation. On est également en présence d'une prestation appréciable en argent lorsque le détenteur des droits de participation comptabilise des charges privées sur les comptes de la société. Dans le cadre de la taxation de l'impôt sur le revenu, l'autorité fiscale ajoute les charges privées comme autant de revenus privés supplémentaires. La prestation appréciable en argent entraîne des conséquences similaires pour la société; elle s'ajoute à l'assiette de l'impôt sur le bénéfice. Du fait que la société distribue des bénéfices (dissimulés), le montant de la prestation appréciable en argent est également soumis à l'impôt anticipé. Les conséquences fiscales d'une prestation appréciable en argent dont le montant a été corrigé par l'administration fiscale sont donc les mêmes que celles d'un dividende<sup>10</sup>.

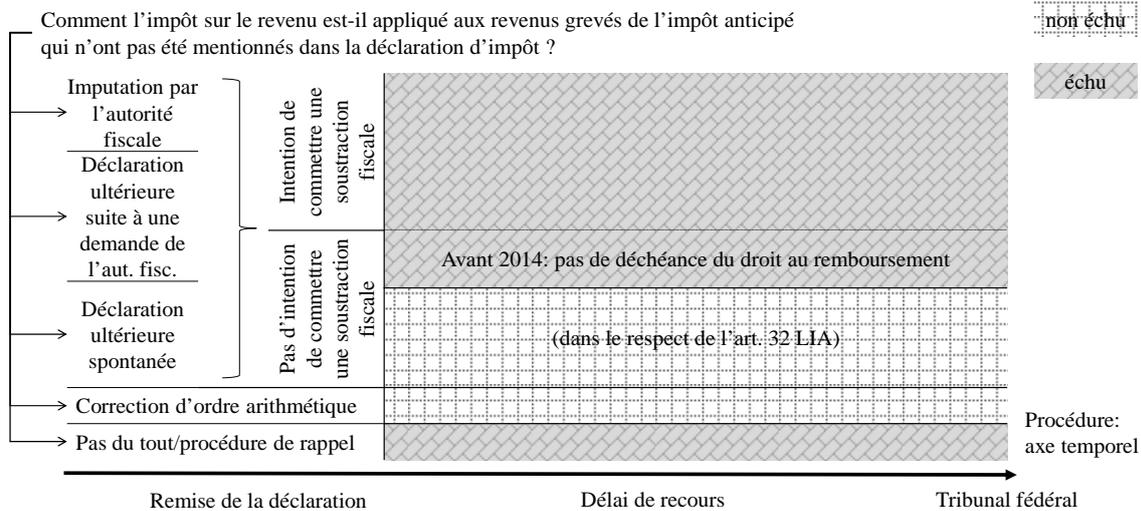
<sup>8</sup> Circulaire n° 40, ch. 3.1, avec renvoi à l'arrêt du Tribunal fédéral du 4 décembre 1996, publiée dans les Archives de droit fiscal [ASA] 66, 166.

<sup>9</sup> Cf. Aussi circulaire n° 40, ch. 3.1 et 3.2.

<sup>10</sup> Demeurent réservées d'éventuelles conséquences pénales supplémentaires.

**Aperçu simplifié** du droit des personnes physiques au remboursement de l'impôt anticipé en Suisse en cas d'omission de déclarer certains éléments de revenu ou de fortune dont ils découlent

Droit au remboursement



Les simples *corrections d'ordre arithmétique* n'entraînent pas la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé. On parle de correction d'ordre arithmétique lorsque l'autorité fiscale modifie le montant de certains revenus déclarés. Une telle correction est notamment nécessaire lorsque le contribuable a fait une erreur de transcription ou lorsqu'il a déclaré ses rendements nets plutôt que ses rendements bruts. La correction d'ordre arithmétique peut aussi consister à ajuster la part privée des frais généraux non justifiés commercialement auprès des détenteurs de parts, à redresser une différence d'évaluation, etc. Le cas échéant, l'autorité fiscale effectue un ajustement au niveau de l'impôt sur le revenu, sans que le droit au remboursement de l'impôt anticipé ne s'éteigne<sup>11</sup>.

En ce qui concerne la doctrine, certains universitaires estiment, au nom de la jurisprudence fondée sur la convention des Droits de l'Homme, que la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé constitue une sanction au sens juridique<sup>12</sup>. Dès lors, les garanties de procédure du droit pénal devraient être accordées et le principe de l'interdiction de la double sanction, respecté. Or, les auteurs concernés voient une telle double sanction dans le cumul de l'impôt anticipé non remboursé, d'un côté, et de l'impôt sur le revenu, de l'autre.

Jusqu'à présent, le Tribunal fédéral n'a pas précisé s'il doit y avoir comportement répréhensible du contribuable pour que le droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteigne. Il a cependant indiqué que si faute il devait y avoir, une simple négligence suffirait<sup>13</sup>. Dans sa jurisprudence constante, le Tribunal fédéral précise que la dé-

<sup>11</sup> Circulaire n° 40, ch. 3.2.

<sup>12</sup> Cf. Par ex. Daniel Hostenstein / Julia von Ah, *Kreisschreiben ESTV Nr. 40 – nach dem Öffnen der Büchse der Pandora bleibt nur die Hoffnung*, publié dans: Archives du droit fiscal suisse 85, 609 ss.

<sup>13</sup> Parmi d'autres: Arrêt du Tribunal fédéral du 16 septembre 2015, 2C\_85/2015, considérants 2.5.

---

chéance du droit au sens de l'art. 23 LIA ne doit pas être considérée comme une sanction et que son but premier n'est pas de punir le contribuable. Il a mis en exergue la fonction de garantie de l'impôt anticipé (...)<sup>14</sup>.

### **1.2.3 Procédure de déclaration et perception ultérieure de l'impôt anticipé**

En vertu de l'art. 20, al. 1, LIA, le débiteur de la prestation grevée de l'impôt anticipé peut être autorisé, lorsque certaines conditions sont réunies, à exécuter son obligation fiscale par une déclaration de la prestation imposable en lieu et place du paiement de l'impôt (procédure de déclaration). Le cas échéant, il n'est pas tenu de transférer l'impôt anticipé à l'AFC, ni de répercuter ce montant sur le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé. Concrètement, le débiteur informe l'administration fiscale de l'existence de l'état de fait imposable et lui indique le nom du bénéficiaire de la prestation imposable, puis verse à l'ayant droit la prestation intégrale. L'autorité fiscale peut alors vérifier, sur la base de cette annonce, si le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé a dûment déclaré cette dernière. Dans le cadre des rendements du capital, la procédure de déclaration s'applique en particulier s'il apparaît que le paiement de l'impôt anticipé entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes.

L'une des conditions de la procédure de déclaration est que le bénéficiaire ait droit au remboursement de l'impôt anticipé (ch. 1.2.2). Si c'est à tort que l'impôt anticipé n'a pas été payé et si les conditions de la procédure de déclaration ne sont pas réunies, l'impôt anticipé est perçu ultérieurement.

### **1.2.4 Aspects relatifs au droit procédural**

La perception de l'impôt sur le revenu et sur la fortune s'effectue selon la procédure dite de la taxation mixte. Les autorités fiscales déterminent certes l'état de fait d'office, mais les contribuables ont le devoir de collaborer (obligation de remplir la déclaration d'impôt de façon complète et correcte). Dans le cadre des procédures de masse que sont les taxations, l'autorité fiscale a le droit de se fier à la déclaration du contribuable. En principe, elle n'est pas tenue de vérifier la complétude et l'exactitude de la déclaration. En se fondant sur l'état de fait ainsi déterminé, l'autorité fiscale applique le droit d'office et fixe le montant de l'impôt dans la décision de taxation.

En ce qui concerne l'impôt anticipé, on applique en revanche la procédure dite de l'auto-taxation. Les débiteurs de la prestation grevée de l'impôt anticipé effectuent eux-mêmes la taxation: ils déterminent l'état de fait, le déclarent, calculent le montant de l'impôt, le retiennent à la source puis l'acquittent. En ce qui concerne les intérêts bancaires et les intérêts d'obligations, la créance d'impôt anticipé naît en principe au moment de l'échéance des intérêts. L'impôt anticipé est échu 30 jours après la fin de chaque trimestre de l'exercice. Dans le cadre des distributions de bénéfices, la créance d'impôt anticipé naît en principe au moment de la décision de l'assemblée générale

<sup>14</sup> Arrêt du Tribunal fédéral du 13 décembre 2004, 2A.299/2004, dans: ASA 75, 417, considérant 4.2.1.

---

quant aux dividendes. L'impôt anticipé est échu 30 jours plus tard. L'autorité compétente se borne à effectuer des contrôles par échantillonnage et, le cas échéant, à apporter les corrections nécessaires.

En ce qui concerne les personnes physiques, la procédure de remboursement se déroule à l'échelon de l'autorité fiscale cantonale. En contrôlant la déclaration d'impôt, celle-ci vérifie non seulement les autres conditions du remboursement de l'impôt anticipé, mais aussi la déclaration de l'impôt anticipé faite par le débiteur de la prestation. Le contribuable qui se voit refuser le droit au remboursement de l'impôt anticipé peut déposer une réclamation auprès de l'administration fiscale cantonale dans les 30 jours. Si la décision sur réclamation ne lui convient pas, il peut alors porter un recours devant au moins une instance judiciaire cantonale, puis devant le Tribunal fédéral.

Tandis que la question de savoir si le bénéficiaire des prestations grevées de l'impôt anticipé a bien *déclaré* ces dernières concerne l'état de fait, la question de savoir si une déclaration est *correcte* est une question juridique. L'autorité fiscale cantonale et, en règle générale, la première instance judiciaire sont habilitées à examiner l'état de fait<sup>15</sup>. En principe, les tribunaux supérieurs doivent – sous réserve de l'arbitraire – s'en tenir à cet état fait («cognition restreinte»). Il s'ensuit qu'aucun nouvel élément concernant l'état de fait ne peut en principe être présenté devant ces tribunaux («interdiction des nova»). Pour des raisons procédurales, les prestations qui n'ont pas été déclarées ne peuvent plus l'être devant un tribunal supérieur.

### **1.2.5 Droit pénal en matière fiscale**

Si les revenus grevés de l'impôt anticipé et la fortune dont ils découlent n'ont pas été déclarés correctement, il faut examiner l'ouverture d'une procédure pour soustraction d'impôt et/ou pour fraude fiscale dans le cadre de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune. Il est à noter que la fraude fiscale implique toujours l'intention de commettre une soustraction d'impôt et que ces deux états de fait sont en concours idéal parfait, ce qui signifie qu'ils peuvent être poursuivis en parallèle. Ci-après, il sera uniquement question de soustraction d'impôt, car cette dernière est déjà suffisante pour justifier la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé. Il va sans dire que la fraude fiscale (ou la tentative de fraude) entraînerait également la déchéance du droit au remboursement.

Tant que la taxation n'est pas entrée en force, une procédure pour tentative de soustraction d'impôt doit être lancée. La tentative de soustraction d'impôt n'est punissable que lorsqu'elle est délibérée. En d'autres termes, la tentative de soustraction d'impôt par négligence ne relève pas du droit pénal. Lorsque la taxation relative à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur la fortune est entrée en force, il convient d'examiner le cas de soustraction d'impôt consommée.

Si l'impôt anticipé n'a pas été dûment versé ou déclaré, il faut vérifier si une procédure pour soustraction d'impôt anticipé doit être lancée.

Une prestation appréciable en argent (ch. 1.2.2), par exemple, peut donc être la cause d'un jugement pour soustraction d'impôt ou pour fraude fiscale dans le cadre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt anticipé. Quelle que soit la procédure, les auteurs de

<sup>15</sup> La procédure judiciaire au sein des cantons est régie par le droit cantonal. Elle peut donc varier d'un canton à un autre (par ex., il peut y avoir une seule ou plusieurs instances).

---

l'infraction encourent en principe une amende, une peine pécuniaire ou une peine privative de liberté.

### 1.3 Nouvelle réglementation proposée

Si la nouvelle réglementation entre en vigueur, la déclaration d'impôt ne sera plus jugée correcte, *comme jusqu'à présent* (ch. 1.2.2), seulement en cas

- d'indication de la prestation dans la déclaration d'impôt,
- de correction d'ordre arithmétique ou
- de déclaration ultérieure spontanée (c.-à-d. avant que l'autorité fiscale n'ait constaté l'omission de déclarer) par le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé,

mais elle pourra *dorénavant* aussi être jugée correcte dans les cas où

- le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé déclare la prestation ultérieurement suite à une intervention de l'autorité fiscale et où
- l'autorité fiscale prend en compte de son propre chef les éléments de revenu ou de fortune qui n'ont pas été déclarés.

Les prestations doivent cependant avoir été déclarées correctement avant l'expiration du délai de réclamation relatif à la taxation de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune (ci-après «délai de réclamation»). Lorsqu'on est en présence d'une déclaration correcte, le droit au remboursement de l'impôt anticipé ne s'éteint pas. Demeurent réservés les cas dans lesquels le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé a volontairement omis de mentionner les revenus ou la fortune concernés dans sa déclaration d'impôt.

Comme c'est le cas selon le droit en vigueur, le droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteint en cas de déclaration ultérieure ou de prise en compte par l'autorité fiscale après l'expiration du délai de réclamation, à l'exception de la correction d'ordre arithmétique.

La nouvelle réglementation ne modifie pas non plus les bases légales en matière d'ouverture et d'application de procédures pénales pour tentative délibérée de soustraction d'impôt. Lorsque l'autorité fiscale soupçonne un contribuable d'avoir tenté de commettre une soustraction d'impôt, elle ouvre une procédure pénale. La décision quant au remboursement de l'impôt anticipé est alors reportée jusqu'à l'issue de la procédure pénale. Si le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé est condamné pour tentative de soustraction d'impôt, son droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteint pour ce qui est des revenus et de la fortune concernés, et la demande de remboursement suspendue doit être refusée. Si le contribuable est acquitté, il a droit au remboursement de l'impôt anticipé dans la mesure où il remplit les autres conditions.



---

l'impôt anticipé qui n'a pas l'intention de commettre une soustraction d'impôt aura en effet la possibilité de rattraper une négligence (commise par inadvertance ou par méconnaissance) dont il s'est fait l'auteur au moment de remplir sa déclaration d'impôt sans en subir des conséquences dans le cadre de l'impôt anticipé. Cette modification permettra d'éviter, dans presque tous les cas, que le droit au remboursement de l'impôt anticipé ne s'éteigne du simple fait d'une négligence.

La déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé en cas de tentative de soustraction d'impôt est nécessaire pour que l'impôt anticipé puisse remplir sa fonction de garantie. C'est en effet le seul moyen de dissuader les contribuables peu scrupuleux de commettre des soustractions d'impôt et de garantir l'exécution du droit en matière d'imposition du revenu et de la fortune (cf. ch. 1.2.2). Une plus forte limitation de la fonction de garantie entraînerait une nouvelle diminution des recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes.

Par rapport au droit actuel, la nouvelle réglementation:

- entraîne une augmentation du nombre des remboursements de l'impôt anticipé.
- entraîne une augmentation de la fréquence des procédures de déclaration (ch. 1.2.3), en particulier dans le domaine des prestations appréciables en argent. Le droit au remboursement de l'impôt anticipé – qui est une condition de la procédure de déclaration – sera accordé dans de plus nombreuses situations. Étant donné que la perception ultérieure de l'impôt anticipé sur les prestations appréciables en argent peut entraîner des désagréments, la procédure de déclaration pourra être accordée.
- maintient le caractère dissuasif de l'impôt anticipé pour les contribuables peu scrupuleux qui seraient tentés de commettre une soustraction d'impôt.
- maintient le caractère préventif de l'impôt anticipé et, partant, garantit la stabilité des recettes fiscales des impôts sur le revenu et sur la fortune aux échelons de la Confédération, des cantons et des communes.

## **1.5 Mise en œuvre**

La mise en œuvre de la nouvelle réglementation se fera en premier lieu à l'échelon des cantons. Dans le cadre de la procédure de taxation des revenus et de la fortune, c'est en effet aux cantons qu'il incombe de vérifier, en même temps que la demande de remboursement de l'impôt anticipé, l'exactitude de la déclaration au sens de l'art. 23 LIA. La Confédération se limite à exercer la haute surveillance et à contrôler si les autorités fiscales cantonales appliquent correctement le droit.

Il est prévu que ce soit le Conseil fédéral qui définit la date de l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation. En ce qui concerne les dispositions transitoires, voir ch. 2.

## **2 Commentaire des articles**

*Art. 23, al. 1 (ne concerne que la version française) et 2*

Dans sa version française, l'art. 23, al. 1, a subi une petite retouche formelle.

L'obligation de déclarer dont il est fait mention à l'art. 23, al. 1, LIA, constitue toujours un préalable au remboursement de l'impôt anticipé. Le nouvel alinéa (al. 2) constitue une disposition d'exception à la déchéance du droit au remboursement (cf. ❶).

En outre, il précise dans quel délai une déclaration ordinaire doit être déposée et à quel moment le droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteint (cf. ❷).

<b>❶ Quand l'impôt anticipé est-il remboursé ?</b>	
<b>Situation</b>	<p><i>Mention des revenus et de la fortune dans la déclaration d'impôt (art. 23, al. 1)</i></p> <p>Le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé déclare les éléments de revenu et de fortune dans sa déclaration d'impôt.</p> <hr/> <p><i>Déclaration ultérieure spontanée (art. 23, al. 1 et 2)</i></p> <p>Le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé déclare les éléments de revenu et de fortune qu'il a omis de mentionner dans sa déclaration d'impôt avant l'expiration du délai de réclamation et avant que l'autorité fiscale ne soit intervenue. L'absence de déclaration initiale était due à une négligence<sup>16</sup>.</p> <p>Exemple: le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé constate, le jour après avoir déposé sa déclaration d'impôt, qu'il a omis de déclarer un compte bancaire et rattrape son erreur. La cause de l'omission était la négligence.</p> <hr/> <p><i>Déclaration ultérieure suite à une intervention de l'autorité fiscale (art. 23, al. 2, ch. a, nouveau)</i></p> <p>Le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé déclare les éléments de revenu et de fortune qu'il a omis de mentionner dans sa déclaration d'impôt avant l'expiration du délai de réclamation parce que l'autorité fiscale est intervenue (concernant la notion d'intervention, cf. ch. 1.2.2). L'absence de déclaration initiale était due à une négligence.</p> <p>Exemple: En contrôlant la déclaration d'impôt, l'autorité fiscale constate que le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé a déclaré un portefeuille d'actions, mais pas de dividendes.</p> <hr/> <p><i>Prise en compte par l'autorité fiscale (art. 23, al. 2, ch. b, nouveau)</i></p> <p>Dans le cadre de la taxation, l'autorité fiscale porte de son propre chef au compte du contribuable les éléments de revenu ou de fortune que celui-ci n'a pas déclarés (en ce qui concerne la notion de «prise en compte de son propre chef», cf. ch. 1.2.2). L'absence de déclaration initiale était due à une négligence.</p>

<sup>16</sup> Arrêt du Tribunal fédéral du 13 décembre 2004, 2A.299/2004, considérant 4.3: «Agit par négligence quiconque, par une imprudence contraire à son obligation, n'a pas anticipé ou n'a pas pris en compte les conséquences de son comportement. Le contribuable commet une imprudence contraire à son obligation lorsqu'il ne fait pas preuve de la prudence que les circonstances et sa situation personnelle exigeraient.»

	<p>Exemple: Dans le cadre du contrôle de la comptabilité d'une SA, l'autorité fiscale constate l'existence de prestations appréciables en argent. Elle corrige donc le bénéfice de la SA. Elle effectuera également une correction en ce qui concerne l'impôt sur le revenu du bénéficiaire de la prestation (actionnaire). L'absence de déclaration était due à une négligence.</p> <p><i>L'autorité fiscale effectue une correction d'ordre arithmétique dans le cadre de la taxation (art. 23, al. 1)</i></p> <p>En ce qui concerne la correction d'ordre arithmétique, voir ch. 1.2.2.</p> <p>Exemple: Le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé a déclaré ses dividendes nets au lieu de ses dividendes bruts.</p>
<b>Conséquence juridique</b>	En présence de l'une des situations décrites ci-dessus, le droit au remboursement de l'impôt anticipé ne s'éteint pas.

## ❷ Quand l'impôt anticipé n'est-il pas remboursé ?

<b>Situation</b>	<p><i>Absence de déclaration/Prise en compte avant le délai de réclamation (art. 23, al. 2)</i></p> <p>Ce n'est qu'après l'expiration du délai de réclamation, qui est de 30 jours, que le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé dépose la déclaration ultérieure ou que l'autorité fiscale porte les revenus ou la fortune au compte du contribuable (cf. ch. 1.4.)</p> <p><i>Tentative de soustraction d'impôt punissable (pas de négligence, art. 23, al. 2)</i></p> <p>Le fait de ne pas indiquer des revenus ou de la fortune dans la déclaration d'impôt constitue une tentative de soustraction d'impôt (art. 176 LIFD). Du fait que seule la tentative délibérée de soustraction d'impôt est punissable, l'oubli de déclarer des éléments de revenu ou de fortune par inadvertance n'entraîne pas la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé (cf. ch. 1.2.5).</p>
<b>Conséquence juridique</b>	<p>En présence de l'une des situations décrites ci-dessus, le droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteint.</p> <p>Lorsque l'autorité fiscale, au moment de prendre sa décision sur une demande de remboursement de l'impôt anticipé, soupçonne le contribuable de tenter de soustraire à l'impôt les revenus ou la fortune grevés de l'impôt anticipé, elle ouvre une procédure pénale. Le remboursement de l'impôt anticipé relatif aux prestations concernées est suspendu jusqu'à l'issue de cette procédure.</p> <p>En cas de déclaration ultérieure ou de prise en compte des prestations par l'autorité fiscale après expiration du délai de réclamation, le droit au remboursement de l'impôt anticipé s'éteint indépendamment de la faute.</p>

---

Les autres conditions du remboursement de l'impôt anticipé (cf. ch. 1.2.2) demeurent inchangées: le bénéficiaire de la prestation grevée de l'impôt anticipé devra toujours les remplir pour avoir droit au remboursement de l'impôt anticipé. Cette règle s'applique notamment en ce qui concerne le délai de trois ans défini à l'art. 32, al. 1, LIA. Cette nouveauté n'oblige pas l'autorité fiscale à procéder à des investigations supplémentaires en ce qui concerne l'exactitude et la complétude de la déclaration (cf. ch. 1.2.4).

#### *Art. 70d*

En vertu de cette disposition transitoire, l'art. 23 LIA modifié s'applique aux revenus grevés de l'impôt anticipé qui sont échus l'année civile précédant l'entrée en vigueur de la modification (cf. ch. 1.2.4). Par exemple, si l'art. 23, al. 2, AP-LIA, entre en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019, il s'applique aux prestations grevées de l'impôt anticipé échues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018.

### **3 Conséquences**

#### **3.1 Conséquences pour la Confédération**

##### **3.1.1 Conséquences financières**

La nouvelle réglementation proposée entraînera une diminution des recettes de l'impôt anticipé, du fait que ce dernier sera plus souvent remboursé. Les conséquences financières ne peuvent cependant pas être chiffrées. D'une part, on ne dispose pas d'informations quantitatives concernant le nombre ou le montant des demandes de remboursement qui ont été refusées faute de déclaration. D'autre part, il n'est pas possible de prédire l'influence de la nouvelle réglementation sur le comportement des contribuables. En particulier, il n'est pas possible d'estimer le nombre des contribuables qui pourront dorénavant bénéficier du droit au remboursement de l'impôt.

##### **3.1.2 Conséquences sur l'état du personnel**

La nouvelle réglementation n'entraînera aucune conséquence sur l'état du personnel de la Confédération.

#### **3.2 Conséquences pour les cantons et les communes**

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, la part des cantons au produit de l'impôt anticipé s'élève à 10 % (art. 132, al. 2, de la Constitution fédérale de la Confédération suisse<sup>17</sup>). Les explications présentées au ch. 3.1 concernent donc aussi les cantons et les communes.

<sup>17</sup> RS 101

---

### 3.3 Conséquences économiques

La nouvelle réglementation n'entraînera pas de conséquences économiques notables. Même si l'incitation à mentionner spontanément les revenus et la fortune dans la déclaration fiscale était limitée et, avec elle, la fonction de garantie de l'impôt anticipé, les conséquences affecteront tout au plus le budget de la Confédération

## 4 Aspects juridiques

En vertu de l'art. 132, al. 2, Cst., la Confédération est habilitée elle seule à percevoir l'impôt anticipé. D'aucuns estiment que la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé, conjuguée avec la perception de l'impôt sur les revenus, constitue une punition (cf. ch. 1.2.2). Ils arguent notamment que cette pratique viole, d'une part, les garanties d'une procédure digne d'un État de droit et, d'autre part, l'interdiction de la double sanction (art. 6 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales<sup>18</sup> [CEDH]). Ils en concluent que l'impôt anticipé ne doit pas être perçu ou, le cas échéant, qu'il doit être remboursé dès lors que l'impôt sur le revenu a pu être perçu correctement. La fonction de garantie serait alors préservée.

Dans leur raisonnement, ils ne tiennent cependant pas compte du fait que l'impôt anticipé ne remplit pas seulement une fonction de garantie, mais aussi une fonction «anti-fraude». Or, l'importance de ces deux fonctions est équivalente. Lorsque la déclaration n'est pas remplie correctement, la fonction «anti-fraude» de l'impôt anticipé est activée. La déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé prévue par la loi n'est pas de nature pénale. Dans sa jurisprudence constante, le Tribunal fédéral confirme d'ailleurs également que la déchéance du droit au remboursement ne constitue pas une sanction<sup>19</sup>.

La modification proposée consiste à élargir la notion de «déclaration correcte», de sorte que l'impôt anticipé sera remboursé dans de plus nombreux cas. Cette modification limite la portée de la fonction «anti-fraude» de l'impôt anticipé. Supprimer cette fonction reviendrait à encourager la soustraction d'impôt.

En substance, l'impôt anticipé remplit deux fonctions d'importance égale, dont aucune ne revêt un caractère pénal. Du fait que l'effet décrit peut être ressenti comme une sanction, les conditions du remboursement de l'impôt anticipé doivent être assouplies et la priorité doit, dans certains cas, être accordée à la fonction de garantie. La fonction «anti-fraude» de l'impôt doit cependant être maintenue. Pour ce qui est de la fixation de la limite entre la fonction de garantie et la fonction «anti-fraude», le Conseil fédéral se fonde sur la notation de tentative de soustraction d'impôt. En l'absence d'une déclaration correcte en Suisse, l'impôt anticipé ne revêtira finalement plus sa fonction «anti-fraude» que lorsque le contribuable concerné aura commis une infraction fiscale.

<sup>18</sup> RS 0.101

<sup>19</sup> Arrêt du Tribunal fédéral du 13 décembre 2004, 2A.299/2004, publié dans: Archives du droit fiscal suisse 75, 417, considérant 4.2.1.